

مدیریت ریسک تمکین مالیات مشاغل و استراتژی‌های مربوط به آن در حسابرسی مالیاتی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۴/۲۰

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۵/۱۲

■ رضا حیدری^۱

■ آریتا جهانشاد^۲

■ فرزانه حیدرپور^۳

چکیده:

پژوهش حاضر در ارتباط با مدیریت ریسک تمکین مالیات مشاغل و استراتژی برخورد با آن در حسابرسی مالیاتی با استفاده از روش نظریه پردازی داده بنیاد می‌باشد. جامعه آماری پژوهش، مدیران، نخبگان و متخصصین صاحب‌نظر در حوزه مالیاتی هستند که با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه انتخاب شده‌اند. پس از اخذ نظر ۲۳ نفر از مدیران فنی و تخصصی سازمان امور مالیاتی کشور در سال ۱۳۹۸ در خصوص نحوه برخورد با ریسک‌های تمکین مالیات مشاغل در هنگام انجام حسابرسی مالیاتی، با استفاده از روش کدگذاری باز و محوری، تعداد ۹۵ مورد مدیریت ریسک (استراتژی برخورد) مرتبط با آن احصاء و در ۴ بخش ثبت رویدادهای مالی، اظهارنامه مالیاتی، ارائه اطلاعات و تسویه بدهی مالیاتی طبقه‌بندی شد. براساس نتایج حاصل از این پژوهش، مهمترین استراتژی‌های برخورد با ریسک تمکین مالیات مشاغل شامل معرفی و تأیید نرم‌افزار حسابداری از سوی سازمان مالیاتی، استفاده از ظرفیت اتحادیه‌های صنفی مودیان و اعمال محدودیت در مجوز فعالیت آنها، کنترل معاملات از طریق اطلاعات طرفهای معامله و بررسی تراکنشهای بانکی و بالابردن هزینه اجتماعی فرار مالیاتی، صدور اظهارنامه برآوردی و اعمال جریمه، استفاده از حسابرسی مبتنی بر ریسک، انجام توافق توسط یک هیات ۳ نفره و ایجاد هزینه برای مودیانی که بی دلیل به تشخیص و رای هیات اعتراض می‌نمایند و در نهایت اصلاح ماده ۲۵۷ ق.م.م و محدود نمودن ارجاع پرونده به ۲۵۱ مکرر می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: ریسک تمکین، مدیریت ریسک، حسابرسی مالیاتی، نظریه پردازی زمینه‌بنیان

۱. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. نویسنده مسئول، ایمیل:

az_jahanshad@yahoo.com

۳. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۱- مقدمه

از مالیات به عنوان یک منبع اصلی در کشورهای توسعه یافته و یک منبع جدید در کشورهای در حال توسعه می‌توان یاد کرد. با توجه به افزایش نقش دولت‌ها جهت انجام وظایف به منابع بیشتری نیازمند هستند که در صورت عدم تمکین مالیاتی این نقش‌آفرینی با مشکل دچار خواهد شد. با توجه به ساختار اقتصادی مبتنی بر نفت در ایران و وجود منابع نفتی زیاد اساساً به مقوله مالیات توجه چندانی نشده بود و در حیطه‌ی درآمد اصلی دولت قرار نمی‌گرفت. موضوعی که همواره مورد انتقاد بوده که منجر به آسیب‌پذیری اقتصاد می‌گردید.

در ۱۵ سال اخیر و همزمان با تحریم‌هایی متعدد علیه نظام اقتصادی بخصوص در حوزه نفت و زنجیره ارزش آن باعث تغییر دیدگاه سیاست‌گذاران اقتصادی و دولت‌مردان کشور گردید. در این خصوص می‌توان به تصویب قوانین بالادستی و عادی متعددی اشاره نمود. از جمله این قوانین، قانون برنامه چهارم توسعه (۱۳۸۴-۱۳۸۹) است که در ماده ۴ این قانون، برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت جدید مالیاتی (اعم از مستقیم یا غیرمستقیم) را برای اشخاص حقیقی و حقوقی در طی سالهای اجرای برنامه ممنوع کرد. تصویب و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷ و در ادامه در برنامه پنجم توسعه (۱۳۹۰-۱۳۹۵) در ماده ۱۱۷ با هدف قطع کامل وابستگی اعتبارات هزینه‌ای به عواید نفت و گاز، احکامی را به منظور افزایش سهم درآمدهای عمومی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت، مصوب گردید که از جمله آنها می‌توان به افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی^۱ با افزایش نرخ مالیات‌های مستقیم و با گسترش پایه‌های مالیاتی حداقل به ده درصد و همچنین تمدید حکم ممنوعیت برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت جدید مالیاتی برنامه چهارم و افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده (یک واحد درصد در هر سال) در طول اجرای قانون برنامه پنجم اشاره نمود. در ماده ۱۱۹ این قانون برای اولین بار استفاده از سیاست اعتبار مالیاتی با نرخ صفر به جای معافیت‌های قانونی مالیاتی و ثبت معافیت‌های مالیاتی مذکور به صورت جمعی - خرجی در قوانین بودجه سالانه تصویب شد.

تصمیم‌گیران اقتصادی کشور به منظور تثبیت سیاست تقویت نظام مالیاتی و همچنین تحکیم قوانین و مقررات مرتبط با شناسایی منابع جدید مالیاتی و وصول مالیات واقعی در چند سال اخیر ضمن پیش‌بینی احکام مالیاتی در قانون برنامه ششم توسعه (۱۳۹۶-۱۴۰۰) در ماده ۶۸ این قانون استقرار و بهره‌برداری از سامانه‌های مالیات را تکلیف نموده است. همچنین در سال ۱۳۹۸ قانون «پایانه‌های فروشگاه‌ی و سامانه مؤدیان» در جلسه ۲۱ مهر ۱۳۹۸ مجلس شورای اسلامی تأیید و در تاریخ یکم آبان همان سال، برای اجرا به وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ گردید. هدف از تصویب این قانون، رصد فعالیت اقتصادی حلقه آخر تولید و توزیع کالا به مصرف‌کنندگان نهایی بوده که معمولاً از تور مالیات ستانی دولت فرار می‌نمایند.

بررسی آمارهای موجود بیانگر عدم تمکین مالیاتی توسط مودیان است و شاخص‌های مهمی که در سطح کلان برای نشان دادن وضعیت تمکین مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد، نسبت

مالیات به تولید ناخالص داخلی (T/GDP) است. وضعیت این شاخص در کشور ایران طی ۱۰ سال گذشته (۱۳۸۸-۱۳۹۷) روند کاهشی داشته و از ۹٪ در سال ۱۳۸۸ به ۵٫۴٪ در سال ۱۳۹۷ رسیده است. که به نظر می‌رسد، علت اصلی، عدم تمکین مودیان و معافیت‌های گسترده مالیاتی و نبود بسیاری از پایه‌های مالیاتی در اقتصاد ایران است. مدیریت مالیاتی ضعیف ممکن است از بخش‌هایی که وصول مالیات از آن‌ها به سادگی امکان‌پذیر است، میزان متناهی مالیات وصول نماید درحالی که از وصول مالیات بر درآمد شرکت‌ها و یا صاحبان مشاغل عاجز باشد. تعداد بنگاه‌های کوچک و متوسط^۱ رو به افزایش است، لیکن جمع‌آوری مالیات از این بخش هنوز اندک است (نادیه عبدحمید و همکاران، ۲۰۱۹). علی‌رغم اینکه مشاغل در ایران ۲۵٪ تولید ناخالص داخلی را به خود اختصاص داده‌اند (نهمین اجلاس دوره ششم نمایندگان اتاق اصناف ایران، مرداد ۱۳۹۶، وزیرکار) سهم این بخش از مجموع مالیات کشور حداکثر ۵٪ الی ۶٪ است، (ماخذ گزارش خزانه داریکل کشور، آمار وصول درآمدهای مالیاتی سال ۱۳۹۷)، به همین دلیل وصول مالیات از بخش‌هایی مانند مشاغل که فعالیت‌شان دارای عدم شفافیت اقتصادی است، حائز اهمیت است.

باتوجه به اینکه در خصوص شناسایی ریسک‌های فرار مالیاتی و مدیریت آن در حوزه مشاغل تاکنون پژوهشی با استفاده از روش زمینه‌بنیان استفاده نگردیده است نوآوری پژوهش نسبت به سایر پژوهش‌ها را نشان می‌دهد. از این رو باتوجه به آنچه بیان شدن تمکین مالیاتی در سطح اهمیت بالایی قرار دارد و در پژوهش پیش‌رو به دنبال شناسایی روش‌های فرار مالیاتی این بخش و عدم تمکین مالیاتی آنها و مدیریت ریسک مرتبط با هر کدام، از موضوعات بسیار مهمی در حوزه وصول درآمدهای عمومی کشور است پرداخته می‌شود. لذا با طرح این سوال که مدیریت ریسک (استراتژی برخورد) با هر یک از ریسک‌های تمکین مالیات مشاغل در حسابرسی مالیاتی چیست و تعیین گروه مشاغل در سازمان مالیاتی به عنوان جامعه هدف این پژوهش، به بررسی مبانی نظری موضوع و پیشینه آن پرداخته و با استفاده از روش زمینه‌بنیان، ریسک‌های فرار مالیاتی شناسایی و در خاتمه به مدیریت این ریسک‌ها خواهیم پرداخت.

۲- مبانی نظری

با توجه به موضوع پژوهش و مولفه‌های مرتبط با آن، در این بخش ابتدا به بررسی مفاهیم مشاغل، مالیات مشاغل، تمکین مالیاتی و ریسک مالیاتی، حسابرسی مالیاتی و مدیریت ریسک تمکین که به صورت پیوسته مرتبط با ریسک‌های حوزه مالیات مشاغل بوده پرداخته می‌شود تا با حوزه فعالیت مشاغل و ریسک مرتبط با آنها و مفهوم مدیریت ریسک (استراتژی برخورد) نیز آشنایی کسب گردد و در ادامه پیشینه نظری پژوهش بیان خواهد شد.

۲-۱- مشاغل

شرکت‌های کوچک و متوسط یا مشاغل کوچک و متوسط^۱ مشاغلی هستند که تعداد پرسنل آنها از حد مشخصی کمتر هستند. واژه مخفف "SME" معمولاً توسط سازمان‌های بین‌المللی مانند بانک جهانی، اتحادیه اروپا، سازمان ملل و سازمان تجارت جهانی^۲ استفاده می‌شود. نوع دیگری از فعالیت اقتصادی حوزه مشاغل، کسب و کارهای خانگی^۳ است. در این شیوه، فرد در منزل خود، کار و شغل خود را به انجام می‌رساند. در این نوع کسب و کار، ارزش افزوده کالاها و خدمات تولید شده، نصیب صاحب‌خانه می‌شود. شناسایی این مشاغل با توجه به عدم وجود اطلاعات مشخص از محل و نوع کسب و کار برای سازمان مالیاتی، سهل و آسان نمی‌باشد.

۲-۱-۱- مشاغل در جهان

برای اولین بار در سال ۱۹۴۹ در هفتمین کنفرانس آمارشناسان کار، طبقه‌بندی مشاغل در قالب ۹ گروه شغلی مورد تصویب و در سال ۲۰۰۸ توسط کمیسیون آمار سازمان ملل طبقه‌بندی مشاغل مورد بازنگری قرار گرفته و استاندارد^۴ آن تصویب شده است (طبقه‌بندی استاندارد مشاغل ایران، مرکز آمار ایران، ۱۳۹۵).

مشاغل و شرکت‌های کوچک و متوسط معمولاً با حاشیه سود بالا و در مجموع بکارگیری افراد زیاد و به صورت تجمعی، سهم بیشتری از GDP را نسبت به شرکت‌های بزرگ به خود اختصاص می‌دهند. به عنوان مثال، شرکت‌های کوچک و متوسط استرالیا ۹۸٪ از کل مشاغل استرالیا را تشکیل می‌دهند و یک سوم از کل تولید ناخالص داخلی را تولید می‌کنند و ۴٫۷ میلیون نفر اشتغال دارند. و یا در شیلی، در سال تجاری ۲۰۱۴، حدود ۹۸٫۵٪ از بنگاه‌ها به عنوان SMEs طبقه‌بندی شدند. در کشورهای در حال توسعه، شرکت‌های کوچکتر (خرد) و غیر رسمی سهم بیشتری از کشورهای توسعه یافته دارند.

۲-۱-۲- مشاغل در ایران

برای اولین بار و بر اساس استاندارد بین‌المللی مشاغل مصوب سال ۱۹۴۹، مشاغل در ایران در قالب ۹ گروه شغلی تصویب و در سرشماری عمومی نفوس سال ۱۳۳۵ ایران مورد استفاده قرار گرفته است. با توجه به آخرین تجدیدنظر سال ۲۰۰۸ این استاندارد، طبقه‌بندی مشاغل در ایران در ۱۰ طبقه مطابق با استاندارد بین‌المللی مذکور، به شرح جدول (۱) می‌باشد.^۵

1. SMBs: Small and Medium-sized Businesses

2. WTO: World Trade Origination

3. Home Businesses

4. International Standard Classification of Occupations 2008

۵. کتاب طبقه‌بندی استاندارد مشاغل ایران، مرکز آمار ایران، ۱۳۹۵

جدول (۱) طبقه‌بندی مشاغل در ایران بر اساس استاندارد بین‌المللی مشاغل

تعداد گروه واحد	گروه فرعی	زیرگروه اصلی	گروه اصلی
۲۹	۱۱	۴	مدیران
۹۱	۲۷	۶	متخصصان
۸۴	۲۰	۵	تکنسین‌ها و کمک متخصص‌ها
۲۶	۸	۴	کارکنان پشتیبانی دفتری
۳۷	۱۳	۴	کارکنان ارائه خدمات و کارکنان فروش
۱۷	۹	۳	کارکنان ماهر کشاورزی، جنگل‌داری و ماهیگیری
۶۴	۱۴	۵	صنعتگران و کارکنان حرفه‌ای مرتبط
۴۱	۱۴	۳	متصدیان ماشین‌آلات و دستگاه‌ها و مونتاژکاران
۲۷	۱۱	۶	کارکنان مشاغل ساده
۲	۲	۲	مشاغل نیروهای مسلح
۴۱۸	۱۲۹	۴۲	جمع

منبع: مرکز آمار ایران، ۱۳۹۵

۲-۲- مالیات مشاغل

مالیات مشاغل در فصل چهارم و در مواد ۹۳ الی ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ تشریح گردیده است. مواد ۹۳ و ۹۴ قانون، درآمد مشمول شخص حقیقی را مشخص می‌نماید. همچنین در ماده ۹۵ این قانون، تکالیف برای صاحبان مشاغل در خصوص نحوه ثبت و تنظیم دفاتر و یا نگهداری اسناد و مدارک تعیین گردیده است.

