

## بهبود و ارتقاء مدل انتخاب حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک مؤدیان در نظام مالیاتی

علی صالحی

گروه حسابداری، واحد بین المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران

فاطمه صراف

دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

ساسان مهرانی

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۹۹/۱۲/۰۲ تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۲/۱۷

### چکیده

انتخاب مؤدی بر اساس معیار ریسک و برنامه‌ریزی حسابرسی، نیازمند شناسایی سطح ریسک هر مؤدی است و شناسایی ریسک هر مؤدی نیز مستلزم شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک می باشد. در سازمان امور مالیاتی ایران، مدل کامل و جامعی جهت انتخاب مؤدیان بر پایه ارزیابی سطح ریسک و انتخاب مؤدی جهت حسابرسی وجود ندارد. این تحقیق به لحاظ هدف کاربردی و به لحاظ روش انجام تحقیق، توصیفی از نوع همبستگی می باشد زیرا علاوه بر توصیف وضع موجود به کشف روابط هر یک از متغیرهای تحقیق با استفاده از آزمون رگرسیون خطی می پردازد به علاوه از این جهت که نتایج مورد انتظار آن را می توان در تبیین شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به کار برد از نوع کاربردی می باشد. ابزار گردآوری داده ها در این تحقیق نرم افزار ره آورد نوین، سایت کدال و سایت بورس اوراق بهادار می باشد. برای تجزیه و تحلیل داده های این تحقیق از نرم افزار EViews نسخه ۱۰ استفاده شده است. در این پژوهش برای تعیین نمونه آماری، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است و در نهایت نمونه‌ای شامل ۷۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفت. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از تحلیل رگرسیون استفاده شده است. نتایج این پژوهش نشان داد، پیش بینی فرار مالیاتی شرکت ها با استفاده از نسبت های مالی امکان پذیر است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مالیاتی، ریسک مؤدیان، نظام مالیاتی.

## ۱- مقدمه

حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر ارزیابی فرآیند تجاری و پردازش استراتژیک و ارزیابی اهداف، ریسک ها و کنترل های سازمان، متمرکز است. حسابرسی مالیاتی با شناسایی، ارزیابی و نظارت بر ریسک شرکت، به کسب اطمینان از کفایت منابع و اینکه آنها بر اولویت ها متمرکز هستند، کمک می کند. ریسک حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی رابط اصلی بین دولت و شهروندان است که عملکرد خوب آن نمادی از دولت خوب محسوب می گردد. بدین علت در سالهای اخیر سیاستگذاران با آگاهی یافتن از اهمیت این موضوع به دنبال روشهایی هستند تا ضمن ترویج و توسعه کسب و کار در کشور موجب اطمینان منطقی از رعایت و پرداخت داوطلبانه مالیات در کشورها گردد. یکی از این سیاستها و روشها بهره‌گیری از حسابرسیهای مدرن با رویکرد مدیریت ریسک بوده و این رویکرد، عنصری اساسی جهت مدیریت کارآ و اثربخش رعایت تمکین مالیاتی بحساب می آید. این دیدگاه میکوشد تا با اولویتبندی عملیات در سازمان مالیاتی، مسیر تعامل بین مودیان و سازمان را به سمت تبعیت مالیاتی بهتر از سوی مودیان و کاهش تنشهای مالیاتی سوق دهد. یکی از مهم‌ترین سیاستهای اقتصادی و درآمدی کشورها وصول مالیات است که به عنوان یک ابزار مالی برای تأمین منابع مالی هزینه‌های ضروری دولت و تعدیل در توزیع درآمد و ثروت و هدایت فعالیت‌های اقتصادی جامعه به کار می‌رود. ثبات و تداوم مالیات باعث ثبات در برنامه‌ریزی دولت در ارائه خدمات مورد نیاز شهروندان در زمینه‌های گوناگون می‌شود. سازمان امور مالیاتی برای تشخیص و تعیین درآمد مشمول مالیات مودیان مالیاتی از طریق رسیدگی به دفاتر و مدارک حسابداری مبادرت به رسیدگی (حسابرسی مالیاتی) دفاتر و مدارک حسابداری، ترازنامه، حساب سود و زیان و اظهارنامه مالیاتی مودیان مالیاتی می‌کند تا پس از حصول اطمینان از صحت و درستی آن‌ها، اقدام به تشخیص درآمد مشمول مالیات و صدور برگ تشخیص و وصول مالیات نماید. از این رو می‌توان گفت هدف حسابرسی مالیاتی، تشخیص درآمد مشمول مالیات و تعیین میزان مالیات مربوط به آن است که از مبادرت به آن علاوه بر رسیدگی به دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حسابداری باید تحقق رعایت قوانین موضوعه، مقررات، بخشنامه‌ها، آئین‌نامه‌ها، موازین و اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی مورد توجه قرار داده شوند (معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات، ۱۳۸۸). اما این حسابرسی فاقد ریسک نیست. نظیر سایر مالیات‌ها، حسابرسی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نیز دارای ریسک است. ریسک حسابرسی مالیاتی عبارت از کمتر از واقع نشان دادن درآمد فروش و بیش

از واقع نشان دادن خریدها، هزینه‌ها و معافیت‌های مالیاتی است؛ بنابراین طراحی و تدوین یک برنامه مؤثر حسابرسی (که ریسک سوء استفاده را شناسایی و صاحبان فعالیت‌هایی که از تکالیف مالیات بر ارزش‌افزوده تمکین نمی‌کنند را مجازات کند)، بسیار حیاتی و لازم است. نظام مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران، از ابتدا با کاستی‌ها و مشکلات عدیده‌ای از جمله در زمینه قوانین و مقررات، سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات ستان و مودیان مالیاتی دست به گریبان تحقیقات بازار بوده که باعث بروز ناکارآمدی در این نظام شده‌اند. مسائل عنوان شده نشان از ضعف نظام مالیاتی در کشور جمهوری اسلامی ایران دارد؛ بنابراین برای رفع این مشکلات نیاز به بررسی و تصحیح ارکان اصلی این نظام احساس می‌شود. یکی از ارکان این نظام که نقش بسزایی در افزایش تمکین مالیاتی و وصول بیشتر درآمدهای مالیاتی دولت و کاهش هزینه‌های وصول مالیات‌ها و نقش نظارتی در اجرای صحیح قانون‌های مالیاتی بر عهده دارد، حسابرسی و ممیزی مالیاتی می‌باشد. در این پژوهش به طور خاص به بررسی و تلاش در جهت بهبود حسابرسی و ممیزی یکی از انواع مالیات، یعنی مالیات بر ارزش‌افزوده پرداخته شده است. اگر حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده به قدر کافی کارآمد نباشد عملکرد تشکیلات مالیاتی بی‌اثر خواهد بود. تشکیلات و نظام مالیاتی مانند مجموعه‌ای از حلقه‌های زنجیر است و توان کل زنجیر با قدرت ضعیف‌ترین حلقه مشخص می‌شود، بنابراین ضعف در حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده، باعث ضعف کلی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده خواهد شد (تایت، ۲۰۱۱). مالیات بر ارزش‌افزوده در یک حلقه اخذ می‌شود و در حلقه بعد به او برمی‌گردد. این مالیات در نهایت از مصرف کننده وصول می‌شود.

حسابرسی کارآمد در جهت اطمینان بخشی به اطلاعات اظهار شده توسط مودیان وابستگی مستقیمی با شناسایی، بررسی و از پیشروی برداشتن چالش‌ها و مشکلات عملیات اجرایی آن دارد، بر این اساس شناسایی این چالش‌ها و مشکلات و رتبه‌بندی آن‌ها و هم‌چنین ارائه راهکارهایی جهت از پیشروی برداشتن آن‌ها ضروری به نظر می‌رسد. این طرح حسابرسی باید روش‌های متفاوتی برای بهترین نحو مقابله با هر یک از موارد عدم تمکین داشته باشد. به علاوه باید برنامه‌های خاصی هم برای جلوگیری از عدم تمکین به طور همزمان اجرا شود. (جباری و کوشافر، ۱۳۹۳). روند تحول و توسعه نظام مالیات ستانی در کشورمان با قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، منجر به اهمیت توجه به حسابرسی این نوع مالیات شده است. در این راستا انجام رسیدگی‌های دقیق‌تر و صحیح‌تر توسط مأمورین مالیاتی موجب افزایش درآمدهای

در شور دوم هم ۶ ماده آن تصویب شد. در نهایت با توجه به شرایط آن زمان، به دولت مسترد گردید. در سال ۱۳۷۰، دپارتمان امور مالی صندوق بین‌المللی پول، اجرای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده را به عنوان یکی از عوامل اصلی افزایش کارایی نظام مالیاتی به ایران پیشنهاد کرد. بررسی‌های متعددی روی این گزارش و نظام مالیاتی جدید صورت پذیرفت. در سال ۱۳۷۶، انجام مطالعات علمی بر روی استقرار مالیات بر ارزش‌افزوده به وسیله معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت دارایی مجدداً آغاز گردید. در مهرماه ۱۳۸۱، لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده به مجلس تقدیم شد و در نهایت و پس از رفع ایرادهای اولیه، مشتمل بر ۵۳ ماده و ۴۷ تبصره در نشست کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی طبق اصل ۸۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصویب شد. پس از موافقت مجلس شورای اسلامی با اجرای آزمایشی آن به مدت پنج سال، لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده در خردادماه ۱۳۸۷ به تأیید شورای نگهبان رسید و سپس به عنوان قانون از سوی مجلس به دولت ابلاغ شد. قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، از ابتدای مهرماه ۱۳۸۷ به دنبال حذف قانون تجمیع عوارض در سراسر ایران به اجرا درآمد. سازمان امور مالیاتی برای اجرای بهتر و بدون چالش قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، به تدریج و به صورت مرحله‌ای واحدهای صنفی مختلف را تحت شمول این قانون قرار داد، به این صورت که بعد از لازم‌الاجرا شدن آن، یک‌باره تمام واحدهای صنفی و تجاری موظف به اجرای آن نشده‌اند، بلکه به صورت دوره‌ای و در بازه‌های زمانی مشخص گروهی از واحدهای صنفی مشمول آموزش و اجرای این قانون اعلام شدند.

در سال ۱۳۸۷ مرحله اول فراخوان ارزش‌افزوده کلیه واردکنندگان و صادرکنندگان و همچنین فعالان اقتصادی با مجموع فروش سه میلیارد ریال در سال ۱۳۸۶ و کلیه افراد مذکور با مجموع فروش یک میلیارد و دویست پنجاه میلیون ریال یا بیشتر در پنج ماهه آغازین سال ۱۳۸۷، مشمول قانون مالیات بر ارزش‌افزوده شدند. در مرحله دوم که از اول مهرماه ۱۳۸۸ به اجرا گذاشته شد کارخانه‌ها و واحدهای تولیدی دارای جواز تأسیس و پروانه بهره‌برداری، بهره‌برداران معادن، ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی و دفترداری، حسابداران رسمی، خدمات مدیریتی و مشاوره‌ای، خدمات انفورماتیک، هتل‌ها و متل‌های سه ستاره و بالاتر، بانکداران و عمده‌فروشان، نمایندگان مؤسسات تجاری و صنعتی، مؤسسات حمل‌ونقل، مؤسسات مهندسی، تبلیغاتی و بازاریابی فراخوان شدند. در مرحله سوم که از اول فروردین ۱۳۸۹ به اجرا گذاشته شد، دامنه شمول مودیان گسترش یافت و کلیه اشخاص حقیقی و

مالیاتی دولت و کاهش سوء استفاده‌های احتمالی توسط مودیان مالیاتی خواهد شد. در این پژوهش ابتدا ضرورت حسابرسی در سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده مورد بحث و بررسی قرار گرفته است و در ادامه به بررسی عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی در سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده پرداخته شده است. در نهایت با طراحی مدلی جهت ارزیابی و حسابرسی مالیاتی مودیان بر مبنای ریسک هر کدام سعی در بهینه‌تر شدن سیستم مالیاتی شده است. انتخاب مؤدی بر اساس معیار ریسک و برنامه‌ریزی حسابرسی، نیازمند شناسایی سطح ریسک هر مؤدی است و شناسایی ریسک هر مؤدی نیز مستلزم شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک می باشد.

