

Design and validation of the taxpayer selection model in the audit based on the expansion of social development and risk for the value added tax system in medium risk companies

Ardeshir Bovard¹

Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Ali Esmailzadeh Marari²

Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (Corresponding Author)

Negar Khosravipour³

Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Farzaneh Heidarpour⁴

Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Abstract: Tax compliance is the concept of taxpayers' adherence to tax obligations and compliance with tax laws. Considering the uneven development of third world societies, the social development of each region needs its own special study and model in order to keep pace with the social development process and risk for the tax system. The purpose of this article is to design and validate the taxpayer selection model in the audit based on the expansion of social development and risk in the value added tax system in medium risk companies. The current research method was developmental and applied in terms of purpose and survey type in terms of data collection. The statistical population of the research was 42 companies, taking into account the Law on Legal Taxpayers, the subject of Note 2, Article 27 of the Value Added Tax Law in the whole country, with tax declarations during the years 1387 to 1397, of which the statistical sample was 13 companies, as companies They were medium risk. In order to design and validate the taxpayer selection model, Delphi technique and ANP network structure have been used. The results of the research showed that the indicators of registration, timely submission of declarations, audit records (inconsistency of seasonal purchase and sale information), audit records (failure to provide seasonal purchase and sale list) and payment, as indicators of the risk of non-compliance of taxpayers in the tax system. Iran's added value is in medium risk companies. According to the results, the taxpayers' selection model had the priority of audit records (non-submission of seasonal purchase and sale list), audit records (mismatch of seasonal purchase and sale list), declaration submission, registration and payment respectively. Therefore, audit records should be considered more in the selection of taxpayers based on risk in the value added tax system. Also, the findings showed that the importance of tax compliance and identification of new taxpayers has significantly expanded social development. This means that all government authorities (or governments) around the world should try to achieve the result. It is desirable to meet the amount of tax revenue, to achieve the direction of social development.

Keywords: Tax risk, risk-based audit, social development and value added tax.

¹ Email: Ardeshir.bovard@outlook.com

² Email: alies35091@gmail.com (Corresponding Author)

³ Email: N_khosravipour@yahoo.com

⁴ Email: fheidarpour@yahoo.com

طراحی و اعتبار سنجی مدل انتخاب مودیان در حسابرسی مبتنی بر گسترش توسعه اجتماعی و ریسک برای نظام مالیات بر ارزش افزوده در شرکتهای با ریسک متوسط

اردشیر بوردا^۱، علی اسماعیل زاده مقری^{۲*}، نگار خسروی پور^۳، فرزانه حیدر پور^۴

تاریخ پذیرش مقاله: ۱۴۰۳/۰۶/۱۴

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۳/۰۴/۲۴

چکیده

تمکین مالیاتی به مفهوم پایبندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی آنها است. با توجه به توسعه نامتوازن جوامع جهان سوم، توسعه اجتماعی هر منطقه به مطالعه و الگوی ویژه خود نیاز دارد تا بتواند با فرآیند توسعه اجتماعی و ریسک برای نظام مالیاتی همگام شود. هدف از این مقاله طراحی و اعتبارسنجی مدل انتخاب مؤدیان در حسابرسی مبتنی بر گسترش توسعه اجتماعی و ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده در شرکتهای با ریسک متوسط بوده است. روش تحقیق حاضر از نظر هدف از نوع توسعه‌ای و کاربردی و از نظر جمع آوری داده‌ها از نوع پیمایشی بود. جامعه آماری تحقیق ۴۲ شرکت با در نظر گرفتن قانون مودیان حقوقی موضوع تبصره ۲ ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده در کل کشور با داشتن اظهارنامه مالیاتی در طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۷ بوده است که از میان آنها نمونه آماری با ۱۳ شرکت، به عنوان شرکتهای ریسک متوسط بودند. به منظور طراحی و اعتبارسنجی مدل انتخاب مودیان از تکنیک دلفی و ساختار شبکه‌ای ANP استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان داد شاخص‌های مثبت نام، تسلیم به موقع اظهارنامه، سوابق حسابرسی (عدم تطابق اطلاعات خرید و فروش فصلی)، سوابق حسابرسی (عدم ارائه فهرست خرید و فروش فصلی) و پرداخت، به عنوان شاخص‌های ریسک عدم تمکین مؤدیان در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران در شرکتهای ریسک متوسط می‌باشند. با توجه به نتایج، مدل انتخاب مودیان به ترتیب دارای اولویت سوابق حسابرسی (عدم ارائه فهرست خرید و فروش فصلی)، سوابق حسابرسی (عدم تطابق فهرست خرید و فروش فصلی)، تسلیم اظهارنامه، ثبت نام و پرداخت بودند. بنابراین باید سوابق حسابرسی در انتخاب مودیان مبتنی بر ریسک در نظام مالیات ارزش افزوده بیشتر مورد توجه قرار گیرند. همچنین یافته‌ها نشان داد که اهمیت به تمکین مالیاتی و شناسایی مؤدیان جدید به‌طور چشمگیری باعث گسترش توسعه اجتماعی، شده است. این بدان معنی است که تمام مقامات دولتی (یا دولت‌ها) در سراسر جهان، باید تلاش کنند که به نتیجه مطلوب برای برآورده شدن میزان درآمد مالیاتی، جهت گسترش توسعه اجتماعی دست یابند.

واژگان کلیدی: ریسک مالیاتی، حسابرسی مبتنی بر ریسک، گسترش توسعه اجتماعی و مالیات بر ارزش افزوده.

^۱ گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران ایران.
(Email: Ardeshir.bovard@outlook.com)

^۲ گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران ایران نویسنده مسئول.
(Email: alies35091@gmail.com)

^۳ گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران ایران.
(Email: N_khosravipour@yahoo.com)

^۴ گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران ایران.
(Email: fheidarpoor@yahoo.com)

۱- مقدمه

توسعه اجتماعی و جنبه‌های اجتماعی توسعه در مقام دو مفهوم و دو پدیده مستقل و قابل تفکیک اما کاملاً مرتبط به هم روز به روز جایگاه مهمتری در مجموعه کلی نظریه‌ها و سیاستگذاری توسعه به دست می‌آورند. علت این ارتقا شاید شکست نظریه‌های توسعه اقتصاد محور باشد که گوهر آنها تأکید بر رشد اقتصادی آن هم از طریق افزایش سرمایه‌گذاری، ارتقای سطح دانش فنی ترکیب مناسب جمعیت و سرانجام افزایش کارایی و قابلیت تولید است. در ادبیات جدید توسعه اقتصادی، نه فقط بر جنبه‌های اجتماعی توسعه، بلکه بر توسعه اجتماعی به عنوان شرط لازم توسعه اقتصادی تأکید می‌شود. اما علت توجه به توسعه اجتماعی در کشورهای توسعه یافته را شاید بتوان در مجموعه علل و شرایط مؤثر بر بازنگری در وظایف دولت رفاه جستجو کرد (گرای^۱، ۲۰۲۳). توسعه اجتماعی، با چگونگی و شیوه زندگی افراد یک جامعه ارتباط تنگاتنگ داشته و در بعد عینی خود ناظر بر بالا بردن سطح زندگی عمومی از طریق ایجاد شرایط مطلوب و بهینه در زمینه‌های فقر زدایی، تغذیه، بهداشت، مسکن، اشتغال، آموزش و چگونگی گذران اوقات فراغت می‌باشد (آگودلو^۲ و همکاران، ۲۰۱۹). اهمیت و ضرورت پرداختن به کارکرد شرکت‌ها در بخش توسعه، به دلیل نقش هدایتگری شرکت در توسعه اجتماعی است. چرا که تحقق توسعه اجتماعی نیازمند شرکتی فعال است تا بتواند ترکیب درستی از هزینه‌ها را به علت ماهیت محدود منابع، برای ارتقاء توسعه به دست آورد (عیسی و موهی^۳، ۲۰۲۱).

عملکرد توسعه اجتماعی را می‌توان مکانیزمی مؤثر برای تصمیمگیری سرمایه‌گذاران بالقوه برای تصمیم‌گیری صحیح سرمایه‌گذاری و کاهش مؤثر اجتناب مالیاتی در نظر گرفت. با توجه به این امر که هدف اصلی یک سازمان یا شرکت، اداره مؤثر و کارآمد آن برای گسترش توسعه اجتماعی است، از شاخص‌های اصلی عملکرد برای دستیابی به این توسعه اجتماعی استفاده می‌کنند (بارانی و براتی، ۱۴۰۲). گسترش توسعه اجتماعی شرکت‌ها موضوعی مهم در ادبیات و تحقیقات حسابداری به شمار می‌رود و امروزه از جنبه‌های مختلفی مورد توجه سرمایه‌گذاران، تحلیلگران، مدیران و پژوهشگران قرار گرفته است. منظور از توسعه اجتماعی، پیوستگی و اتحاد میان فعالیت‌ها و ارزش‌های سازمان برای نظام مالیات، به گونه‌ای است که منافع کلیه ذینفعان شامل سهامداران، مشتریان، کارکنان، سرمایه‌گذاران و عموم جامعه در سیاستها و عملکرد سازمان منعکس شود (فخاری و همکاران، ۱۳۹۵). شناسایی و مدیریت شرکت‌های با ریسک متوسط، از رویکردهای جدیدی است که برای تقویت و ارتقای اثربخشی سازمان‌ها در راستای گسترش توسعه اجتماعی مورد استفاده قرار می‌گیرد. از مهمترین ریسک‌ها، در شرکت‌های فعال در بورس، ریسک مالی است (قادری و تازی وردی، ۱۳۹۹). تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که عوامل مختلفی بر کنش مالیاتی و تمکین مالیاتی افراد اثرگذار هستند. در جوامع برخوردار از سطوح بالای توسعه اجتماعی، میزان فرار مالیاتی کمتر است و افراد گرایش بیشتری به ارائه مالیات به دولت دارند (راکیا و کچوری^۴، ۲۰۲۳). از نظر فوکویاما روحیه مالیاتی تحت تأثیر عناصر توسعه اجتماعی چون نگرش به مالیات؛ هنجارهای شخصی، اجتماعی و ملی؛ ادراک از عدالت نظام مالیاتی، اعتماد به نهادهای حکومتی، ماهیت مبادله مالیاتی بین مؤدیان و دولت و برداشت از اعمال قدرت توسط مسئولان است (ریچاردسون^۵ و همکاران، ۲۰۱۵). بسیاری از مطالعات تلاش کرده‌اند تفاوت‌های آشکار در سطوح مالیاتی بین کشورهای ثروتمند و فقیر را توضیح دهند. احتمالاً واضح‌ترین توضیح، تفاوت قابل توجه در ظرفیت مالیات در بین کشورهای در سطوح مختلف توسعه اجتماعی است. با ثروتمندتر شدن کشورها، ثروت فزاینده آنها عموماً هم با توسعه اجتماعی و هم با افزایش وابستگی به سازمان‌های بزرگ و رسمی به عنوان منابع اشتغال و درآمد برای بخش بزرگی از جمعیت همراه است (آمپونسا و آدو^۶، ۲۰۱۷).

¹ Gray

² Agudelo et al

³ Eesa, Sadeq Hadi Muhi

⁴ Rakia, R., Kachouri,

⁵ Richardson et al

⁶ Amponsah, S., & Adu, K. O.

به منظور ایجاد یک سیستم پویای اقتصادی و در جهت مقابله با پیچیدگی‌های نظام اقتصادی و تحولات نوین در نظام بازرگانی جهانی، مسئولان سیاسی و اقتصادی ممالک جهان در پایان جنگ جهانی دوم بر آن شدند تا در جهت اصلاح اهرم‌های تنظیم کننده سیاست‌های اقتصادی، تلاش‌های جدیدی را آغاز کنند. آنان دریافتند که یکی از مهمترین مکانیسم‌های تنظیم کننده فعالیت‌های بازار، ابزار مالی مالیات است که در صورت استفاده بهینه از آن در مناسبات اقتصادی و روابط بین‌المللی، می‌توان جایگاه مطمئن و مستحکمی را پایه‌ریزی کرد (حسینی و همکاران، ۱۳۹۵).

تمکین مالیاتی به مفهوم پابندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی آنها است. تمکین مالیاتی از جمله اهداف تمام سیستم‌های مالیاتی دنیا است که در آرزوی آن به سر می‌برند و بعضاً تا حد بسیار خوبی به آن دست یافته‌اند. راهکارهای ارتقای تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی از یک سو به منابع، عوامل، نیروی انسانی، امکانات فیزیکی و از سوی دیگر به مدیریت، زمان‌سنجی، تغییر فرآیند و ساز و کارهای بازخوردی نیاز دارد. سیستم خود ارزیابی مالیاتی، عموماً بر این برهان استوار است که مؤدی بیش از هر کس به احوال مالی و درآمدی خویش آگاه است. بنابراین اگر سیستم مالیاتی به جایگاهی برسد که مؤدیان آن، خود به تشخیص صحیح مالیاتی پردازند قطعاً از جنبه‌های مختلف باعث بهبود وصول مالیات خواهد شد (رضایی و همکاران، ۱۳۹۹).

حسابرسی مالیاتی زمانی منجر به ایجاد مدیریت کارآ و اثربخش مالیاتی خواهد شد که همراه با دیدگاه مدیریت ریسک باشد. این نیز بدان دلیل است که در عمل، حسابرسی تمام مودیانی که به صورت خود تشخیصی (خود اظهاری یا خود ارزیابی) عمل نموده‌اند؛ توسط سازمان امور مالیاتی امکان پذیر نمی‌باشد (کوشافر، ۱۳۹۲). محدودیت‌های هزینه و زمان عمده‌ترین دلیل چنین امری است. بنابراین، می‌توان انتظار داشت استفاده از سیستم حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، که با تمرکز بر حسابرسی مودیانی با ریسک متوسط موجب تخصیص بهینه منابع سازمان امور مالیاتی و افزایش تمکین مالیاتی می‌گردد؛ از مناسب‌ترین روش‌های ممکن تلقی شود (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۷).