مطابق قوانین و مقررات فوق، در یک تقسیم‌بندی کلی، مودیان حوزه مشاغل، پنج گروه عمده از تعهدات و تکالیف قانونی بر عهده دارند و تمکین بر اساس میزان پایبندی مودیان در عمل به این تکالیف، سنجیده می‌شود. این پنج گروه از تکالیف عمده مودیان، عبارتند از:

- ثبت صحیح حسابداری رویدادهای مالی، تهیه صورت‌های مالی و نگهداری اسناد و مدارک؛
- ثبت نام در نظام مالیاتی؛
- تنظیم به موقع اظهارنامه یا تسلیم اطلاعات مالیاتی درخواستی؛
- ارائه گزارش کامل و دقیق اطلاعات (نگهداری درست اسناد و مدارک)؛
- پرداخت به موقع بدهی مالیاتی؛

۲-۳- تمکین مالیات

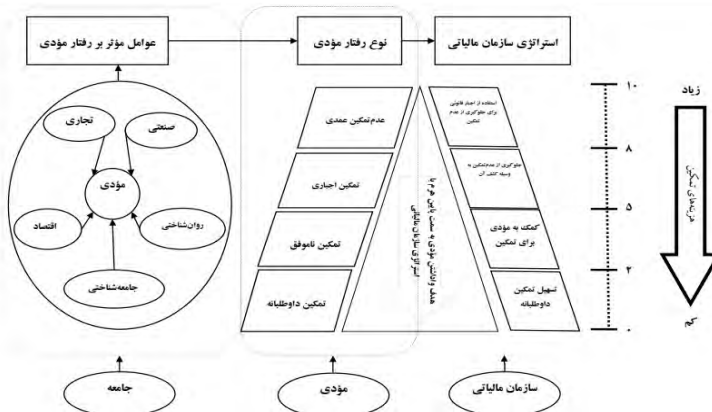
در متون مالیاتی تمکین به معنی پایبندی مودیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی مودی است (کمالی و شفیع، ۱۳۹۰). رفتار مودیان مالیاتی در برابر قانون مالیات در طیف وسیعی از تمکین تا عدم تمکین قرار دارد. تمکین مالیاتی قبول و ترتیب پرداخت داوطلبانه

مالیات تشخیصی در تشکیلات مالیاتی است. به هر اندازه که سیستم مالیاتی با نرخ تمکین داوطلبانه بیشتری روبرو باشد، وضعیت شاخص‌های مالیاتی بیشتر بهبود می‌یابد. نظام‌های مالیاتی برای برخورد با رفتار عدم تمکین، متناسب با انگیزه‌های مؤدی، از استراتژی‌های گوناگونی استفاده می‌کنند. انگیزه مؤدیان از این نظر مورد توجه قرار می‌گیرد که مؤدیان یک گروه همگن نیستند و شرایط آن‌ها از یک دوره زمانی به دوره‌ای دیگر تغییر می‌کند. 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 می‌گیرد (عبدی و همکاران، ۱۳۹۸).

با افزایش نرخ تمکین، نسبت درآمدهای مالیاتی واقعی به درآمدهای پیش‌بینی شده بودجه، افزایش می‌یابد. اثربخشی دستگاه مالیاتی بر پایه سطح عدم تمکین مالیاتی یا شکاف مالیاتی قابل برآورد است که به عنوان معیار مهمی در اثربخشی دستگاه مالیاتی شناخته می‌شود. معمولاً هر اندازه شکاف مالیاتی عمیق‌تر باشد، تغییرات بنیادی‌تر مورد نیاز است (رضایی و همکاران، ۱۳۸۹). در مقابل، مسأله عدم تمکین مالیاتی از سوی مؤدیان مطرح است. باید توجه داشت فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی هر دو مصادیقی از عدم تمکین هستند. با این تفاوت که اجتناب مالیاتی، عدم تمکین قانونی (ترندهای قانونی برای استفاده از امتیازات و راه‌های مشروع) است و فرار مالیاتی، عدم تمکین غیرقانونی (با استفاده از پنهان کردن درآمد، حساب سازی، رشوه و حتی تهدید و ارباب) است. میزان عدم تمکین مالیاتی را می‌توان با شکاف مالیاتی اندازه‌گیری کرد. شکاف مالیاتی عبارت است از میزان وصولی مالیات منهای مبلغی که در صورت تمکین کامل مؤدیان تحصیل شدنی بود (کمالی و شفیعی، ۱۳۹۰).

در ایران ۲۸ مورد ریسک تمکین مالیات مشاغل وجود دارد که در ۴ طبقه اصلی ثبت رویدادهای مالی، اظهارنامه مالیاتی، ارائه اطلاعات و تسویه بموقع بدهی مالیاتی طبقه‌بندی شده است (حیدری و همکاران، ۱۳۹۸).

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



۲-۴- ریسک مالیاتی

به زبان ساده، ریسک را باید احتمال برآورده نشدن پیش‌بینی‌های آینده در نظر گرفت (جماعت و عسکری، ۱۳۸۹: ۱۱۷). لذا ریسک در حوزه مالیاتی را می‌توان عدم اطمینان از پرداخت مالیات واقعی (نسبت به مالیاتی که می‌بایست پرداخت شود) در نظر گرفت. استراتژی غالب مدیریت مالیاتی، جلب مشارکت همه آحاد مودیان نسبت به پرداخت داوطلبانه مالیات از طریق افزایش اعتماد آنان به نظام مالیاتی و کاهش هزینه‌های تمکین می‌باشد. با این وجود، فرآیند مالیات‌ستانی، همواره به دلیل وجود برخی خلاءهای قانونی و مقررات مالیاتی، مواجه با اجتناب مالیاتی می‌گردد. اگرچه، حذف کامل این پدیده در نظام مالیاتی هر کشوری تقریباً امری غیرممکن است، اما، بسیاری از سازمان‌های مالیاتی، از طریق طراحی، اجرا و پیاده‌سازی برنامه‌های مدیریت ریسک تمکین، به طور مستمر در صدد کاهش و یا به حداقل رساندن موارد عدم تمکین مالیاتی هستند. از این رو، بهبود مستمر تمکین، به یکی از ارکان اصلی مدیریت مالیاتی در نظام‌های مالیاتی کشورهای توسعه یافته تبدیل شده است (پناهی و همکاران، ۱۳۹۶: ۹).

۲-۵- حسابرسی مالیاتی

اولین سوالی که در ذهن متبادر می‌گردد این است که حسابرسی مالیاتی چیست؟ در جواب این سوال می‌توان گفت حسابرسی مالیاتی تلفیقی از استانداردهای حسابداری و حسابرسی بر اساس مقررات مالیات‌های مستقیم و بخشنامه‌های مرتبط با آن می‌باشد و در حسابرسی مالیاتی یک حسابرس علاوه استانداردهای حسابداری و حسابرسی، در مورد رعایت قوانین و مقررات و درآمدهای مشمول مالیات و معافیت‌های مالیاتی نیز بحث نموده و اظهار نظر می‌کند.

بر اساس اصلاحیه ماده (۲۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، سازمان امور مالیاتی کشور مکلف شده است تا پایان دی ماه هر سال نسبت به اعلام آن گروه یا گروه‌هایی از اشخاص حقیقی و حقوقی که علاوه بر شرکت‌های موضوع بندهای (الف) و (د) ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی» مصوب سال ۱۳۷۲ بر اساس نوع و یا حجم فعالیت آنها ملزم به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران همراه با اظهارنامه مالیاتی و یا حداکثر ظرف مدت سه ماه پس از مهلت انقضای ارائه اظهارنامه می‌باشند را از طریق مقتضی (درج در روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران و یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار و یا سامانه الکترونیکی مربوط) به اطلاع این گروه از اشخاص برسانند. بر اساس تبصره (۱) این ماده قانونی، صورت‌های مالی حسابرسی شده به شرح این ماده و مطالب مذکور در گزارش‌های حسابرسی و بازرسی قانونی مربوط که در چهارچوب مقررات این قانون تنظیم شده باشد، می‌تواند برای تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص یاد شده توسط ادارات مالیاتی مورد استفاده و استناد قرار گیرد.

بر اساس اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ و 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 است (عبدی و همکاران، ۱۳۹۸). وجود یک نظام حسابداری و حسابرسی مناسب می‌تواند به وصول مالیات کمک کند. وجود یک نظام کنترل و حسابرسی دقیق برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مؤدیان مالیاتی باعث شفاف سازی هر چه بیشتر مبادلات اقتصادی و کاهش فرار مالیاتی و جلوگیری از سوء نیت عده‌ای از مؤدیان مالیاتی خواهد شد. کلیه واحدها و بنگاه های اقتصادی باید به ثبت و نگهداری دفاتر حسابداری مورد نظر نظام مالیاتی کشور ملزم شوند (نقش بندی و میرزاپور، ۱۳۹۸).

۲-۶- مدیریت ریسک تمکین

بر اساس مدل تمکین ارائه شده توسط سازمان همکاری اقتصادی و توسعه^۱، سازمان مالیاتی با اتخاذ استراتژی‌های مناسب که ترکیبی از حسابرسی مالیاتی، اعمال جرایم مالیاتی، ارائه توصیه جهت بهتر انجام دادن تکالیف توسط مودیان مالیاتی، آموزش، تغییر قانون، اصلاح روال‌های کاری و غیره است، می‌تواند بر رفتار مودیان اثرگذار باشد. با اجرای این استراتژی‌ها، از شمار مودیان که نیاز به اجرای کامل قانون یا انجام حسابرسی مالیاتی دارند کاسته می‌شود و بدین ترتیب هزینه‌های سازمان کاهش می‌یابد. آگاه کردن افراد از حقوق و تعهدات خود در کنار رسیدگی و اقدامات اجرایی، اجزای تشکیل‌دهنده برنامه تمکین مالیاتی هستند. بهترین مدیریت مالیاتی صرفاً آن نیست که بیشترین درآمد مالیاتی را وصول نماید. این مسأله که چنین درآمدی چگونه وصول شده است، یعنی اثر آن بر عدالت مالیاتی، عواقب سیاسی آن بر دولت‌ها و تأثیر آن بر سطح رفاه اقتصادی نیز به همان اندازه مهم است. یک مدیریت مالیاتی ضعیف ممکن است از بخش‌هایی که وصول مالیات از آنها به سادگی امکان‌پذیر است مثلاً حقوق بگیران، میزان متناهی مالیات وصول نماید در حالی که از وصول مالیات بر درآمد شرکت‌ها و یا مالیات بر درآمد صاحبان حرف عاجز باشد. بنابراین سطح وصولی مالیات، یک معیار ساده برای اندازه‌گیری کارایی مدیریت مالیاتی است. در این میان، یک معیار دقیق‌تر اندازه‌گیری کارایی مدیریت مالیاتی، اندازه‌گیری درجه تمکین، یعنی فاصله بین درآمدهای بالفعل و بالقوه مالیاتی است و این که اندازه این فاصله در میان بخش‌های مختلف جامعه مؤدیان چگونه است (عرب‌مازار، ۱۳۹۰).

به عقیده ریچارد ام برد (۱۹۹۲) پیش‌شرط اساسی برای اصلاح مدیریت مالیاتی، ساده سازی سیستم مالیاتی است تا بدین ترتیب اطمینان حاصل شود که می‌توان آن را به طور مؤثر در شرایط «سطح پایین تمکین مالیاتی» در کشورهای در حال توسعه به کار برد. از نظر وی، در این خصوص تجربه کشور بولیوی که سیستم مالیاتی خود را در سال ۱۹۸۶ به طور قابل توجهی

1. OECD- Organisation for Economic Co-operation and Development

ساده نمود بسیار آموزنده است. درس مهم دیگری که با توجه به این تجارب به دست می‌آید لزوم وجود یک استراتژی برای اصلاح موفقیت‌آمیز مدیریت مالیاتی است. استراتژی در این مورد، عبارت از برنامه جامعی که در آن اولویت‌های مشخصی بر اساس منابع موجود به کارهایی که باید صورت پذیرد، اختصاص یافته باشد. از نظر وی، هیچ استراتژی واحدی که تحت کلیه شرایط و برای کلیه کشورها مناسب باشد وجود ندارد. سومین عامل ضروری برای اصلاح موفقیت‌آمیز مدیریت مالیاتی وجود علاقه وافر و تعهد قوی به اصلاح، در سیاست‌گذاران و مدیران و همچنین برخورداری از حداقل توانایی فنی است. وجود بهترین استراتژی اصلاح در ساده‌ترین سیستم مالیاتی هرگاه با اراده و پشتیبانی سیاسی دولتمردان برای اجرای آن همراه نباشد بدون تردید با شکست مواجه خواهد شد.

در خصوص نقش مدیریت مالیاتی بر تمکین، هدف مدیریت مالیاتی فراهم آوردن زمینه تمکین مالیاتی به طور داوطلبانه است و اعمال جریمه برای فرار از مالیات و تعقیب مؤدیان مختلف، اساساً هدف غائی نیست. ترغیب به تمکین مالیاتی زمانی مؤثر است که مدیریت پیش‌بینی‌های لازم را برای کشف و تنبیه موارد عدم تمکین اندیشیده باشد. بنابراین پیشرفت در امر مالیاتی وقتی حاصل خواهد شد که مدیریت مؤثری هم حاکم باشد. البته مدیریت مؤثر نباید به همان مفهوم مدیریت کارآمد تعبیر شود. مدیریت ممکن است در زمینه کاهش هزینه‌های وصول مالیات کارائی داشته باشد اما شاید از جهت فراهم آوردن زمینه‌های تمکین از کارائی برخوردار نباشد. اثربخشی مدیریت مالیاتی تنها عامل تعیین‌کننده برای حد تمکین داوطلبانه نیست ولی به عنوان یک عامل مهم به ویژه در کشورهایی که عدم تمکین در آنها از سطح بالایی برخوردار است می‌تواند در نظر گرفته شود. رسیدگی تمامی مؤدیان در عمل غیر ممکن بوده و در واقع بررسی مداوم مؤدیان کم‌خطر و تمکین‌کننده، هدر دادن منابع توسط دولت است. به عبارتی هزینه فرصت از دست رفته برای چنین بررسی‌هایی بسیار بالا بوده و منابع باید صرف مؤدیانی شود که پتانسیل ایجاد درآمد و سود بالایی دارند. سازمان مالیاتی باید با هزینه-منفعت نمودن روشها و تکنیک‌های خود، تمکین مالیاتی توسط مؤدیان را به منظور شناسایی و پیشگیری از رفتار مجرمانه، مدیریت و با ارائه خدمات و آموزش مناسب، به مؤدیان در تمکین و پرداخت تعهدات مالیاتی کمک کند. این سیستم بر پایه خوداظهاری پایه‌ریزی شده است و کارکرد ارزیابی ریسک از کارکرد اجرای حسابداری تمکین داوطلبانه تفکیک می‌شود (پناهی و همکاران، ۱۳۹۶).

۳- پیشینه پژوهش پژوهش‌های داخلی

بر اساس پژوهش عبدی و همکاران (۱۳۹۸) از نظر خیرگان، 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، و روند ساده‌سازی فرآیندهای سازمان و مکانیزه کردن آنها از شاخص‌های مؤلفه تکنولوژی بر تمکین مالیاتی اثرگذار نیست.

ناصری و تمری نیا (۱۳۹۷)، در پژوهش تاثیر ارتقا فرهنگ بر تمکین مالیاتی، نشان می‌دهد تمکین مالیاتی شرکتها، از طریق عوامل انسانی و درآمدهای اقتصادی مشخص می‌شود و فرهنگ بر تمکین مالیاتی شرکتی اثر شایان توجهی دارد.

آخوندی و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیقی با عنوان عوامل موثر بر تمکین مالیاتی مودیان مالیات بر ارزش افزوده، عوامل فرهنگی شامل عوامل درون سازمانی (عوامل مدیریتی و عوامل انسانی) و عوامل برون سازمانی (عوامل اقتصادی و عوامل فرهنگی) و همچنین ابعاد ساختار سازمانی شامل پیچیدگی، تمرکز و رسمیت، فرصت‌های عدم تمکین شامل میزان درآمد و نوع حرفه مودیان را بر تمکین مالیات موثر می‌دانند.

رضانی و عسگری (۱۳۹۵) در مقاله‌ای تشریح می‌نمایند که مدیریت ریسک یکی از ابزارهای مدیریت تمکین مالیاتی بوده و هدف از آن، ارتقاء تمکین مالیاتی مودیان می‌باشد. در این رویکرد عوامل موثر بر سطح ریسک مودیان، شناسایی مودیان در سطوح مختلف ریسک، طبقه‌بندی و استراتژی‌های موثر و هدفمند مالیاتی جهت عکس‌العمل متناسب با هر کدام از سطوح ریسک انتخاب و اعمال می‌گردد تا در نتیجه آن تمکین مودیان، مدیریت و با ارائه خدمات و آموزش مناسب، خود اظهاری و تمکین داوطلبانه نهادینه گردد. اندازه مودیان از جمله عوامل اصلی موثر بر ریسک آن‌ها می‌باشد.