### مالیات بر ارزش‌افزوده

مالیات بر ارزش‌افزوده نوعی مالیات است که از ارزش‌افزوده بنگاه‌ها در مراحل مختلف زنجیره<sup>۱</sup> تولید توزیع دریافت می‌شود. این مالیات در واقع نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند به عبارت دیگر مالیات بر ارزش‌افزوده نوعی مالیات بر قیمت فروش است که بار مالیاتی آن بر دوش مصرف‌کنندگان نهایی است و بر اساس درصدی از ارزش‌افزوده در هر مرحله از زنجیره تولید- توزیع اخذ می‌شود، (ضیایی بیگدلی و طهماسبی، ۱۳۸۳). مالیات بر ارزش‌افزوده به دلیل نداشتن تاریخچه طولانی در ادبیات اقتصادی و از آن فراتر نداشتن سابقه‌ای طولانی در اجرا سهم چندانی در مالیه عمومی نداشته است. به گونه‌ای که تا حدود ۶۳ سال قبل تنها از آن به عنوان نظریه‌ای نام برده می‌شد؛ اما امروزه با توجه به تجربیات موفق کشورهای مختلف در بکارگیری این نظام، آن را به عنوان انقلابی در ادبیات مالیه عمومی شناسانده است. با توجه به تاریخچه<sup>۲</sup> استقرار و کاربرد نظام مالیات بر ارزش‌افزوده می‌توان گفت که از سال ۱۹۵۴ به بعد کشورهایی مانند آلمان، فرانسه و دانمارک به‌عنوان پیشگامان اجرا و بکارگیری این نظام مالیاتی بوده‌اند و سپس در دهه ۷۰ قرن بیستم سایر کشورهای عضو جامعه اروپا نسبت به استقرار این نظام مالیاتی اقدام کردند. مالیات بر ارزش‌افزوده اولین بار در سال ۱۹۱۸ به وسیله فون زیمنس به منظور فائق آمدن بر مسائل مالی بعد از جنگ طرح‌ریزی و به دولت آلمان معرفی شد و سپس در سال ۱۹۱۳ به وسیله آدامز به منظور استفاده در آمریکا مطرح شد، اما منافع گسترده مالیات بر ارزش‌افزوده در اواخر دهه ۵۰ قرن بیستم میلادی مشخص شد و کشورهای مختلف به آن روی آوردند. در ایران در سال ۱۳۶۶، لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده به مجلس رفت و در شور اول تصویب و

تاکنون برای اجرای قانون فراخوان نشده‌اند، طی این مرحله مکلف به ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده و اجرای این قانون از ابتدای مهرماه سال جاری می‌باشند. بر اساس اختیارات حاصل از مقررات ماده ۱۸ قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، فعالان اقتصادی عرضه‌کننده کالا و ارائه‌دهنده خدمات مشمول مرحله هفتم ثبت‌نام نظام مالیات بر ارزش‌افزوده به منظور آموزش و اجرای مقررات موضوع این قانون فراخوان شده‌اند. همچنین اشخاص حقوقی که بعد از تاریخ اجرای فراخوان نیز ایجاد، تأسیس و به ثبت می‌رسند و یا شروع به انجام فعالیت می‌کنند، در صورت فعالیت با هر حجم از فروش و یا درآمد حاصل از کالا و خدمت، از اولین دوره مالیاتی بعد از شروع فعالیت مشمول اجرای این قانون می‌باشند.

فعالان اقتصادی که واجد شرایط مراحل اول تا ششم ثبت‌نام و اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده بوده‌اند، حتی در صورت انطباق با شرایط مشمولیت مرحله هفتم ثبت‌نام این نظام مالیاتی جزو مودیان مشمول مراحل قبلی ثبت‌نام و اجرای قانون محسوب و مکلف به اجرای مقررات از تاریخ شمول فراخوان مربوط از جمله وصول مالیات و عوارض ارزش‌افزوده از خریداران، ارائه اظهارنامه و واریز مالیات و عوارض بر ارزش‌افزوده به حساب‌های تعیین‌شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشند. باید توجه داشت که معافیت‌های قانون ارزش‌افزوده همچنان به قوت خود باقی است. بر اساس ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، اشخاص حقوقی که در زمینه عرضه کالا و ارائه خدمات یا واردات محصولات کشاورزی فراوری نشده، دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان، انواع کود، سم، بذر و نهال، آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی، شیر خشک کودکان، کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات، انواع دارو و لوازم مصرفی درمانی و خدمات درمانی، خدمات حمل‌ونقل عمومی مسافری، فرش دستباف و خوراک دام و طیور فعالیت دارند، الزامی به ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده ندارند. سازمان امور مالیاتی با اجرای مرحله‌ای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده سعی در نوسازی نظام مالیاتی و توسعه عدالت مالیاتی داشته است. اجرای منظم و هدفمند، اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی مداوم از طریق رسانه‌های محیطی، جمعی و نوین، شناسایی فرصت‌ها و چالش‌های هر مرحله و اصلاح گام‌های بعدی از جمله اقدامات این حوزه بوده است. با اجرای مرحله هفتم مالیات بر ارزش‌افزوده گامی دیگر برای مشارکت شهروندان در تأمین منابع عمومی برداشته شده است.

حقوقی که بر اساس شرایط مراحل اول و دوم ثبت‌نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نشده بودند و در صورتی که در سال ۱۳۸۷ یا ۱۳۸۸ مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات (غیرمعاف یا معاف و غیرمعاف) آن‌ها سه میلیارد ریال و بالاتر بود، مشمول این مرحله شدند. مرحله چهارم از تاریخ ۱۳۸۹/۷/۱ اجرا شد و در این مرحله کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که بر اساس شرایط مراحل اول، دوم و سوم ثبت‌نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نشده بودند، در صورتی که شاغل به فعالیت‌های موضوع بند «ب» ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم (صاحبان کارگاه‌های صنعتی، فروشندگان طلا و جواهر و سایر فلزات تزئینی، فروشندگان آهن‌آلات و سایر فلزات، صاحبان تالارهای پذیرایی و رستوران‌ها، صاحبان متل و هتل‌های یک و دوستاره و هتل‌آپارتمان، صاحبان نمایشگاه‌های و فروشگاه‌های خودرو و معاملات املاک، تعمیرگاه‌های مجاز خودرو، چاپخانه‌داران، صاحبان دفاتر اسناد رسمی، مراکز ارتباط رایانه‌ای، دفاتر خدماتی، دولت الکترونیک، خدمات الکترونیک شهر و صاحبان سینماها، تماشاخانه‌ها و مکان‌های ورزشی و تفریحی) بودند با هر میزان فروش یا درآمد مشمول مرحله چهارم ثبت‌نام، آموزش و اجرای قانون شدند. در مرحله پنجم که از تاریخ ۱۳۹۰/۱/۷ اجرا شد کلیه اشخاص حقوقی که در مراحل قبلی مشمول نبودند و مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات (غیرمعاف یا معاف و غیرمعاف) آن‌ها در هر یک از سال‌های ۸۷، ۸۸ و ۸۹ یک میلیارد ریال و بیشتر بود و کلیه اشخاص حقوقی که قبل یا بعد از سال ۱۳۹۰ ایجاد، تأسیس و به ثبت رسیده یا می‌رسند و حائز شرایط مذکور نشده بودند، در صورتی که مجموع فروش کالا و ارائه خدمات (غیر معاف یا معاف و غیر معاف) آن‌ها در سال ۱۳۹۰ یا سال‌های بعد، یک میلیارد ریال و بیشتر بود، از اولین دوره مالیاتی بعد از رسیدن به آستانه مذکور، مشمول مرحله پنجم ثبت‌نام و اجرای قانون شدند. مرحله ششم ارزش‌افزوده از ابتدای سال ۱۳۹۴ اجرا شد؛ که در این مرحله اشخاص حقوقی و همچنین حقیقی (صرف‌نظر از مبلغ فروش سالانه) موضوع ماده «۹۵» قانون مالیات‌های مستقیم که به فعالیت‌های چلوکبابی‌ها، سالن‌های غذاخوری، سفره‌خانه‌های سنتی و غذیه‌فروشی‌های زنجیره‌ای با مالکیت واحد و یا نام و نشان و عنوان تجاری واحد فارغ از مساحت محل کسب‌وکار و نوع مجوز مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده شدند. از ابتدای مهرماه ۱۳۹۵ مرحله هفتم مالیات بر ارزش‌افزوده به اجرا درآمد. بر این اساس کلیه اشخاص حقوقی فعال با هر حجم از فروش و یا درآمد از محل عرضه کالا و ارائه خدمات مشمول که به موجب فراخوان‌های قبلی

را برای عملکرد ضروری دولت فراهم کند و زمینه‌های کاهش اتکای بودجه دولت را فراهم کند و زمینه‌های کاهش اتکای بودجه دولت را به درآمدهای نفت و گاز فراهم آورد و کارایی نظام مالیات را به عنوان یکی از مهمترین ابزار سیاست مالی بالا برده و در بازتوزیع درآمد بین اقشار محروم جامعه به نحو مؤثرتری عمل نماید؛ اما در اجرای طرح مالیات بر ارزش‌افزوده به عنوان یک الزام باید کوشید تا اثرات نامطلوب آن را بر تورم و نابرابری، تولید، تجارت و ... تا حد امکان کاهش داده تا با استمرار اجرای آن از اثرات بلندمدت آن بهره‌مند شد. وزیر امور اقتصاد و دارایی در گفت‌وگو با واحد مرکزی خبر، قانون مالیات بر ارزش‌افزوده را گامی بلند در راستای عدالت اجتماعی دانست. به گفته وی بسیاری از آسیب‌های نظام مالیاتی با اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده برطرف می‌شود. گرچه قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مهم است اما دو مسئله در ارتباط با آن وجود دارد: مسئله نخست تصمیم‌گیری طرح و مسئله دیگر اجرای طرح می‌باشد. تصمیم‌گیری اقتصادی (قانون مالیات بر ارزش‌افزوده) در فضای اقتصادی اتفاق بیفتد و به وضع معیشتی جامعه توجه کند. اجرای طرح باید با سازوکار مشخص و در زمان مناسب صورت گیرد که در این صورت باعث ایجاد فضای مناسب کسب‌وکار و شکوفایی اقتصادی خواهد شد. نحوه اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده، با چالش‌هایی مواجه است. اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده نیازمند سازوکار وزیر ساخت‌های لازم است؛ توسعه فرهنگ مالیاتی، آموزش نیروی متخصص، ایجاد پایگاه‌های اطلاعاتی و بر این اساس باید تمام معاملات شناسنامه‌دار شوند تا با صدور فاکتور، نوع، مقدار، قیمت، تاریخ و محل فروش کالا مشخص شود؛ اما بدون شفاف‌سازی و فراهم کردن زیرساخت‌های لازم، با اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، نوعی هیجان دور از واقعیت اقتصادی، بر بازار حاکم می‌شود. به طور کلی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده ابزار مالیاتی یگانه‌ای است که کمتر از سایر مالیات‌ها منجر به تخصیص نامناسب منابع می‌گردد اما صرفه‌های حاصل از آن بستگی به شرایط موجود در هر زمان دارد. انواع مالیات بر ارزش‌افزوده شامل مالیات بر ارزش‌افزوده تولیدی، مالیات بر ارزش‌افزوده از نوع مصرفی و مالیات بر ارزش‌افزوده از نوع درآمدی می‌باشد. مالیات بر ارزش‌افزوده از نوع تولیدی، بیشترین پایه مالیاتی و مالیات بر ارزش‌افزوده مصرفی کمترین پایه مالیاتی را ایجاد می‌کند. به کار بستن این نظام موجب تجدیدنظر در ترکیب مالیات‌ها می‌شود به نحوی که نتیجه آن نیل به رشد اقتصادی دلخواه‌تر، حصول عدالت مالیاتی بیشتر و تخصیص بهتر منابع می‌شود. به منظور کاهش آثار منفی سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده می‌توان با گسترش