مالیات‌ها بخش عمده‌ای از درآمدهای هر دولتی را تشکیل داده و یک منبع پایدار درآمدی را فراهم می‌کنند. در این راستا ترویج تمکین داوطلبانه^۱ پرداخت مالیات‌ها نیاز به توسعه رویکردهای نوین مبتنی بر مدیریت ریسک و در جهت مقرون به صرفه بودن درآمدهای حاصله دارد. تمکین داوطلبانه از طریق سیستم خوداظهاری به دست می‌آید که در آن مؤدیان^۲ تعهدات مالیاتی خود را بدون مداخله مقامات مالیاتی انجام می‌دهند. در این رویکرد مؤدیان به طور داوطلبانه و به دقت اظهارنامه‌های مالیاتی خود را برای شناسایی تمام بدهی‌های مالیاتی تکمیل می‌کنند و این اظهارنامه‌ها را جهت پرداخت تسلیم می‌کنند. وقتی که این اتفاق نمی‌افتد، اداره مالیاتی عملیات اجرایی مناسب را از جمله حسابرسی مالیاتی اعمال می‌کند (جان هوی^۳، ۲۰۱۵).

حسابرسی مالیاتی در ایران تا کنون بصورت سنتی اجرا شده و از ابزارهای مدیریت ریسک به ندرت در انتخاب مؤدیان برای حسابرسی استفاده شده است. در این تحقیق بررسی تجارب سایر کشورهای مجری قانون مالیات بر ارزش افزوده در زمینه روش‌ها و رویه‌های اجرایی استراتژی مدیریت ریسک و گسترش توسعه اجتماعی در انتخاب مؤدیان مورد مطالعه و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

موضوع تحقیق بدلیل تمرکز بر نحوه انتخاب مؤدیان برای حسابرسی مالیاتی، فرآیند انتخاب مؤدیان را بصورت یک مدل منطقی بر اساس تحلیل اطلاعات اظهارنامه مؤدیان و میزان ریسک هر مؤدی یک کار جدید و در جهت بهبود فرآیندهای مالیاتی در راستای گسترش توسعه اجتماعی است که هم سرعت انتخاب را آسان‌تر خواهد کرد و هم میزان عدم تمکین مؤدیان را محاسبه می‌کند.

^۱ Voluntary Compliance

^۲ Tax payers

^۳ John Hoey

بنابراین با اجرایی کردن چنین مدلی تمرکز حساب‌برسان بر مؤدیان با ریسک متوسط افزایش یافته ضمن کاهش فرار مالیاتی افزایش میزان وصولی مالیات و در نهایت افزایش تمکین داوطلبانه در سازمان امور مالیاتی اتفاق خواهد افتاد.

۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

امروزه برای برآورد ضریب توسعه اجتماعی در سطح دنیا از مؤلفه‌های بی شماری براساس نیازها و شرایط با رفتارهای (اجتماعی، فرهنگی اقتصادی و...) استفاده می‌شود، تجربه سه دهه برنامه ریزی در کشور و نتایج نه چندان چشمگیر در حوزه گسترش توسعه اجتماعی، ضرورت تجدید نظر در راهبردها، اهداف، برنامه‌ها و روشهای دستیابی به آن را دو چندان کرده است. پس نبود شاخص‌ها و استانداردهای لازم برای شناخت توسعه اجتماعی و همچنین ارزیابی برنامه‌ها و عملکردهای شرکت‌های با ریسک از مسائل و چالش‌های پیش روی حوزه توسعه اجتماعی در سطح کشور و منطقه است؛ چراکه شاخص‌های معتبر، امکان قضاوت و سنجش عملکرد نظام برنامه ریزی را میسر می‌کند. اهمیت دادن به شاخص‌های توسعه اجتماعی پیامدهای مثبت و نتایج سودمندی را با خود به همراه دارد از آن جمله فعالیت‌های علمی و عملیاتی را در نظام برنامه‌ریزی توسعه اجتماعی برای نظام مالیاتی مفید می‌سازد (جین کوام و آسونگو،^۱ ۲۰۲۲). این جاست که مفهوم بهبود توسعه اجتماعی خود را به گونه واضحتر و موثری نشان می‌دهد و این بهبود توسعه اجتماعی می‌تواند شامل بهبود میزان تولید و درآمد، دگرگونی در ساخت‌های اجتماعی و اداری، تغییر دیدگاه‌های مردم و حتی تغییرات مناسب در آداب و رسوم را نیز شامل شود. در این راستا بعضی از اندیشمندان بر این اعتقادند که در بهبود توسعه اجتماعی دگرگونی و تغییر جامعه در کلیت آن مورد نظر است (لاو و سون،^۲ ۲۰۲۰). توجه اساسی بیشتر بر تغییر و بهبود نحوه زندگی و ارزیابی جریان‌ها و تحول بهبود توسعه اجتماعی است تا تغییر در یک سازمان و یا نهاد اجتماعی. استراتژی‌های بهبود توسعه اجتماعی نیز در جهت بهبود کیفیت زندگی انسانی بوده و پاسخگویی به نیازهای اساسی انسان را مد نظر دارد. ازاینرو استراتژی‌های بهبود توسعه اجتماعی شامل نیازهای رفاهی، نیازهای فرهنگی، نیازهای روانی و نیاز به رشد و ترقی که در مجموع از عمده ترین نیازهای انسان در جامعه جدید است، می‌باشد (اوساکوی و سولدر،^۳ ۲۰۲۳).

در هر نظام اقتصادی و اجتماعی، مالیات یکی از مهمترین ارکان آن نظام محسوب می‌شود. گسترش و تنوع فعالیت‌های اقتصادی از یکسو و نقش روبه افزایش دولت‌ها از سوی دیگر، در جهت ایجاد و گسترش خدمات عمومی، گسترش توسعه اجتماعی و گسترش تعهدهای دولت در عرصه‌های اقتصادی و توسعه اجتماعی و تلاش در جهت تحقق رشد اقتصادی و توزیع عادلانه درآمد، پرداخت و دریافت مالیات را به مسأله مهم و تأثیرگذار تبدیل کرده است (فرامرزی و همکاران، ۱۳۹۴).

ایده اولیه مالیات بر ارزش افزوده نخستین بار در سال ۱۹۱۸ میلادی توسط یک بازرگان آلمانی به نام «فون زیمس»^۴ مطرح گردید. پس از مطرح شدن ایده اولیه این مالیات در سال ۱۹۱۸، در دهه ۱۹۲۰ میلادی مطالعات مکتوب دیگری در این رابطه ارائه شد که مهم‌ترین آن‌ها آثار «موریس لوره»^۵ بود که به پدر مالیات بر ارزش افزوده شهرت دارد. در اواخر دهه ۱۹۶۰ میلادی روند اجرای این مالیات تسریع شد و این روند تا پایان دهه ۷۰ میلادی ادامه یافت. در مرحله بعد، اتخاذ این نظام مالیاتی پس از مدت کندی، در دهه ۱۹۸۰ مجدداً سرعت گرفت و در نیمه دوم دهه ۸۰ و ۹۰ میلادی به اوج خود رسید. در هر صورت اگر چه اجرای مالیات بر ارزش افزوده در آغاز معرفی محل بحث بود، اما گذشت زمان نقاط قوت آن را نمایان نموده و بر درجه محبوبیت آن افزود. افزایش محبوبیت این نظام مالیاتی سبب شده است که تا پایان سال ۲۰۱۶ میلادی، ۱۶۰ کشور جهان به خیل مجریان این نظام مالیاتی پیوندند (حسینی، ۱۳۹۸).

^۱ Jean C. Kouam a , Simplice A. Asongu

^۲ Law C.-H., Soon, S.

^۳ Osakwe P. N., Solleder O

^۴ Phone Zemens

^۵ Moris Lore

تاریخچه معرفی مالیات بر ارزش افزوده در ایران و یکی از دلایل مسکوت ماندن آن در سال‌های ۶۸ و ۷۲ در مجلس و دولت، عدم توانایی دولت‌های مزبور برای پرداختن هزینه‌های سیاسی اجرای آن است. همچنین پیگیری این قانون از سال ۱۳۶۶ تا ۱۳۸۷ به طول انجامیده است که نهایتاً خرداد ماه سال ۱۳۸۷ یعنی لایحه مالیات بر ارزش افزوده، به تأیید شورای نگهبان رسید و به عنوان قانون ابلاغ گردید (روابط عمومی سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۸۷).

از دیدگاه اقتصادی، ارزش افزوده مابه‌التفاوت ارزش ستانده و ارزش داده است. اما در تدوین قانون به لحاظ ارائه نگرش مطلوب اجرایی این تعریف بر اساس استانداردهای حسابداری و با تکیه بر روش صورتحساب ارائه می‌گردد. بر این اساس ارزش افزوده را تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری شده یا تحصیل شده یک شخص در یک دوره معین تعریف می‌کنند (ماده ۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷).

از بعد انتخاب مودی مبتنی بر ریسک می‌توان گفت اکثر سازمان‌های مالیاتی استراتژی‌های حسابرسی خود را براساس تمرکز بر ریسک‌های عدم تمکین مؤدیان، گسترش داده‌اند. تجربه نشان داده است که یک استراتژی انتخاب حسابرسی کارآمد، باید مؤدیانی را که به احتمال زیاد تمکین نمی‌کنند (مقررات گریز) می‌باشند را شناسایی کند چرا که احتمال تحصیل مبالغ بزرگ از طریق اصلاحات حسابرسی و جرایم از این گونه افراد بیشتر است (فولگیانو و همکاران^۱، ۲۰۱۸). در این راستا بسیاری از سازمان‌های مالیاتی استراتژی‌های حسابرسی خود را بر پایه روش‌های نمره دهی بر مبنای ریسک توسعه داده‌اند. در یک سیستم نمره دهی ریسک، از مشخصات و ویژگی‌های مؤدی، جهت شناسایی و ارزیابی ریسک تمکین استفاده می‌شود (تایشارون و همکاران^۲، ۲۰۱۷). سیستم، ریسک اطلاعات و نحوه رعایت و تمکین مؤدی را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد. چنانچه ریسک از آستانه از پیش تعیین شده پائین تر باشد، یک ارزیابی خودکار انجام پذیرفته و برگ تشخیص صادر می‌گردد و چنانچه بیش از آستانه باشد، مؤدی برای حسابرسی و بازنگری به صورت دستی انتخاب می‌گردد (انتخاب جهت حسابرسی مبتنی بر ریسک) و پس از حسابرسی و بررسی‌های لازم، برگ تشخیص صادر و ابلاغ می‌شود. این روش بر مبنای شناسایی و سنجش عوامل مؤثر بر ریسک مالیاتی انجام می‌شود. سازمان مالیاتی را قادر می‌سازد پرو فایل از مؤدیان بسازند و کسانی که با احتمال زیاد قوانین مالیاتی را تمکین نمی‌کنند، را شناسایی نمایند (ایسواد و همکاران^۳، ۲۰۱۸).

این استراتژی ضمن ارائه اطلاعات آگاهی بخش برای سازمان مالیاتی و روش آماری قوی در جمع‌آوری داده، هزینه بر است و به طور معمول در کشورهای توسعه یافته با اتکا به بخش IT^۴ سیستم‌ها موارد ذیل اجرا می‌گردد:

الف) وجود مقدار قابل توجهی از داده‌های با کیفیت (داخلی و خارجی به سازمان مالیات) در هر دو مورد حسابرسی گذشته و ویژگی‌های مورد حسابرسی فعلی (حسابرسی شده یا نشده).

ب) وجود سیستم‌های فناوری اطلاعات (سخت افزار، نرم افزار و آموزش) پردازش داده‌ها و ارائه نمره و دادن اطلاعات لازم جهت برنامه ریزی حسابرسی.

به دلایل فوق، اجرای انتخاب حسابرسی بر مبنای ریسک می‌تواند با تجهیزات ضعیف کشورهای در حال توسعه همراه با فقر اطلاعاتی، چالش‌زا باشد، البته این بدان معنی نیست که مطلوب و یا امکان‌پذیر نباشد (مسیحی و همکاران، ۱۳۹۸).

تفکیک طبقه‌های مختلف مؤدیان، اولین گام حساس در تحلیل محیط ریسک در راستای گسترش توسعه اجتماعی و در نتیجه مدیریت ریسک می‌باشد. در واقع فهم طبقات مختلف مؤدیان اجازه می‌دهد تا مقامات مالیاتی، استراتژی‌های مؤثر و هدفمندی را برای تمکین مالیاتی ارائه دهند تا مناسب‌ترین عکس‌العمل برای ریسک‌های درآمدی و بهترین پاسخ به خدمات مورد نیاز مؤدیان

¹ Fogliano

² Tay Sharon

³ Iswahyudi

⁴ Information Technology

فراهم گردد. تجربیات بین المللی نشان می‌دهد، تعداد اندکی از شرکت‌های بزرگ (کم‌تر از یک درصد) مسئول تأمین ۷۰ - ۶۰ درصد مجموع مالیات داخلی هستند. در حالی که تعداد بسیار زیادی از شرکت‌های کوچک، مسئول تأمین ۱۰-۵ درصد مجموع مالیات داخلی هستند و بین این دو طبقه، شرکت‌های متوسط مسئول تأمین ۳۰-۲۰ درصد مجموع مالیات هستند (شکل ۱) و این گونه توزیع مودیان در بیش تر کشورها مشابه است.



شکل ۱: سهم طبقات مختلف مودیان از درآمدهای مالیاتی (منبع: مسیحی و همکاران، ۱۳۹۸).