پژوهش‌های خارجی

به عقیده مانچیلوت تایلهاون (۲۰۱۹) مالیات‌دهندگان تحت تأثیر عوامل مختلفی از قبیل مجازات، عدالت در سیستم مالیاتی، نرخ مالیات، احتمال کشف و ممیزی و غیره قرار دارند. با این پیشنهاد که نهاد وصول‌کننده مالیاتی برای کاهش ریسک تمکین و افزایش سطح تمکین مودیان، می‌بایست با ایجاد عدالت مالیاتی (نه سیاست چماق و هویج)، سطح مجازات مناسب را حفظ کند و رویه شهروندان مسئول را برتری ببخشد.

عبدحمید و همکاران (۲۰۱۹) عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مشاغل را دانش مالیاتی، پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی و سختی درک آن و بالا بودن و سنگین بودن نرخ فعلی مالیات می‌دانند. جان و همکاران (۲۰۱۷) در مقاله‌ای با عنوان «اثر معکوس حسابرسی بر تمکین» معتقدند اگرچه در کشورهای متعدد، استراتژی‌های اجرا مبتنی بر این ایده هستند که سطح حسابرسی بالاتر به سطح تمکین بالاتر می‌انجامد، با وجود این بسیاری از تحقیقات نشانی دادند اثر حسابرسی بر تمکین لزوماً مثبت نیست. به دنبال پیشرفت‌های نظری در این حوزه، انتظار داریم که اثر حسابرسی بر تمکین تا سقف رسیدن حسابرسی به یک حد خاص، مثبت باشد و پس از آن منفی شود.

۴- سوال پژوهش

با توجه به اینکه هدف پژوهش مدیریت ریسک تمکین مالیات مشاغل است، لذا سوال پژوهش

را می‌توان به شرح زیر مطرح کرد:

مدیریت ریسک (استراتژی برخورد) با هریک از ریسک‌های تمکین مالیات مشاغل در حسابرسی مالیاتی چیست؟

۵- روش پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کیفی است. در انجام پژوهش‌های کیفی، مصاحبه با یک تعامل متقابل بین مصاحبه‌کننده و مصاحبه‌شونده، محقق به جنبه‌های مختلفی از قبیل شناسایی، مدیریت و خود افشایی که مورد بحث قرار گرفته، می‌پردازد (آسپرس و کورت، ۲۰۱۹). در پژوهش حاضر از روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان^۱ استفاده شده است. در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، الگوی گردآوری داده‌ها متفاوت است و فعالیت‌های گردآوری و تحلیل داده‌ها به طور همزمان انجام می‌شود و مصاحبه روش مناسبی برای گردآوری داده‌ها در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲).

با توجه به هدف پژوهش، داده‌ها از طریق مصاحبه‌های ساختار نیافته و با رویکرد اکتشافی جمع‌آوری شده‌اند. مصاحبه یکی از بهترین روش‌ها در نظریه‌زمینه‌ای است. از مزایای کاربرد نظریه‌زمینه‌بنیان، دادن آزادی به مصاحبه‌شونده است تا بدون محدودیت‌هایی که در روش‌های جمع‌آوری و تحلیل داده‌های قدیمی ممکن بود یافت شود، صحبت کند (تشدیدی و سپاسی، ۱۳۹۷). جامعه‌ی آماری پژوهش حاضر ۲۳ نفر از نخبگان و متخصصان مالیاتی شامل معاونین، مدیران کل ستادی و استانی سازمان امور مالیاتی کشور به شرح جدول (۲) می‌باشند.

جدول شماره (۲) مشخصات خبرگان مالیاتی طرف مصاحبه پژوهش

سابقه کار مالیاتی			رشته تحصیلی			مدرک تحصیلی					پست در سازمان امور مالیاتی کشور			
بلا‌ی ۵۵	۴۵-۵۵	۲۵-۴۵	بلا‌ی ۲۰	۲۰-۲۰	۲۰-۲۰	مدیریت	حسابداری	لیسانس	فوق لیسانس	دکتری	مدیر کل فنی	دانشجوی انتظامی	شورای عالی مالیاتی	معاون فنی سازمان
۳	۱۹	۱	۳	۱۸	۲	۸	۱۵	۴	۱۲	۷	۱۷	۲	۲	۲

به منظور انتخاب نمونه جامعه آماری از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شده است. نمونه‌گیری گلوله‌برفی یا زنجیره‌ای یعنی انتخاب شرکت کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند. برای تحلیل داده‌ها (مصاحبه‌ها)، سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری

گزینشی استفاده شده است. کدگذاری باز فرآیندی تحلیلی است که از طریق آن مفاهیم شناسایی شده و ویژگی‌ها و ابعاد آن‌ها در داده‌ها کشف می‌شوند. کدگذاری محوری فرآیند مرتبط کردن مقوله‌ها به مقوله‌های فرعی و پیوند دادن مقوله‌ها در سطح ویژگی‌ها و ابعاد است و کدگذاری گزینشی شامل یکپارچه‌کردن و پالایش نظریه می‌شود (استراوس و کربین، ۱۹۹۸: ۲۵). به عنوان مثال فرآیند کدگذاری مرتبط با تحلیل یافته‌های مصاحبه‌های این پژوهش، در زیر تشریح شده است.

ابتدا برای کلیه روش‌های برخورد با عدم تمکین مودیان مستخرج از مصاحبه‌ها، کدگذاری باز انجام و سپس موارد مشابه، از طریق کدگذاری محوری، با توجه به ارتباط هر کدام با ریسک تمکین مربوط، ادغام و در کدگذاری گزینشی به یکی از بخش‌های، ثبت و نگهداری اسناد رویدادهای مالی، اظهارنامه مالیاتی، ارائه اطلاعات و تسویه مالیات مرتبط گردید. در ادامه "شرایط علی"، "شرایط زمینه‌ای"، "شرایط مداخله گر"، "راهبردها" و "پیامدها" شناسایی گردید. در نهایت استراتژی‌های برخورد با ریسک تمکین مالیات مشاغل، با تعیین معیارهای ارزیابی و با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی^۱ و نرم‌افزار Expert Choice، مهمترین استراتژی‌ها شناسایی گردید.

پس از انجام ۲۳ مصاحبه با نخبگان و متخصصین مالیاتی، مجموعاً ۹۵ مفهوم به عنوان مدیریت ریسک (استراتژی برخورد)، احصاء گردید. از نظر اشباع نظری، مطابق جدول (۳)، مولفه جدیدی از مصاحبه شانزدهم اضافه نگردید لذا داده‌های گردآوری شده در خصوص استراتژی برخورد با ریسک تمکین مالیات مشاغل به اشباع رسید. اشباع نظری زمانی رخ می‌دهد که داده بیشتری که سبب توسعه، تعدیل، بزرگتر شدن یا اضافه شدن به تئوری موجود گردد به پژوهش وارد نشود (کوهن و همکاران، ۲۰۰۷). تاریخ مصاحبه‌ها از مهرماه ۱۳۹۸ لغایت اسفندماه ۱۳۹۸ بوده و مدت هر مصاحبه بطور متوسط یک ساعت و ۱۰ دقیقه بوده است. به منظور اعتبار سنجی مدل تحقیق، ترکیبی از روش کنترل اعضا (یافته‌ها با یکی از صاحب‌نظران فنی سازمان امور مالیاتی کشور کنترل گردید) و روش ارزیابی بر اساس ۱۰ شاخص مقبولیت (با استفاده از معیارهای تناسب، کاربردی بودن یا مفید بودن یافته‌ها، مفاهیم، بداعت، حساسیت و استناد به یاد نوشته‌ها) استفاده شده است.

جدول (۳) فراوانی کدهای مربوط به یک مفهوم (استراتژی برخورد) و تشخیص اشباع نظری داده‌ها

شماره مصاحبه کد مفهوم	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶	۱۷	۱۸	۱۹	۲۰	۲۱	۲۲	۲۳	
	۰۱				*	*			*		*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
۰۲				*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
۰۳														*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
۰۴									*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*

شماره مصاحبه	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶	۱۷	۱۸	۱۹	۲۰	۲۱	۲۲	۲۳	
کد مفهوم																								
۰۸۳																*	*	*	*	*	*	*	*	*
۰۸۴										*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
۰۸۵		*	*							*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
۰۸۶						*				*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
۰۸۷																*	*	*	*	*	*	*	*	*
۰۸۸										*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
۰۸۹																*	*	*	*	*	*	*	*	*
۰۹۰										*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
۰۹۱															*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
۰۹۲									*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
۰۹۳															*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
۰۹۴									*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
۰۹۵									*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
مجموع مفاهیم جدید در هر مصاحبه	۱۶	۱۴	۱۱	۱۰	۸	۳	۴	۳	۲	۱	۵	۴	۴	۳	۳	۴	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰

۶- یافته‌های پژوهش

همانگونه که در بخش روش پژوهش توصیف گردید، با توجه به نتیجه مصاحبه‌ها و اهمیت و اولویت‌بندی ریسک تمکین مالیات مشاغل، مقوله‌های "شرایط علی"، "شرایط زمینه‌ای"، "شرایط مداخله‌گر"، "راهبردها" و "پیامدها" به شرح زیر شناسایی شدند.

شرایط علی: طبق نظر مصاحبه شوندگان، عامل اصلی عدم تمکین مالیات مشاغل، منافع مادی مودی برای کتمان درآمد به منظور عدم پرداخت مالیات مربوط است. اگرچه بر اساس پژوهش‌های گذشته، عوامل فرهنگی شامل عوامل درون سازمانی (عوامل مدیریتی و عوامل انسانی) و عوامل بیرون سازمانی (عوامل اقتصادی و عوامل فرهنگی) و همچنین ابعاد ساختار سازمانی شامل پیچیدگی، تمرکز و رسمیت، فرصت‌های عدم تمکین شامل میزان درآمد و نوع حرفه مودیان را بر تمکین مالیات موثر می‌دانند.

شرایط زمینه‌ای: با توجه به مصاحبه‌های انجام شده، ضعف نظام مالیاتی در شناسایی مودیان و ضعف بانک اطلاعاتی سازمان در تشخیص درآمد مشمول مالیات مودی عوامل بستر اصلی عدم تمکین مالیاتی را ایجاد می‌نمایند. تا زمانی که فعال اقتصادی خود را از تور نظام مالیاتی در امان بداند اجباری به تمکین و رعایت قوانین و مقررات مالیاتی احساس نمی‌کند.

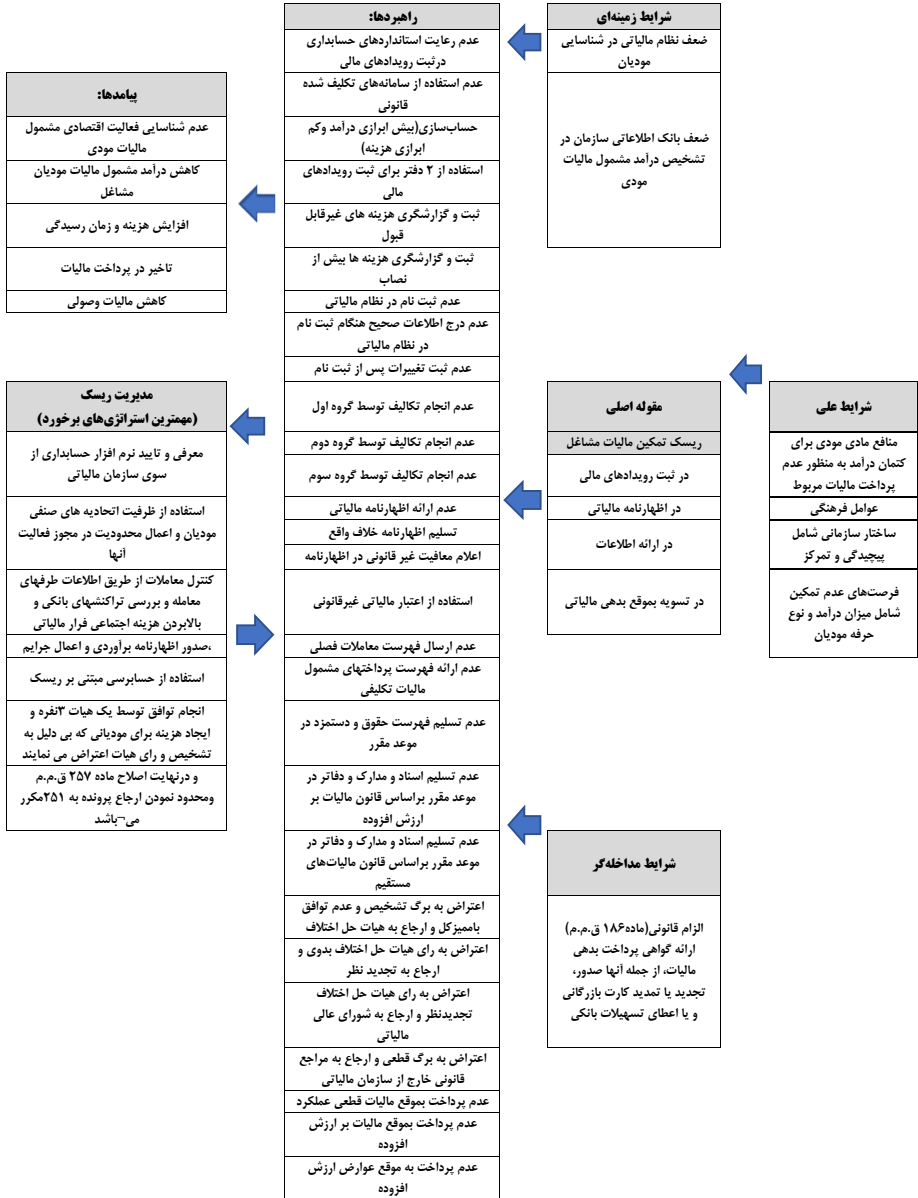
شرایط مداخله‌گر: بر اساس نظر مصاحبه شوندگان، عواملی در کنترل ریسک تمکین مالیات مشاغل تاثیر دارند. این عوامل، دریافت برخی خدمات برای مودیان مشاغل منوط به ارائه گواهی پرداخت بدهی مالیات شده است که از جمله آنها صدور، تجدید یا تمدید کارت بازرگانی و یا

اعطای تسهیلات بانکی است که در ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم تعیین شده است. راهبردها: بر اساس نظر مصاحبه شونده‌گان، ۲۴ مورد راهبرد تحت عنوان ریسک تمکین مالیات مشاغل شناسایی گردید که بر اساس روش تحلیل سلسله مراتبی، از مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به استفاده از ۲ دفتر در ثبت رویدادهای مالی است، عدم ارائه اظهارنامه، عدم تسلیم اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر و اعتراض به رای هیات حل اختلاف تجدیدنظر و ارجاع به شورای عالی مالیاتی اشاره نمود.

پیامدها: خروجی ناشی از بکارگیری راهبردهاست. به نظر مصاحبه کنندگان، از جمله پیامدهای ریسک تمکین مالیات مشاغل، عدم شناسایی فعالیت اقتصادی مشمول مالیات مودی، کاهش درآمد مشمول مالیات مودیان مشاغل، افزایش هزینه و زمان رسیدگی، تاخیر در پرداخت مالیات و کاهش مالیات وصولی حوزه مشاغل است.