نظام مالیات بر ارزش‌افزوده که در مجموعه مالیات‌های غیرمستقیم جای می‌گیرد جهت استقرار کامل خود در ایران با موانعی روبرو شده است. اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده منجر به افزایش سطح رفاه عمومی می‌شود و در صورتی که درست اجرا نشود می‌تواند تبعات منفی اجتماعی داشته باشد. استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش‌افزوده متغیر وابسته و عوامل بیرونی کلان، بیرونی خرد و درونی متغیرهای مستقل آن را تشکیل می‌دهد. منظور از عوامل بیرونی کلان، انتظارات تورمی افراد جامعه، فرهنگ مالیاتی، اقتصاد زیرزمینی، انتظارات افزایش نابرابری افراد جامعه و نظام تأمین اجتماعی می‌باشد. منظور از عوامل بیرونی خرد، سیستم حسابداری مالیات بر ارزش‌افزوده، هزینه‌های مالی مودیان، سنتی بودن پرداخت‌های مودیان و استرداد می‌باشد. منظور از عوامل درونی نیز ضعف اطلاع‌رسانی سازمان، فقدان بانک اطلاعاتی جامع، تعداد ناکافی نیروی انسانی، پیچیدگی اجراء، زمان نامناسب اجرا و سطح آستانه مالیاتی است. متغیرهای عوامل بیرونی کلان، عوامل بیرونی خرد و عوامل بیرونی به ترتیب مهم‌ترین عوامل مؤثر در عدم استقرار کامل سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران است. به‌صورت جزئی‌تر سطح فعلی اقتصاد زیرزمینی، ناکافی بودن میزان اطلاع‌رسانی به مودیان مالیاتی، فقدان بانک اطلاعاتی، تحمیل هزینه‌های مضاعف به مودیان مالیاتی از مهم‌ترین موانع عدم استقرار مالیات بر ارزش‌افزوده می‌باشد. اگر اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده را به سه دوره اجرای اولیه، میان‌مدت و بلندمدت تقسیم کنیم در دوره اجرای اولیه بسته به زمان اجرا و شرایط اقتصادی آن زمان شفاف‌سازی و اطلاع‌رسانی اجرای این طرح میان عموم اقشار، تدریجی اجرا کردن آن و عوامل دیگر می‌تواند تبعات تورمی، توزیعی و تخصیص مختلفی داشته باشد که عدم تدبیر آن‌ها اثرات نامطلوبی بر تورم، توزیع درآمد و دگرگونی شرایط بازار و اقتصاد خواهد داشت. اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در میان‌مدت و بلندمدت همگام با کمرنگ شدن آثار منفی اجرای آن در مراحل اولیه، بیشتر تأثیرات مثبت خود را نشان خواهد داد. کاهش فشار مالیاتی بر بخش تولید و تشویق سرمایه‌گذاری، جلوگیری از فرار مالیاتی و از فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی، حذف مالیات‌های مضاعف و مستند شدن معاملات در چرخه تولید، توزیع، صادرات و واردات کالا به علت شفاف‌سازی مبادلات اقتصادی، اثر مثبت بر تراز خارجی، جلوگیری در اعمال سلیقه‌های شخصی ممیزین مالیاتی، افزایش نرخ پس‌انداز نسبت به دیگر مالیات‌ها حتی در زمان‌های اولیه پس از اجراء امکان کاهش زمان تأخیر وصول درآمدها و گسترش پایه مالیاتی که می‌تواند حتی با نرخ‌های پایین، درآمد دولت را به طور قابل توجه بالا ببرد و منابع کافی

از واردکنندگان با ارائه صورتحساب غیر واقعی از بار مالیاتی شانه خالی می‌کنند. کارآمدی وصول مالیات بر ارزش افزوده در مورد کالاهای وارداتی در گرو کارآمدی گمرک است و روبرو شدن با تقلب‌های در ارتباط با مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات وارداتی با بهینه کردن قانون گمرکی امکان‌پذیر است. تعیین ارزش کالا بطور دقیق، کنترل کم و کیفی کالا در گمرک، استفاده از سیستم کارت هوشمند و ... اقدامات مثبت گمرک برای تعیین مالیات بر ارزش افزوده دقیق برای کالاهای وارداتی است. (موسوی جهرمی، ۱۳۹۵). اهمیت پژوهش جهت ارتقای سطح توان مالی دولت بر کسی پوشیده نیست و استقرار یک نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور، یکی از ضروریات محسوب می‌شود. هدف متعالی این پژوهش افزایش درآمدهای مالیاتی دولت از طریق بهبود سطح حسابرسی و ممیزی مالیات بر ارزش افزوده که یکی از مهمترین منابع مالی دولت است می‌باشد.

### حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک

سازمان امور مالیاتی رابط اصلی بین دولت و شهروندان است که عملکرد خوب آن نمادی از دولت خوب محسوب می‌گردد. بدین علت در سال‌های اخیر سیاست‌گذاران با آگاهی یافتن از اهمیت این موضوع به دنبال روش‌هایی هستند تا ضمن ترویج و توسعه کسب‌وکار در کشور موجب اطمینان منطقی از رعایت و پرداخت داوطلبانه مالیات در کشورها گردد. یکی از این سیاست‌ها و روش‌ها بهره‌گیری از حسابرسی‌های مدرن با رویکرد مدیریت ریسک بوده و این رویکرد، عنصری اساسی جهت مدیریت کارا و اثربخش رعایت تمکین مالیاتی به حساب می‌آید. این دیدگاه می‌کوشد تا با اولویت‌بندی عملیات در سازمان مالیاتی، مسیر تعامل بین مودیان و سازمان را به سمت تبعیت مالیاتی بهتر از سوی مودیان و کاهش تنش‌های مالیاتی سوق دهد. (برزگری خانقاه و فیض پور، ۱۳۹۲).

در استراتژی حسابرسی مبتنی بر ریسک باید به "برنامه جبران خدمات حسابرسان" مورد استفاده سازمان مالیاتی توجه ویژه‌ای شود. تجارب بین‌المللی نشان‌دهنده این واقعیت است که حق الزحمه حسابرسان نباید به طور مستقیم به حجم اصلاحات حسابرسی پیوند داده شود و نباید جرائم نیز بدان وسیله افزایش یابد. همانطور که اغلب موارد در روش‌های حسابرسی سنتی در مقابل روش‌های حسابرسی مبتنی بر ریسک مشاهده می‌گردد، پاداش‌ها به صورت خودکار بر اساس نتایج حسابرسی پرداخت می‌گردند که در این صورت حسابرسی جانبدارانه و در نتیجه بر ضد مودیان به وجود خواهد

دامنه مالیات به کالاهای لوکس و محدود کردن آن به کالاهای ضروری از طریق معافیت کالایی یا تفاوت نرخ‌ها این آثار منفی را کنترل نمود که البته تجربه سایر کشورها نشان می‌دهد در زمان شروع این مالیات با نرخی واحد برای تمام کالاها اعمال شود که هزینه اجرایی وصول مالیات کاهش یابد. با توجه به ماهیت نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک مالیات مدرن مبتنی بر نظام خوداظهاری، رویه‌ها و تکنیک‌های انجام تکالیف مذکور متفاوت از رویه‌ها و تکنیک‌های رایج در نظام مالیات ستانی سنتی است. کارهایی که باید در این زمینه انجام داد اصلاح قوانین و رویه‌های مالیاتی در نظام مالیاتی کشور است. یکی از این کارها استانداردسازی فرآیندهاست به گونه‌ای که این فرآیندها باید برای همه اعم از مؤدی و مالیات‌بگیر یکسان باشد. از این رو، آموزش مأموران مالیاتی برای ایفای نقش جدید خود در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده را حیاتی می‌سازد. آموزش، فراگیرترین رکن و عامل اجرای مالیات بر ارزش افزوده است. ماهیت مدرن، دوره‌های کوتاه‌مدت، رویه خود اظهاری سازوکار استرداد و کثرت تعداد مودیان این نظام مالیاتی در مقایسه با نظام سنتی مالیات ستانی، آموزش همه عوامل درگیر در اجرای آن را از کارکنان و مأموران مالیاتی گرفته تا مودیان، مصرف‌کنندگان، مشاغل حرفه‌ای مرتبط با آن مثل حسابداران و حسابرسان و کارکنان ذیربط بنگاه‌ها و مؤسسات اقتصادی) کارکنان بخش فروش، مأموران خرید و تدارکات و حسابداری) را الزامی می‌سازد. از سویی مالیات بر ارزش افزوده همانند سایر نظام‌های مالیاتی از لحاظ فرار، تخلف و عدم تمکین مالیاتی، آسیب‌پذیر است. به ویژه در مورد مالیات بر ارزش افزوده، ساز و کار تخصیص اعتبار و استرداد آن فرصت مناسبی را برای سوءاستفاده و تخلف ایجاد کرده است؛ بنابراین حسابرسی می‌تواند قدرت و توان این نظام مالیاتی را افزایش دهد. از رایج‌ترین موارد تمکین تقلب مالیاتی و پرهیز از پرداخت مالیات است. متقلبین مالیاتی به ساختن اسناد جعلی می‌پردازند. پرهیز از پرداخت مالیات نیز در اثر سوء استفاده از مفاد قانونی مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. چنانچه مودیان احتمال حسابرسی بر فعالیت خود ندهند نمی‌توان مانع از کم‌نمایی آن‌ها در بدهی مالیاتی‌شان شد؛ بنابراین اجرای طرح‌های حسابرسی مؤثر جهت کشف و مقابله با تخلفات ضروری است. همچنین امور مربوط به دریافت و استرداد مالیات بر ارزش افزوده تولید و خدمات فرامرزی با تفویض اختیار به گمرک ایران از سوی سازمان امور مالیاتی انجام خواهد شد؛ بنابراین برای اجرای مؤثر مالیات بر ارزش افزوده لازم است علاوه بر طراحی ساختار سازمانی منطقی رابطه بین سازمان امور مالیاتی و گمرک از نظر وظایف تقسیم شود چراکه بسیاری

روند رسیدگی مالیاتی آنان به برخی از نکات مهم آن بیان می‌شود.