فرآیند بازنگری ریسک در شرکت‌های با ریسک پایین

برای شرکت‌های با ریسک پایین ممکن است لازم نباشد تا فرآیند بازنگری ریسک کامل، برای چندین سال اجرا شود. هر چند برای شرکت‌ها ممکن است لازم باشد با مقامات مالیاتی ارتباط داشته باشند، تا به سوالات پاسخ دهند و در مورد مسائل مالیاتی‌شان گفتگو کنند. به عنوان مثال اگر بازسازی یا ادغام، قوانین جدید، یا معاملات عمده دیگری اتفاق افتاده باشد.

فرآیند بازنگری ریسک در شرکت‌های با ریسک متوسط

هدف کاهش تمرکز بر روی شرکت‌های با ریسک پایین، این است که منابع بیشتری را بر شرکت‌هایی که به نظر می‌رسند ریسک متوسط دارند، متمرکز کنیم. این شرکت‌ها به طور مستمر نیاز به گفتگو با هیئت‌های بررسی ریسک سالانه دارند. اگر ریسک‌های قابل ملاحظه‌ای پیدا شوند، مقامات مالیاتی باید بتوانند با مشتریان‌شان به صورت عمیق و فشرده کار کنند تا آن ریسک‌ها را تجزیه و تحلیل نمایند. شرکت‌های بزرگ باید معاملات خاصی را که از استانداردهای رایج پیروی نمی‌کنند و در معرض بازرسی‌های زیاد می‌باشند، را پیش بینی نمایند. به طور کلی این گونه معاملات، ویژگی‌های زیر را دارا می‌باشند:

- مبنای اقتصادی کم یا غیر اقتصادی یا عواقب مالیاتی نامناسب نسبت به موقعیت اقتصادی یک شرکت
- سود قبل از مالیات کم یا صفر که بر پایه ذخیره‌های مالیاتی پیش بینی شده به وجود آمده است
- عدم تطابق بین شکل قانون یا رفتار حسابداری با محتوای اقتصادی
- دلیل تجاری غیر شفاف، ساختگی و یا غیر ضروری
- درآمد یا مخارج نامتناسب با فعالیت اقتصادی.

حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در ایران

طبق اعلام رسمی سازمان امور مالیاتی ایران معادل ۶۵/۵ درصد از کارکنان سازمان مذکور در پست‌ها و وظایف مربوط به

حسابرسی، رسیدگی و سایر امور ممیزی اشتغال دارند، این در حالی است که در بسیاری از کشورهای جهان با اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک بخش قابل توجهی از نیروی انسانی در خدمات مؤدیان و امور تمکین مشغول به کار می‌باشند. غیر از ژاپن و آلمان، سایر کشورها بین ۲۰ تا ۴۰ درصد کارکنان خود را به امور تشخیص و حسابرسی تخصیص داده‌اند و در مقابل مدیریت تمکین و امور مؤدیان را تقویت کرده‌اند که این موضوع موجب کاهش هزینه‌های اداری به دلیل افزایش تمکین داوطلبانه و وصول به موقع مالیات به دلیل کوتاه شدن فرآیند رسیدگی و تشخیص گردیده است.

اهمیت گسترش توسعه اجتماعی

با وجود آن که در سند کپنهاگ^۱ (۱۹۹۵)، به میزان زیادی حدود و ثغور مفهوم بهبود توسعه اجتماعی مشخص شده است؛ در میان اندیشمندان و محققان مختلف، اجتماعی بر سر تعریفی مشخص از این مفهوم وجود ندارد. علت این امر را می‌توان در دو عامل عمده یافت. نخست ماهیت مفهوم توسعه و مبهم و پیچیده بودن آن، که این خصیصه در ارتباط با توسعه اجتماعی به دلیل ارزشی و هنجاری بودن آن، به مراتب حادث شده است؛ و دیگری نوظهور بودن این مفهوم در پژوهش‌های جهانی (فرولو^۲ و همکاران، ۲۰۱۷). «گسترش توسعه اجتماعی تلفیقی از سازماندهی اجتماعی و برنامه‌ریزی و طراحی اجتماعی است. اما چیزی بیش از تجمیع ساده این دو حوزه است. توسعه اجتماعی، استراتژی سیاسی، توسعه اقتصادی، حمایت اجتماعی، تحلیل برنامه‌ریزی، دولت، و پژوهش ارزشیابی را شامل می‌شود و آنها را در کنار هم می‌خواهد» (بیلگائو^۳ و همکاران، ۲۰۲۰). توسعه اجتماعی عبارت است از افزایش توانایی جوامع انسانی برای مواجهه با پیچیدگی‌های محیطی عملکردها که به مسأله‌ی بقای جوامع ارتباط می‌یابند. با توجه به عدم توانایی علم برای شناسایی تمامی ابعاد زندگی اجتماعی که با بقاء و زوال یک جامعه ارتباط می‌یابد، مفهوم توسعه اجتماعی مفهومی سیال است و با گسترش دانش بشری پیرامون مخاطراتی که بقای جوامع انسانی را تهدید میکنند این مفهوم ابعاد گسترده‌تری می‌یابد. از این منظر جوامعی از نظر میزان توسعه اجتماعی در سطوح بالاتری قرار دارند که در مقایسه با سایر جوامع از نظر مواجهه با پیچیدگی‌های محیطی عملکردها و واکنش‌های بهتری دارند و در نتیجه احتمال بقای خود را در مقایسه با سایر جوامع افزایش داده‌اند (زارعی و همکاران، ۲۰۲۰). از طرفی اقتصاددانان، سال‌ها بهبود توسعه اجتماعی را محصول توسعه اقتصادی قلمداد می‌کردند و بهبود توسعه اجتماعی اغلب بعنوان رقیب توسعه اقتصادی از لحاظ تخصیص منابع تلقی می‌شد (گروندلر^۴ و همکاران، ۲۰۱۸).

پیشینه داخلی

از جمله پژوهش‌های مرتبط با موضوع تحقیق حاضر می‌توان به پژوهش نجیب‌زاده و میرباقری (۱۴۰۰)، در پژوهش خود به بررسی عوامل اقتصادی و توسعه اجتماعی مؤثر بر احتمال پذیرش برگ تشخیص مالیات بر عملکرد شرکت‌ها توسط مؤدیان حقوقی شرق تهران پرداختند. نمونه آماری به تعداد ۳۱۰ نفر از روش کوکران تعیین گردید و داده‌های لازم با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری گردید. برای تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق از مدل رگرسیونی لجیت استفاده شده است. نتایج برآورد الگوی لجیت نشان داد که رابطه معناداری بین متغیرهای درآمد افراد، سطح تحصیلات و آموزش، سن افراد، وضعیت اشتغال جانبی افراد، میزان آگاهی از قوانین و مقررات مالیاتی، سابقه دریافت تسهیلات دریافتی، اندازه شرکت، حمایت‌ها و یارانه‌های دولت و وضعیت سوددهی با احتمال پذیرش برگ تشخیص مالیات از سوی مؤدیان حقوقی شرق تهران وجود دارد. نوریان و همکاران (۱۳۹۸)، در مطالعه خود به بررسی رابطه توسعه اجتماعی و فرهنگ مالیات پرداختند. کلیه مؤدیان مراجعه‌کننده به اداره مالیاتی شهرهای نوشهر و چالوس

^۱ Kopenhagen

^۲ Frolov et al

^۳ Bilgaev et al

^۴ Gründler et al

به‌عنوان جامعه آماری انتخاب شدند که بر اساس آمار سال ۱۳۹۷ برابر ۲۴۵۰۰ نفر می‌باشند. روش نمونه‌گیری طبقه‌ای و حجم نمونه بر اساس فرمول کوکران ۴۰۰ نفر است. یافته‌ها نشان می‌دهد میانگین توسعه اجتماعی و فرهنگ مالیاتی بیش از حد متوسط است. بین میزان توسعه اجتماعی و فرهنگ مالیاتی رابطه مثبت و مستقیم وجود دارد. یعنی با افزایش سرمایه اجتماعی بیشتر شود، تمایل مودیان به پرداخت مالیات بیشتر می‌شود. بین ابعاد سه‌گانه توسعه اجتماعی (ساختاری، شناختی و ارتباطی) و ابعاد فردی و سازمانی فرهنگ مالیاتی نیز رابطه مثبت و مستقیم وجود دارد. نتایج رگرسیون چندمتغیره نشان می‌دهد که ۶۹/۲ درصد از تغییرات فرهنگ مالیاتی توسط توسعه اجتماعی تبیین می‌شود. برای تقویت و ارتقای فرهنگ مالیاتی توجه به توسعه اجتماعی و به‌ویژه توسعه اجتماعی شناختی ضروری است تا فرار مالیاتی در بین مودیان کمتر صورت گیرد. عباسیان و همکاران (۱۳۹۷) اشاره کرد در پژوهش خود، به طراحی مدلی برای پیش‌بینی خوش‌حسابی مودیان بزرگ مالیاتی با استفاده از نسبت‌های مدلی به عنوان متغیرهای مستقل و روش رگرسیون لجستیک پرداخته‌اند. بر اساس نتایج پژوهش نسبت‌های بازده دارایی‌ها، نسبت آتی و سود ناخالص به طور معناداری باعث افزایش احتمال خوش‌حسابی و نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، حاشیه سود عملیاتی و حاشیه سود خالص باعث کاهش احتمال خوش‌حسابی می‌شوند. متقی (۱۳۹۶)، در مطالعه‌ای به بررسی واکاوی شاخص‌های توسعه اجتماعی ایران پرداخت. با توجه به امنیت شاخص‌های توسعه اجتماعی، تحقیق حاضر با استفاده از شاخص‌های توسعه اجتماعی و با رویکردی توصیفی - تحلیلی به بررسی وضعیت عرصه‌های عمومی و رسمی اجتماعی در ایران طی برنامه‌های اول تا پنجم توسعه و در دوره زمانی ۱۳۶۸ تا ۱۳۹۴ پرداخته‌است. تبیین جامعه شناختی برنامه‌های اول تا پنجم توسعه نشان داد که دولت و نهادهای رسمی حاکمیتی نقش عمده و انحصاری در سیاست‌گذاری و اجرای برنامه‌های توسعه دارند. به رسمیت شناخته نشدن عرصه‌های عمومی سبب شده است تا برنامه‌های توسعه در ایران از انعکاس همه واقعیت‌ها و لایه‌های چندگانه توسعه در کشور ناتوان باشد شاخص‌های شکلی و صورت‌گرایانه به دلیل نگرش مکانیکی و تحکمی به جامعه در برنامه‌های توسعه مورد بررسی، موفقیت نسبی داشته اما در انعکاس و مدیریت ابعاد ارگانیکی و تفاهمی ناتوان بوده است. در میان برنامه‌های توسعه در برنامه اول و سوم بیش از دیگر برنامه‌ها بر شاخص‌های غیرارگانیکی تأکید شده است. دستگیر و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهش خود به ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک اشخاص حقوقی در ایران، پرداخته‌اند. در این پژوهش، عوامل مؤثر بر ریسک مؤدی شامل سابقه مالیاتی شرکت و کیفیت حاکمیت شرکتی اشاره نموده‌اند. مسیحی و همکاران (۱۳۹۸) این پژوهش به سنجش ریسک مالیاتی مودیان مالیات بر ارزش افزوده پرداخته شده است و سه گروه مودیان ریسک کم یا بدون ریسک، ریسک متوسط و ریسک متوسط، معرفی شده‌اند. همچنین مهمترین معیارهای تأثیرگذار در انتخاب مودیان ثبت نام، خود اظهاری (تسلیم اظهارنامه، سوابق حسابرسی اعم از ارائه و تطبیق لیست خرید و فروش و پرداخت مالیات بوده است. باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) در تحقیق خود با موضوع شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در ایران به شناسایی جامع عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در ایران نشان داده‌اند عوامل و شاخص‌هایی مانند نوع درآمد، فرهنگ خوداظهاری، فرهنگ پرداخت بموقع و نوع حرفه، آموزه‌های شرعی، سن و وجود سوابق حسابرسی در ادارات مالیات، از جمله عوامل تأثیرگذار بر تمکین مالیاتی شرکت‌ها است. در تحقیق چهارقانی و همکاران (۱۳۹۸) تحت عنوان بررسی تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقتصادی ایران با استفاده از الگوی تعادل عمومی قابل محاسبه CGE^۱ با استفاده از داده‌های برگرفته از ماتریس حسابداری اجتماعی (SAM)^۲، با تحلیل سیاست در قالب نه سناریو، وضع مالیات بر ارزش افزوده با نرخ‌های اجرا شده در ایران (۳٪، ۴٪، ۵٪، ۶٪، ۸٪ و ۹٪) و نرخ‌های قابل اجرا (۱۰ و ۱۵ و ۲۰٪) را اعلام کرده‌اند که این اشاره بر اهمیت انجام تحقیق در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده در کشور و ارائه پیشنهادات برای بهبود آن دارد اما در کل این تحقیق نشان داده است مالیات بر ارزش افزوده اثر مثبتی بر رشد اقتصادی ایران دارد. همچنین صالح اردستانی و همکاران

^۱ Calculable general equilibrium

^۲ Social accounting matrix

(۱۳۹۷) در مقاله خود تحت عنوان بررسی موانع اجرایی سیستم مالیات بر ارزش افزوده در استان تهران به این نتایج رسیدند که موانع اجرایی سیستم مالیات بر ارزش افزوده در استان تهران به ترتیب شامل ضعف نرم افزار مناسب، عدم تمایل به خوداظهاری مودیان، عدم ثبت نام مودیان، عدم آموزش کافی مأموران مالیاتی، پیچیدگی سازمان امور مالیاتی، عدم وجود سوابق حسابرسی شرکت برای حسابرسی اتی و ضعف اطلاع رسانی کافی و مناسب از طرف سازمان امور مالیاتی می باشند. عبدی و همکاران (۱۳۹۳) در مقاله‌ای با عنوان حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده با تأکید بر ریسک حسابرسی، نتیجه گرفته‌اند در برخی از کشورها، در همان سال‌های اولیه استقرار این نظام، برای گسترش تمکین، شناسایی و تشخیص مؤدیان پر ریسک و جبران ضعف در فرآیندهای حسابرسی از شیوه مقابله کامل فاکتورهای خرید و فروش (بررسی سوابق حسابرسی) همچنین از نظر پرداخت مالیات شرکت‌ها را بررسی نموده و انتخاب مودیان بر مبنای شرکت‌های ریسک کم، ریسک متوسط و ریسک بالا تفکیک کرده‌اند. همچنین موسوی جهرمی و همکاران (۱۳۸۸) نیز بر این طبقه‌بندی اشاره داشته‌اند و آن را برای نام فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده معرفی کرده‌اند.