مدیریت ریسک: همانگونه که قبلاً تشریح گردید، هدف مدیریت ریسک مالیاتی، فراهم آوردن زمینه تمکین مالیاتی به طور داوطلبانه است. لذا موارد می‌بایست به‌طوری مدیریت گردد تا مودی به سمت تمکین سوق داده شود. اگرچه معمولاً تمکین از سوی مودیان به دلایل منافع مادی دارای مقاومت است لیکن لازم است با انتخاب استراتژی برخورد مناسب، سطح تمکین افزایش یابد. در این پژوهش ۹۵ استراتژی برخورد برای ۲۸ مورد ریسک تمکین مالیات حوزه مشاغل احصا گردید که در ادامه ضمن ارائه مدل مفهومی و الگوی جامع شناسایی و مدیریت ریسک تمکین مالیات مشاغل در ایران (شکل ۲)، به تشریح هریک از استراتژی‌های یاد شده پرداخته می‌شود.

شکل (۲) مدل مفهومی و الگوی جامع شناسایی و مدیریت ریسک تمکین مالیات مشاغل در ایران



با استفاده از اطلاعات حاصل از متن مصاحبه‌های انجام شده با نخبگان و متخصصین مالیاتی طرف مصاحبه در پژوهش حاضر، استراتژی بر خورده و مدیریت ریسک مرتبط با هر یک از

ریسک‌های تمکین در حسابرسی مالیاتی با توجه به روش پژوهش، به شرح زیر تعیین شد.

۶-۱- مدیریت ریسک تمکین مالیات مشاغل در ثبت و نگهداری اسناد رویدادهای مالی:

با توجه به نتایج و تحلیل محتوای حاصل از بررسی فرم‌های مصاحبه، یکی از ریسک‌های تمکین مرتبط با مشاغل، ریسک ثبت و نگهداری اسناد رویدادهای مالی است که این ریسک را می‌توان در دو بخش حسابداری و مالیاتی طبقه‌بندی نمود. در این بخش ضمن تشریح مدیریت ریسک تمکین یا استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی در ارتباط با هر یکی از ریسک‌های تمکین مالیات مشاغل در ثبت و نگهداری اسناد رویدادهای مالی، در پایان، مدیریت ریسک تمکین مربوط در شکل (۳) ارائه شده است.

الف) حسابداری

الف-۱) عدم رعایت استانداردهای حسابداری در ثبت رویدادهای مالی:

بر اساس آئین‌نامه اجرایی ماده (۹۵) قانون مالیاتهای مستقیم، انواع دفاتر مالی که می‌بایست صاحبان مشاغل نگهداری کنند، شامل دفتر روزنامه، دفتر کل، دفتر روزنامه و کل مشترک، دفتر معین و سایر دفاتر می‌باشد. در ماده (۶) آیین‌نامه مذکور وظایف صاحبان مشاغل از لحاظ نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک برای گروه‌های مختلف مشخص گردیده است. بر این اساس، صاحبان مشاغلی که در گروه اول قرار می‌گیرند و کلیه اشخاص حقوقی، مکلف به نگهداری دفاتر روزنامه و کل یا سایر دفاتر حسب مورد دستی یا ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) متکی به اسناد و مدارک بوده که رویدادهای مالی را باید براساس استانداردهای حسابداری و روزانه به ترتیب تاریخ وقوع در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل نمایند. با توجه به الزام گروه اول صاحبان مشاغل برای رعایت استانداردهای حسابداری در ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه، یکی از مهمترین ریسک‌های مرتبط، عدم رعایت استانداردهای یادشده در ثبت رویدادهای مالی است. لذا حسابرسان مالیاتی عمدتاً با عدم ثبت دفاتر روزنامه و کل مطابق با این استانداردها روبرو هستند.

رعایت استانداردهای حسابداری منجر به شناسایی به موقع درآمدها و شناسایی سود منطبق با فعالیت‌های واقعی مودی می‌گردد، به عنوان مثال شناسایی درآمدهای تحقق یافته علی‌رغم اینکه وجوه حاصل از ارائه خدمت یا فروش کالا وصول نشده باشد بر اساس اصل تحقق درآمد و یا تسهیم مناسب هزینه‌ها و مخارج دوره به هزینه‌های جاری و دارائی‌ها با توجه به دوره انتفاع منافع مخارج صورت گرفته بر اساس اصل تطابق، نمونه‌هایی از مواردی است که در صورت رعایت دقیق استاندارد مربوط، تاثیر مستقیمی در درآمد مشمول مالیات مودی دارد. با توجه به اهمیت موضوع رعایت استانداردهای حسابداری برای گروه اول صاحبان مشاغل، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:

بهره‌مندی از اطلاعات در دسترس و استفاده از سایر روشها مانند دریافت اطلاعات از طرف دوم معامله که در سامانه ۱۶۹ ثبت شده است. نکته و سوال مهم در این قسمت این است که در رسیدگی حسابرسان مالیاتی چقدر دفاتر ثبت شده مودی مورد بررسی قرار می‌گیرد؟ پاسخ این است که عمدتاً دفاتر ندارند و یا اگر هم دارند دفتری ارائه نمی‌نمایند. ولی دفاتر قانونی مودیانی که ارائه می‌شوند، بر اساس موازین آیین نامه اجرای ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، بررسی می‌شوند. بعضاً مشاهده می‌گردد که علی‌رغم ارائه دفاتر توسط برخی مودیان، برخی حسابرسان بدون توجه به دفاتر نوشته شده، نسبت به تشخیص مالیات اقدام می‌کند. ریشه و دلیل اصلی این کار به ذهنیت قبلی حسابرسان مالیاتی بر می‌گردد که دفاتر ارائه شده، دفاتری نیستند که واقعیت فعالیت اقتصادی مودی را نشان دهند و قابل اتکا باشند. و معمولاً هم مودی نیز می‌پذیرد که فعالیت‌های منعکس شده در دفاتر منطبق با فعالیت واقعی‌اش نیست. با این حال دفاتر ارائه شده توسط مودی اگر بر اساس مقررات و موازین و واقعیت ثبت شده باشد، حسابرس مالیاتی تکلیف دارد که درآمد مشمول و مالیات مربوط را بر اساس دفاتر مشخص نماید. با توجه به حکم ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم، در رسیدگی به عملکرد سال ۱۳۹۸ به بعد، موضوع تشخیص علی‌الراس وجود ندارد و تشخیص صرفاً باید بر اساس رسیدگی و اسناد و مدارک باشد. لذا بهره‌مندی از اطلاعات در دسترس و استفاده از سایر روشها مانند دریافت اطلاعات از طرف دوم معامله که در سامانه ۱۶۹ ثبت شده است یکی از راه‌های اصلی کاهش ریسک تمکین مالیات مشاغل در بحث عدم ثبت رویدادهای مالی در دفاتر بر اساس استانداردهای حسابداری است.

معرفی و تایید نرم‌افزارهای حسابداری مورد قبول سازمان امور مالیاتی جهت ثبت رویدادهای مالی توسط مودیان. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند نرم‌افزارهایی را تعریف و مورد تایید اعلام نماید تا مودیان از این نرم‌افزارها استفاده کنند و در صورتیکه این نرم‌افزارها استفاده شود دیگر نیازی به استفاده از دفتر جهت ثبت رویدادهای مالی نمی‌باشد. این نرم‌افزار ضمن اینکه به سامانه مودیان وصل می‌شود، اتصال آن نیز آنلاین و به لحظه می‌باشد. این موضوع در سامانه مودیان که قرار است از ابتدای سال ۱۴۰۰ عملیاتی شود پیش‌بینی گردیده و مرجع نهایی صدور صورتحساب نیز سامانه مودیان است. با این اتصال، دستکاری در دفاتر و عدم رعایت استانداردهای حسابداری به عنوان یکی از مهمترین مشکلاتی که حسابرسان مالیاتی با آن‌ها گریبان‌گیر هستند نیز رفع می‌گردد. زیرا سامانه هم حافظه مالیاتی دارد و هم اطلاعات را مستقیماً به سازمان امور مالیاتی کشور منتقل می‌کند. تنها تفاوت بین اطلاعات ثبت شده در سامانه با دفاتر قانونی مودی، هزینه‌هایی مانند: استهلاک، حقوق و معافیتها، تقسیم هزینه‌ها و ... است که در سامانه مودیان ثبت نمی‌گردد و حسابرسان مالیاتی می‌بایست این‌گونه موارد را جداگانه بررسی نمایند.

الف-۲) عدم استفاده از سامانه‌های تکلیف شده قانونی:

یکی از مهمترین ریسک‌های تمکین مالیات مشاغل، عدم استفاده مودیان از سامانه‌های تکلیف شده قانونی است. معمولاً این سامانه‌ها با هدف شفاف‌سازی جریان اطلاعات مالی و

معاملات در سطح کشور به منظور شناسایی کلیه فعالیت‌های اقتصادی و اخذ مالیات واقعی از بخش پنهان اقتصادی است. با توجه به اهمیت موضوع استفاده از سامانه‌های تکلیف شده قانونی توسط صاحبان مشاغل، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:

استفاده از ضمانت‌های اجرائی قانون و همکاری همه دستگاه‌های اجرائی ذیربط، مثلاً تکالیفی که در قانون برای بانک مرکزی یا برای اتحادیه‌ها و مجامع امور صنفی و نیروی انتظامی پیش‌بینی شده است.

بستن pos یا کارت خوانهای کسانی که از سامانه استفاده نکرده‌اند توسط بانک مرکزی. ابطال مجوز فعالیت مودیانی که در سامانه‌های مالیاتی ثبت نام ننموده‌اند. دستگاه‌های اجرائی یا اشخاص حقوقی که مجوز فعالیت صاحبان مشاغل را صادر می‌نمایند، در صورت عدم ثبت نام مودی در سامانه، در وهله اول اخطار و در صورت عدم توجه به اخطار، مجوز فعالیتش را باطل نمایند.

عدم پذیرش اعتبار مالیاتی مودی که در سامانه تکلیفی ثبت نام ننموده است. اعمال جرایم قانونی مودیانی که در سامانه تکلیفی ثبت نام ننموده‌اند. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند از عوامل بازدارنده‌های پیش‌بینی شده در قانون مانند اعمال جرایم استفاده کند. اعمال محدودیت‌های مربوط به انجام معاملات مودیانی که در سامانه تکلیفی ثبت نام ننموده‌اند. برای برخی‌ها به صرفه هست که جرایم پرداخت کنند ولی از سامانه استفاده نکنند. چون بخش پنهان دارند که نمی‌خواهند فعالیت‌های اقتصادی‌شان شفاف شود. وقتی که شفافیت از بین برود برمی‌گردیم به بحث تشخیص علی‌الراس که قبلاً در نظام مالیاتی حاکم بود و تشخیص مالیات بر اساس حدس و گمان. لذا برای این‌گونه مودیان علاوه بر اعمال جرایم استفاده از محدودیت‌های مربوط به انجام معاملات نتیجه بخش‌تر می‌باشد.

بررسی رعایت تکالیف قانونی توسط حلقه‌های قبلی و بعدی مودی. اگر حلقه‌های قبل و بعد به تکالیف عمل کنند فعالیت این حلقه را نیز می‌توان شناسایی کرد. ولی اگر این زنجیره رعایت نشود، یعنی از تولید تا مصرف به تکالیف عمل نکنند این فعالیت نیز قابلیت شناسایی نداشته و شناسایی آن خیلی دشوار می‌شود.

کنترل تطبیقی اطلاعات هویتی و فعالیت اقتصادی مودی. اگر صاحب شغلی به فعالیتی مشغول است باید همه ارکانش به هم متصل باشند. هر فعال اقتصادی هویت خاص خودش را دارد، مکان فعالیتش هویت دارد و مشخص است و مجوزی هم که با آن فعالیت می‌کند نیز هویت دارد و مشخص است. لذا اگر مرجعی مثل بانک بخواهد خدمات کارت خوان به مودی ارائه دهد، می‌بایست همه مولفه‌ها را کنار هم بگذارد یعنی یک مودی نباید بتواند به نام دیگری کارت خوان بگیرد و در محل فعالیت خود استفاده کند.

استفاده از ظرفیت ماده ۲۴ قانون سامانه فروشگاهی. در این ماده قانونی مقرر گردیده است، در صورت عدم رعایت احکام مذکور در ماده (۲) این قانون، سازمان موظف است مراتب تخلف

را به وی و مرجع صادرکننده مجوز فعالیت واحد متخلف اعلام کند. مرجع مذکور مکلف است حداکثر ظرف مدت یک هفته از اعلام سازمان، نسبت به اخطار کتبی به واحد متخلف اقدام کند. چنانچه واحد مذکور ظرف مدت ده روز از تاریخ دریافت اخطار، نسبت به عضویت در سامانه مؤدیان اقدام نکند، برای بار اول به مدت دو هفته و برای بار دوم از دو تا شش ماه با اعلام مرجع صدور مجوز، توسط نیروی انتظامی، و در مورد کسب و کارهای مجازی، توسط کارگروه تعیین مصادیق مجرمانه، تعطیل یا مسدود خواهد شد. در صورتی که پس از گذشت پانزده روز، مرجع صادرکننده مجوز تعطیلی واحد متخلف را به نیروی انتظامی یا کارگروه تعیین مصادیق مجرمانه ابلاغ نکند، سازمان موظف است رأساً تعطیلی واحد متخلف را به نیروی انتظامی یا کارگروه مذکور ابلاغ کند. در این صورت، مرجع صادرکننده مجوز، با متخلف در پرداخت مالیات و جریمه‌ها مسئولیت تضامنی خواهد داشت.

الف-۳) حساب‌سازی (پیش‌ابرازی هزینه و کم‌ابرازی درآمد):

یکی از مهمترین ریسک‌های مالیاتی مرتبط با حوزه مشاغل، ثبت‌های غیر واقع بدون پشتوانه اسناد و مدارک جهت ارائه گزارش‌های مالی دارای منافع مالیاتی است که سهم زیادی در عدم تمکین حوزه مشاغل دارد. از دلایل تایید این استدلال نیز می‌توان به گزارش‌های رسیدگی حساب‌رسان و ماموران مالیاتی اشاره نمود که بیشترین سهم مربوط به تغییر مآخذ درآمد مشمول مالیات، برگشت هزینه‌های فاقد مدارک و مستندات می‌باشد. با توجه به اهمیت پیش‌ابرازی هزینه و کم‌ابرازی درآمد توسط صاحبان مشاغل، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:

چک کردن اطلاعات معاملات مودی با اطلاعات طرف دوم معامله. با توجه به اینکه هر معامله ۲ طرف دارد و خرید یک مودی فروش مودی دیگری و فروش یک مودی خرید مودی دیگری است. چک کردن این اطلاعات به سازمان مالیاتی امور مالیاتی کشور می‌تواند کمک کند. ارزیابی منطقی بودن فروش و حاشیه سود مودی با استفاده از شاخص‌های تعیین شده. یک نمونه حساب‌سازی این است که مودی بخواهد درآمد خود را کم ابراز نماید، یا هزینه‌هایش را بیشتر ابراز کند یا هزینه‌هایی که واقعاً انجام نداده است در دفتر ثبت کند. در این صورت حساب‌رسان می‌تواند با استفاده از شاخص‌هایی که مانند متوسط‌هایی که برای این نوع فعالیت تعریف می‌شود، نسبت به منطقی بودن فروش و حاشیه سود مودی تصمیم بگیرند. بررسی سوابق مودی از حیث صداقت در ارائه گزارشات. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند یک سری عوامل و پارامترهایی مانند سوابق مودی که آیا در سنوات قبل فعالیت‌های خود را صادقانه گزارش داده است یا خیر در نظر بگیرد.

بررسی سابقه حسابدار مودی که آیا فرد درستی است یا خیر. دریافت و بررسی اطلاعاتی که از سایر بخشها توسط حساب‌رسان دریافت می‌شود و تطبیق آنها

با اظهارنامه مالیاتی مودی که آیا با حسابها و سود ابرازی تطبیق دارد یا خیر. به عنوان مثال مودی بهای تمام شده خریدی را بالاتر اعلام می‌کند در صورتی که مستندات در اختیار حسابرس مالیاتی بهای تمام شده خرید را کمتر از مبلغ اعلامی نشان می‌دهد.