از آنجائیکه فصل چهارم قانون مالیات های مستقیم به بحث مالیات بردرآمد مشاغل و تکالیف و حقوق آنان اختصاص داده شده است که شامل (۹) ماده و (۱۱) تبصره می‌گردد که از نکات قابل ذکر این بخش، تأکید قانون گذار مبنی بر استفاده از اسناد ومدارک مودیان و نیز بانک اطلاعات مالیاتی در تعیین درآمد مشمول مالیات است که به وضوح در مواد (۹۵) و (۹۷) قانون مالیاتها قابل مشاهده می‌باشد. از جمله مهمترین تکالیف مورد اشاره را می‌توان در مفاد ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم دید. در این ماده تصریح شده است: صاحبان مشاغل موضوع این فصل موظفند دفاتر و یا اسناد و مدارک حسب مورد را که با رعایت اصول و ضوابط مربوط از جمله اصول و ضوابط مربوط به تنظیم دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت در خصوص تجار تنظیم می‌گردد برای تشخیص درآمد مشمول مالیات، نگهداری و اظهارنامه مالیاتی خود را بر اساس آنها تنظیم کنند. آیین نامه اجرایی مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روشهای نگهداری آنها اعم از ماشینی (مکانیزه) و دستی و نمونه اظهارنامه مالیاتی با توجه به نوع و حجم فعالیت حسب مورد برای مودیان مذکور و نیز نحوه ارائه آنها برای رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات تهیه و تصویب شده است. که در آن مشاغل به سه گروه اول، دوم و سوم تقسیم شده اند که به این صورت می‌باشد:

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

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

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

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

آمد و این امر باعث تضعیف درک انصاف و عدالت در سیستم مالیاتی که بسیار مورد نیاز است خواهد گردید. علاوه بر این در محیط‌هایی که کارکرد انتخاب حسابرسی به اندازه کافی از کارکرد اجرای حسابرسی تفکیک نشده است (روش سنتی حسابرسی)، این موضوع بر چگونگی انتخاب مؤدی نیز تأثیرگذار خواهد بود و انتخاب مؤدی با هدف افزایش حداکثری پاداش حسابرسان انجام خواهد گرفت. (کاواجا و همکاران، ۲۰۱۱).

حسابرسی و ممیزی مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از انواع حسابرسی مالیاتی، یک نوع حسابرسی رعایت محسوب می‌گردد که تلفیقی از اصول و موازین حسابرسی و مقررات مالیاتی می‌باشد و به منظور تعیین مطابقت عملیات حسابداری واحد مورد رسیدگی با قانون مالیات بر ارزش افزوده انجام می‌گیرد. ( عبداللهی و خدایاریگانه، ۱۳۸۸ ). حسابرسی عبارت است از تحقیق و بررسی در دفاتر و حساب‌ها یا اظهارنامه‌ها و صورتهای مالی مؤدیان از سوی یک عامل خارجی نظیر مؤسسات حسابرسی یا مراجع مالیاتی. این کار یا به طور معمول و روزمره انجام می‌شود و یا در زمانی صورت می‌پذیرد که احتمال گریز مالیاتی در میان است. در بسیاری از کشورها، مؤسسات بزرگ تجاری) به‌ویژه آن‌هایی که با مشارکت عمومی تشکیل شده‌اند (قانوناً مکلفند حسابداران یا حسابرسانی را برای تهیه یا تأیید صورتهای مالی سالانه خود از نظر مالیاتی به کار گمارند. حسابرسی مراجع مالیاتی جنبه کنترل روزمره دارد و یا به خاطر بررسی موارد احتمال سوء اداره یا تقلب انجام می‌پذیرد. (توکل، ۱۳۹۰).

حقوق و تکالیف مودیان بخش مشاغل در ارائه اظهارنامه یکی از آثار مثبت اجرای طرح جامع مالیاتی برای مردم، کاهش ارتباطات بین مودیان و ممیزان مالیاتی و به تبع آن کاهش احتمال هرگونه تبانی و سوءاستفاده احتمالی از مودیان است که قطعاً موجب رضایت و اعتماد هر چه بیشتر خواهد شد. با استفاده از این سامانه خدمات مالیاتی به‌صورت الکترونیکی به مودیان ارائه می‌شود، دید یکپارچه نسبت به عملکرد مودیان در سطح کشور ایجاد می‌شود، شناسایی، ردیابی، ثبت‌نام و مدیریت روابط با مودیان به سهولت انجام می‌شود، اطلاعات موردنیاز از دستگاه‌ها و ارگان‌های ذی‌ربط گردآوری، تجمیع و در اختیار نظام مالیاتی قرار می‌گیرد، مودیان پر ریسک جهت حسابرسی مالیاتی به‌صورت سیستمی انتخاب می‌شوند و تمامی فرآیندهای مالیاتی مدیریت و اجرا می‌شوند. برای آشنایی و آگاهی صحیح مودیان مالیاتی و حقوق و تکالیف مودیان بخش مشاغل در ارائه اظهارنامه و تسریع در

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

و براساس تبصره ۱- مودیان مالیاتی که در هر گروه قرار می‌گیرند تا سه سال بعد، از نظر انجام تکالیف قانونی در طبقات پایین‌تر قرار نخواهند گرفت و هم چنین در تبصره ۲ آمده است، در دو سال اول شروع فعالیت صاحبان مشاغل به‌استثنا مودیان که بر اساس نوع فعالیت در گروه اول قرار می‌گیرند، انتخاب گروه و انجام تکالیف قانونی مربوط به انتخاب مودی خواهد بود و مطابق تبصره ۳ صاحبان مشاغل که در گروه‌های دوم یا سوم قرار می‌گیرند، می‌توانند در هر سال مالیاتی نسبت به انجام تکالیف گروه بالاتر اقدام نمایند. در این صورت مکلف به رعایت مقررات مربوط خواهند بود. صاحبان مشاغل 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 با رعایت موارد مطرح شده در آیین نامه می‌باشند.

صاحبان مشاغل که در گروه دوم قرار می‌گیرند مکلف‌اند برای هر سال مالیاتی اسناد و مدارک مربوط به معاملات خود از قبیل اسناد درآمدی فروش کالا یا ارائه خدمات و سایر درآمدها و اسناد خرید کالا، خدمات و دارایی و سایر اسناد هزینه‌های انجام‌شده را به تفکیک و به ترتیب تاریخ وقوع هر یک از رویدادهای مالی نگهداری و صورت درآمد و هزینه خود را ماهانه در فرم مربوطه تنظیم نمایند و صاحبان مشاغل که در گروه سوم قرار می‌گیرند مکلف‌اند برای هر سال مالیاتی اسناد و مدارک مربوط به معاملات خود از قبیل اسناد درآمدی فروش کالا یا ارائه خدمات و سایر درآمدها و اسناد خرید کالا و خدمات و سایر اسناد هزینه‌های انجام‌شده را نگهداری و خلاصه درآمد و هزینه سالانه خود را بر اساس فرم مربوطه تنظیم نمایند.

بر اساس تبصره ۳ ماده ۱۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم، مودیان مالیاتی مکلفند ظرف چهارماه از تاریخ شروع فعالیت، مراتب را کتبا به اداره امور مالیاتی محل سکونت اعلام نمایند و عدم انجام دادن تکلیف فوق در مهلت مقرر جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات قطعی و نیز موجب محرومیت از کلیه تسهیلات و معافیت‌های مالیاتی تا تاریخ شناسایی توسط اداره امور مالیاتی خواهد بود و این حکم در مورد صاحبان مشاغل

که برای آنها از طرف مراجع ذی ربط پروانه یا مجوز فعالیت صادر گردیده است، نخواهد بود. هم چنین بر اساس ماده ۱۷۹ قانون مالیات‌های مستقیم در صورتی که مودی محل‌های متعدد برای سکونت خود داشته باشد مکلف است یکی از آنها را به عنوان محل سکونت اصلی معرفی نماید وگرنه اداره امور مالیاتی می‌تواند هر یک از محل‌های سکونت مودی را محل سکونت اصلی تلقی نماید.

مهمترین هدف یک سازمان مالیاتی تمکین مالیاتی (اجرای صحیح قوانین مالیاتی مصوب توسط مودیان) می‌باشد. بدین منظور سازمان مالیاتی به منظور تحقق این هدف و پیشگیری از فرار مالیاتی مودیان، هر ساله پس از دریافت اظهارنامه مودیان می‌بایست اظهارنامه تمامی یا بخشی از مودیان خود را به منظور بررسی احتمالی فرار مالیاتی و حصول اطمینان از تمکین مالیاتی توسط مودیان بررسی نماید و در صورت اثبات فرار مالیاتی، استراتژی‌های مختلفی را بمنظور اجبار مودیان به تمکین اجرا نماید. از طرفی فرایند رسیدگی تمامی اظهارنامه‌های مالیاتی هزینه‌های گزافی را به سازمان مالیاتی تحمیل می‌نماید و درعین حال انجام این فرایند برای مودیان نیز خوشایند نمی‌باشد. بنابراین سازمان مالیاتی به منظور الزام مودیان به رعایت قوانین و مقررات مالیاتی می‌بایست از منابع محدود خود به نحو احسن استفاده نمود تا با حداقل هزینه درآمد‌های خود را تحقق ببخشد. از طرفی سازمان مالیاتی سالیانه حجم عظیمی از داده‌ها شامل چند ده میلیون رکورد را بر اساس قانون از مودیان خود دریافت می‌کند که این حجم از داده‌ها می‌تواند ما را در دستیابی به دانشی که بتوان با آن مودیان پریسک را شناسایی نمود رهنمون می‌سازد. لذا سوال اصلی که این تحقیق سعی در پاسخ به آن دارد این است که چگونه با استفاده از روشهای نوین استخراج اطلاعات از داده‌ها می‌توان مودیان پریسک که احتمال عدم تمکین آنان بیشتر است- و نه تمامی آنها- را با این روشها شناسایی و اقدام به حسابرسی اظهارنامه‌های مالیاتی آنان نمود. در این راستا از نمونه‌های اظهارنامه و برگ مطالبه موجود در معاونت مالیات بر ارزش افزوده کل کشور استفاده گردیده است و از روشهای موجود در شبکه عصبی و درخت تصمیم بدین منظور استفاده گردیده است.

### روش پژوهش

از آنجا که در این پژوهش در چارچوب مدل مفهومی پژوهش رابطه بین تعدادی از متغیرها با ریسک مودی مورد بررسی قرار گرفته است، بنابراین نوعی تحقیق تبیینی است. همچنین، پژوهش حاضر از نظر هدف، جزء تحقیقات توسعه‌ای



سیستم جامع اطلاع‌رسانی ناشران و سازمان بورس و اوراق بهادار جمع‌آوری شده است.