پیشینه خارجی

در بخش پیشینه خارجی، گری^۱ (۲۰۲۳)، در مطالعه خود به بررسی توسعه اجتماعی: ترکیب نظریه و عمل پرداخت. این مقاله مسیر تفکر در مورد توسعه اجتماعی را که در ابتدا توسط تغییرات عظیمی که آفریقای جنوبی را در دهه ۱۹۹۰ در بر گرفت، در زمانی که درک بسیار کمی از آنچه مستلزم آن بود، ترسیم کرد. مشکلات، از جمله فقر، نبوغ انسانی همواره بر مداخلات دولتی و خارجی که با ارسال وجوه خارج از کشور نشان داده شده است، پیشی گرفته است که اکنون از کمک‌های توسعه‌ای خارج از کشور و اقدامات حمایت اجتماعی ملی به عنوان راهبردهای کاهش فقر پیشی گرفته است. این نشان دهنده یک تغییر چشمگیر در چشم انداز توسعه اجتماعی با سازمان‌های دیاسپوریک است که برای تأثیرگذاری بر سیاست‌های مداخله جویانه بین المللی و ملی قرار دارند. دهه‌ها مداخله توسعه استعماری و پس از جنگ کمک چندان به کاهش فقر و نابرابری در جنوب جهانی نکرده است. نزدیک به ۸۰ سال مداخله دولت مستقل و استعماری پس از جنگ، با موسسات مالی بین المللی و سازمان‌های غیردولتی که به شدت بر سیاست توسعه ملی تأثیر گذاشته‌اند. جین کوآم و آسونگو^۲ (۲۰۲۲)، در مطالعه خود به بررسی تأثیر مالیات بر توسعه اجتماعی و پیامدهای آن برای دستیابی به اهداف توسعه پایدار در کشورهای در حال توسعه پرداختند. این مطالعه مروری بر تحقیقات در مورد اثرات مالیات بر توسعه اجتماعی و پیامدهای مربوط به دستیابی به اهداف توسعه پایدار SDGs در کشورهای در حال توسعه با سه رویکرد موضوعی، زمانی و روش شناختی ارائه می‌کند. اکثر مطالعات موافقت می‌کنند که مالیات‌های بالا در کسب و کار، توسعه اجتماعی و در نتیجه دستیابی به اهداف توسعه پایدار را تضعیف می‌کند، زیرا توسعه اجتماعی به عنوان محرک اکثر SDGs ها و کسب و کار وسیله نقلیه شناخته شده است. اکثر مطالعات انتخاب شده از داده‌های اولیه جمع‌آوری شده از نمونه‌هایی استفاده کردند که بازنمایی آن‌ها با توجه به جمعیت مورد نظر (به ویژه مشاغل) هنوز به صراحت توجیه نشده است. اوا ابرهارتینگر و همکاران^۳ (۲۰۲۱) در دانشگاه وین، این مطالعه به بررسی رابطه بین استراتژی‌های حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها می‌پردازد. داده‌های OECD در ۵۴ کشور در زمینه مدیریت ریسک، در ادارات مالیاتی از سال ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۷ استفاده شده، یافته‌های پژوهش نشان داده که استراتژی‌های حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، تأثیری افزایشی بر کاهش اجتناب مالیاتی شرکت‌ها و افزایش درآمد مالیاتی دارد. ساتو^۴ و همکاران (۲۰۲۲)، در پژوهشی با عنوان استفاده از تکنیک‌های طبقه‌بندی جهت افزایش میزان تمکین مؤدیان کشور فنلاند در پرداخت مالیات پرداختند. آنها ابتدا ویژگی‌های اولیه را تعیین نموده و سپس از

¹ gray

² Jean C. Kouam, Simplicie A. Asongu

³ Eberhartinger & other

⁴ Satu et al

تکنیک‌های مختلف رده‌بندی مانند درخت تصمیم، پرسپترون چندلایه و شبکه بیزین استفاده نمودند. تقریباً تمام تکنیک‌های طبقه‌بندی بالاترین نتایج را برای ارزیابی بر مجموعه انتخاب و ویژگی مبتنی بر همبستگی به دست آمده است. اما روش شبکه بیزین بهترین و مطمئنترین نتیجه را داده است.

لوئیس و همکاران^۱ (۲۰۲۱) در تحقیق خود با موضوع حسابرسی مبتنی بر ریسک: فاکتورهای مرتبط با اجرای آن، نشان داده اند حسابرسی مبتنی بر ریسک دارای تجزیه و تحلیل ریسک و انتخاب نمونه است که از این لحاظ در بحث انتخاب مودیان مالیاتی جدیداً زیاد مورد توجه قرار می‌گیرد و همچنین حسابرسی مبتنی بر ریسک به بخش دولتی (سازمان مالیاتی) کمک می‌کند تا مودیان خود را درست انتخاب کنند. در تحقیق جان و همکاران^۲ (۲۰۱۶) از نظر فرار مالیاتی و تمکین مودیان، شرکت‌ها را به شرکت‌های ریسک کم، ریسک متوسط و ریسک بالا طبقه‌بندی کرده‌اند، آنها تحقیق خود را در کشورهای مختلف (۴۷ کشور) بررسی کرده‌اند. همچنین در تحقیق جیمز و همکاران (۲۰۱۶) نیز بر امر طبقه‌بندی شرکت‌های پر ریسک و متوسط از نظر مالیات مبتنی بر ریسک تاکید شده است و آنها نیز مودیان و تمکین مودیان را از لحاظ محرمانگی اطلاعات نیز بررسی کرده‌اند. آنها در تحقیق خود، افشای اطلاعات یا همان خوداظهاری را برای فرهنگ تمکین درست مالیاتی لازم و ضروری دانسته‌اند. دهرسا و همکاران^۳ (۲۰۱۵) در مقاله خود تحت عنوان چالش‌های اجرای مالیات بر ارزش افزوده مطالعه موردی منطقه ولگای شرقی نیجریه با بررسی مشکلات و چالش‌های موجود بر سر راه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده به این نتیجه رسیدند که مهمترین چالش‌های موجود عبارت‌اند از: عدم آگاهی کافی مودیان، مقاومت آنان در برابر ثبت نام، فرهنگ ضعیف مالیاتی و سیستم ضعیف مالیات بر ارزش افزوده.

در تحقیقات گفته شده است که بدلیل عدم استفاده از مدیریت ریسک در حسابرسی مالیاتی در ایران ارزیابی درستی از میزان ریسک مؤدیان صورت نگرفته است و با صرف هزینه‌های سنگین حسابرسی تمام مؤدیان را در استراتژی خود قرار داده است که بدلیل محدودیت نیروی انسانی، حسابرس مالیاتی و سایر امکانات لازم عملاً برنامه حسابرسی تمام مؤدیان هیچ گاه تحقق نیافته و همواره تعدادی از مؤدیان در برنامه حسابرسی قرار نگرفته‌اند. بنابراین با توجه به مطالب عنوان شده در بالا در خصوص مشکلات، مسائل و ابهامات موجود در حیطه انتخاب مودیان (مدل انتخاب مودیان) برای حسابرسی بر مبنای ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده؛ سوالات زیر در این رابطه مطرح شده است:

۱. عوامل مؤثر بر عدم تمکین مؤدیان در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران در شرکت‌هایی با ریسک متوسط کدام است؟
۲. مدل انتخاب مؤدیان مبتنی بر گسترش توسعه اجتماعی و ریسک برای حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران متناسب با عوامل مؤثر بر عدم تمکین مؤدیان در شرکت‌های ریسک متوسط کدام است؟

۳- روش شناسی

پژوهش حاضر از نظر هدف توسعه‌ای کاربردی است. همچنین از نظر جمع‌آوری داده‌ها از نوع تحقیقات پیمایشی است. برای گردآوری اطلاعات از دو روش کتابخانه‌ای و میدانی استفاده شده است. ابتدا در روش کتابخانه‌ای با بهره‌گیری از کتب و مقالات علمی، بخش ادبیات تحقیق تدرین و با به کارگیری ابزار فیش برداری اطلاعات علمی لازم از طریق مرور ادبیات مرتبط با موضوع در سراسر جهان جمع‌آوری شده است. جامعه آماری تحقیق ۴۲ شرکت با در نظر گرفتن قانون مودیان حقوقی موضوع تبصره ۲ ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده در کل کشور با داشتن اظهارنامه مالیاتی در طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۷ بوده است که از میان آنها نمونه آماری با ۱۳ شرکت، به عنوان شرکت‌های ریسک متوسط بودند. و به عنوان نمونه آماری تحقیق حاضر انتخاب شدند.

^۱ Louis

^۲ John

^۳ Dorsa

ابزار گردآوری اطلاعات

در بخش میدانی از ابزار پرسشنامه دلفی و مقایسات زوجی استفاده شده است که مشخصات آنها بصورت زیر می‌باشد.

پرسشنامه دلفی

این پرسشنامه شامل سه بخش بوده است. بخش اول مربوط به اطلاعات جمعیت‌شناسی پاسخ دهندگان، بخش دوم شامل عوامل انتخاب مودیان در نظام مالیات در ارزش افزوده مبتنی بر ریسک مالیاتی برای شرکت‌هایی با ریسک متوسط بوده است. بخش سوم شامل، نظرات خبرگان در مورد عوامل بوده است. سوالات پرسشنامه بر اساس مقیاس پنج درجه ای لیکرت (تاثیر خیلی زیاد، زیاد، تاثیر متوسط، تاثیر کم، تاثیر خیلی کم) نمره‌دهی شد. به منظور سنجش روایی پرسشنامه از روش قضاوت خبرگان استفاده شد که نظر سنجی از اعضای هم‌اندیشی خبرگان باعث شد تا عوامل مؤثر آنها برای انجام مرحله اول دلفی نهایی، آماده شوند. البته طبق قوانین روش دلفی^۱، این پرسشنامه سه بار در بین خبرگان توزیع و جمع‌آوری شده است. دور اول، عوامل استخراجی از پژوهش‌های پیشین؛ دور دوم، حاوی مولفه‌های دور اول و پیشنهادهای پاسخ‌دهندگان (در قالب طیف لیکرت از تاثیر بسیار کم، تاثیر کم، تاثیر متوسط، تاثیر زیاد، تاثیر بسیار زیاد). دور سوم، شامل مجموعه عواملی از میانگین آنها در دور دوم بالای ۳/۵ بوده است. در همه ۳ مورد، به بالای ۹۰ درصد از نظر اشباع خبرگان رسیده شد.

به منظور سنجش روایی پرسشنامه از روش قضاوت خبرگان استفاده شد که نظر سنجی از اعضای هم‌اندیشی خبرگان باعث شد تا عوامل مؤثر و زیر عامل‌های آنها برای انجام مرحله اول دلفی نهایی شوند. پایایی پرسشنامه نیز با استفاده روش همبستگی پیرسون پرسشنامه از طریق حضوری اندازه‌گیری (۰/۸۱) شد. پرسشنامه از طریق حضوری توسط پژوهشگر و یا ارسال آن از طریق پست الکترونیک به نمونه مورد نظر انجام شد.

پرسشنامه مقایسات زوجی

این پرسشنامه دارای شاخص انتخاب مودیان در نظام مالیات در ارزش افزوده مبتنی بر ریسک مالیاتی برای شرکت‌هایی با ریسک متوسط به صورت پرسشنامه مقایسات زوجی بوده است. برای اطمینان از اعتبار پرسشنامه مقایسات زوجی، نرخ ناسازگاری محاسبه گردید تا سازگاری قضاوت‌های خبرگان ارزیابی شود و از این طریق اعتبار پرسشنامه تایید شده است.

برای تجزیه و تحلیل سوالات تحقیق و ارائه مدل از رویکرد دلفی در شناسایی و نمایش عوامل و شاخص‌های انتخاب مؤدیان در حسابرسی مبتنی بر ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های ریسک متوسط و روش ساختار شبکه ای ANP^۲ برای اولویت بندی شاخص‌های مدل انتخاب مؤدیان در حسابرسی مبتنی بر ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های ریسک متوسط استفاده شد. برای این کار از نرم‌افزار Super Decision استفاده شده است.

۴- یافته‌ها

ظرفیت یک کشور برای گسترش توسعه اجتماعی، علاوه بر توسعه و تقویت دموکراسی به توانایی دولت‌ها برای جمع‌آوری مناسب مالیات نیز بستگی دارد. همچنین بیان می‌کنند که جمع‌آوری مناسب درآمد مالیاتی، بیشتر از سایر عوامل اقتصادی، میزان خدمات عمومی و توسعه اجتماعی را افزایش می‌دهد و توسعه و دستیابی به اهداف را در کشورهای در حال توسعه، تسهیل می‌کند. همچنین یافته‌ها نشان داد که اهمیت به تمکین مالیاتی و شناسایی مؤدیان جدید به‌طور چشمگیری باعث گسترش توسعه اجتماعی، شده است.. این بدان معنی است که تمام مقامات دولتی (یا دولت‌ها) در سراسر جهان، باید تلاش کنند که به نتیجه مطلوب برای برآورده

¹ Delphi

² Analytical Network Process (ANP)

شدن میزان درآمد مالیاتی، جهت گسترش توسعه اجتماعی دست یابند. در مطالعات اخیر، افزایش درآمد مالیاتی و به تبع آن افزایش پاسخگویی مالیاتی، به منظور افزایش تمکین مالیاتی، در راستای گسترش توسعه اجتماعی افزایش یافته است. در حالی که در زمینه تمکین مالیاتی در ادبیات تحقیق مطالعات زیادی انجام شده است، اما در این راستا، واکنش‌های رفتاری مؤدیان مالیاتی و نقش فرهنگ مالیاتی، نادیده گرفته شده است. افزایش تمکین مالیاتی نه تنها، تعدیلات مالی را کاهش می‌دهد بلکه دسترسی به اطلاعات دقیق در زمینه مؤدیان مالیاتی را در راستای گسترش توسعه اجتماعی افزایش می‌دهد.