بررسی تراکنشهای بانکی مودی، طبق قانون مودی باید حسابهای بانکی خود را اعلام نماید. آیا هزینه‌های انجام شده با گردش حسابهای بانکی مودی هم‌خوانی و تطبیق دارد یا خیر. کنترل لیست‌های حقوق و دستمزد با اطلاعات سازمان تامین اجتماعی و کنترل حساب بانکی حقوق بگیران برای اطمینان از واریز وجه. برای حسابسازی در بخشی مانند لیست حقوق و دستمزد که بعضاً مشاهده می‌شود، مثلاً شرکت یا مودی ۱۵۰ کارمند واقعی دارد لیکن لیست ۴۵۰ نفری کارمند درست می‌کند و با پرداخت حداقل حقوق و استفاده از معافیت مالیاتی هزینه‌های حقوق و مزایا را بیش از واقع نشان می‌دهد. یکی از راههای مقابله با این کار این است که سیستم طوری طراحی شود که امکان پرداخت دفتری وجود نداشته باشد. در این حالت باید حساب بانکی فرد کارمند وجود داشته باشد و چک شود که مبلغ به حساب ایشان واریز شده است یا خیر. لذا اگر به حساب کارمندی وجهی واریز نشده باشد یعنی کارمند صوری بوده و هزینه مربوطه غیر واقعی است.

سیستمی نمودن امور تا پرداختهای نقدی به حداقل برسد. چک حامل نباید صادر شود. چک پشت نویسی شده نباید وجود داشته باشد. باید شفاف‌سازی شود که صاحب چک چه کی هست و کجا هست.

شفاف‌سازی همه تراکنشها، به عنوان مثال شهرداری باید بداند یک شهروند که در شهر ساکن هست کجا زندگی میکند. نظام مالیاتی باید بداند همان شهروند به عنوان مودی محل کسب و کار و محل زندگی کجاست. چقدر درآمد کسب می‌کند. تا این اطلاعات وجود نداشته باشد وصول مالیات واقعی امکان پذیر نمی‌باشد. می‌بایست همه چیز شفاف شود و مودی جای دور زدن نداشته باشد. اگر کسی درآمد آنچنانی دارد باید در سیستم شناسایی شده باشد. اگر کسی فعالیت بورسی دارد باید عملیات وی قابل رصد باشد. اگر درآمدی از محل فروش املاک دارد باید قابل شناسایی باشد.

عملیاتی شدن قانون اصلاح شده چک. متأسفانه بعضاً مشاهده می‌شود، یک برگ چک بیش از ۱۰ دست می‌چرخد و به هیچ وجه نمی‌شود متوجه شد که موضوع وجه چک چه چیزی بوده و چه کسی خریده و چه کسی فروخته است.

هر فردی می‌بایست صرفاً از کارت خودش خرید کند. متأسفانه در حال حاضر یک فرد می‌تواند با هر کارت بانکی حتی متعلق به خود نباشد در بازار خرید نماید. در این حالت است که بحث حسابهای اجاره ای پیش می‌آید. مبلغی را به یک نفر می‌دهند و حساب بانکی ایشان را استفاده می‌کنند. این امر مستلزم همکاری همگانی است و صرفاً با نظام مالیاتی درست نمی‌شود و لازم است کنترل چند جانبه پیش‌بینی شود تا شفافیت ایجاد گردد.

بالا بردن هزینه اجتماعی فرار مالیاتی. می‌بایست هزینه‌های حساب‌سازی و کتمان درآمد بالا

رود. فرهنگ مردم باید ارتقاء یابد تا کتمان درآمد و فرار مالیاتی فرهنگ زشت و ناپسند گردد. متأسفانه در حال حاضر بر عکس هست، زیرا کسی که مالیات نمی‌دهد به عنوان یک فرد زرنگ در جامعه شناخته می‌شود.

اصلاح ماده ۲۷۴ قانون مالیاتهای مستقیم. اگرچه تصویب ماده ۲۷۴ شرایط برخورد با فرار مالیاتی و حساب‌سازی را بهتر نموده است، لیکن لازم است اصلاحاتی انجام شود که افزایش ضمانت اجرایی قانون یکی از این موارد می‌باشد.

ب) مالیاتی

ب-۱) استفاده از ۲ دفتر برای ثبت رویدادهای مالی:

در بحث استفاده از ۲ دفتر، منظور ارائه دفتر روزنامه و کل غیر واقعی است که منعکس کننده فعالیت اقتصادی مودی نبوده و بر خلاف موازین حسابداری تهیه و تنظیم گردیده است، لذا موضوع به تفصیل در ریسک تمکین مالیات مشاغل ناشی از عدم رعایت استانداردهای حسابداری در ثبت رویدادهای مالی تشریح گردیده است. با توجه به اهمیت این ریسک، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، می‌توان موارد زیر را در نظر گرفت:

تعریف نرم‌افزار و تایید آن توسط سازمان امور مالیاتی کشور به منظور استفاده مودیان از این نرم‌افزار.

ثبت مستقیم فعالیت‌ها در سامانه مودیان.

لینک مستقیم حساب‌ها با اطلاعات اشخاص ثالث و اطلاعات بانکی.

ب-۲) ثبت و گزارشگری هزینه‌های غیر قابل قبول و بیش از حد نصاب‌های تعیین شده:

مطابق ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم، هزینه‌ها می‌بایست در حدود متعارف و متکی به مدارک و منحصرأً مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب‌های مقرر باشند تا به عنوان هزینه‌های قابل قبول تلقی گردند. با توجه به اهمیت ثبت و گزارشگری هزینه‌های غیر قابل قبول و بیش از حد نصاب‌های تعیین شده توسط صاحبان مشاغل، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:

دقت در بررسی هزینه‌ها در حسابرسی حضوری. معمولاً هنگام رسیدگی به مستندات مودی مشخص می‌گردند.

انتخاب شاخص برای ارزیابی منطقی بودن این نوع هزینه توسط حسابرس قبل از مراجعه به محل فعالیت مودی.

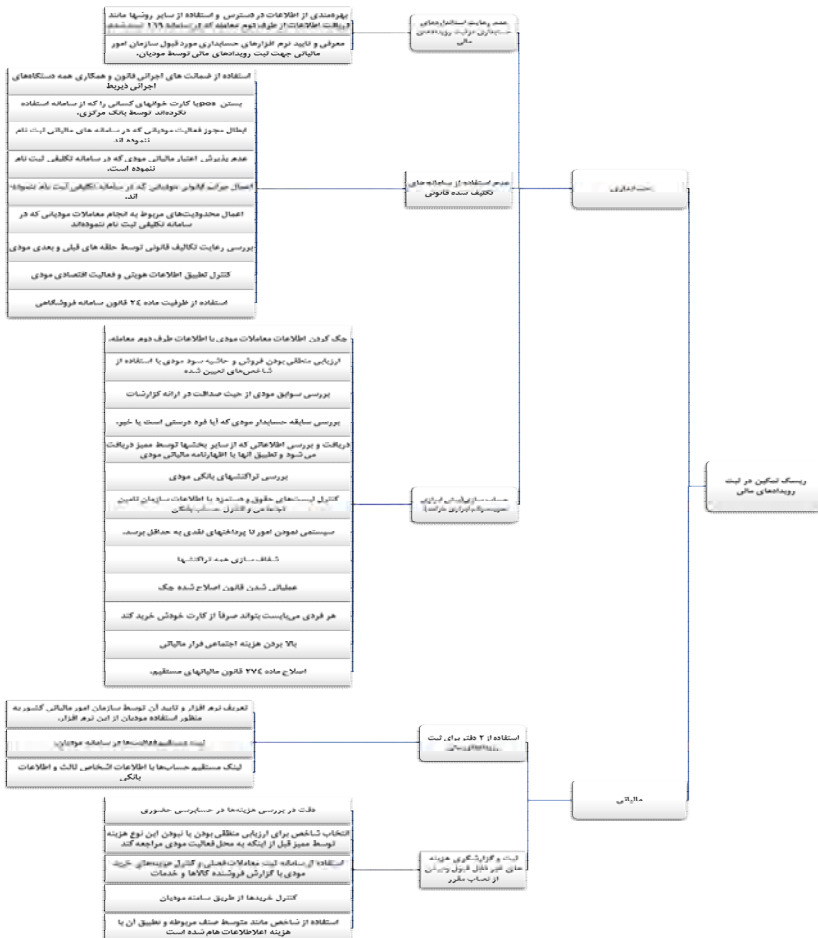
استفاده از سامانه ثبت معاملات فصلی و کنترل هزینه‌های خرید مودی با گزارش فروشنده کالاها و خدمات. به عنوان مثال اگر مغازه ای خریدهایش را بیش از واقع ابراز نموده باشد،

حسابرس مالیاتی بر اساس اطلاعاتی که از فروشنده کالا دارد می تواند خریدهای مودی را کنترل نماید.

کنترل خریدها از طریق سامانه مودیان. با راه اندازی این سامانه، فروشهای مودی به طور اتوماتیک در کارپوشه خریدار ثبت و نمایش داده می شود. قابلیتی که می توان در این سامانه اشاره نمود این است که مودی می تواند خرید ثبت شده به نام خود را تایید یا رد کند. اگر ظرف یک مدتی معین، خرید اعلام شده به نام شخص رد نگردد، از نظر نظام مالیاتی تایید خرید محسوب می شود.

استفاده از شاخص مانند متوسط صنف مربوطه. در این روش می توان با شاخص هایی مانند نسبت های بهای تمام شده، سود عملیاتی، نسبت دارایی، بازده دارایی و... را با متوسط صنف تطبیق و اظهار نظر نمود.

شکل (۳) مدیریت ریسک تمکین مالیات مشاغل در ثبت و نگهداری اسناد رویدادهای مالی



۶-۲- مدیریت ریسک تمکین مالیات مشاغل در اظهارنامه مالیاتی:

همانگونه که قبلاً توضیح داده شد، دومین ریسک تمکین مرتبط با مشاغل، ریسک تمکین در اظهارنامه مالیاتی است که ریسک‌های مرتبط با آن در سه بخش هویتی، مالی و مالیاتی طبقه‌بندی می‌گردند. در این بخش ضمن تشریح مدیریت ریسک تمکین یا استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی در ارتباط با هر یک از ریسک‌های تمکین مالیات مشاغل در اظهارنامه مالیاتی، در پایان، مدیریت ریسک تمکین مربوط در شکل (۴) ارائه شده است:

الف) هویتی

الف-۱) عدم ثبت نام در نظام مالیاتی:

امتناع برخی از مودیان از ثبت نام در نظام مالیاتی، یکی از موارد عدم تمکین مودیان حوزه صاحبان مشاغل است. در ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۱۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان مکلف شده‌اند به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می‌نماید نسبت به ارائه اطلاعات درخواستی و تکمیل فرم‌های مربوطه، اقدام و ثبت نام نمایند. با توجه به اهمیت ثبت نام در نظام مالیاتی توسط صاحبان مشاغل، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:

ثبت نام مودی در نظام مالیاتی راساً توسط سازمان امور مالیاتی کشور. مطابق قانون مالیات‌های مستقیم، دستگاه‌های اجرایی مکلف گردیده‌اند اطلاعات هویتی مودیان را مطابق بند الف حکم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مذکور در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار دهند. اطلاعات شامل اطلاعات مکانی افراد و مجوزهای فعالیت می‌باشد. لذا در صورت عدم ثبت نام مودی، سازمان می‌تواند با اطلاعات حاصل از بند مذکور، نسبت به ثبت نام مودی، راساً اقدام نماید.

استفاده از اطلاعات دریافتی از نظام بانکی جهت شناسایی مودیانی که در نظام مالیاتی ثبت نام ننموده‌اند. علاوه بر اطلاعات هویتی، سازمان امور مالیاتی می‌تواند از سایر اطلاعات در اختیارش نیز جهت شناسایی مودیان ثبت نام نشده در نظام مالیاتی استفاده نماید. وقتی فردی دارای تراکنش بالای بانکی است و مشاهده می‌شود که در نظام مالیاتی پرونده‌ای ندارد، یک نمونه از مواردی است که یک فرد دارای فعالیت اقتصادی، در نظام مالیاتی ثبت نام ننموده است. الزام مودی برای ثبت نام در نظام مالیاتی با استفاده از اطلاعات مربوط به آدرس و شماره تلفن مودی. سازمان امور مالیاتی می‌تواند با استفاده از اطلاعات در اختیار، از طریق مکاتبه یا پیامک، لزوم ثبت نام در نظام مالیاتی را به مودی گوشزد نماید و در صورت عدم ثبت نام نظام مالیاتی ضمن اینکه می‌تواند راساً ثبت نام کند، برگ تشخیص و مطالبه مالیات را برای مودی صادر و ارسال نماید. فرآیند هم به این صورت است که پس از ثبت نام، با توجه به اطلاعاتی که در پایگاه داده‌ها در اختیار دارد، برای مودی اظهارنامه مالیاتی تهیه و برگ تشخیص صادر و به نشانی مودی ارسال می‌شود. در صورت اعتراض مودی به برگ تشخیص، می‌بایست اظهارنامه خود

را برای سازمان مالیاتی بفرستد.

استفاده از ظرفیت ماده ۲۴ قانون سامانه فروشگاهی. مطابق این ماده قانونی، در صورت عدم رعایت احکام مذکور در ماده (۲) این قانون، سازمان موظف است مراتب تخلف را به وی و مرجع صادرکننده مجوز فعالیت واحد متخلف اعلام کند. مرجع مذکور مکلف است حداکثر ظرف مدت یک هفته از اعلام سازمان، نسبت به اخطار کتبی به واحد متخلف اقدام کند. چنانچه واحد مذکور ظرف مدت ده روز از تاریخ دریافت اخطار، نسبت به عضویت در سامانه مؤدیان اقدام نکند، برای بار اول به مدت دو هفته و برای بار دوم از دو تا شش ماه با اعلام مرجع صدور مجوز، توسط نیروی انتظامی، و در مورد کسب و کارهای مجازی، توسط کارگروه تعیین مصادیق مجرمانه، تعطیل یا مسدود خواهد شد.

الف-۲) عدم درج اطلاعات صحیح هنگام ثبت نام در نظام مالیاتی:

عدم درج اطلاعات صحیح توسط مودی در سامانه ثبت نام، یکی از ریسک‌های مهمی است که سازمان امور مالیاتی با آن مواجه است. از جمله این مصادیق می‌توان به عدم اعلام آدرس دقیق پستی و ارائه کدملی فرد دیگر در هنگام ثبت نام اشاره نمود که دلیل آن، فرار از شناسایی محل فعالیت اصلی مودی و انتقال تعهدات و بدهی‌های مالیاتی به حساب صاحب کد ملی جایگزین می‌باشد. با توجه به اهمیت درج اطلاعات صحیح هنگام ثبت نام در نظام مالیاتی توسط صاحبان مشاغل، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:

استفاده از لینک آنلاین اطلاعات مربوط به کنترل اطلاعات هویتی مانند کد ملی، شماره حساب بانکی، کدپستی. در این حالت مودی اگر هر یک از اطلاعات مربوط به هویتی خود را اشتباه درج نماید سامانه با توجه به استعلام انجام شده از پایگاه اطلاعات در دسترس مانند ثبت احوال، ثبت اسناد، بانکها و... موارد خطای اطلاعات وارد شده را مشخص می‌نماید. نکته مهم در این کار، دقیق بودن بانک اطلاعات سامانه مقابل است. به عنوان مثال اگر اطلاعات کدپستی و آدرس افراد که محل سکونت خود را تغییر داده‌اند، به روز نشده باشد کنترل مذکور سخت می‌شود.

کنترل آدرس ثبت شده مودی و اطمینان از عدم ارائه آدرس واحد مسکونی. با استفاده از بانک اطلاعات شهرداری که آدرس کلیه اماکن مسکونی و تجاری را دارند جهت کنترل آدرس ثبت شده می‌توان استفاده نمود تا مودی اگر در حال ثبت واحد تجاری است نباید آدرس یک واحد مسکونی را درج کند.