در این پژوهش پس از اعمال محدودیت‌های مربوط به انتخاب نمونه، اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه متغیرها و برآورد مدل پژوهش، جمع‌آوری شده و در محیط نرم‌افزار Excel نسخه ۲۰۱۳ وارد گردید. تمامی اطلاعات مورد نیاز از ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجه نقد شرکت‌های نمونه که با استفاده از نرم‌افزار تدبیر پرداز گردآوری شده است و از طریق سایت کدال جمع‌آوری گردید. همچنین از طریق بانک‌های اطلاعاتی موجود در سازمان امور مالیاتی کشور، ستاد طرح جامع مالیاتی و اداره کل مالیاتی تهران و نیز به صورت میدانی و مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مودیان نسبت به گردآوری داده‌ها اقدام گردید؛ و نتایج حاصله با استفاده از روش‌های آماری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

### ابزار تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش حاضر از آمار توصیفی و استنباطی استفاده می‌شود. جهت تشریح و تلخیص داده‌های جمع‌آوری شده آر آمار توصیفی (میانگین، واریانس، همبستگی، کوواریانس،...) و برای تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از آمار استنباطی بهره‌گیری می‌شود. در این پژوهش از آزمون F لیمر و هاسمن برای تعیین نوع داده‌های ترکیبی و از آماره z برای تعیین معنادار بودن رابطه تک تک متغیرهای وابسته با متغیر مستقل و از آماره F برای آزمون معنادار بودن رابطه کلی معادلات رگرسیونی و همچنین از مدل لاجیت برای بررسی ارتباط بین متغیرهای وابسته و مستقل استفاده شده است. همچنین برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و استخراج نتایج پژوهش، نرم‌افزارهای Excel نسخه ۲۰۱۳ و EVIEWS نسخه ۱۰ به کار گرفته شده است.

### متغیر وابسته:

متغیر وابسته پژوهش حاضر میزان ریسک مودیان مالیات برارزش افزوده می‌باشد.

جهت اندازه‌گیری ودسته بندی مودیان به مودیان پربیسک و کل ریسک و با ریسک متوسط از یک شاخص جایگزین به نام شاخص تقلب مالیاتی استفاده خواهد شد. هرچه شاخص تقلب بالاتر باشد، ریسک مودی نیز بیشتر خواهد بود. بنابراین ابتدا شاخص تقلب هر مودی در هر سال به صورت زیر محاسبه خواهد شد:

شاخص تقلب = کل مالیات فروش بر قطعی تقسیم بر کل مالیات ابرازی فروش اظهارنامه.

و کاربردی بوده که در راستای آن ابتدا از طریق مرور ادبیات مربوطه در ایران و جهان و تجربیات علمی و اجرایی پژوهشگر، عوامل اصلی مؤثر بر ریسک مؤدی مالیاتی از دیدگاه سازمان مالیاتی و نقش آن‌ها در مدل حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک استخراج شده و نقش و اهمیت هر یک از عوامل در افزایش (کاهش) ریسک و بهبود و ارتقاء مدل انتخاب حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک مؤدیان حقوقی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

روش نمونه‌برداری در این پژوهش مبتنی بر روش حذف سیستماتیک است. به این صورت که نمونه انتخابی شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (اشخاص حقوقی دارای اظهارنامه مالیاتی متکی به دفاتر قانونی که درآمد مشمول مالیات آن‌ها تشخیص و پس از طی مراحل قانونی قطعی شده است) در دوره زمانی ۱۳۹۷ تا ۱۳۹۸ است که شرایط زیر را داشته باشند:

- به منظور قابل مقایسه بودن اطلاعات، سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند ماه هر سال باشد.
- طی بازه زمانی پژوهش سال مالی خود را تغییر نداده باشند.
- به منظور همگن بودن اطلاعات جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، بانک‌ها و لیزینگ نباشند.
- معاملات سهام آن‌ها طی دوره پژوهش، بیش از سه ماه در بورس اوراق بهادار متوقف نشده باشد، به عبارت دیگر سهام این شرکت‌ها باید در طول این سال‌ها در بورس فعال باشد.
- اطلاعاتشان در دسترس باشد

در این پژوهش اطلاعات مورد نیاز به روش‌های زیر جمع‌آوری شده است:

- روش کتابخانه‌ای: در این روش برای جمع‌آوری اطلاعات در مبانی نظری موضوع پژوهش، از طریق مطالعه کتب، مقالات و مراجعه به سایت‌های تخصصی، اطلاعات لازم جمع‌آوری شده است.
- روش اسنادکاوی: جهت جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز برای تخمین مدل و آزمون فرضیه‌ها از این روش استفاده شده است. داده‌های مورد نیاز از صورت‌های مالی حسابرسی شده و یادداشت‌های همراه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نرم‌افزارهای تدبیر پرداز، سایت‌های اینترنتی، سازمان

در صورتی که شاخص فوق بین صفر و ۱ و ۲ باشد، مودی کم ریسک خواهد بود. در صورتی که شاخص بین ۱ و ۲ و ۱ و ۵ باشد مودی جز مودیان با ریسک متوسط و در صورتی که شاخص فوق بیش از ۵.۱ باشد مودی پرریسک خواهد بود.

**متغیرهای مستقل (پیش بین)**  
در این پژوهش براساس مبانی نظری و پژوهش های مشابه صورت گرفته از یکسری عوامل موثر بر ریسک مودیان مالیاتی به عنوان متغیرهای مستقل به شرح جدول زیر استفاده خواهد شد:

جدول ۱- نحوه محاسبه متغیرهای پژوهش

نماد	نام متغیر	نحوه محاسبه
X1	فروش مشمول ابرازی	فروش کالا و خدمات که طبق قانون مشمول مالیات است.
X2	نرخ مالیات	نرخ مالیاتی که به موجب قانون تعیین می گردد و برای هر سال میزان مشخص می باشد.
X3	کل مالیات ابرازی فروش اظهارنامه	مالیات و عوارضی که به فروش کالا و خدمات بر اساس نرخ قانونی تعلق می گیرد و مودی به موجب اظهارنامه اظهار می کند.
X4	خرید مشمول ابرازی	خرید کالا و خدمات که طبق قانون شمل مالیات است.
X5	کل مالیات ابرازی خرید	مالیاتی که به خرید کالا و خدمات بر اساس نرخ قانونی تعلق می گیرد و به موجب اظهارنامه ابراز می گردد.
X6	بدهی / فروش	بدهی ابرازی مودی تقسیم بر فروش مشمول ابرازی
X7	مالیات فروش / فروش	کل مالیات ابرازی فروش اظهارنامه / فروش مشمول ابرازی
X8	خرید / فروش	کل خرید اعم از مشمول و معاف ابرازی مودی تقسیم بر کل فروش ابرازی معاف و مشمول مودی
X9	کل مالیات فروش برگ مطالبه	مالیات و عوارض فروش مشخص شده توسط ممیز مالیاتی (گزارش رسیدگی)
X10	کل مالیات خرید برگ مطالبه	مالیات و عوارض خرید مشخص شده توسط ممیز مالیاتی (گزارش رسیدگی)
X11	مالیات پرداخت شده / بدهی	پرداختی مالیات و عوارض قبل قطعی تقسیم بر بدهی مالیاتی ابرازی مودی
X12	اندازه مودی	لگاریتم طبیعی حجم فروش
X13	تغییر آدرس	تعداد دفعات تغییر آدرس مودی
X14	تقلب مالیاتی گذشته	در صورتی که شرکت دارای سابقه تقلب و فرار مالیاتی باشد عدد ۱ وگرنه صفر
X15	ریسک مالیاتی گذشته	در صورتی که شرکت قبلاً جزء شرکتهای فاقد اعتبار بوده عدد یک وگرنه صفر است.
X16	اظهارنامه سفید مودی	در صورتی که شرکت در حداقل یکی از چهار دوره سال جاری اقدام به ارسال اظهارنامه بدون مبلغ خرید و فروش نموده باشد عدد ۱ وگرنه صفر است.
X17	بخش فعالیت	در صورتی که شرکت در بخش های پرریسک نظام مالیات بر ارزش افزوده قرار داشته باشد عدد یک وگرنه صفر است.
X18	ریسک درماندگی (فعالیت)	در صورتی که شرکت (مودی) مشمول ماده ۱۴۱ قانون تجارت باشد عدد یک وگرنه صفر

منبع: (کات، ۲۰۱۵ و تقوی فرد و همکاران، ۱۳۹۴ و دستگیر و همکاران، ۱۳۹۶)

جدول ۲- معرفی متغیرهای پژوهش

نوع متغیر	علامت اختصاری	نام متغیر
وابسته	TAX AVOIDANCE	فرار مالیاتی
مستقل	GINDEX	شاخص حاکمیت شرکنی
مستقل	BOARD SIZE	اندازه هیئت مدیره
مستقل	COMP SIZE	تعداد اعضای کمیته ی جبران خسارت
مجازی	CEO PRESIDENT	مدیر عامل رئیس شرکت
مستقل	PROF	نسبت سود آوری
مستقل	TANG	نسبت نقدینگی
مستقل	LEV	اهرم مالی
کنترلی	CEO OWN	مالکیت مدیر عامل

داده‌ها می‌باشد. انحراف معیار برابر با ریشه دوم واریانس است. مزیت انحراف معیار نسبت به واریانس، این است که هم‌بعد با داده‌ها می‌باشد. چولگی برابر با گشتاور سوم نرمال شده است. چولگی در حقیقت معیاری از وجود یا عدم تقارن تابع توزیع می‌باشد. برای یک توزیع کاملاً متقارن چولگی صفر و برای یک توزیع نامتقارن با کشیدگی به سمت مقادیر بالاتر چولگی مثبت و برای توزیع نامتقارن با کشیدگی به سمت مقادیر کوچکتر مقدار چولگی منفی است. در جدول ۲ میزان چولگی متغیرها مشاهده می‌گردد. کشیدگی برابر با گشتاور چهارم نرمال شده است، به عبارت دیگر کشیدگی معیاری از تیزی منحنی در نقطه ماکزیمم است.

در جدول بالا کمیت‌های توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه شده است. در مطالعه توزیع یک جامعه آماری مقدار نماینده که اندازه‌ها در اطراف آن توزیع شده‌اند را مقدار مرکزی می‌نامند و هر معیار عددی را که معرف مرکز مجموعه داده‌ها باشد، معیار گرایش به مرکز می‌نامند. میانگین و میانه از متداولترین معیارهای گرایش به مرکز هستند. انحراف معیار یکی از شاخص‌های پراکندگی است که نشان می‌دهد به طور میانگین داده‌ها چه مقدار از مقدار متوسط فاصله دارند. اگر انحراف معیار مجموعه‌ای از داده‌ها نزدیک به صفر باشد، نشانه آن است که داده‌ها نزدیک به میانگین هستند و پراکندگی اندکی دارند؛ در حالی که انحراف معیار بزرگ بیانگر پراکندگی قابل توجه

جدول ۲- آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	معیارهای تمرکز		معیار پراکندگی	
	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی
فرار مالیاتی	۰/۶۶	۰/۶۸	۰/۱۷	-۱/۷۵
شاخص حاکمیت شرکنی	۰/۱۵	۰/۱۴	۰/۰۹	۱/۱۳
اندازه ی هیئت مدیره	۲۰/۴۱	۲۰	۶/۵۱	-۰/۰۹
تعداد اعضای کمیته ی جبران خسارت	۱۵/۳۷	۱۵	۵/۲۴	-۰/۰۴
مدیر عامل رئیس شرکت	۰/۲۶	۰/۰۰۰	۰/۴۴	۱/۰۸
نسبت سود آوری	۰/۲۶	۰/۱۹	۰/۲۷	۲/۶۰
نسبت نقدینگی	۰/۱۴	۰/۱۳	۰/۱۰	۱/۱۴
اهرم مالی	۰/۶۴	۰/۶۶	۰/۱۷	-۰/۷۲
مالکیت مدیر عامل	۱/۴۴۶	۶/۴	۰/۶۰	۰/۸۴

جدول ۳- نتیجه آزمون مانایی فیلیپس پرون

متغیر	آماره	معنی داری	نتیجه
فرار مالیاتی	-۸/۷۹	۰/۰۰۰	مانا
شاخص حاکمیت شرکنی	-۳/۱۵	۰/۰۰۰	مانا
اندازه ی هیئت مدیره	-۱۰/۷۷	۰/۰۰۰	مانا
تعداد اعضای کمیته ی جبران خسارت	-۸/۱۹	۰/۰۰۰	مانا
نسبت سود آوری	-۶/۵۲	۰/۰۰۰	مانا
نسبت نقدینگی	-۷/۴۷	۰/۰۰۰	مانا
اهرم مالی	-۴/۴۰	۰/۰۰۰	مانا
مالکیت مدیر عامل	-۷/۷۲	۰/۰۰۰	مانا

H0: متغیر مورد بررسی نامانا می‌باشد.