در کشورهای مختلف، برای جلوگیری از فرار مالیاتی از عوامل بازدارنده اقتصادی همچون حسابرسی مالیاتی و مجازات بهره گرفته شده است؛ با این حال، تمرکز صرف بر عامل اقتصادی، مورد انتقادهای گوناگونی قرار گرفته است. به همین دلیل، محققان و مدیران مالیاتی به منظور درک نگرش انطباقی مالیات دهندگان، به بررسی همزمان عوامل اقتصادی و توسعه اجتماعی توجه نموده‌اند. پژوهش‌های اخیر در مورد تمکین مالیاتی به اهمیت بررسی عوامل توسعه اجتماعی در تمکین مالیاتی از طریق رویکردهایی مانند ارزش‌های درونی افراد، ارزش‌های خانوادگی مشتق شده از آن، فرهنگ و مذهب به عنوان عوامل توسعه اجتماعی پرداخته‌اند. تلاش در جهت ایجاد فرهنگ مالیاتی پیشرو و قوی در کشور می‌تواند تأثیر مهمی در کاهش هزینه‌ها، افزایش درآمدهای دولت و گسترش توسعه اجتماعی داشته باشد، که نتیجه آن افزایش عدالت اجتماعی، رفاه عمومی و گسترش چتر مالیاتی و تمکین مالیاتی می‌باشد، که با توسعه فرهنگ مالیاتی و به تبع آن تأثیر بر تمکین مالیاتی (که منجر به شناسایی مؤدیان مالیاتی از طریق خوداظهاری می‌شود)، مالیات دهندگان با تمایل بیشتری، در زمینه پرداخت مالیات همراهی می‌نمایند و این امر سبب می‌شود که مؤدیان مالیاتی جدیدی نیز در این مسیر، همراه شود و منجر به توسعه چتر مالیاتی در راستای گسترش توسعه اجتماعی می‌گردد.

یافته‌های بدست آمده بر طبق تجزیه و تحلیل داده‌های ۱۳ شرکت (ناشی از آمار و داده‌های سازمان مالیاتی و دسته بندی ۴۲ شرکت نمونه آماری تحقیق و ۱۳ شرکت به عنوان شرکت پرریسک از نظر ریسک عدم تمکین) و نظرات خبرگان رشته مربوطه می‌باشند. برای پاسخ به سوال اول تحقیق، مبنی بر شاخص‌های ریسک عدم تمکین مؤدیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده شرکت‌های ریسک متوسط، پرسشنامه دلفی در ۳ دور شامل شاخص انتخاب مودیان، در بین خبرگان توزیع شد. این پرسشنامه با توجه به مبانی نظری و بررسی تحقیقات قبلی در داخل و خارج از کشور، از ۵ شاخص (ثبت نام، تسلیم اظهارنامه، سوابق حسابرسی (عدم تطبیق اطلاعات خرید و فروش فصلی)، سوابق حسابرسی (عدم ارائه فهرست خرید و فروش فصلی) و پرداخت) و ۲۶ سوال تشکیل شده بود.

در مرحله اول، ادبیات انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک مرور شد که این مرحله شامل مفاهیم، تعاریف، ابعاد، المنت‌ها و شاخص‌های کلیدی بودند. پرسشنامه ای که از روی آن تهیه شده است. این عمل باعث کاهش حالت بازگویی یا تکرار روش دلفی را کاهش داده است. برای شروع دور اول پرسشنامه‌ها و همچنین در بقیه مراحل (دور دوم و سوم) پرسشنامه به طور مستقیم در بین کارشناسان (کارشناسان و متخصصان حوزه مالیات) توزیع شده است که میزان پاسخگویی پاسخ دهندگان (۲۰ خیره) با میانگین بالای ۹۵٪ بوده است. البته برای این حالت در تجزیه و تحلیل داده‌ها از میانگین نظرات استفاده شد که با توجه به میانگین، عوامل همه دارای میانگین بالای ۳/۵ بودند و همه شاخص‌ها در مرحله اول تایید شدند (جدول ۱).

همچنین در مرحله دوم پخش پرسشنامه در ابتدا متخصصان، پاسخ‌های دور اول از طریق پرسشنامه ارائه شده را تایید کردند، چنانچه تغییراتی خاصی در آنها دیده نشد. نتایج بدست آمده مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مدلی بدست آمد که باید در پرسشنامه سوم قرار می‌گرفت. در واقع آن مقدار واریانس و مودوس برای انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک (با ۵ بعد) در مرحله دوم با حالت واریانس بالای ۰/۲ و مقدار مودوس بالای ۹۶٪ تایید شدند.

در دور نهایی یعنی دور سوم، پرسشنامه برای تایید دور دوم و نیز تجزیه و تحلیل مولفه‌ها و شاخص‌های انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک در بین متخصصان پخش شده است بعد از جمع آوری اطلاعات به روش دلفی و همراه با واریانس، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته اند که نتایج آنها در جداول ۱ و ۲ آورده شده‌اند.

جدول ۱: میانگین پرسشنامه دلفی در شاخص‌های انتخاب مودیان (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

شاخص	ثبت نام	تسلیم اظهارنامه	سوابق حسابرسی (عدم ارائه فهرست خرید و فروش فصلی)	سوابق حسابرسی (عدم تطبیق اطلاعات خرید و فروش فصلی)	پرداخت
میانگین	۳/۹۳	۴/۰۵	۳/۸۳	۳/۴۵	۳/۹۲
تایید یار	تایید	تایید	تایید	تایید	تایید

بر طبق جدول ۱، همه میانگین‌ها برای همه شاخص‌ها بر طبق نظر خبرگان، بالای ۳/۵ بوده‌اند بنابراین تایید شده‌اند. همچنین واریانس و مودوس پرسشنامه برای شاخص‌ها در مرحله اول، دوم و سوم دلفی به شکل جدول ۲ بوده است.

جدول ۲. واریانس و مودوس شاخص‌های انتخاب مودیان در حسابرسی بر مبنای ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده شرکت‌های ریسک متوسط (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

ردیف	شاخص‌ها	مودوس		واریانس	
		دور اول	دور دوم	دور اول	دور دوم
۱	ثبت نام	۱۸	۱۸	۰/۱۱۱	۰/۱۱۰
۲	تسلیم اظهارنامه	۱۶	۱۸	۰/۰۲۳	۰/۰۵۴
۳	سوابق حسابرسی (عدم تطابق اطلاعات خرید و فروش فصلی)	۱۷	۱۸	۰/۱۸۶	۰/۱۸۹
۴	سوابق حسابرسی (عدم ارائه اطلاعات خرید و فروش فصلی)	۲۰	۲۰	۰/۱۶۷	۰/۱۸۵
۵	پرداخت	۱۹	۲۰	۰/۱۴۵	۰/۱۵۶

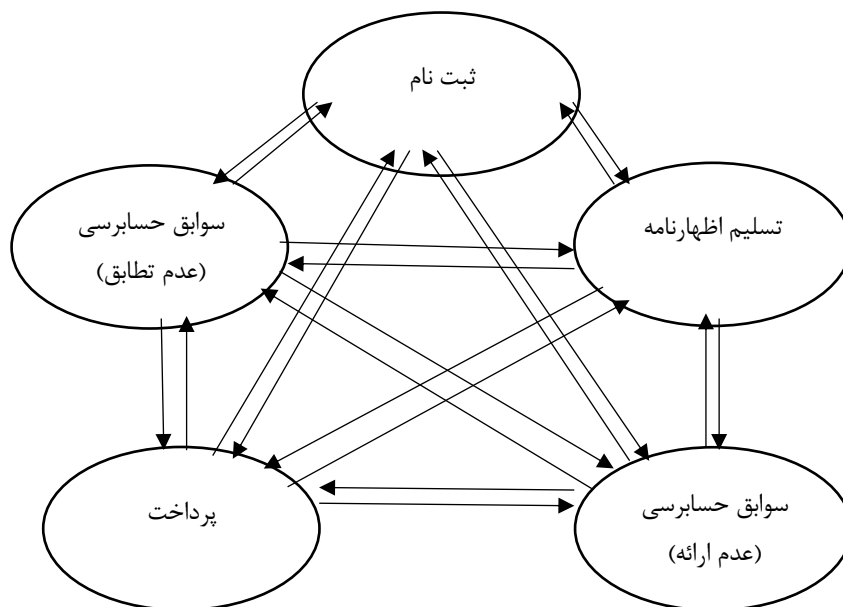
بر طبق جدول ۲، نتایج دلفی برای همه ابعاد در حالت واریانس زیر ۰/۲ بوده است (مقدار واریانس برای تایید نظرات باید زیر ۰/۲ باشد، این نشانه‌ی این است که توافق و آرای یکسان بین متخصصان در مورد مفاهیم/شاخص‌ها تایید شده است همچنین مقدار مودوس در همه مفاهیم/شاخص‌ها تقریباً بالای ۹۶٪ می‌باشد که باز موافق بودن و اجماع متخصصان با هم در مورد انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک را نشان می‌دهد.

بنابراین بر طبق نتایج این تحقیق همه مفاهیم و شرح شاخص‌های موجود در جداول ۱ و ۲ جزء شاخص‌های انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک اعلام می‌شوند که توسط متخصصان تایید شده‌اند.

در ادامه کار بعد از پایان یافتن تحلیل دلفی و انجام تعديلات لازم بر روی شاخص‌های موجود در مدل، ولویت‌بندی آن را برای شرکت‌هایی با ریسک متوسط از طریق روش تحلیل شبکه‌ای ANP انجام در ادامه شده است که مراحل انجام ANP در این تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

(۱) ساخت مدل و تبدیل مسئله به یک ساختار شبکه‌ای

برای مشخص نمودن ارتباط بین شاخص‌های انتخاب مودیان، از تمام ۲۰ عضواً این گروه خیره، نظرسنجی بعمل آمد. بر این اساس، ساختار شبکه‌ای برای تعیین وزن عوامل عدم تمکین شرکت‌های ریسک متوسط، بصورت شکل ۲ ارائه گردید.



شکل ۲: ساختار شبکه‌ای عوامل عدم تمکین انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

با توجه به شکل ۲، علاوه بر ارتباطات وابستگی بین ابعاد، کمان‌های متصل به ۵ بُعد نشان می‌دهد، مولفه‌های درون هر کدام از آنها نیز دارای وابستگی درونی هستند.

(۲) تعیین وزن انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک شرکت‌های ریسک متوسط

در گام دوم، ماتریس‌های مقایسه زوجی برای بدست آوردن وزن‌های ۵ بُعد اصلی، شکل گرفت. از مقیاس ۹ قسمتی ساعتی (۱۹۹۴) برای بیان مقایسه‌های زوجی محاسبه شده توسط ۲۰ عضو گروه خبرگان، استفاده شده است. شاخص‌های سازگاری (CI)^۱ و نرخ سازگاری (CR) برای بررسی سازگاری مقایسه‌های زوجی پاسخ دهندگان، بکار برده شده‌اند. در این تحقیق برای محاسبه CI، CR از نرم افزار Super Decision استفاده شده است و مقدارهای به دست آمده برای همه ماتریس‌های مقایسه‌های زوجی کمتر از ۰/۱ بوده است (جدول ۳) که آستانه سازگاری تعریف شده بوسیله ساعتی را تایید می‌کند (مقدار بیش از ۰/۱ شود، با توجه به آستانه سازگاری تعریف شده بوسیله ساعتی، می‌بایست از پاسخ دهندگان خواسته شود قضاوت هایشان را تکرار کنند).