الف-۳) عدم ثبت تغییرات پس از ثبت نام:

عدم ثبت تغییرات پس از ثبت نام یکی دیگر از ریسک‌های مالیاتی مرتبط با حوزه مشاغل می‌باشد. تغییر در شرکای یک واحد تجاری، یکی از این تغییرات مهم بخش مشاغل است که

در نحوه تشخیص و میزان مالیات قابل پرداخت واحد تجاری تاثیرگذار است و لازم است مودی بلافاصله پس از خروج از مشارکت یا ورود شریک جدید موارد تغییرات در سامانه مالیاتی ثبت و اعلام گردد. با توجه به اهمیت ثبت تغییرات پس از ثبت نام توسط صاحبان مشاغل، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:

الزام مودی جهت ثبت تغییرات با استفاده از ظرفیت اتحادیه‌ها صنفی مربوط. در بخش مشاغل اطلاعات مهم این بخش ورود و خروج شریک هست که باید نظام مالیاتی اطلاعات آن را داشته باشد. یکی از راه‌ها در این بخش، استفاده از ظرفیت اتحادیه‌های صنفی مربوط هست که به شرکای واحدهای تجاری که دارای تغییرات شریک هستند الزام نمایند تا در صورت عدم ثبت تغییرات در نظام مالیاتی، امکان تغییر پروانه و مجوز نداشته باشد. در این صورت اطلاعات پایگاه اتحادیه مربوط می‌تواند ملاک عمل نظام مالیاتی باشد.

سیستمی شدن اطلاعات اتحادیه‌ها و در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار گرفتن آنها. در حال حاضر ۷۶۰۰ اتحادیه در سراسر کشور وجود دارد که لازم است اطلاعات آنها در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار گیرد.

الزام اتحادیه‌های صنفی جهت اعلام هرگونه تغییرات در اطلاعات هویتی و اقتصادی اعضای اتحادیه به سازمان امور مالیاتی کشور. اگر مودی محل کسب و کار خود را عوض به آدرس دیگری منتقل نماید، از نگاه سازمان امور مالیاتی کشور یک مودی جدید شناخته می‌شود که می‌بایست پرونده مالیاتی جدیدی برای آن تشکیل گردد (بجز مودیانی که قائم به مجوز باشد مانند پزشکان). به عنوان مثال اگر یک خواروبار فروش مغازه خود را به جای جدیدی منتقل نماید، پرونده جدیدی برای آن تشکیل می‌گردد، زیرا پروانه کسب آن عوض و یک واحد جدید ایجاد می‌شود.

ب) مالی

ماده ۳ آیین‌نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، حداقل اطلاعات لازم در فرم اظهارنامه‌های مالیاتی برای صاحبان مشاغل موضوع این آیین‌نامه را برای هر یک از گروه‌های اول، دوم و سوم تعیین نموده است. با توجه به اهمیت انجام تکالیف تعیین شده در آیین‌نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم توسط صاحبان مشاغل، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:

استفاده از ظرفیت ماده ۲۴ قانون سامانه فروشگاه‌های (تشریح شده در بخش هویتی).

راستی آزمایی اطلاعات خرید و فروش مودیان با استفاده از اطلاعات سامانه ۱۶۹.

راستی آزمایی اطلاعات خرید و فروش مودیان با استفاده از اطلاعات تراکنش‌های بانکی.

کنترل اطلاعات خارج از سامانه مانند حقوق، استهلاک و... از طریق اطلاعات تامین اجتماعی و بانکی. با توجه به اینکه مقرر گردیده است سامانه جای دفاتر را نیز بگیرد، لذا تکالیف مندرج

در آیین نامه اجرائی ماده ۹۵ به تکالیف مرتبط به ثبت نام و ثبت اطلاعات در سامانه محدود می‌شود. لیکن اطلاعات خارج از سامانه مودیان مانند حقوق را از طریق اطلاعات تامین اجتماعی و بانکی، می‌توان کنترل نمود.

ج) مالیاتی

در این بخش، عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی توسط مودیان مشاغل، تسلیم اظهارنامه خلاف واقع، استفاده از اعتبار مالیاتی غیر قانونی و انجام معامله به نام سایر اشخاص به عنوان ریسک‌های مرتبط طبقه‌بندی می‌گردد.

ج-۱) عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی:

بر اساس ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم، در ارتباط با ارائه اظهارنامه مالیاتی مؤدیان مکلفند:

ارائه اظهارنامه مربوط به فعالیت‌های شغلی خود در یک سال مالیاتی
ارائه اظهارنامه برای هر واحد شغلی یا برای هر محل به‌طور جداگانه
ارائه اظهارنامه طبق نمونه‌ای که تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور.
تنظیم و ارائه اظهارنامه تا آخر خرداد ماه سال بعد.

با توجه به اهمیت ارائه اظهارنامه مالیاتی توسط صاحبان مشاغل، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:

استفاده از ظرفیت ماده ۹۷ ق.م.م جهت صدور اظهارنامه برآوردی. اظهارنامه برآوردی می‌تواند جنبه تنبیهی (بیش از واقع) هم داشته باشد تا مودی را الزام به ارائه اظهارنامه واقعی نماید. براساس قانون، اعتراض مودی با ارائه اظهارنامه پذیرفته می‌شود. لذا با تولید اظهارنامه برآوردی با اطلاعات درون و برون سازمانی، می‌توان این ریسک را کاهش داد.
صدور اظهارنامه پیش‌فرض خرید و فروش مودی مطابق با ماده ۱۹ قانون پایانه فروشگاهی. در ماده ۱۹ قانون پایانه فروشگاهی، ارائه اظهارنامه پیش‌فرض خرید و فروش مودی پیش‌بینی شده است تا سازمان امور مالیاتی اظهارنامه پیش‌فرض را صادر و به مودی ابلاغ نماید.
اعمال ۳۰٪ جریمه غیر قابل بخشش پیش‌بینی شده برای موارد عدم ارائه اطلاعات.

ج-۲) تسلیم اظهارنامه خلاف واقع:

هرگونه درج اطلاعات مربوط به فعالیت‌های مالی برخلاف واقع در اظهارنامه تسلیمی به اداره مالیاتی به عنوان ریسک تسلیم اظهارنامه خلاف واقع طبقه‌بندی می‌گردد. یک نمونه از ارائه اطلاعات خلاف واقع، طبقه‌بندی بخشی از درآمدهای دوره به عنوان درآمدهای معاف از مالیات است. با توجه به اهمیت تسلیم اظهارنامه منطبق بر واقعیت توسط صاحبان مشاغل، در خصوص

مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:

استفاده از حسابرسی مبتنی بر ریسک. با توجه به شاخص‌هایی که تعریف می‌گردد، اظهارنامه‌های پر ریسک شناسایی و برای حسابرسی انتخاب می‌گردند. در حسابرسی مبتنی بر ریسک، مودیان به ۳ طبقه با ریسک بالا، با ریسک متوسط و با ریسک پایین طبقه‌بندی می‌شوند که مودیان ریسک بالا رسیدگی می‌شوند. درصدی از مودیان ریسک متوسط رسیدگی و درصدی از مودیان با ریسک پایین نیز به صورت تصادفی رسیدگی و برای اظهارنامه‌های آنها برگ قطعی صادر می‌شود. این شاخص‌ها می‌تواند معیارهای از جمله شاخص صنعت، متوسط صنف و... باشد. راستی آزمایی اطلاعات خرید و فروش مودیان با استفاده از اطلاعات سامانه ۱۶۹. راستی آزمایی اطلاعات خرید و فروش مودیان با استفاده از اطلاعات تراکنش‌های بانکی.

ج-۳) استفاده از اعتبار مالیاتی غیر قانونی:

بر اساس ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مالیات‌هایی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیت‌های اقتصادی خود به استناد صورتحساب‌های صادره موضوع این قانون پرداخت نموده‌اند، حسب مورد از مالیات‌های وصول شده توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می‌گردد. ریسک مرتبط با این بخش استفاده از اعتبار مالیاتی فوق به‌طور غیرقانونی است. روش مودی در این ریسک، استفاده از فاکتورهای صوری برای نشان دادن بیش‌تر از حد خریدهاست بدون اینکه مالیاتی برای آن پرداخت نموده باشد. با توجه به اهمیت استفاده از اعتبار مالیاتی قانونی توسط صاحبان مشاغل، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است: عدم پذیرش اعتبار مالیاتی صورتحساب‌هایی که توسط سامانه مودیان صادر نشده باشد. بر اساس قانون پایانه‌های فروشگاهی اگر صورتحساب بر اساس سامانه صادر نشده باشد، اعتبار مالیاتی آن قابل قبول نمی‌باشد.

استفاده از روش بررسی میدانی جهت اطمینان از واقعی بودن معامله.

استفاده از ظرفیت ماده ۱۶۹ جهت اطمینان از صحت اطلاعات مربوط به خریدهای مودی (کنترل با شرکت فروشنده).

بررسی سابقه تایید یا رد معامله انجام شده در سامانه مودیان. مطابق ماده ۵ قانون پایانه‌های فروشگاهی، مودیان مکلفند حداکثر ظرف ۳۰ روز از تاریخ درج اطلاعات خرید در سامانه، نسبت به تایید یا رد آن اقدام نمایند.

عدم پذیرش اعتبار مالیاتی مودیانی که مطابق ماده ۸ قانون در سامانه مودیان ثبت نام و یا از پایانه استفاده نکرده‌اند.

ج-۴) انجام معامله به نام سایر اشخاص:

در حوزه مشاغل اگر فردی واحد کسبی را اجاره کرده و فعالیت اقتصادی انجام داده باشد لیکن اظهارنامه را به نام مالک ارائه و یا فعالیت‌های خود را با کد ملی شخص دیگری انجام دهد، مشمول ریسک عدم تمکین مالیاتی مرتبط با انجام معامله به نام سایر اشخاص می‌باشد. با توجه به اهمیت انجام معامله و گزارش آن به نام خود توسط صاحبان مشاغل، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:

پیگیری جرم مالیاتی موضوع ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم.

اصلاح مقررات مربوط به ثبت شرکتها(در بحث مشاغل اتحادیه و صنف صدور مجوز فعالیت).
به عنوان مثال سال ۱۳۱۱ قانون تصویب نموده است که با ۱۰۰ هزار تومان می‌توان شرکت ثبت نمود و الان هم همان است.

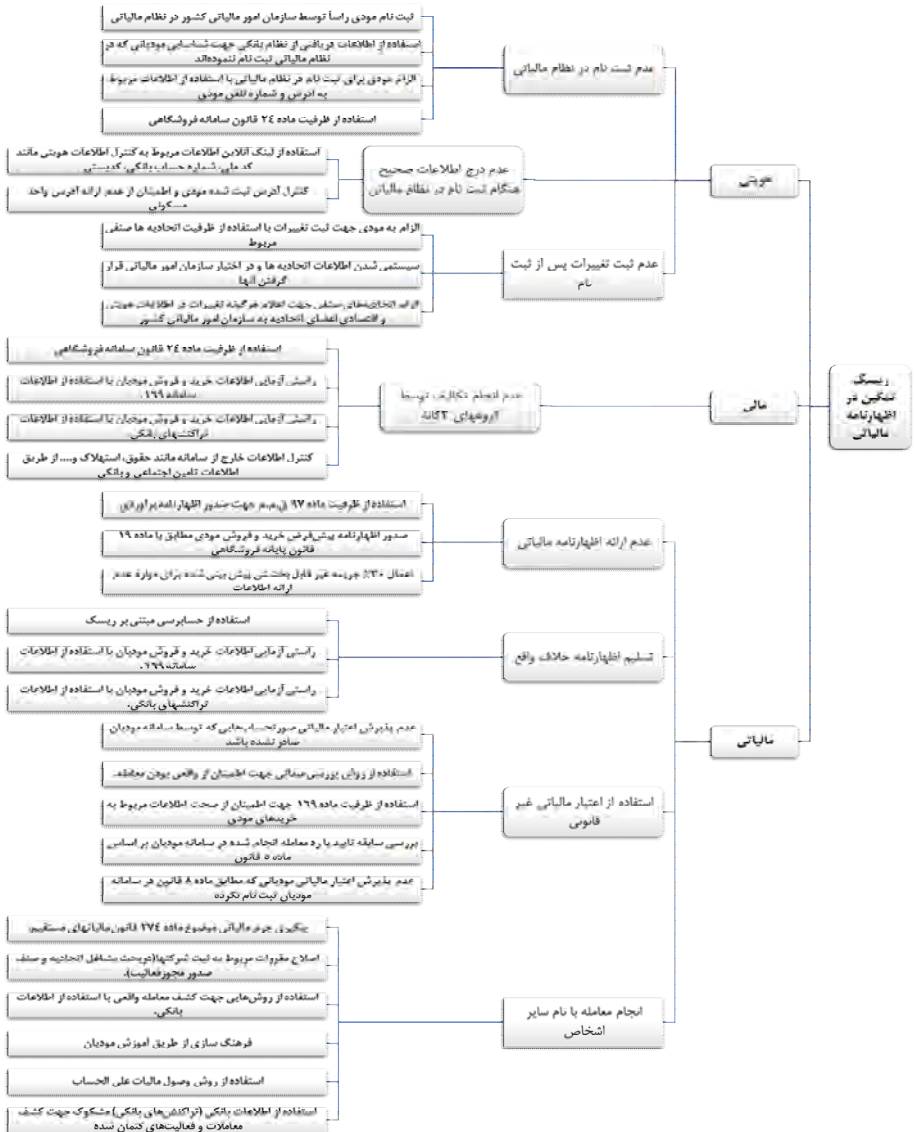
استفاده از روش‌هایی جهت کشف معامله واقعی با استفاده از اطلاعات بانکی.

فرهنگ‌سازی از طریق آموزش مودیان. آشنا نمودن مودیان با تبعات و آثار انجام امور این چنینی زیرا برخی هیچ اطلاعی عواقب این امر ندارند.

استفاده از روش وصول مالیات علی الحساب. علی‌الخصوص در بحث واردات که برای کالاهای وارداتی، به تناسب قیمت، درصدی به عنوان مالیات علی‌الحساب وصول و مالیات مذکور به عنوان مالیات پرداختی نهایی مودی محسوب شود(این مالیات باید به اندازه ای باشد که مودی وسوسه‌ای برای کتمان درآمد نداشته باشد).

استفاده از اطلاعات بانکی (تراکنش‌های بانکی) مشکوک جهت کشف معاملات و فعالیت‌های کتمان شده.

شکل (۴) مدیریت ریسک تمکین مالیات مشاغل در اظهارنامه مالیاتی



۳-۶- مدیریت ریسک تمکین مالیات مشاغل در ارائه اطلاعات:

همانگونه که قبلا توضیح داده شد، با استفاده از نتیجه تحلیل یافته‌های حاصل از بررسی فرم‌های مصاحبه سومین طبقه‌بندی ریسک تمکین مرتبط با مشاغل، ریسک تمکین در ارائه اطلاعات است که خود شامل عدم ارسال فهرست معاملات فصلی، عدم ارائه فهرست پرداختهای

مشمول مالیات تکلیفی، عدم تسلیم فهرست حقوق و دستمزد در موعد مقرر، و عدم تسلیم اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر براساس قوانین مالیاتی می‌باشد. در این بخش ضمن تشریح مدیریت ریسک تمکین یا استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی در ارتباط با هر یکی از ریسک‌های تمکین مالیات مشاغل در ارائه اطلاعات، در پایان، مدیریت ریسک تمکین مربوط در شکل (۵) ارائه شده است.