H1: متغیر مورد بررسی مانا می‌باشد.

برای رد فرض صفر کفایت سطح معنی داری از ۰/۰۵ کمتر باشد. همانگونه که در جدول بالا ملاحظه می‌گردد سطح معنی داری در تمام موارد کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین مانا

متغیر مدیر عامل رئیس شرکت مجازی بوده و در تحلیل مربوط به مانایی و ایستایی مورد بررسی قرار نمی‌گیرد. فرض صفر در آزمون فیلیپس پرون بر عدم مانایی متغیرهای مورد بررسی استوار است و فروض را میتوان چنین نوشت:

برای رد فرضیه صفر و تایید معنی دار بودن همبستگی میبایست سطح معنی داری کمتر از ۰/۰۵ باشد. در جدول بالا میزان همبستگی در سطر اول و معنی داری همبستگی در سطر دوم نوشته شده است. در صورتی که معنی داری کمتر از ۰/۰۵ باشد همبستگی مورد نظر از نظر آماری معنی دار است. همانگونه که ملاحظه میشود در برخی موارد بین متغیرهای مستقل همبستگی ها معنی دار میباشند اما شدت همبستگی ها کمتر از مقداری است که احتمال وجود همخطی در مدل وجود داشته باشد. آزمون فرضیه های پژوهش از طریق تخمین مدل رگرسیونی انجام میشود. در ادامه مدل رگرسیونی مورد برازش قرار میگیرد و سپس فرضیه ها مورد بررسی قرار خواهند گرفت. در ابتدا برای تشخیص اینکه استفاده از روش پانل در برآورد مدل کارآمدتر است یا روش داده های تلفیقی، از آزمون چاو استفاده می شود.

بودن کلیه متغیرهای مورد بررسی ، مورد تایید است. با توجه به مانا بودن کلیه متغیر های مورد بررسی میتوان تخمین مدل رگرسیونی را انجام داد. قبل از تخمین مدل نمودار همبستگی متغیرهای مدل میتواند بسیار مناسب باشد. همبستگی نمایانگر همخطی اجزای مدل میباشد، همبستگی پیرسون اگر بیش از ۰/۷ و معنی دار باشد آنگاه احتمال وجود همخطی در مدل وجود دارد. در جداول ذیل همبستگی متغیرهای مورد بررسی از روش همبستگی پیرسون آورده شده است. فرض صفر در آزمون همبستگی بر عدم همبستگی معنی دار بین متغیرهای مورد بررسی استوار است و فرضیه ها را میتوان چنین نوشت:

H0: بین متغیرهای مورد بررسی همبستگی معنی دار وجود ندارد.

H1: بین متغیرهای مورد بررسی همبستگی معنی دار وجود دارد.

جدول ۴- همبستگی بین متغیرهای مدل

Correlation probability	TAX AVOIDANCE	BSIZE	CEO	CEOP	CSIZE	GINDEX	LEV	PROF	TANG
TAX AVOIDANCE	۱ ----								
BSIZE	۰.۵۷۶۸۶۵ ۰.۰۰۰۰	۱ ----							
CEO	۰.۱۹۷۵۱۶ ۰.۰۰۰۱	۰.۰۹۳۲۱۳ ۰.۰۶۰۰	۱						
CEOP	۰.۲۴۹۰۲۵ ۰.۰۰۰۰	۰.۰۴۰۰۰۱ ۰.۴۲۰۳	۰.۰۵۹۰۱۱ ۰.۲۳۴۳	۱					
CSIZE	۰.۴۷۳۳۳۱ ۰.۰۰۰۰	۰.۴۰۷۵۶۶ ۰.۰۰۰۰	۰.۰۶۷۱۳۵ ۰.۱۷۵۹	۰.۱۷۹۱۱۹ ۰.۰۰۰۰۳	۱				
GINDEX	۰.۰۷۸۵۹۳ ۰.۱۱۲۹	-۰.۰۴۱۰۲۳ ۰.۴۰۸۶	-۰.۰۲۶۱۶۴ ۰.۵۹۸۲	۰.۳۲۱۸۸۵ ۰.۰۰۰۰	۰.۰۸۰۱۵۸ ۰.۱۰۵۹	۱			
LEV	۰.۰۵۵۷۴۹ ۰.۲۶۱۲	-۰.۰۰۴۹۵۵ ۰.۹۲۰۵	۰.۰۰۹۴۵۲ ۰.۸۴۹۰	-۰.۲۷۰۸۳۰ ۰.۰۰۰۰	-۰.۰۰۵۱۹۵ ۰.۹۱۶۷	۰.۴۴۲۱۸۸ ۰.۰۰۰۰	۱		
PROF	۰.۲۹۹۴۴۲ ۰.۰۰۰۰	۰.۰۷۱۴۵۶ ۰.۱۴۹۷	۰.۱۰۴۷۸۸ ۰.۰۳۴۳	۰.۴۹۴۲۱۲ ۰.۰۰۰۰	۰.۰۷۱۵۳۱ ۰.۱۴۹۲	۰.۱۲۶۷۳۶ ۰.۰۱۰۴	۰.۰۴۴۵۸۶ ۰.۳۶۹۰	۱	
TANG	۰.۰۴۱۵۰۵ ۰.۴۰۳۱	۰.۰۵۶۳۷۶ ۰.۲۵۵۹	-۰.۰۱۲۰۱۸ ۰.۸۰۸۸	۰.۲۲۳۸۶۹ ۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۶۰۳۹ ۰.۰۹۰۳۲	۰.۳۱۱۲۱۶ ۰.۰۰۰۰	-۰.۰۳۴۹۰۵ ۰.۴۸۲۰	۰.۰۱۱۳۷۶ ۰.۸۱۸۸	۱

جدول ۵- نتایج آزمون چاو برای مدل رگرسیونی

نتیجه	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون	مدل رگرسیونی
استفاده از مدل پانل	۰/۰۰۰	(۶۷، ۳۳۲)	۱۱/۴۰	

هاสมن توانایی به دلیل برتری عمومی مدل اثرات ثابت رای به استفاده از اثرات ثابت میدهد. بنابراین در تخمین از اثرات ثابت استفاده میشود. نتایج تخمین مدل به روش پانل و با استفاده از اثرات ثابت در جدول زیر ارائه شده است.

معنی دار بودن ضرایب بدست آمده با آماره تی و سطح معنی داری مربوط به آن سنجیده میشود.

در ادامه برای اطلاع از وضعیت نرمالیتی پسماندهای مدل برازش یافته از آزمون جارک- برا و نمودار هیستوگرام<sup>۱</sup> استفاده می‌شود.

آماره جارک برا آماره ای با توزیع خی دو و درجه آزادی دو میباشد اگر این آماره از ۵/۷ کوچکتر باشد، میتوان نتیجه گرفت که توزیع آماری مورد نظر با توجه به جدول خی دو، نرمال میباشد.

جارک برا از فرمول ذیل برای بررسی نرمال بودن استفاده میکنند:

$$JB = n \left\{ \frac{(Skew)^2}{6} + \frac{(Kurt - 3)^2}{24} \right\}$$

که در آن:

SKEW: ضریب چولگی

KURT: ضریب کشیدگی

N: درجه آزادی

فرض صفر در آزمون چاو ( اف لیمر) بر عدم استفاده از پانل دیتا ( یعنی استفاده از داده های تلفیقی ) استوار است و فرضیه ها را میتوان چنین نوشت:

H0: نمیتوان در تخمین از روش پانل دیتا استفاده کرد

(باید از روش داده های تلفیقی استفاده کرد)

H1: میتوان در تخمین از روش پانل دیتا استفاده کرد.

برای رد فرضیه صفر و تایید استفاده از پانل دیتا مبنایست

سطح معنی داری کمتر از ۰/۰۵ باشد.

همانطور که در جدول بالا ملاحظه می‌شود سطح معناداری

آزمون چاو کمتر از  $\alpha=0/05$  محاسبه شده لذا با اطمینان ۹۵٪

امکان برآورد مدل با استفاده از روش پانل تأیید می‌شود. با توجه به اینکه فرض صفر آزمون چاو مبنی بر برابری عرض از مبدأها رد شد، در ادامه به منظور تشخیص وجود اثرات ثابت یا وجود اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می‌شود.

فرض صفر در آزمون هاسمن بر عدم استفاده از روش

اثرات ثابت ( یعنی استفاده روش اثرات تصادفی ) استوار است و

فرضیه ها را میتوان چنین نوشت: H0: نمیتوان در تخمین از

مدل اثرات ثابت در روش پانل دیتا استفاده کرد (باید از مدل

اثرات تصادفی در روش پانل دیتا استفاده کرد). H1: میتوان در

تخمین از مدل اثرات ثابت در روش پانل دیتا استفاده کرد.

برای رد فرضیه صفر و تایید استفاده از اثرات ثابت

مبنایست سطح معنی داری کمتر از ۰/۰۵ باشد. اما اگر سطح

معنی داری آزمون هاسمن  $prob=0/000$  محاسبه شود آزمون

جدول ۶- نتایج آزمون هاسمن مدل رگرسیونی

مدل رگرسیونی	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
(۱-۴)	۷/۸۸	۸	۰/۰۰۰	استفاده از اثرات ثابت

جدول ۷- نتایج برازش مدل رگرسیونی پانل دیتا

متغیر پاسخ = فرار مالیاتی			
متغیرهای مستقل	ضرایب رگرسیونی	آماره آزمون t	سطح معناداری
ثابت معادله (α)	۰/۰۰۸	۰/۸۲	۰/۰۰۰
شاخص حاکمیت شرکنی	۰/۰۲	۲/۷۹	۰/۰۰۵
سود آوری	۰/۱۱	۵۲/۲۳	۰/۰۰۰
مالکیت مدیر عامل	۰/۰۲	۱۶/۵۹	۰/۰۰۰
اهرم مالی	۰/۱۰	۲۶/۰۵	۰/۰۰۰
اندازه ی هیئت مدیره	۰/۰۱	۸۸/۵۴	۰/۰۰۰
نسبت نقدینگی	۰/۱۱	۳۱/۷۵	۰/۰۰۰
تعداد اعضای کمیته ی جبران خسارت	۰/۰۰۹	۷۰/۸۸	۰/۰۰۰
مدیر عامل رئیس شرکت	۰/۰۱	۹/۵۷	۰/۰۰۰
آماره آزمون F = ۸۷۶/۲		سطح معناداری = ۰/۰۰۰	
آماره دوربین واتسون :		ضریب تعیین = ۰/۹۹	
		۲/۰۶	

## جدول ۸- نتایج آزمون جارک برا برای مدل

پسماند مدل	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
رگرسیون	۲۱۳۴/۱۵	۰/۰۰۰	نرمال نبودن توزیع پسماند مدل

که بوسیله آماره زیر صحت آن مورد بررسی قرار می گیرد:

$$T = \frac{\hat{\beta}_1 - \beta_1}{SE(\hat{\beta}_1)} \sim t_{\frac{\alpha}{2}, N-k}$$

برای تصمیم گیری در مورد پذیرش یا رد فرضیه صفر، آماره T به دست آمده با t جدول که با درجه آزادی N-K در سطح اطمینان ۹۵٪ محاسبه شده مقایسه می شود، چنانچه قدرمطلق T محاسبه شده از t جدول بزرگتر باشد

$$|T| > t_{\frac{\alpha}{2}, N-k}$$

( )، مقدار عددی تابع آزمون در ناحیه بحرانی

قرار گرفته و فرض صفر ( $H_0$ ) رد می شود. در این حالت با

ضریب اطمینان ۹۵٪ ضریب مورد نظر ( $\beta_1$ ) معنی دار خواهد بود که دلالت بر وجود ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته دارد.