^۱ Compatibility indicators

^۲ Compatibility rate

جدول ۳ ساختار ماتریس کنترل جهت مقایسه‌های زوجی (CR و CI) عوامل با توجه به روابط وابستگی آنها (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

نسبت به ثبت نام (نرخ سازگاری ۰/۰۱۲)

ثبت نام	تسليم اظهارنامه	سوابق حسابرسی (عدم تطابق...)	سوابق حسابرسی (عدم ارائه...)	پرداخت
۱/۰۰۰	۰/۸۷۶	۰/۵۴۳	۰/۴۳۲	۰/۲۳۱
۰/۸۹۷	۱/۰۰۰	۰/۵۵۸	۰/۵۶۹	۰/۷۶۸
۰/۵۶۴	۰/۷۹۲	۱/۰۰۰	۰/۶۵۸	۰/۸۴۵
۰/۶۵۷	۰/۷۶۹	۰/۷۶۸	۱/۰۰۰	۰/۵۶۷
۰/۳۴۲	۰/۸۳۴	۰/۸۲۱	۰/۸۷۹	۱/۰۰۰

نسبت به تسليم اظهارنامه (نرخ سازگاری ۰/۰۳۴)

ثبت نام	تسليم اظهارنامه	سوابق حسابرسی (عدم تطابق...)	سوابق حسابرسی (عدم ارائه...)	پرداخت
۱/۰۰۰	۰/۸۷۶	۰/۰۳۲	۰/۴۹۱	۰/۶۸۲
۰/۰۲۱	۱/۰۰۰	۰/۰۴۵	۰/۳۲۱	۰/۷۳۹
۰/۳۴۵	۰/۷۶۱	۱/۰۰۰	۰/۳۵۶	۰/۶۴۹
۰/۴۷۶	۰/۶۷۳	۰/۱۱۶	۱/۰۰۰	۰/۳۰۲
۰/۳۴۶	۰/۷۹۲	۰/۲۴۵	۰/۵۶۴	۱/۰۰۰

نسبت به سوابق حسابرسی (عدم تطابق...) (نرخ سازگاری ۰/۰۰۶)

ثبت نام	تسليم اظهارنامه	سوابق حسابرسی (عدم تطابق...)	سوابق حسابرسی (عدم ارائه...)	پرداخت
۱/۰۰۰	۰/۰۶۵	۰/۰۲۱	۰/۷۶۸	۰/۷۶۵
۰/۱۵۵	۱/۰۰۰	۰/۱۱۸	۰/۵۸۷	۰/۳۲۹
۰/۲۷۸	۰/۵۶۷	۱/۰۰۰	۰/۵۳۲	۰/۱۱۸
۰/۶۵۴	۰/۴۶۰	۰/۲۵۶	۱/۰۰۰	۰/۲۸۱
۰/۵۸۷	۰/۸۷۳	۰/۳۸۷	۰/۶۲۹	۱/۰۰۰

نسبت به سوابق حسابرسی (عدم ارائه...) (نرخ سازگاری ۰/۰۴۵)

ثبت نام	تسليم اظهارنامه	سوابق حسابرسی (عدم تطابق...)	سوابق حسابرسی (عدم ارائه...)	پرداخت
۰/۴۶۱	۰/۰۴۲	۰/۴۷۹	۰/۴۵۶	۰/۴۶۱
۰/۰۰۰	۰/۰۷۸	۰/۸۷۲	۰/۵۳۶	۰/۰۰۰
۰/۳۷۱	۱/۰۰۰	۰/۷۲۹	۰/۳۴۶	۰/۳۷۱
۰/۲۶۷	۰/۳۵۶	۱/۰۰۰	۰/۴۸۷	۰/۲۶۷
۰/۵۷۱	۰/۳۷۲	۰/۶۴۵	۱/۰۰۰	۰/۵۷۱

نسبت به پرداخت (نرخ سازگاری ۰/۰۲۱)

ثبت نام	تسليم اظهارنامه	سوابق حسابرسی (عدم تطابق...)	سوابق حسابرسی (عدم ارائه...)	پرداخت
۱/۰۰۰	۰/۸۸۸	۰/۲۳۴	۰/۷۷۷	۰/۶۲۴
۰/۵۷۴	۱/۰۰۰	۰/۶۵۴	۰/۴۵۶	۰/۶۹۸
۰/۴۵۹	۰/۶۴۴	۱/۰۰۰	۰/۷۳۴	۰/۳۴۵
۰/۱۵۹	۰/۸۷۹	۰/۴۵۶	۱/۰۰۰	۰/۱۳۵
۰/۳۴۵	۰/۴۵۶	۰/۴۵۶	۰/۷۵۸	۱/۰۰۰

با توجه به جدول ۳، مقدار همه ماتریس‌ها و نرخ سازگاری زیر ۰/۱، بنابراین وابستگی دورنی بین ابعاد تایید شود. پس می‌توان به دنبال سوپر ماتریس‌ها بود.

۳) تعیین مقایسه‌های زوجی برای مولفه‌های عدم تمکین و ساخت سوپر ماتریس

در این گام، وزن مولفه‌های درون هر یک از ۵ عوامل، همانند روش AHP^۱ تعیین شده است. علاوه بر این، مقایسه‌های زوجی برای نشان دادن وابستگی‌های درونی بین شرح عامل‌های هر عامل/فاکتور، شکل گرفت. وزن‌های اولویت مولفه‌های هر عامل/فاکتور، در تشکیل ماتریس کنترل، استفاده شده است که این بخش نیز تایید شده است.

بررسی روایی و پایایی نتایج تحقیق

در این مطالعه نیز میزان اختلاف نظر خبرگان در مرحله‌های دوم و سوم برای تمام مولفه‌های موفقیت، کمتر از حد آستانه خیلی کم (۰/۱) شد. به عبارتی پس از سه مرحله، پاسخ‌های خبرگان به سازگاری و ثبات کافی رسید. بنابراین می‌توان گفت نتایج بدست آمده، از پایایی برخوردار است.

روایی یک مطالعه دلفی در گرو ترکیبی از خبرگان است که گروه خبره را تشکیل می‌دهند. دو نکته عمده در این مورد مطرح است: اندازه گروه خبره و شایستگی‌های خبرگان. البته شواهد تجربی کمی در خصوص تاثیر تعداد شرکت کنندگان بر روایی نتایج دلفی، وجود دارد. در این راستا روایی و اعتبار روش دلفی بیشتر به خبرگی گروه شرکت کننده در مطالعه بر می‌گردد تا تعداد شرکت کنندگان. بنابراین اگر اعضای شرکت کننده در مطالعه، نماینده ی گروه یا حوزه‌ی دانش موردنظر باشند، اعتبار روش دلفی تایید می‌شود. لازم به ذکر است، در مورد پایایی نتایج روش ANP نیز چون مقدار هر دوی CR, CI کمتر از ۰/۱ بود، مؤید پایایی این نتایج می‌باشد.

جدول ۴: وزن‌های اهمیت نهایی به انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک شرکت‌های ریسک متوسط (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

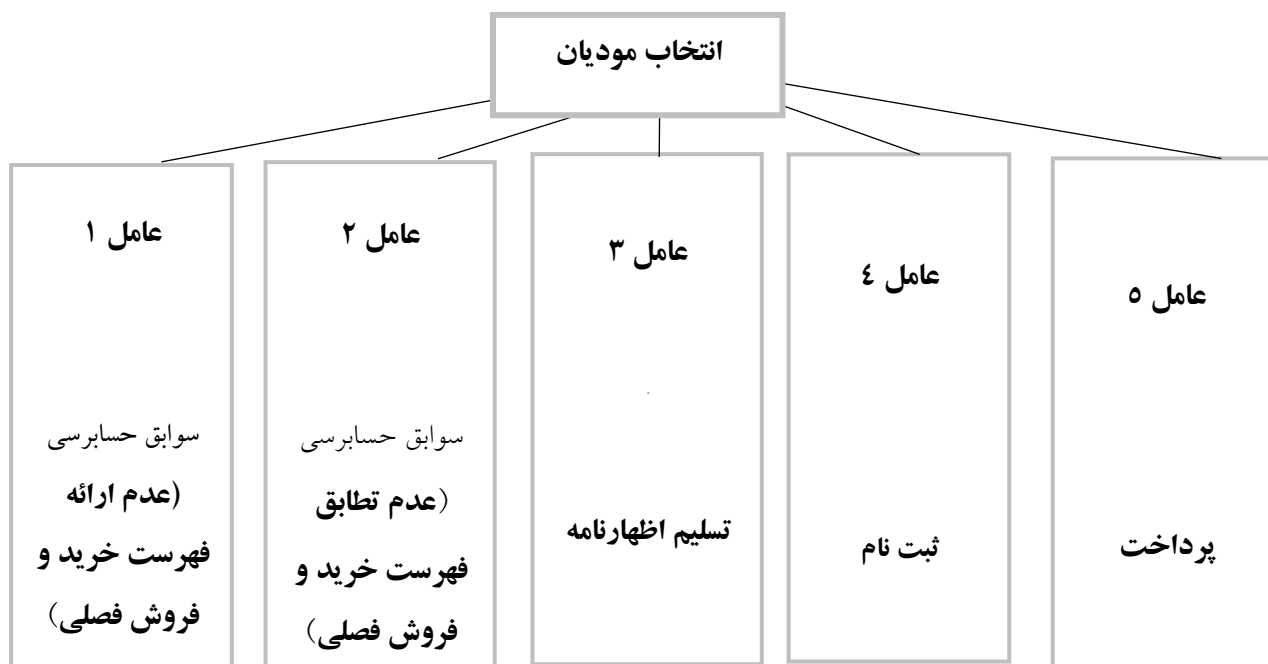
شماره	مفاهیم	وزن عامل‌ها	رتبه
۱	ثبات نام	۰/۴۱۸	۵
۲	تسلیم اظهارنامه	۰/۴۴۴	۳
۳	سوابق حسابرسی (عدم تطابق اطلاعات خرید و فروش فصلی)	۰/۴۵۲	۲
۴	سوابق حسابرسی (عدم ارائه اطلاعات خرید و فروش فصلی)	۰/۴۸۹	۱
۵	پرداخت	۰/۴۱۲	۵

با توجه به جدول ۴ مبنی بر وزن‌های اهمیت نهایی به همراه اولویت بندی عوامل و شرح عوامل انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک شرکت‌های ریسک متوسط، به شکل زیر می‌باشد.

ترتیب و اولویت عوامل انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک شرکت‌های ریسک متوسط

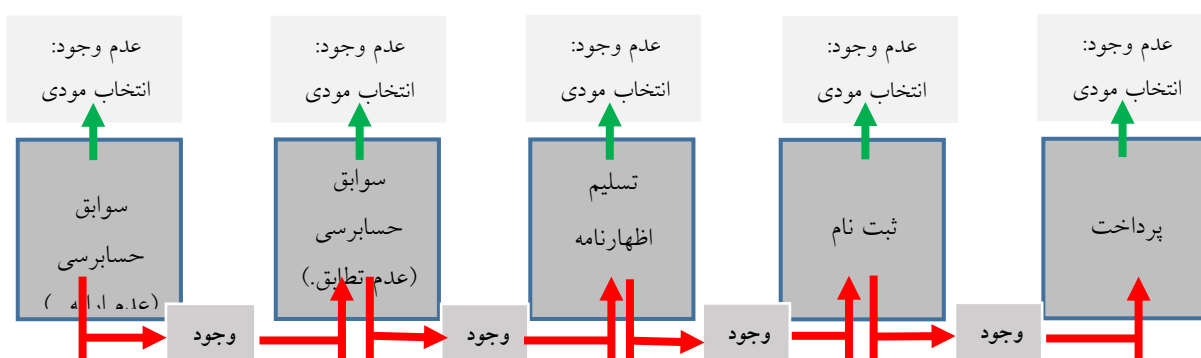
۱. سوابق حسابرسی (عدم ارائه فهرست خرید و فروش فصلی)
۲. سوابق حسابرسی (عدم تطابق فهرست خرید و فروش فصلی)
۳. تسلیم اظهارنامه

^۱Analytic Hierarchy Process



نمودار ۱: اولویت انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک شرکت‌های ریسک متوسط

با توجه به نتایج و نمودار ۱، می‌توان مدل انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک شرکت‌های ریسک متوسط در نظام مالیات ارزش افزوده را به صورت شکل ۳ داشت. با این توضیح در هر شاخص، با داشتن شاخصه "عدم وجود"، به این معنی است که شاخص مورد نظر برای انتخاب مودی انتخاب شده است ولی با داشتن شاخصه "وجود"، انتخاب مودی به شاخص بعدی با اولویت عنوان شده، ارجاع داده می‌شود.



شکل ۳: مدل انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک در نظام مالیات ارزش افزوده شرکت‌های ریسک متوسط

۵- بحث و نتیجه گیری

هدف از این تحقیق طراحی و اعتبار سنجی مدل انتخاب مودیان در حسابرسی مبتنی بر گسترش توسعه اجتماعی و ریسک برای نظام مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های با ریسک متوسط بوده است. نتایج تحقیق در بین ۱۳ شرکت با ریسک متوسط در

حسابرسی مبتنی بر ریسک در نظام ارزش افزوده نشان داد مدل انتخاب مودیان دارای اولویت سوابق حسابرسی (عدم ارائه فهرست خرید و فروش فصلی)، سوابق حسابرسی (عدم تطابق فهرست خرید و فروش فصلی)، تسلیم اظهارنامه، ثبت نام و پرداخت بوده است. نتایج تحقیق حاضر با تحقیقات نجیبزاده و میرباقری (۱۴۰۰) در خصوص عوامل اقتصادی و توسعه اجتماعی مؤثر بر احتمال پذیرش برگ تشخیص مالیات بر عملکرد شرکتها و خباززاده و جهانشاه (۱۳۹۹) همسو است چنانچه آنها در تحقیق خود یعنی ویژگی‌های مودیان در سیستم حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر ریسک، شبیه این نتایج را اعلام کرده اند. همچنین نتایج تحقیق باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) در عوامل تمکین مالیاتی در ایران، نتایج مشابه با تحقیق حاضر را نشان داده اند آنها نوع مودی (انتخاب مودی) و تسلیم اظهارنامه را در کنار سایر عوامل به عنوان عوامل تاثیر گذار بر تمکین اعلام کرده اند. نتایج تحقیق عباس پور و همکاران (۱۳۹۸) نیز همسو با نتایج تحقیق حاضر بوده اند ولی بیشتر بر گزارش مالیاتی (اظهارنامه) و رسیدگی بر مالیات مودی (سوابق حسابرسی) تاکید داشته اند. همچنین تحقیق حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۷) نیز بر سوابق حسابرسی از لحاظ کیفیت افشا(ارائه یا عدم ارائه فهرست خرید و فروش)، ارائه اظهار نامه مالیاتی و ثبت نام (گزارشگری) اشاره داشته اند که همسو با نتیجه تحقیق حاضر می باشد. همچنین نتیجه تحقیق حاضر با نتایج تحقیق عبدی و همکاران (۱۳۹۳)، اسداله زاده بال و همکاران (۱۳۹۸)، رضانی و همکاران (۱۳۹۴)، صالحی و همکاران (۱۴۰۰) همسو است. از بعد تحقیقات خارجی، نتایج تحقیق حاضر با نتایج تحقیقات جان و همکاران (۲۰۱۷) همسو می باشد چراکه در تحقیق ایشان شاخص‌های انتخاب مودیان در حسابرسی بر تمکین، اظهار نامه، سوابق حسابرسی و پرداخت اعلام شده است. همچنین نتایج تحقیق درسا و همکاران (۲۰۱۵) نیز با نتایج حاضر از نظر نوع شاخص‌ها همخوانی دارد. علاوه بر آن نتایج حاصل شده در بخش اجتناب مالیاتی همسو با نتایج پژوهش جین و کوآم^۱ (۲۰۲۲) است که بیان داشتند که توسعه اجتماعی اجتناب مالیاتی را کاهش میدهد. از آنجا که مالیات نوعی درآمد اصلی در کشورهای توسعه یافته برای دولت و گاه درآمدهای دولت است، بنابراین ایجاد فرهنگ پرداخت مالیات در بین شهروندان از اهمیت بالایی برخوردار است. عامل فشار در این زمینه به نوعی باعث ایجاد اجتناب مالیاتی بالاتر خواهد شد.