الف) عدم ارسال فهرست معاملات فصلی:

بر اساس ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم، مودیان مکلف شده‌اند برای انجام معاملات خود، صورت‌حساب صادر و شماره اقتصادی خود و طرف معامله را در صورت‌حساب‌ها، قراردادها و سایر اسناد مشابه، درج و فهرست معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه کنند. با توجه به اهمیت ارسال فهرست معاملات فصلی توسط صاحبان مشاغل (به منظور شناسایی معاملات طرف مقابل)، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:

اعمال جرایم مرتبط با عدم ارائه اطلاعات.
راه‌اندازی سامانه مودیان. با توجه به حکم ماده ۷ قانون پایانه فروشگاه‌ها، با راه‌اندازی سامانه مودیان، ضرورتی به ارائه معاملات فصلی وجود ندارد.
استفاده از اطلاعات معاملات طرف مقابل در سامانه ۱۶۹ و مطالبه مالیات و جرایم مربوط از مودی.

کنترل صورت‌حساب‌های صادره مودی و مغایرت‌گیری آن با فهرست معاملات ثبت شده در سامانه ۱۶۹.

کنترل اظهارنامه ارزش افزوده (فروشها) با فهرست معاملات و

اطلاع رسانی به موقع به مودی جهت یادآوری زمان ارسال فهرست معاملات. به عنوان مثال به مودی که اظهارنامه ارزش افزوده را فرستاده ولی هنوز فهرست معاملات را نفرستاده است، سازمان امور مالیاتی می‌تواند یادآوری و اطلاع رسانی کند که علی‌رغم ثبت فروش و اظهارنامه، تاکنون اطلاعات فروشها در فهرست معاملات ثبت نشده است.

ب) عدم ارائه فهرست پرداختهای مشمول مالیات تکلیفی:

با توجه به حذف ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم، صرفاً مالیات تکلیفی عهده صاحبان مشاغل موضوع ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد که پرداخت کنندگان وجه به اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران را مکلف نموده است تا در هر پرداخت، مالیات متعلق را (۱۰٪ الی ۴۰٪ بر اساس آیین نامه اجرایی)، کسر و به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نمایند. با توجه به اهمیت ارائه فهرست پرداختهای مشمول مالیات تکلیفی توسط صاحبان مشاغل، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور

جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:
استفاده از ظرفیت سامانه (جام) جامعه حسابداران رسمی.

حسابرسی و کنترل هزینه‌های خریدهای خارجی و اعتبارات اسنادی.
کنترل هزینه اجاره و تطبیق آن با سامانه اتحادیه املاک و کد رهگیری مربوط و همچنین دفاتر اسناد رسمی.

ج) عدم تسلیم فهرست حقوق و دستمزد در موعد مقرر:

بر اساس ماده (۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم، پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفاند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده (۸۵) این قانون محاسبه، کسر و تا پایان ماه بعد ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت کنندگان حقوق و میزان آن، به اداره امور مالیاتی محل پرداخت نمایند. با توجه به اهمیت تسلیم فهرست حقوق و دستمزد در موعد مقرر توسط صاحبان مشاغل، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است: بررسی اظهارنامه‌ی تسلیمی مودی از حیث وجود هزینه حقوق و تطبیق آن با لیست حقوق و دستمزد ارسالی.

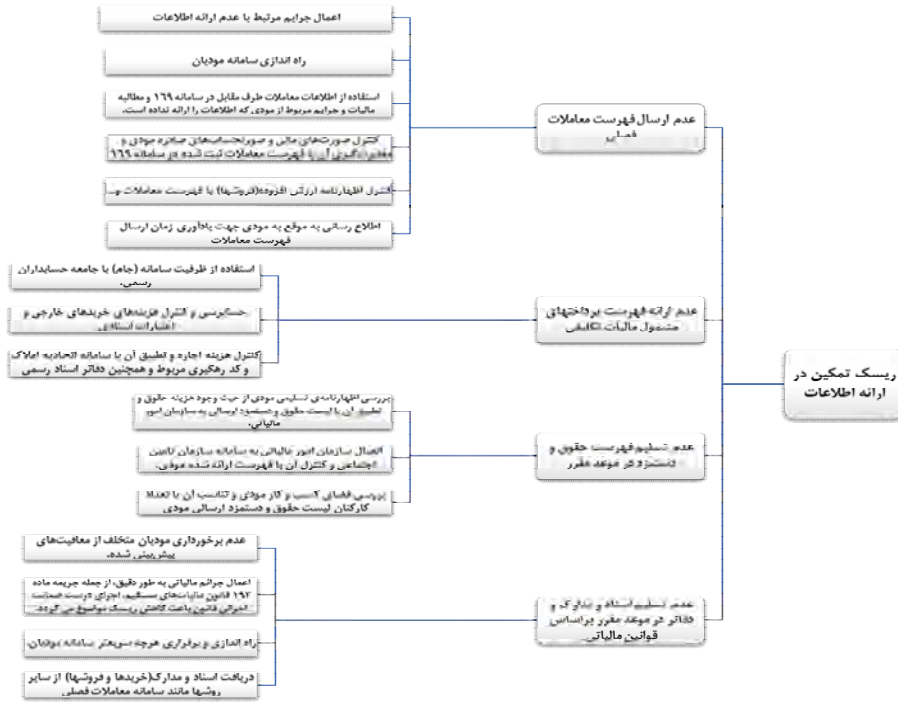
اتصال سازمان امور مالیاتی به سامانه سازمان تامین اجتماعی و کنترل آن با فهرست ارائه شده مودی.
بررسی فضای کسب و کار مودی و تناسب آن با تعداد کارکنان لیست حقوق و دستمزد ارسالی مودی.

د) عدم تسلیم اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر براساس قوانین مالیاتی:

بر اساس ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده و ماده ۱۱۵ آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۲۲۹ آن، مودی مالیات، مکلف به ارائه دفاتر و تسلیم اسناد و مدارک آنها می‌باشد. با توجه به اهمیت تسلیم اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر توسط صاحبان مشاغل، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:

عدم برخورداری مودیان متخلف از معافیت‌های پیش‌بینی شده.
اعمال جرائم مالیاتی به طور دقیق، از جمله جریمه ماده ۱۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم.
راه اندازی و برقراری هرچه سریعتر سامانه مودیان.
دریافت اسناد و مدارک (خریدها و فروشها) از سایر روشها مانند سامانه معاملات فصلی.

شکل (۵) مدیریت ریسک تمکین مالیات مشاغل در ارائه اطلاعات



۶-۴- مدیریت ریسک تمکین مالیات مشاغل در تسویه بموقع بدهی مالیاتی:

مرحله پایانی فرآیند رسیدگی پرونده های مالیاتی، تسویه مالیات قطعی شده می باشد. این بخش به ۲ طبقه اصلی ریسک تمکین عدم قبول مالیات و ریسک تمکین عدم پرداخت مالیات تقسیم می گردد. بخش عدم قبول مالیات شامل اعتراض به برگ تشخیص صادره، آرای صادره هیات های حل اختلاف مالیاتی و در نهایت ارجاع پرونده های قطعی شده مالیاتی به مراجع قانونی خارج از سازمان امور مالیاتی کشور است. بخش عدم پرداخت مالیات به عدم پرداخت مالیات های قطعی شده بر اساس قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد. در این بخش ضمن تشریح مدیریت ریسک تمکین یا استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی در ارتباط با هر یکی از ریسک های تمکین مالیات مشاغل در تسویه بموقع بدهی مالیاتی، در پایان، مدیریت ریسک تمکین مربوط در شکل (۶) ارائه شده است.

الف) عدم قبول مالیات

یکی از طبقه بندی های مربوط به ریسک تمکین در تسویه بموقع بدهی مالیاتی، عدم قبول مالیات تشخیصی است که مودی از طریق اعتراض به آن، پرونده مالیاتی را به مراجع قانونی

پیش‌بینی شده ارجاع می‌دهد.

الف-۱) اعتراض به برگ تشخیص و آرای هیات حل اختلاف مالیاتی:

عدم قبول مالیات تشخیصی یکی از مشکلات اساسی است که نظام مالیاتی با آن گریبان‌گیر است. اگر مودی در کلیه مراحل قبلی به تکالیف خود عمل نموده باشد، مشاهده می‌شود در این بخش به طور عمد نسبت به برگ تشخیص صادره اعتراض می‌نماید تا از پرداخت به موقع مالیات طفره رود. یکی از دلایل اصلی این امر نیز شرایط اقتصادی جامعه و نرخ تورم حاکم بر اقتصاد است. شما فرض کنید کشور در سال به طور میانگین ۲۰٪ تورم داشته باشد، لذا مودی با استفاده از فرآیند اعتراض به مالیات تشخیصی و عدم پرداخت آن به دلیل ارجاع پرونده به مراحل مختلف دادرسی با حداقل تاخیر پرداخت یک ساله، می‌تواند بخشی از مالیات واقعی خود را از محل سود سرمایه‌گذاری مالیات پرداخت نشده، تامین نماید. می‌داند جرایم تاخیر در پرداخت هم بخشوده می‌شود. به عنوان مثال در حال حاضر که بازار سرمایه شرایط مطلوبی را نیز تجربه می‌نماید، مودی با این استدلال که به جای پرداخت مالیات، می‌تواند وجه آن را در بورس سرمایه‌گذاری و سود خوبی کسب نموده و در نهایت از محل سود کسب شده مالیات خود را پرداخت نماید. با توجه به اهمیت قبول مالیات تشخیصی و عدم اعتراض به برگ تشخیص و آرای هیات حل اختلاف مالیاتی از سوی صاحبان مشاغل، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:

افزایش ضمانت اجرائی قانون و حذف بخشودگی جرایم تاخیر در پرداخت مالیات (بجز موارد خارج از اختیار مودی).

انجام توافق توسط یک هیات سه نفره. در مرحله توافق با ممیز کل، به جای اینکه یک نفر تصمیم‌گیر نهایی باشد، این کار توسط یک هیات ۳ نفره انجام شود. معمولاً وقتی مسئولیت اتخاذ تصمیمی به تنهایی بر دوش یک نفر قرار می‌گیرد، تصمیم‌گیری سخت‌تر می‌شود.

مستندسازی گزارش رسیدگی. مستندسازی باعث تسریع در فرآیند رسیدگی به اعتراض نیز می‌گردد. هنگام توافق مودی با ممیز کل، وقتی مستندات کافی برای برگ تشخیص وجود نداشته باشد، قدرت چانه زنی مودی نیز بیشتر می‌گردد. حتی در مراحل بعدی رسیدگی نیز چنین چیزی وجود دارد. لیکن وقتی گزارش مستند باشد و قانون هم ضمانت اجرا دارد، گزارش مستند را نمی‌تواند تعدیل نمود.

ایجاد شفافیت در قوانین و مقررات. اغلب حکم و بخشنامه‌ای که صادر می‌شود، خود ابهام دارد، مثلاً در حکمی به معافیت قانونی اشاره می‌شود، لیکن وقتی به آن قانون مراجعه می‌گردد، مشاهده می‌شود که اصلاً معافیتی وجود ندارد.

استفاده از نیروهای متخصص‌تر در این بخش که صاحب‌نظر باشند تا به مستندسازی گزارشات کمک کنند.

ایجاد و پیش‌بینی هزینه برای مودیانی که بی دلیل به برگ تشخیص تمکین نمی‌کنند مانند دریافت درصدی از مبلغ مالیات مورد اعتراض در صورت رد درخواست مودی در مراحل بعدی که این امر باعث می‌شود اعتراض غیرموجه هزینه‌بر باشد. البته لازم به توضیح است که در دسر انداختن غیر موجه مودی از سوی سازمان مالیاتی (حسابرس مالیاتی) نیز مستلزم ایجاد هزینه است (با روشهای برخورد اداری با مامور مالیاتی).

الف-۲) اعتراض به رای هیات حا اختلاف تجدید نظر و ارجاع پرونده به شورای عالی مالیاتی:

اعتراض به شورای عالی مالیاتی زمانی پیش می‌آید که برگ قطعی مالیات صادر شده باشد و امکان طرح موضوع در هیات حل اختلاف وجود نداشته باشد. معمولاً شورای عالی مالیاتی فرآیند رسیدگی را بررسی و در صورتی که مشاهده نماید، مکانیسم رسیدگی درست طی نشده و یا مستندات مورد توجه قرار نگرفته است، بدون ورود به محتوای پرونده، برگ قطعی صادره را ابطال و پرونده را برای بررسی مجدد به هیات حل اختلاف مالیاتی مسترد می‌نماید. با توجه به زمان‌بر شدن ارجاع پرونده به شورای عالی مالیاتی، مخصوصاً زمانی که برای رسیدگی مجدد، پرونده به حوزه مسترد می‌گردد و همچنین اهمیت قبول مالیات تشخیصی و عدم اعتراض به برگ قطعی برای ارجاع پرونده به شورای عالی مالیاتی از سوی صاحبان مشاغل، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:

اصلاح ماده ۲۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم و ایجاد ضمانت اجرائی آن. در خصوص ارجاع پرونده به شورای عالی مالیاتی باید ضمانت اجرایی درست شود، چون شورای عالی مالیاتی مکانیزم اجرایی لازم در این سطح و جایگاه را ندارد. ایجاد امکان صدور رای وحدت رویه برای شورای عالی مالیاتی. برای آراییی که در شعبات شورای عالی و یا هیات‌های تجدید نظر صادر شده، امکان صدور رای وحدت رویه وجود داشته باشد. این امر می‌تواند به شفافیت کمک کند.

الف-۳) اعتراض به برگ قطعی و ارجاع به مراجع قانونی خارج از سازمان مالیاتی:

مودی زمانی که از فرآیندهای رسیدگی داخل سازمان مالیاتی نتیجه‌ای نمی‌گیرد، پرونده مالیاتی را به مراجع قانونی خارج از سازمان امور مالیاتی ارجاع می‌دهد. یکی از این مراجع، هیات ۳ نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم در وزارت اور اقتصادی و دارایی و دیگری، دیوان عدالت اداری است. با توجه به زمان‌بر شدن ارجاع پرونده به مراجع قانونی خارج از سازمان از سوی صاحبان مشاغل و همچنین تعدیل مالیات‌های قطعی شده، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است:

محدود نمودن پرونده‌های قابل ارجاع به هیات ۳ نفره موضوع ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های

مستقیم. به هیات ۲۵۱ مکرر نباید این حجم پرونده ارجاع گردد. هیات مذکور صرفاً برای موارد خاصی تشکیل گردد. به عنوان مثال یک قانون جدید می‌آید، یک مصوب دولت می‌آید و یا یک رای دیوان عدالت می‌آید و عطف به ماسبق می‌شود و بخشنامه‌ای را باطل می‌کند. هیات یاد شده چون جنبه عدالتی هست قبلاً به ندرت پرونده‌ای با آنجا ارجاع می‌شد، لیکن در حال حاضر خودش یک مرجعی شده که به اندازه شورای عالی مالیاتی پرونده رسیدگی می‌نماید. هیات همچنین فقط در حد دبیرخانه باشد که به وزیر برای هیات ۳ نفره آنها برای موارد خاص ارجاع شود.

حذف هیات‌های استانی هیات ۲۵۱ مکرر. استانی شدن، حجم ارجاع پرونده‌ها به هیات را بسیار افزایش داده است.

حذف امکان شکایت مودی از رای شورای عالی مالیاتی به دیوان عدالت اداری. بعضاً مشاهده می‌شود که مودی از رای هیات حل اختلاف به دیوان عدالت اداری شکایت کرده و رای رد شکایت گرفته و همزمان نیز به شورای عالی مالیاتی نیز شکایت کرده و در شورا هم رد شکایت گرفته است. لیکن مجدداً از رای شورای عالی مالیاتی به دیوان عدالت اداری شکایت می‌کند. اگر دیوان رای شورا را نقض کند، موضوع می‌بایست مجدداً توسط هیات حل اختلاف بررسی شود این در حالی است که قبلاً دیوان به رد شکایت مودی در خصوص رای هیات اقدام نموده بود. با توجه به اینکه دیوان عدالت و شورای عالی مالیاتی محتوایی وارد رسیدگی نمی‌شوند، نباید در دیوان عدالت به رای شورا اعتراض نمود.