## بررسی فرضیه ها

در جدول ذیل روابط مورد بررسی در فرضیه ها مورد بررسی قرار گرفته است:

## جدول ۹- اثر متغیرهای مختلف بر فرار مالیاتی در مدل پانل

دیتا

معنی داری	اثر بر فرار مالیاتی	متغیر مورد نظر
***	۰/۰۲	شاخص حاکمیت شرکنی
***	۰/۱۱	سود آوری
***	۰/۰۲	مالکیت مدیر عامل
***	۰/۱۰	اهرم مالی
***	۰/۰۱	اندازه ی هیئت مدیره
***	۰/۱۱	نسبت نقدینگی
***	۰/۰۰۹	تعداد اعضای کمیته ی جبران خسارت
***	۰/۰۱	مدیر عامل رئیس شرکت

\*\*\*: معنی دار با اطمینان بیش از ۹۹ درصد

برای بررسی فرضیه اصلی پژوهش به آماره اف مدل رگرسیونی دقت میگردد. فرضیه های فرعی با استفاده از

با توجه به توزیع آماری خی دو در آزمون جارک برا فرض صفر بر نرمال بودن پسماند مدل رگرسیونی استوار است و با توجه به اینکه سطح معنی داری کمتر از ۰/۰۵ است، نتیجه گیری میشود که پسماند مدل نرمال نمیشود. همانطور که در جدول بالا ملاحظه می شود سطح معناداری آزمون جارک برا کمتر از  $\alpha=0/05$  محاسبه شده لذا با اطمینان ۹۵٪ توزیع پسماندها نرمال نمیشود. برای بررسی معنی دار بودن مدل رگرسیون از آماره F استفاده شده است. فرضیه صفر در آزمون F به صورت زیر خواهد بود:

$$\begin{cases} H_0 : \beta_1 = \beta_2 = \dots = \beta_k = 0 \\ H_1 : \beta_1 \neq \beta_2 \neq \dots \neq \beta_k \neq 0 \end{cases}$$

که بوسیله آماره زیر صحت آن مورد بررسی قرار می گیرد:

$$F = \frac{ESS/(K-1)}{RSS/(N-k)}$$

برای تصمیم گیری در مورد پذیرش یا رد فرضیه صفر، آماره F به دست آمده با F جدول که با درجات آزادی K-1 و N-K در سطح خطای ( $\alpha$ ) ۵٪ محاسبه شده، مقایسه می شود، اگر F محاسبه شده بیشتر از F جدول باشد ( $F > F_{\alpha(K-1, N-K)}$ ) مقدار عددی تابع آزمون در ناحیه بحرانی

قرار گرفته و فرض صفر ( $H_0$ ) رد می شود. در این حالت با ضریب اطمینان ۹۵٪ کل مدل معنی دار خواهد بود. در صورتی که مقدار F محاسبه شده کمتر از F جدول باشد فرض  $H_0$  پذیرفته شده و معنی داری مدل در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تأیید قرار نمی گیرد. با توجه به آماره اف در این پایان نامه صحت مدل رگرسیونی مورد تأیید است. همچنین برای بررسی اثر معنی دار متغیرها بر متغیر وابسته از آزمون تی استفاده میشود. برای بررسی معنی دار بودن ضرایب متغیرهای مستقل در هر مدل از آماره t استفاده شده است. فرضیه صفر در آزمون t به صورت زیر خواهد بود:

$$\begin{cases} H_0 : \beta_1 = 0 \\ H_1 : \beta_1 \neq 0 \end{cases}$$

H1: شرکت های ورشکسته بورسی قبل از فرار مالیاتی، نسبت نقدینگی کمتری نسبت به شرکت های غیرورشکسته دارند. در جدول ذیل ضریب مربوط به اثر گذاری سود آوری بر فرار مالیاتی ارائه گردیده است:

نتیجه	سطح معنی داری	ضریب مربوطه
تایید فرضیه فرعی دوم	***	۰/۱۱

\*\*\*: معنی دار با اطمینان بیش از ۹۹ درصد

با توجه به جدول بالا فرضیه فرعی اول مورد تایید است و میتوان بیان داشت:

شرکت های ورشکسته بورسی قبل از فرار مالیاتی، نسبت نقدینگی کمتری نسبت به شرکت های غیرورشکسته دارند.

فرضیه فرعی سوم

H0: شرکت های ورشکسته بورسی قبل از فرار مالیاتی، اهرم مالی بالاتری نسبت به شرکت های غیرورشکسته ندارند.

H1: شرکت های ورشکسته بورسی قبل از فرار مالیاتی، اهرم مالی بالاتری نسبت به شرکت های غیرورشکسته دارند.

در جدول ذیل ضریب مربوط به اثر گذاری سود آوری بر فرار مالیاتی ارائه گردیده است:

نتیجه	سطح معنی داری	ضریب مربوطه
تایید فرضیه فرعی دوم	***	۰/۱۰

\*\*\*: معنی دار با اطمینان بیش از ۹۹ درصد

با توجه به جدول بالا فرضیه فرعی اول مورد تایید است و میتوان بیان داشت:

شرکت های ورشکسته بورسی قبل از فرار مالیاتی، اهرم مالی بالاتری نسبت به شرکت های غیرورشکسته دارند.

فرضیه فرعی چهارم

H0: شرکت های ورشکسته بورسی قبل از فرار مالیاتی، نسبت عملکرد پایین تری نسبت به شرکت های غیرورشکسته ندارند.

H1: شرکت های ورشکسته بورسی قبل از فرار مالیاتی، نسبت عملکرد پایین تری نسبت به شرکت های غیرورشکسته دارند.

در جدول ذیل ضریب مربوط به اثر گذاری سود آوری بر فرار مالیاتی ارائه گردیده است:

نتیجه	سطح معنی داری	ضریب مربوطه
تایید فرضیه فرعی دوم	***	۰/۰۲

\*\*\*: معنی دار با اطمینان بیش از ۹۹ درصد

ضریب آماره ی تی مربوط به هر کدام از اثر های مورد بررسی تایید میگردد. در ادامه به تفکیک فرضیه های پژوهش مورد بررسی قرار گرفته اند.

### فرضیه اصلی

H0: پیش بینی فرار مالیاتی شرکت ها با استفاده از نسبت های مالی امکان پذیر نیست.

H1: پیش بینی فرار مالیاتی شرکت ها با استفاده از نسبت های مالی امکان پذیر است.

در جدول ذیل آزمون مربوط به فرضیه اصلی مورد بررسی قرار گرفته است.

### جدول ۱۰- بررسی فرضیه اصلی پژوهش

آماره اف مدل	سطح معنی داری	نتیجه
۸۷۶/۲	***	

\*\*\*: معنی دار با اطمینان بیش از ۹۹ درصد

با توجه به جدول بالا فرضیه اصلی پژوهش مورد تایید است و میتوان بیان نمود:

پیش بینی فرار مالیاتی شرکت ها با استفاده از نسبت های مالی امکان پذیر است.

### فرضیه فرعی اول

H0: شرکت های ورشکسته بورسی، قبل از فرار مالیاتی، نسبت سودآوری کمتری نسبت به شرکت های غیر ورشکسته ندارند.

H1: شرکت های ورشکسته بورسی، قبل از فرار مالیاتی، نسبت سودآوری کمتری نسبت به شرکت های غیر ورشکسته دارند.

در جدول ذیل ضریب مربوط به اثر گذاری سود آوری بر فرار مالیاتی ارائه گردیده است:

ضریب مربوطه	سطح معنی داری	نتیجه
۰/۱۱	***	تایید فرضیه فرعی اول

\*\*\*: معنی دار با اطمینان بیش از ۹۹ درصد

با توجه به جدول بالا فرضیه فرعی اول مورد تایید است و میتوان بیان داشت:

شرکت های ورشکسته بورسی، قبل از فرار مالیاتی، نسبت سودآوری کمتری نسبت به شرکت های غیر ورشکسته دارند.

### فرضیه فرعی دوم

H0: شرکت های ورشکسته بورسی قبل از فرار مالیاتی، نسبت نقدینگی کمتری نسبت به شرکت های غیرورشکسته ندارند.

با توجه به جدول بالا فرضیه فرعی اول مورد تایید است و میتوان بیان داشت:

شرکت های ورشکسته بورسی قبل از فرار مالیاتی، نسبت عملکرد پایین تری نسبت به شرکت های غیرورشکسته دارند.

### نتیجه گیری

مالیات ابزار تأمین مالی دولت ها می باشد که پرداخت صحیح و به موقع آن بخش با اهمیتی از مسئولیت اجتماعی بنگاه های اقتصادی تلقی می گردد. که در این راستا بهبود کارایی تشخیص و وصول مالیات از فعالیت های اقتصادی با اهمیت تلقی می گردد. یکی از گام های اساسی در تحقق این امر بهبود مدیریت تمکین مالیاتی با شناسایی و ارزیابی عوامل مؤثر بر ریسک مالیاتی می باشد. با سنجش عواملی نظیر اندازه شرکت، نوع مالکیت، نوع صنعت و همچنین نسبت های مالی و سایر مؤلفه های تأثیرگذار مؤدیان با ریسک بالا شناسایی و در اولویت حسابرسی قرار می گیرند مشروط سازی انتخاب برای حسابرسی موجب می گردد تا سهم بیشتری از ثقل های مالی و مالیاتی مؤدیان شناسایی گردد. سازمان امور مالیاتی برای شناسایی و انتخاب مؤدیان جهت حسابرسی، به دلیل محدودیت منابع و تعداد بسیار زیاد مؤدیان، نیازمند روشی سیستماتیک و بر مبنای ریسک می باشد. انتخاب و اعمال یک استراتژی تمکین توسط سازمان مالیاتی، عکس العمل متناسب با سطح ریسک تمکین هر کدام از مؤدیان می باشد. انتخاب مؤدی بر اساس معیار ریسک و برنامه ریزی حسابرسی، نیازمند شناسایی سطح ریسک هر مؤدی و شناسایی ریسک هر مؤدی مستلزم شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک می باشد. سازمان امور مالیاتی کشور باید در فرایند مدیریت ریسک، طبقه بندی مؤدیان به دلیل نیاز به استراتژیهای مالیاتی متفاوت و نیاز به عکس العمل و دامنه حسابرسی متفاوت و نیز تفاوت در فرایند بازنگری ریسک هر طبقه در سال های مختلف، در اولویت اقدامات قرار دهد تا بتواند منابع مادی و انسانی خود را از طریق عدم تمرکز بر مؤدیان با ریسک کم و اعتماد به خوداظهاری ایشان مدیریت نموده و همزمان با اجرای سیستم مدیریت ریسک، منابع و نیروی انسانی را در جهت ارتقای کیفیت و کمیت خدمات قابل ارائه به مؤدیان، آموزش و فرهنگ سازی تمکین داوطلبانه مالیاتی اختصاص دهد.