در تبیین این نتیجه باید گفت با توجه به اینکه در کشور ایران دومین منبع تامین کننده مصارف بودجه ای، مالیات می باشد و از طرفی شناسایی پایه‌های مالیاتی جدید، کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و در نتیجه تامین هزینه‌های جاری کشور از محل درآمدهای مالیاتی در برنامه‌های مختلف تاکید شده اند، لذا نتایج تحقیقاتی مانند تحقیق حاضر در جهت شناسایی مودیان با ریسک متوسط و متوسط و کم به همراه سوابق حسابرسی قابل اعتماد، خوداظهاری، ارائه اظهار نامه، ثبت نام مودیان، کمک به شناسایی انتخاب مودیان و تمکین آنها می کند و این بخش از مالیات ارزش بر افزوده را ارتقا می بخشد و در مجموع منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی عادلانه و کاهش هزینه‌های اداری می گردد.

میتوان نتیجه‌گیری نمود که گسترش توسعه اجتماعی با توجه به سه بعد ساختاری، شناختی و ارتباطی آن، میتواند زمینه را برای افزایش فرهنگ مالیاتی تقویت نماید. به عبارت دیگر بالا رفتن میزان مشارکت اجتماعی مؤدیان، افزایش در میزان توسعه اجتماعی و همچنین تقویت شبکه روابط اجتماعی و پیوندهای اجتماعی نقش تعیین کننده‌ای در جلوگیری از فرار مالیاتی مؤدیان و افزایش کنش مالیاتی مؤدیان دارد. در دیدگاه پاتنام و کلمن و فوکویاما، گسترش توسعه اجتماعی موجب می‌شود، تا همکاری و تعامل میان اعضای گروه‌های اجتماعی به سهولت انجام گرفته و هزینه‌های عمل کاهش یابد. توسعه اجتماعی عنصری مطلوب برای انجام همکاری‌های درون گروهی است و هرچه میزان آن بالاتر باشد دستیابی گروه به اهداف خود با هزینه کمتری انجام می‌گیرد. اگر در گروهی به سبب نبود ویژگی‌های مانند اعتماد و هنجارهای مشوق مشارکت، توسعه اجتماعی به اندازه کافی فراهم نباشد، هزینه‌های همکاری افزایش خواهد یافت و تحقق عملکرد بستگی به برقراری نظام‌های نظارتی و کنترل پرهزینه پیدا خواهد کرد. در مقابل وجود توسعه اجتماعی به میزان کافی و مناسب سبب برقراری گسترش توسعه اجتماعی و اعتماد متقابل شده و هزینه‌های

^۱ Jean C. Kouam

تعاملات و همکاری‌های گروهی کاهش می‌یابد و در نتیجه عملکرد گروه بهبود می‌یابد. هزینه‌های تعاملات و همکاری‌های گروهی کاهش می‌یابد و در نتیجه عملکرد گروه بهبود می‌یابد. به عبارت دیگر ساختار جامعه زمینه را برای اعتمادسازی، اعتماد اجتماعی به دولت و سازمان امور مالیاتی، توسعه اجتماعی افراد، آگاهی داده به اعضای جامعه و در نهایت انسجام و گسترش توسعه اجتماعی اعضا فراهم می‌کند. در صورتی که نحوه اجتماعی شدن افراد توسط ساختارهای جامعه به خوبی صورت گیرد، در نتیجه اعتماد اجتماعی متقابل به وجود آمده و افراد کنش مالیاتی متناسب و مطلوب را انجام می‌دهند. پس از نظر آنتونی گیدنز توجه به ترکیب ساختار و عاملیت باعث افزایش اعتمادپذیری، افزایش ریسک‌پذیری، کاهش محیط مخاطره‌آمیز، گسترش توسعه اجتماعی و در نهایت سبب کنش مالیاتی و افزایش فرهنگ مالیاتی مؤدیان می‌شود.

همچنین در بحث انتخاب مؤدیان در خیلی از موارد دولت نمی‌تواند تک تک مؤدیان را مورد ممیزی و رسیدگی قرار دهد و همچنین بررسی مداوم مؤدیان کم خطر و تمکین‌کننده، هدر دادن منابع توسط دولت می‌باشد. بنابراین طبقه بندی مؤدیان مالیاتی در گروه مؤدیان بزرگ، متوسط و کوچک، اولین گام مهم در توسعه مدیریت ریسک و طراحی برنامه‌های هدفمند است که ریسک‌های تمکین و خدمات مورد نیاز هر گروه از مؤدیان را مشخص می‌نماید. همچنین

برخلاف انتظار معمول، تمرکز اصلی یک سیستم نوین مالیاتی که بر پایه خوداظهاری و تمکین مالیاتی داوطلبانه استوار است و بر روی جمع‌آوری مالیات‌ها نیست. اعمال یک استراتژی تمکین توسط سازمان مالیاتی، عکس‌العمل متناسب با سطح ریسک تمکین هر مؤدی می‌باشد (نظیر مکاتبه، اخطار، اعتماد به خود اظهاری، حسابرسی محدود و حسابرسی جامع، سازمان مالیاتی برای شناسایی و انتخاب مؤدی جهت حسابرسی، به دلیل محدودیت منابع و تعداد بسیار زیاد مؤدیان، نیازمند روشی در یک سیستماتیک و بر مبنای ریسک می‌باشد (رمضانی و همکاران، ۱۳۹۲) در این حالت وظیفه اصلی سازمان مالیاتی:

الف) مدیریت تمکین مالیاتی به منظور شناسایی و جلوگیری از رفتار مجرمانه؛

ب) ارائه خدمات و آموزش به منظور کمک به مؤدیان جهت انجام تعهدات مالیاتی‌شان با سهولت و کمترین پیچیدگی و تمکین مالیاتی می‌باشد.

بنابراین نتایج فوق، برای پیاده‌سازی موثر سیستم مالیات بر ارزش افزوده و انتخاب مؤدیان پیشنهاد می‌شود سوابق حسابرسی (عدم ارائه فهرست خرید و فروش فصلی) و سوابق حسابرسی (عدم تطابق فهرست خرید و فروش فصلی) در رده اول و توجه بر تسلیم اظهارنامه یا عدم آن در رده دوم بیشتر توجه شود تا ناعدالتی مالیاتی رخ ندهد. همچنین روند و زمان ثبت نام و پرداخت مؤدیان نیز مد نظر قرار گیرد.

منابع

۱. اسدالله زاده بال، سید رستم، دامن کشیده، مرجان، هادی نژاد، منیژه، گرانی نژاد، غلامرضا، مومنی وصالیان، هوشنگ، (۱۳۹۸) نگرشی بر ارتباط میان بار مالیاتی و اثرگذاری آن بر اقتصاد پنهان در ایران رهیافتی از الگوی ARDL، فصلنامه اقتصاد مالی دانشکده اقتصاد و حسابداری واحد تهران مرکزی. دانشگاه آزاد اسلامی، شماره ۴۹، دوره (۱۳).
۲. باباجانی جعفر، باقری بهروز، برزیده فرخ (۱۳۹۸) شناسایی عوامل موثر بر تمکین مالیاتی در ایران، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۹، شماره (۱). صفحات ۳۱۳-۲۸۴.
۳. چهرقانی احمد، زراء نژاد منصور (۱۳۹۸) بررسی تاثیر مالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقتصادی ایران با استفاده از الگوی تعادل عمومی قابل محاسبه (CGE)، فصلنامه پژوهش‌های رشد و توسعه اقتصادی، دوره ۹، شماره ۳۶، صفحه ۱۲۸-۱۰۹.
۴. حساس یگانه، بهشور، اسحاق، شکری کیانی، مسعود (۱۳۹۷) رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و نرخ مؤثر مالیاتی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۰، شماره ۳۸، صفحه ۱-۳۰.

۵. حساس یگانه، یحیی، محظوفی، غلامرضا و پور یحیی ناو، ذبیح اله (۱۳۹۳). پیشنهاد مدلی برای انتخاب حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای ریسک (مطالعه موردی معاونت مالیات بر ارزش افزوده استان گیلان) اولین کنفرانس بین المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری و علوم اجتماعی، رشت.
۶. حسنی محسن، زمانیان محبوبه، رحیمی زهرا (۱۳۹۵) ظرفیت‌های مالیاتی اقتصاد ایران؛ چالشها و راهکارهای توسعه ای آن. دفتر پژوهش و برنامه ریزی، سازمان امور مالیاتی ایران.
۷. خباززاده محمد اسمعیل، جهانشاد آزیئا. (۱۳۹۹) نسبت‌های سودآوری و ویژگی‌های مودیان در سیستم حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر ریسک، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی شماره (۳۴) دوره ۱۲.
۸. دستگیر محسن، ایزدی نیا ناصر، عسکری علی، رضضانی مهدی (۱۳۹۴) ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک. پژوهشنامه مالیات. صفحه ۲۳ تا ۲۵.
۹. رضایی، نادر و قلندری، فرشته (۱۳۹۹)، علل ناکارآمدی نظام مالیاتی با بکارگیری تحلیل عاملی و مدل‌های چند معیاره، دومین کنفرانس بین المللی نوآوری در مدیریت کسب و کار و اقتصاد، تهران، <https://civilica.com/doc/1033194>
۱۰. رضضانی، مهدی، دستگیر، محسن، عسگری، علی و خانی، عبد... (۱۳۹۲). حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن با تأکید بر اندازه مؤدیان مالیاتی و تجربه سایر کشورها، پژوهشنامه مالیات، ۱۸(۶۶)، ۱۰۲-۷۷.
۱۱. روابط عمومی سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۸۷. سازمان امور مالیاتی کشور / معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.
۱۲. زارعی، س، موسوی، ن، معتمد، م. ۱۳۹۶، نقش محیط زیست و سرمایه‌های اجتماعی در رشد اقتصادی ایران. مجله علوم محیطی خزر، ۱۸: ۳۸۳-۳۹۵.
۱۳. سازمان مالیاتی ایران (شهریور ۱۳۹۱). «ظرفیت‌های مالیاتی اقتصاد ایران، چالش‌ها و راهکارهای توسعه آن»، دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی.
۱۴. سمیرا متقی (۱۳۹۶)، واکاوی شاخص‌های توسعه اجتماعی ایران (رویکردی بر برنامه های توسعه). مجله مطالعات اجتماعی ایران، دوره دهم، شماره ۲، و ۳ تابستان و پاییز ۱۳۹۵؛ صص ۱۸۳-۲۰۵.
۱۵. سمیرا متقی (۱۳۹۶). واکاوی شاخصهای توسعه اجتماعی ایران (رویکردی بر برنامه های توسعه) / مجله مطالعات اجتماعی ایران، دوره دهم، شماره ۲ و ۳.
۱۶. سید ابراهیم حسینی نورانیان، علی رحمانی فیروزجاه، سیف الله فرزانه (۱۳۹۸)، رابطه سرمایه اجتماعی و فرهنگ مالیاتی. دو فصلنامه جامعه شناسی اقتصادی و توسعه، سال هشتم، شماره دوم، پاییز و زمستان ۱۳۹۸، صص ۱۳۴-۱۰۵.
۱۷. سید ابراهیم حسینی نوریان، علی رحمانی فیروزجاه، سیف الله فرزانه (۱۴۰۰)، رابطه سرمایه اجتماعی و فرهنگ مالیاتی (مطالعه موردی مودیان شهرهای غرب استان مازندران). دو فصلنامه جامعه شناسی اقتصادی و توسعه، سال هشتم، شماره دوم، پاییز و زمستان ۱۳۹۸، صص ۱۳۴-۱۰۵.
۱۸. صالح اردستانی عباس، خوشنویس زهرا (۱۳۹۷) بررسی موانع اجرایی سیستم مالیات بر ارزش افزوده در استان تهران، چهارمین کنفرانس بین المللی مدیریت، کارآفرینی و توسعه اقتصادی، تاکستان.
۱۹. صالحی علی، صراف فاطمه، مهرانی ساسان (۱۴۰۰) بهبود و ارتقاء مدل انتخاب حسابرسی مبتنی بر ریسک مودیان در نظام مالیاتی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت دوره (۱۰)، شماره (۳۸)، صفحه ۲۲۲-۲۰۵.
۲۰. صلاح الدین قادری، یداله تاروی وردی (۱۳۹۹)، مدل مدیریت ریسک شرکتی و پیامدهای آن در کنترل مؤثر ویژگیهای سود شرکت. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی سال دوازدهم / شماره ۶۴ / تابستان ۱۳۹۹ / صص ۷۷-۱۰۶.