ب) عدم پرداخت مالیات

دومین طبقه مربوط به ریسک تمکین در تسویه بموقع بدهی مالیاتی، عدم پرداخت مالیات تشخیصی است که در سه بخش مالیات عملکرد، مالیات بر ارزش افزوده و عوارض ارزش افزوده قابل طبقه‌بندی است. با توجه به اینکه هدف نهایی عملیات مالیاتی، وصول مالیات از صاحبان مشاغل است، در خصوص مدیریت ریسک مرتبط با آن و استراتژی برخورد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کاهش ریسک یاد شده، اقداماتی به شرح زیر حائز اهمیت است: ایجاد محرومیت برای مودی بدهکار با استفاده از ضمانت اجرایی قانون (آیین نامه اجرای ماده ۲۱۸).

استفاده از پایگاه داده‌ها جهت شناسایی داراییهای مودی.
دسترسی به حسابهای بانکی مودیان بدهکار و برداشت از حسابهای بانکی از طریق وصول و اجرای سازمان.
توقیف اموال مودی و وصول مالیات و حقوق حقه دولت با شناسایی اموال از طریق سامانه املاک، ارث و

عدم بخشودگی جرایم (بخشودگی باعث وسوسه مودی برای عدم پرداخت مالیات می‌شود) هزینه بر نمودن عدم رعایت قانون برای مودیان متخلف.

شکل (۶) تمکین مالیات مشاغل در تسویه به موقع بدهی مالیاتی



۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

بر اساس مدل مفهومی نهایی ریسک تمکین مالیات مشاغل که ۲۸ ریسک تمکین در ۴ طبقه ثبت رویدادهای مالی، اظهارنامه مالیاتی، ارائه اطلاعات و تسویه بموقع بدهی مالیاتی شناسایی و اولویت‌بندی شده است (حیدری و همکاران، ۱۳۹۸)، تعداد ۹۵ مورد استراتژی برخورد برای کاهش ریسک تمکین مالیات مشاغل از مصاحبه‌های انجام شده استخراج گردید که اطلاعات مربوط به تعداد و مهمترین استراتژی برخورد با هر یک از ریسک‌های شناسایی شده در جدول شماره (۴) اعلام شده است.

جدول (۴) خلاصه مدیریت ریسک تمکین مالیات مشاغل

طبقه اصلی ریسک تمکین	گروه اصلی	عنوان ریسک تمکین	تعداد استراتژی برخورد	مهمترین استراتژی برخورد
ثبت رویدادهای مالی	حسابداری	عدم رعایت استانداردهای حسابداری	۲	معرفی و تایید نرم‌افزار از سوی سازمان مالیاتی
		عدم استفاده از سامانه‌های تکلیف شده قانونی	۹	استفاده از ظرفیت اتحادیه‌های صنفی مودیان و اعمال محدودیت در مجوز فعالیت
		حساب‌سازی	۱۳	کنترل معاملات از طریق اطلاعات طرفهای معامله و بررسی تراکنشهای بانکی و بالابردن هزینه اجتماعی فرار مالیاتی
	مالیاتی	استفاده از ۲ دفتر	۳	معرفی و تایید نرم‌افزار از سوی سازمان مالیاتی
		ثبت هزینه‌های غیر قابل قبول	۵	انتخاب شاخص برای ارزیابی منطقی بودن یا نبودن این نوع هزینه توسط ممیز قبل از اینکه به محل فعالیت مودی مراجعه کند
اظهارنامه مالیاتی	هویتی	عدم ثبت نام در نظام مالیاتی	۴	استفاده از اطلاعات در اختیار سازمان از برای شناسایی مودیان ثبت نام نشده و ثبت نام مودی راسا توسط سازمان
		عدم درج اطلاعات صحیح هنگام ثبت نام	۲	کنترل اطلاعات مودیان با اطلاعات هویتی حاصل از سامانه ۱۶۹ مکرر
		عدم ثبت تغییرات پس از ثبت نام	۳	استفاده از ظرفیت نظارتی اتحادیه صنف صاحبان مشاغل جهت اعمال محدودیت برای مودیانی همکاری نموده
	مالی	عدم انجام تکالیف توسط گروههای ۳گانه	۴	کنترل اطلاعات معاملات مودیان با سامانه‌های معاملات فصلی و تراکنشهای بانکی
	مالیاتی	عدم ارائه اظهارنامه	۳	صدور اظهارنامه برآوردی و اعمال جریم
		تسلیم اظهارنامه خلاف واقع	۳	استفاده از حسابرسی مبتنی بر ریسک
		استفاده از اعتبار مالیاتی غیرقانونی	۵	عدم پذیرش اعتبار صورت حسابهای صادره خارج از سامانه مودیان
		انجام معامله با نام سایر اشخاص	۶	وصول مالیات به صورت علی‌الحیاب و اعمال جرم مالیاتی ماده ۲۷۴ ق.م.م
		عدم ارسال فهرست معاملات فصلی	۶	استفاده از اطلاعات طرف مقابل معاملات در سامانه ۱۶۹
ارائه اطلاعات		عدم ارائه فهرست پرداخت مالیاتهای تکلیفی	۳	استفاده از ظرفیت سامانه جام و سامانه اتحادیه املاک
		عدم تسلیم فهرست حقوق و دستمزد در موعد مقرر	۳	کنترل فهرست حقوق بگیران با سامانه سازمان تامین اجتماعی و تطبیق فضای کسب و کار با تعداد کارکنان
		عدم تسلیم مدارک و دفاتر در موعد مقرر	۴	عدم اعطای معافیت مالیاتی و اعمال جریم ماده ۱۹۳

طبقه اصلی ریسک تمکین	گروه اصلی	عنوان ریسک تمکین	تعداد استراتژی برخورد	مهمترین استراتژی برخورد
تسویه به موقع بدهی مالیاتی	عدم قبول مالیات	اعتراض و ارجاع به هیات حل اختلاف بدوی	۶	توافق توسط یک هیات ۳ نفره و ایجاد هزینه برای مودیانی که بی دلیل به تشخیص و رای هیات اعتراض می‌نمایند
		اعتراض و ارجاع به شورای عالی مالیاتی	۲	اصلاح ماده ۲۵۷ ق.م.م
		اعتراض و ارجاع به مراجع قانونی خارج از سازمان	۳	محدود نمودن ارجاع پرونده به ۲۵۱ مکرر و حذف امکان شکایت از رای شورای عالی مالیاتی به دیوان عدالت
	عدم پرداخت مالیات	عدم پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده	۶	شناسایی دارایی‌های مودی و توقیف اموال به همراه محرومیت‌های اجتماعی
			۹۵	

در انجام این تحقیق محدودیت‌هایی نیز وجود داشته است برای مثال، از آنجایی که مصاحبه شوندگان از مدیران و مسئولان سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشند، احتمال وجود تورش رفتاری بوده بدین معنی که ناخواسته سمت سازمان وصول‌کننده مالیات را گرفته باشند و یا در راهنمایی پژوهشگر به دیگر افراد جامعه آماری، متخصصین و نخبگان همسو با تفکرات خود را معرفی نموده باشند.

سازمان امور مالیاتی کشور، واحد مشخصی برای شناسایی این ریسک‌ها نداشته و در خصوص کاهش این ریسک‌ها، استراتژی برخورد متحدالشکلی احصا و جهت اجرا به واحدهای حسابرسی ابلاغ نموده است. نتایج این پژوهش چراغ راه روشنی برای کلیه حسابرسان مالیاتی در رسیدگی به عملکرد صاحبان مشاغل خواهد بود تا با استفاده از استراتژی‌های برخورد اعلامی، ریسک تمکین مالیات مشاغل در موضوع مربوط را به حداقل برساند. لذا با توجه به نتایج حاصل از مصاحبه‌های صورت گرفته که در بخش یافته‌های پژوهش ارائه گردید، علاوه بر در نظر گرفتن استراتژی‌های برخورد مورد اشاره، به منظور مدیریت ریسک تمکین مالیات مشاغل و کاهش ریسک مرتبط با آنها، موارد زیر پیشنهاد می‌گردد:

اصلاح ساختار قانونی اعتراض به برگ تشخیص و برگ قطعی مطالبه مالیات با در نظر گرفتن این موضوع که زمان رسیدگی و تعیین تکلیف مالیات متعلقه به حداقل ممکن کاهش یابد. در این خصوص می‌توان محدود نمودن ارجاع پرونده به هیات ۳ نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و حذف امکان شکایت از رای شورای عالی مالیاتی به دیوان عدالت. معرفی و تایید نرم‌افزار از سوی سازمان مالیاتی کشور و استفاده از ظرفیت اتحادیه‌های صنفی مودیان و اعمال محدودیت در مجوز فعالیت مودیان دارای ریسک تمکین.

در نظر گرفتن ضمانت‌های اجرایی برای هریک از ریسک‌های شناسایی شده. در حال حاضر ضمانت‌هایی در خصوص مودیان در زمان صدور مجوز کسب و کار یا تمدید آن و دریافت

تسهیلات دیده شده، به نظر لازم است ضمانت‌هایی در خصوص افتتاح حساب بانکی و برخورداری از یارانه و حتی یارانه‌های پنهان از جمله قیمت آب و برق نیز مدنظر باشد. ایجاد بستری فناورانه و هوشمند با ایجاد ارتباط کاملاً سیستمی در فضای کسب و کار کشور از جمله ارسال به‌موقع اطلاعات از کلیه دستگاه‌ها به سازمان امور مالیاتی. تغییر فرم اظهارنامه توسط سازمان امور مالیاتی کشور در راستای تسهیل‌گری برای ارسال اطلاعات مودیان.

ارائه مشوق‌هایی برای هریک از سطوح تمکین. در حال حاضر بخشودگی جرایم و تبصره ماده ۱۳۱ است، لیکن می‌توان در آینده گفت اگر شخصی دارای سابقه خوب مالیاتی باشد، در ارائه مجوزها و تسهیلات دولتی در اولویت قرار می‌گیرد.

تکمیل پایگاه اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی جهت دسترسی به اطلاعات مورد نیاز شناسایی فعالیت‌های اقتصادی مودیان مشاغل. مودیان همزمان دارای چند فعالیت یا فعالیت‌های خاص مثل خدمات رایانه ای و کسب و کارهای مجازی بوده که به صورت فیزیکی دیده نمی‌شود. استقرار هرچه سریع‌تر سامانه هوشمند مالیاتی جهت تهیه اظهارنامه برآوردی موضوع ماده ۹۷

افزایش ضمانت اجرائی قانون و حذف بخشودگی جرایم تاخیر در پرداخت مالیات (بجز موارد خارج از اختیار مودی).

به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی تاثیر استقرار سامانه‌های جدید مالیاتی در کاهش ریسک تمکین مالیات مشاغل و همچنین تاثیر آموزش مودیان و حساب‌برسان بر کاهش ریسک تمکین مالیات مشاغل را مورد بررسی قرار دهند.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی

۱. پناهی، محمدقاسم و همکاران، (۱۳۹۶). مدیریت ریسک تمکین در نظام مالیاتی ایران، دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی سازمان امور مالیاتی، ص ۹
۲. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۴/۴/۳۱.
۳. قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷
۴. حیدری، رضا؛ حیدرپور، فرزانه و جهانشاد، آریتا (۱۳۹۸)، شناسایی ریسک تمکین مالیات مشاغل با روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، پژوهشنامه مالیات، شماره ۴۰، بهار ۱۳۹۹، ص ۳۴-۱.
۵. عبدی، محمدرضا؛ خسروی‌پور، نگار و حمیدیان، محسن ۱۳۹۸، شناسایی مولفه‌های موثر بر سطح ریسک حسابرسی مالیاتی در بنگاه‌های کوچک و متوسط (SEMS) در ایران، فصلنامه دانش حسابرسی، سال بیستم، شماره ۷۸، بهار ۹۹، ص ۳۹-۵
۶. آخوندی، احمد؛ جمشیدی، مینا و خطیری علیانی، علی. (۱۳۹۷). بررسی عوامل موثر بر تمکین مالیاتی مودیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران، دوازدهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ص ۱۳
۷. تشدید، الهه و سیاسی، سحر. (۱۳۹۷). ارائه الگوی پیشگیری و کنترل تقلب در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، فصلنامه حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۴۰، زمستان، ص ۲۹-۵۰.

۸. رضانی، سیدمهدی و عسگری، علی (۱۳۹۴)، مدیریت ریسک مالیاتی با تأکید بر اندازه و نوع فعالیت مؤدیان حقوقی، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۳، زمستان ۱۳۹۴، ص ۳۷-۱.
۹. مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی و مداحی، آزاده. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابداری، فصلنامه بورس و اوراق بهادار، ۶، ۲۳، ۱۳۷-۱۰۳.
۱۰. عبدالله میلانی، مهنوش و اکبرپور روشن، نرگس (۱۳۹۱). فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره سیزدهم، پاییز ۱۳۹۱، صفحات ۱۴۱-۱۶۸.
۱۱. عرب مازار، علی اکبر؛ گل محمدی، مریم و باقری، بهروز. (۱۳۹۰). سطح تمکین مالیاتی، مهم ترین شاخص دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد، پژوهشنامه مالیات، شماره دوازدهم (۶۰)، ص ۲۸-۶۹.
۱۲. کمالی، سعید و شفیعی، سعیده. (۱۳۹۰). مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره دهم (۵۸)، ص ۱۴۴-۱۶۸.
۱۳. رضایی، محمدقاسم؛ خادمی جامخانه، علی اکبر و منتظرالظهور، مریم. (۱۳۸۹). جایگاه تحول و تمکین در اصلاحات نظام مالیاتی: تجربه جهانی و چالشهای نظام مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره نهم (مسلسل ۵۷)، پاییز و زمستان، ص ۸۳-۹۹.
۱۴. جماعت، علی؛ عسگری، فرید. (۱۳۸۹). مدیریت ریسک اعتباری در سیستم بانکی با رویکرد داده کاوی، فصلنامه مطالعات کمی در مدیریت، شماره ۳، سال ۱۳۸۹، ص ۱۱۷-۱۲۰.
۱۵. نقش بندی، نادر و میرزاپور، مجتبی (۱۳۹۸)، حسابداری مالیات بر ارزش افزوده: چالشها، موانع، راهکارها و تجارب جهانی مرتبط، چهارمین کنفرانس ملی در مدیریت، حسابداری م اقتصاد با تأکید بر بازاریابی منطقه ای و جهانی
۱۶. ناصری، زهرا و آیت تهری نیا، ۱۳۹۷، تاثیر ارتقا فرهنگ بر تمکین مالیاتی، دومین کنفرانس ملی حسابداری- مدیریت اقتصاد با رویکرد اشتغال پایدار نقش آن در رشد صنعت، ملایر، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ملایر.

ب- منابع خارجی

1. Patrik Aspers & Ugo Corte (2019) What is Qualitative in Qualitative Research, Qualitative Sociology (2019) 42:139-160 page 1
2. Abd Hamid, N., & Ibrahim, N., & Ariffin, N., & Taharin, R., Jelani, F. (2018). FACTORS Affecting Tax Compliance Among Malaysian SMES in E-Commerce Business, International Journal of Asian Social Science, 9(1): 74-85.
3. Tilahun, M. (2019). Determinants of Tax Compliance: a Systematic Review, Economics, 8(1), 1-7.
4. Strauss, A. and J. Corbin (1998) Basics Of Qualitative Research: Techniques And Procedures For Developing Grounded Theory, (2nd Ed.) Sage Publications, Thousand Oaks, CA, USA. Page 25
5. Cohen L, Manion L, Morrison K (2007). Research methods in education. 6ed. London; New York: Routledge, page 18-25
6. OECD (2004), Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, forum on tax administration compliance sub-group, center for tax policy and administration.