داده های جمع آوری شده از آمارهای ارائه شده توسط نرم افزارهایی همچون ره آورد نوین برای شرکت های نمونه آماری در بورس اوراق بهادار به بررسی فروض پرداخته شد. در این پژوهش نمونه آماری شامل ۷۸ شرکت در آستانه فرار مالیاتی در بورس اوراق بهادار تهران در طی سالهای ۱۳۹۷ تا ۱۳۹۸ به

صورت سالیانه میباشند. نتایج حاصل از تحقیقات نشان می دهد در نتیجه این آزمون مشخص گردید متغیر اندازه مؤدی با متغیر وابسته ریسک مؤدی ارتباط معکوس معنی داری دارد. به عبارت دیگر ریسک تمکین شرکت های بزرگ کمتر از ریسک تمکین شرکت های کوچکتر است و این موضوع با فرضیه سیاسی که در آن مطرح می شود: شرکت های بزرگتر کمتر متمایل به مدیریت مالیات از طریق کم اظهاری سود خالص به دلیل عدم ایجاد حساسیت و توجه اضافی توسط دولت می باشند، مطابقت دارد. شرکت های بزرگتر به دلیل وجود سیستم حاکمیت شرکتی قویتر، الزامات قانونی خاص، مقررات مالی سخت گیرانه تر، شفافیت بالاتر و نیز اداره آنها توسط مدیران حرفه ای و کار بلد، قاعدتا از دیدگاه سازمان مالیاتی ریسک کمتری خواهند داشت، که نتایج تحقیق حاضر آنرا نیز تایید می نماید.

استفاده از ظرفیت های قانونی مواد ۱۶۹، مکرر موضوع قانون مالیات های مستقیم نسبت به تکمیل و تقویت بانک های اطلاعاتی سازمان اقدام نمود تا با شناسایی و ارزیابی ریسک مالیاتی مؤدیان در نظام مالیات بر ارزش افزوده زمینه انتخاب مؤدیان برای حسابرسی را با استفاده از قواعد ریسک فراهم نمود. مشروط سازی انتخاب برای حسابرسی بر پایه قواعد ریسک مالیاتی موجب می گردد تا سهم بیشتری از ثقل های مالیاتی کشف گردد.

بررسی تجارب کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه نیز نشان میدهد با توجه به فعالیتهای انجام شده در زمینه حسابرسی مبتنی بر ریسک میتوان این کشورها را در سه سطح پایین، متوسط و بالا جای داد. دستگاه مالیاتی می تواند به عنوان بزرگترین استفاده کننده از نتایج این پژوهش، سیستمی را طراحی و اجرا نماید تا با اتخاذ شیوه های عادلانه و معقول، مؤدیان مالیات گریز را شناسایی و مجازات پیش بینی شده در قانون را برای آنها به کار گیرد. این خود یکی از جنبه های نوآوری و جدید بودن پژوهش حاضر است؛ که اگر تاکنون چنین پژوهش انجام شده بود قطعاً سیستم مالیات بر ارزش افزوده فعلی با توسل به نتایج آن نواقص متعدد فعلی را نمی داشت و کارایی آن چندین برابر می شد. با توجه به تقسیم بندی مالیات ها به دو گروه عمده مستقیم و غیر مستقیم پژوهش حاضر به نیت بررسی عوامل و ارائه مدلی جهت ارزیابی ریسک مؤدیان در گروه مالیات های غیر مستقیم می پردازد که مالیات بر ارزش افزوده یکی از انواع مالیات های غیر مستقیم است. لذا در راستای این پژوهش هفت فرضیه تدوین گردید که پس از آزمون فرضیات نتایج پژوهش نشان داد، از بین عوامل مؤثر مورد بررسی در پژوهش بر ریسک حسابرسی (رسیدگی)



یک روش جدید و مدرن در دنیای امروز به سازمان امور مالیاتی جهت انجام رسیدگی‌های مالیاتی پیشنهاد گردیده است.

### فهرست منابع

- \* توکل، محمد، (۱۳۹۰)، "فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی انگلیسی به فارسی و فارسی به انگلیسی، تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، چاپ دوم.
- \* جباری، حسین و ابوالفضل کوشافر، (۱۳۹۳)، "ارزیابی عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ۱۸، صص ۹۸-۸۱.
- \* حساس یگانه، یحیی، اسحاق بهشور و مسعود شکری کیانی، (۱۳۹۷)، "رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و نرخ مؤثر مالیاتی"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۳۸، صص ۳۰-۱.
- \* رضایی، عماد و ابراهیم عباسی، (۱۳۹۵)، "تأثیر سرمایه فکری بر نسبت ارزش افزوده اقتصادی به سود حسابداری و نسبت ارزش افزوده بازار به سود حسابداری"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۳۱، صص ۱۴۴-۱۲۷.
- \* سیدنورانی، سیدمحمدرضا و سعید توتونچی ملکی، (۱۳۸۹)، "بررسی برخی از چالش‌ها و موانع قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران"، مطالعه موردی فعالان صنف طلا و جواهر، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، شماره ۸، صص ۸۰-۴۹.
- \* ضیایی بیگدلی، محمدتقی و فرهاد طهماسبی بلداجی، (۱۳۸۳)، "مالیات بر ارزش افزوده: مالیاتی مدرن"، تهران، انتشارات پژوهشکده امور اقتصاد.
- \* عاملی، آنژلا و ناهید افشاری، (۱۳۹۲)، "بررسی مشکلات رویه و دستورالعمل فرآیند رسیدگی پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی واحدهای مالیات بر ارزش افزوده استان تهران)"، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۷، صص ۱۲۴-۹۹.
- \* عبداللهی، شهرام و سعید خدایار یگانه، (۱۳۸۸)، "حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده"، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۹، صص ۷۱-۶۱.
- \* عباس پور، سعید و رحمت اله محمدی پور، (۱۳۹۸)، "امکان‌سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور"، فصلنامه

مالیاتی مؤدی ارتباط بین ارائه اظهارنامه مالیاتی و دوره رسیدگی معاملات مؤدی با ریسک حسابرسی معکوس است اما ارتباط بین حجم معاملات مؤدی با ریسک حسابرسی مستقیم است و همچنین نتایج بیانگر عدم وجود رابطه بین عضویت شرکت مؤدی در بورس و نسبت‌های سودآوری مودیان (بازده سرمایه در گردش، بازده سهام، سود هر سهم) با ریسک حسابرسی (رسیدگی) مؤدی بود. طی سالیان گذشته مطالعات متعددی در زمینه مالیات بر ارزش افزوده صورت گرفته است، اما شمار مطالعات در زمینه حسابرسی و ممیزی این مالیات بسیار اندک بوده است. علاوه بر این در این مطالعات به صورت مستقیم به موضوع چالش‌های پیش روی حسابرسی و ممیزی مالیات بر ارزش افزوده پرداخته نشده و به صورت ضمنی به آن اشاراتی شده است. از جمله پژوهش‌های مشابه با این پژوهش در خارج از کشور می‌توان به پژوهش درسا و همکاران ۲۰۱۵ اشاره کرد که آنان در این پژوهش مهمترین چالش‌های پیش روی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور اتیوپی را عدم آگاهی کافی مودیان، فرهنگ ضعیف مالیاتی آنان و سیستم ضعیف اجرایی مالیات بر ارزش افزوده بیان کردند که با نتایج حاصل از پژوهش حاضر انطباق دارد. در تحقیق آقای رضانی و همکاران با ارائه مدلی جهت ارزیابی مودیان اشخاص حقوقی از نظر ریسک مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند و وجه افتراق این تحقیق با پژوهش ایشان در این است که با توجه به تقسیم‌بندی مالیات‌ها به دو گروه عمده مستقیم و غیر مستقیم یکی از منابع مالیات‌های مستقیم مالیات بر عملکرد (سود مشمول مالیات) شرکت‌ها است که آقای رضانی با این دید پژوهش خود را انجام داده‌اند در حالی که تحقیق حاضر به نیت بررسی عوامل و ارائه مدلی جهت ارزیابی ریسک مودیان در گروه مالیات‌های غیر مستقیم می‌پردازد که مالیات بر ارزش افزوده یکی از انواع مالیات‌های غیر مستقیم است. در تحقیق دیگری آقای عبدی و همکاران ایشان به بررسی حسابرسی مالیاتی در ارزش افزوده در ایران و سایر کشورها پرداخته‌اند و بدون ارائه مدل یا فرضیه‌ای خاص صرفاً به صورت چالش موانع استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده را بررسی و با سایر کشورها مقایسه نموده‌اند. در حالی که در این تحقیق ما ضمن شناسایی موانع و چالش‌های استقرار نظام مالیاتی در ایران به دنبال ارائه مدلی جهت طبقه‌بندی مودیان بر اساس ریسک هستیم. در تحقیق بعدی با موضوع «حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجاربی از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه» که توسط آقایان بزرگری خانقاه و فیض پور اجرا گردید حسابرسی مبتنی بر ریسک در کشورهای مختلف مورد مطالعه قرار گرفته و روش حسابرسی مبتنی بر ریسک به عنوان

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۴۱، صص ۲۶۲-۲۲۹.

\* عبدی، محمدرضا، رضا رسولی شمیرانی و مجتبی امیری، (۱۳۹۳)، "حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، با تأکید بر ریسک حسابرسی"، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۳، صص ۹۰-۶۷.

\* معاونت مالیات بر ارزش افزوده، (۱۳۹۵)، "مبانی محاسباتی مالیات بر ارزش افزوده"، دفتر انتشارات و مطالعات توسعه‌ای.

\* ملکی، علیرضا و حمید لیوانی، (۱۳۹۱)، "چالش‌های پیش روی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در بخش خدمات در ایران"، اولین همایش منطقه‌ای رویکردهای نوین حسابداری و حسابرسی، بندرگز.

\* موسوی چهارمی، یگانه، (۱۳۹۵)، "راه‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای جلوگیری از آن"، پژوهشکده امور اقتصادی.

\* ناصرآبادی، دلیر، (۱۳۸۹)، "حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده: چالش‌های موجود"، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۱۱، صص ۸۲-۷۵.

\* Chandra, P., and Long, C, (2013), "VAT Rebates and Export Performance in China: Firm-level Evidence", *Journal of Public Economics*, No.102, PP. 13-22.

\* Dheressa, Hantamu, & Yadeta, Debela, (2015), "Challenges of Value Added Tax Administration: The Case of East Wollega Zone", *Research Journal of Financial and Accounting*, (6)2.

\* Ernst & Young, (2014), "The Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide", Ernst & Young's Tax Services.

\* Hamedian Hamed, Rahdarian Azar, Kavyani Mohsen, (2014), "Information Content of Income, Tax Avoidance and Taxable Income Management", *Accountancy Business and the Public Interest*, Vol. 13, PP. 1-21.

\* Lisowsky, P., L.Robinson, and A. Schmidt, (2012), "Do Publicly Disclosed Taxreserves Tell us about Privately Disclosed Tax Shelter Activity?", Workingpaper, University of Illinois at UrbanaChampaign.

\* Tait, Alen A, (2011), "Value Added Tax: Administrative and Policy Issues", *The International Monetary Fund Publication*

## یادداشت‌ها

<sup>1</sup> Histogram