۲۱. عباس پور سعید، محمدی پور رحمت اله (۱۳۹۸) امکان سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه ازاد اسلامی، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره (۱۱)، شماره (۴۱)، صفحه ۲۶۲-۲۲۹.
۲۲. عباسیان عزت اله، تهرانی رضا، آخوندی احمد (۱۳۹۷). طراحی مدلی برای پیش‌بینی خوش‌حسابی مؤدیان بزرگ مالیاتی با استفاده از نسبت‌های مدلی به عنوان متغیرهای مستقل و روش رگرسیون لجستیک. پژوهشنامه مالیات. ۱۳۹۷؛ ۲۶ (۳۸): ۱۲-۲۹.
۲۳. عبدی محمدرضا، رسولی شمیرانی رضا، امیری مجتبی (۱۳۹۳) حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده با تأکید بر ریسک حسابرسی. پژوهشنامه مالیات. دوره ۲۲، شماره ۲۳.
۲۴. عنایت الله نجیب زاده، میرناصرمیرباقری هیر (۱۴۰۰). بررسی عوامل اقتصادی و اجتماعی مؤثر بر احتمال پذیرش برگ تشخیص مالیات بر عملکرد شرکتها توسط مؤدیان حقوقی شرق تهران. فصلنامه علمی اقتصاد و مدیریت شهری، ۱۲ (۱) پیاپی ۴۵، صص ۲۵-۱۳.
۲۵. عنایت الله نجیب‌زاده، میرناصرمیرباقری هیر (۱۴۰۰)، بررسی عوامل اقتصادی و اجتماعی مؤثر بر احتمال پذیرش برگ تشخیص مالیات بر عملکرد شرکت‌ها توسط مؤدیان حقوقی شرق تهران. فصلنامه علمی اقتصاد و مدیریت شهری ۱۲ (پیاپی ۴۵)، صص ۲۵-۱۳.
۲۶. فخاری، حسین؛ رضائی پسته نوئی، یاسر؛ نوروزی، محمد. (۱۳۹۵). تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت بر کارایی سرمایه‌گذاری. راهبرد مدیریت مالی، ۴ (۴)، ۱۰۶-۸۵.
۲۷. فرامرزی، ایوب؛ دشتبان فاروجی، مجید؛ حکیمی پور، نادر، علیپور، صادق؛ جباری، امیر. (۱۳۹۴). بررسی رابطه مالیات و رشد اقتصادی، مطالعه موردی ایران و کشورهای عضو اوپک و سازمان همکاریهای اقتصادی، فصلنامه اقتصاد مالی، ۹ (۳۲)، ۱۰۳-۱۲۲.
۲۸. قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷. قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی.
۲۹. کوشافر ابوالفضل، کوشافر مصطفی، کوشافر علیرضا. ۱۳۹۲ ارزیابی عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهشنامه مالیات. ۱۳۹۲؛ ۲۱ (۱۷): ۸۱-۹۸.
۳۰. مسیحی، محمد، یعقوب زاده، احمد، کیقبادی، امیررضا و ترابی، تقی (۱۳۹۸). استفاده از تکنیک‌های داده کاوی برای سنجش ریسک مالیاتی مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده، فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری، ۷ (۳۲)، ۱۷-۱.
۳۱. میلاد بارانی بره بی چاست، مهدی براتی (۱۴۰۲)، تاثیر عملکرد پایدار اجتماعی بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت دوره ۶، شماره ۸۲ تابستان ۱۴۰۲. صص ۱۳۶-۱۴۸.
۳۲. یگانه موسوی جهرمی، فرهاد طهماسبی بلداجی، نرگس خاکی (۱۳۸۸) فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری فصلنامه تخصصی مالیات/دوره جدید/شماره پنجم (مسلسل ۵۳) دوره جدید (۱۷)، صفحات ۳۸-۲۷.
- Abbasian Ezzatola, Tehrani Reza, Akhundi Ahmad (2019). Designing a model for predicting the solvency of large tax payers using model ratios as independent variables and logistic regression method. Tax research paper. 1397; 26 (38): 12-29. (in persian)
 - Abbaspour Saeed, Mohammadipour Rahmatullah (2019) Feasibility of establishing a risk-based internal audit system in Islamic Azad University, Journal of Financial Accounting and Audit Research, Volume (11), Number (41), Pages 229-262. (in persian)
 - Abdi Mohammad Reza, Rasouli Shemirani Reza, Amiri Mojtabi (2014) Tax audit in value added tax system with emphasis on audit risk. Tax research paper.; Volume 22, Number 23. (in persian)

- Agudelo, M. A. L., Jóhannsdóttir, L., and Davídsdóttir, B. (2019). A literature review of the history and evolution of corporate social responsibility. *International Journal of Corporate Social Responsibility*, 4(1), 1–23. <https://doi.org/10.1186/s40991-018-0039>.
- Amponsah, S., & Adu, K. O. (2017). Socio-demographics of tax stamp compliance in upper Denkyira east municipal and upper Denkyira west district in Ghana. *International Journal of Law and Management*, 59(6), 1315-1330.
- Asadulhazadeh Bal, Sayyed Rostam, Daman Kashideh, Marjan, Hadinejad, Manijeh, Garaninejad, Gholamreza, Momani Vasalian, Hoshang, (2019) An approach on the relationship between the tax burden and its effect on the hidden economy in Iran, an approach from the ARDL model. *Quarterly Journal of Financial Economics*, Faculty of Economics and Accounting, Central Tehran Branch. Islamic Azad University, number 49. Period (13). (in persian)
- Babajani Jafar, Bagheri Behrouz, Barzideh Farrokh (2019) Identifying factors affecting tax compliance in Iran, *Accounting Experimental Research Quarterly*, Volume 9, Number (1). Pages 313-284. (in persian)
- Bilgaev, A, Dong, S, Li, F, Cheng, H, Sadykova, E & Mikheeva, A 2020, Assessment of the current socio-economic situation of the Baikal Region (Russia) from the perspective of the green economy development. *Sustainability*, 12: 3767.
- Chehrghani Ahmad, Zara Nejad Mansour (2019) Investigating the impact of value added tax on Iran's economic growth using the Computable General Equilibrium (CGE) model, *Economic Growth and Development Research Quarterly*, Volume 9, Number 36, Pages 109-128 . (in persian)
- Eberhartinger, Eva and Safaei, Reyhaneh and Sureth-Sloane, Caren and Wu, Yuchen, 2021 Is Risk Profiling in Tax Audit Case Selection Rewarded? An Analysis of Corporate Tax Avoidance (December 1, 2021). TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series No. 60, WU International Taxation Research Paper Series No. 2021-07, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3911228> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3911228>
- Fogliano Vincenzo . Jochen A. Kleboth . Pieter A Luning .(2018). Risk-based integrity audits in the food chain – A framework for complex systems, Project: Risk-based auditing in the food chain, DOI: 10.1016/j.tifs.2016.07.010.
- Frolov, DP, Popkova, EG, Strekalova, AS & Marushchak, IV 2017, Strategic planning of regional ecological development: adaptation of Elinor Ostrom's principles in Russia. In *Russia and the European Union*, Springer, pp. 39-45, DOI: 10.1007/978-3-319-55257-6_6.
- Garcia, F., Opromolla, L. D., Vezzulli, A., & Marques, R. (2020). The effects of official and unofficial information on tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 78, 102265.
- *Journal of Economic Psychology*, Volume 62, October 2017, Pages 1-16.
- Gründler K., Scheuermeyer P. 2018 Growth Effects of Inequality and Redistribution: What Are the Transmission Channels?. *Journal of Macroeconomics* 55: 293–313.
- *Habtamu Dheressa, K.K Reddy, Debela Yadeta* (2015). "Challenges of Value Added Tax Administration: The Case of East Wollega Zone", *Research Journal of Financial and Accounting*, Vol 6, No 2.
- *Habtamu Dheressa K.K Reddy Debela Yadeta* 2015 Challenges of Value Added Tax Administration: The Case of East Wollega Zone. 31 January 2015 The International Institute for Science, Technology and Education (IISTE)
- Hasani Mohsen, Zamaniyan Mahbobeh, Rahimi Zahra (2016) Tax Capacities of Iran's Economy; Its development challenges and solutions. General Department of Research and Planning, Iran Tax Affairs Organization. (in persian)
- Hassas Yeganeh, Behshoor, Ishaq, Shokri Kiyani, Massoud (2018) Relationship between financial reporting transparency and effective tax rate", *Financial Accounting and Audit Research*, Volume 10, Number 38, Pages 1-30. (in persian)
- Hassas Yeganeh, Yahya, Mahzoufi, Gholamreza and Pour Yahya Nau, Zabih Elah (2014). Proposing a model for choosing a value added tax audit based on risk (a case study of Gilan Province Value Added Tax Deputy) First International Conference on Economics, Management, Accounting and Social Sciences, Rasht. (in persian)
- Hoseini, Mohammad, & Oceane Briand. (2020). Production efficiency and self-enforcement in value-added tax: Evidence from state reform in India, *Elsevier journal of Development Economics*.
- Iswahyudi, H. (2018), "Where has the Money Gone? The case of Value Added Tax Revenue performance in Indonesia", MPRA Paper 89876, University Library of Munich, Germany.
- James, O, Alabede, Zaimah, Bt. Zainol Ariffin & Kamil Md Idris (2016), "Determinants of Tax Compliance Behaviour: A Proposed Model for Nigeria". *International Research Journal of Finance and Economics*. ISSN 1450-2887 Issue 78.

- Jean C. Kouam, Simplicie A. Asongu 2022. Effects of taxation on social innovation and implications for achieving sustainable development goals in developing countries: A literature review. *International Journal of Innovation Studies* 6 (2022) 259e275.
- John Hoey (2015) "VAT Rebates and Export Performance in China: Firm-level Evidence", *Journal of Public Economics*, No.102,
- John J (2016) "Examining the Determinants of Tax Compliance by Experimental Data: A Case of Korea", *Journal of Economic Psychology*, Vol. 30, pp. 405- 418.
- Khabazzadeh Mohammad Ismail, Jahanshad Azita. (2020) Profitability ratios and characteristics of taxpayers in the risk-based value added tax audit system, *financial accounting and audit research*, number (34), period 12. (in persian)
- Kooshafar Abolfazl, Kooshafar Mostafa, kooshafar Alireza. The Study of Factors Influencing on Value-Added Tax Audit in Firms Listed in Tehran Stock Exchange. *J Tax Res* 2013; 21 (17) :81-98.(in persian)
- Law C.-H., Soon, S.-V.2020 The impact of inflation on income inequality: the role of institutional quality. *Applied Economics Letters*, 1–4. <https://doi.org/10.1080/13504851.2020.1717425>.
- Lois, P., Drogalas, G., Nerantzidis, M., Georgiou, I. and Gkampeta, E. (2021), "Risk-based internal audit: factors related to its implementation", *Corporate Governance*, Vol. 21 No. 4, pp. 645-662. <https://doi.org/10.1108/CG-08-2020-0316>
- Mashihi, Mohammad, Yaqubzadeh, Ahmad, Keghobadi, Amirreza and Torabi, Taqi (2019). The use of data mining techniques to measure the tax risk of VAT taxpayers, *Investment Knowledge Research Quarterly*, 7(32), 1-17. (in persian)
- Mel Gray 2023. Social Development: Synthesizing Theory and Practice. *Social Development Issues*, 46(1) 2024.
- Mousavi Hermi Yeganeh, Tahmasabi Beldachi Farhad, Khaki Narges. (2009) Tax evasion in the value added tax system: a theoretical model, *Tax Research Journal*, New Period (17), pages 27-38. (in persian)
- Murtada Taha Eesa, Sadeq Hadi Muhi, Jasim Idan Barrak(2021) Evaluating The Impact Of Accounting Disclosure Of Social Responsibility In Enhancing The Trancpancy Of The Sustainable Report.10, (5).pp 177-293.
- Osakwe P. N., Solleder O.2023 Wealth Distribution, Income Inequality and Financial Inclusion: A Panel Data Analysis, UNCTAD Working Papers No: 4, United Nations Conference on Trade and Development.
- Petros Lois, George Drogalas, Michail Nerantzidis, Ifigenia Georgiou, Eleni Gkampeta (2021). Risk-based internal audit: factors related to its implementation, *Emerald Group Publishing Limited*.
- Rahmani, Ali, Abu Hamzeh, Mina (2013) Tax audit and corporate tax compliance, *Journal of Auditing, Theory and Practice*, first year, number 2, (pages 71-88). (in persian)
- Rakia, R., Kachouri, M. and Jarboui, A. (2023), "The moderating effect of women directors on the relationship between corporate social responsibility and corporate tax avoidance? Evidence from Malaysia", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JAEE-01-2021-0029>.
- Rezaei, Nader, Qalandari, Fereshte (2019), causes of tax system inefficiency using factor analysis and multi-criteria models, the second international conference on innovation in business and economic management, Tehran, <https://civilica.com/doc/1033194>. (in persian)
- Richardson, G, Taylor, G, Lanis, R (2015). "The impact of financial distress on corporate tax avoidance spanning the global financial crisis: Evidence from Australia", *Economic Modelling*, Vol. 44, PP. 44-53.
- Saleh Ardestani Abbas, Khoshnavis Zahra (2018) Examining implementation obstacles of value added tax system in Tehran province, 4th international conference on management, entrepreneurship and economic development, Takestan city. (in persian)
- Salehi Ali, Saraf Fatemeh, Mehrani Sasan (1400) Improvement and Promotion of the taxpayers' risk-based audit selection model in the tax system, *Accounting Knowledge and Management Audit*, Volume (10), No. (38), page 205-222. (in persian)
- Satu, M. S., Abedin, M. Z., Khanom, S., Ouenniche, J., and Kaiser, M. S. (2022). Application of Feature Engineering with Classification Techniques to Enhance Corporate Tax Default Detection Performance. In *Proceedings of International Conference on Trends in Computational and Cognitive Engineering*, pp. 53-63.
- Tay Sharon Johnstone, Ellis Chung Yee Wong. (2017). Risk Management in Internal Audit Planning, In book: *Theory and Practice of Quality and Reliability Engineering in Asia Industry* (pp.69-73), DOI: 10.1007/978-981-10-3290-5_6. Goh, B.W.