

## شناسایی و اولویت بندی ریسک های عدم تمکین مالیاتی

رضا کامیاب تیموری

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
Rezakamyab1350@Gmail.com

غلامرضا فرساد امان الهی

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)  
g.f1966@yahoo.com

امیررضا کیقبادی

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
a.keyghobadi@iauctb.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۵/۱۳ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۶/۰۲

### چکیده

در دو دهه اخیر، برای کاهش اندازه شکاف مالیاتی، رویکرد سازمان های مالیاتی توسعه یافته به سوی مدیریت تمکین گرایش یافته و ساختار ادارات مالیاتی به این سو تغییر نموده است. در مدیریت مالیاتی تمکین محور، شناسایی ریسک های عدم تمکین برای اتخاذ استراتژی های پیشگیرانه دارای اهمیت می باشد. در این تحقیق پس از انجام مصاحبه های نیمه ساختار یافته با ۳۰ نفر از خبرگان مالیاتی، و با روش تحلیل تم و کدگذاری، ریسک های عدم تمکین مالیاتی شناسایی و سپس با توزیع فرمهای مقایسه زوجی در نمونه آماری و استفاده از روش AHP، رتبه بندی شده اند. محرک ریسک ناشی از فرایندهای اجرایی در رتبه اول، محرک ریسک ناشی از قوانین و سطح تکنولوژی در رتبه های دوم و سوم و ریسک های ناشی از سطح دانش سازمان در جایگاه آخر قرار گرفته اند. نوآوری این تحقیق شناسایی ریسک های عدم تمکین با منشاء داخلی است که امکان تغییر و اصلاح آنها از طریق سیاست گذاری سازمان امور مالیاتی، با هدف پیشگیری از عدم تمکین، وجود دارد. بنابراین سازمان مالیاتی می تواند با استفاده از نتایج این تحقیق و انجام اصلاحاتی در مدیریت تمکین مالیاتی نقش موثرتری ایفا نماید.

**واژه های کلیدی:** ریسک عدم تمکین مالیاتی، شکاف مالیاتی، مدیریت تمکین مالیاتی، AHP، تحلیل تم.

## ۱- مقدمه

یکی از اهداف اصلی دستگاه مالیاتی در تمام کشورهای جهان، وصول مالیات های حقه دولت با حداقل هزینه های اداری و حداکثر تمکین مؤدیان می باشد. در این راستا، استراتژی غالب برای مدیریت مالیاتی، جلب مشارکت همه آحاد مؤدیان نسبت به پرداخت داوطلبانه مالیات از طریق افزایش اعتماد آنان به نظام مالیاتی و کاهش هزینه های تمکین می باشد (کاواجا و همکاران، ۲۰۱۱). با این وجود، در فرآیند مالیات ستانی، همواره برخی از مؤدیان به دلیل ضعف دستگاه مالیاتی و وجود برخی ایرادات در قوانین و مقررات مالیاتی، یا فرایندهای اجرایی، عامدانه و یا از روی سهل انگاری یا بی توجهی، به تکالیف خود عمل نمی کنند. اگرچه، حذف کامل این پدیده در نظام مالیاتی هر کشوری تقریباً امری غیر ممکن است، اما، سازمان های مالیاتی در کشورهای پیشرفته، با آگاهی کامل از این واقعیات، از طریق طراحی، اجرا و پیاده سازی برنامه های مدیریت تمکین، به طور مستمر در صدد کاهش و یا به حداقل رساندن موارد عدم تمکین مالیاتی هستند. از این رو، بهبود مستمر تمکین از طریق اجرای برنامه های مدیریت تمکین مالیاتی، به یکی از ارکان اصلی مدیریت مالیاتی در نظام های مالیاتی کشورهای توسعه یافته تبدیل شده است (سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه، ۲۰۱۷). شناسایی ریسک های تمکین، ارزیابی و اولویت بندی این ریسک ها، تحلیل رفتار تمکین مؤدیان و طراحی و پیاده سازی استراتژی های برخورد با این ریسک ها از ارکان اصلی برنامه مدیریت تمکین می باشد (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۷).

امروزه، رویکرد کلی در همه کشورهای توسعه یافته و برخی از کشورهای در حال توسعه، حرکت به سمت مدیریت مالیاتی مبتنی بر بهبود تمکین است. در این راستا، این کشورها، برای کاهش اندازه شکاف مالیاتی، اقدام به اجرا و پیاده سازی برنامه مدیریت ریسک تمکین می کنند (کاواجا و همکاران، ۲۰۱۱).

نگاهی به نقاط ضعف و کاستی های نظام مالیاتی کشور نشان می دهد، تحول نظام مالیاتی همواره موضوع بسیار مهمی برای فعالان دولتی و بخش خصوصی بوده است. ضرورت اجرای این تحول در اسناد بالا دستی و برنامه های کشور نیز به دفعات مورد توجه قرار گرفته است، به نحوی که از برنامه سوم توسعه تا برنامه ششم توسعه، بر اهمیت و ضرورت اجرای این طرح تاکید شده است (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۷). تحقیقات تجربی بسیاری در زمینه کاهش شکاف مالیاتی و شناسایی عوامل تمکین مالیاتی انجام شده، که نتایج تحقیقات، حاکی از وضعیت نامناسب تمکین مالیاتی در ایران است. در دوره آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده، شکاف سیاستی در استان های ۳۱ گانه کشور به طور متوسط ۳۵/۲ درصد و شکاف تمکین ۳۳/۷ درصد بوده است. یعنی، از هر

۱۰۰ ریالی که در الگوی مالیات بر ارزش افزوده ایده آل و بدون اختلال قابل وصول بود، تنها ۳۱/۱ ریال وصول شده است (میر جلیلی و همکاران، ۱۳۹۸). کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرف، با لحاظ کردن معافیت ها و تعدیلات لازم در قانون مالیات بر ارزش افزوده ۵۵ درصد محاسبه شده است (ایزدخواستی، ۱۳۹۷).

طرح تحول نظام مالیاتی یکی از محورهای اصلی طرح تحول اقتصادی دولت است و براساس آن «طرح جامع مالیاتی» به عنوان طرح همه جانبه تحول نظام مالیاتی کشور از دهه پیش در دستور کار سازمان امور مالیاتی کشور قرار داشته است (مولایی پور، ۱۳۹۳). بنابراین اهمیت موضوع مدیریت تمکین مالیاتی برای اتخاذ تصمیم و سیاست گذاری با رویکرد پیشگیری از عدم تمکین، بیشتر نمایان می گردد.

جهت تعیین استراتژی های پیشگیرانه برای برخورد با موارد عدم تمکین در راستای مدیریت مالیاتی تمکین محور، تعیین مولفه ها و شاخص ها و موانع عدم تمکین داوطلبانه مؤدیان امری ضروری است، زیرا قبل از شناسایی موانع و دلایل عدم تمکین مؤدیان امکان تعیین استراتژی، هدف گذاری و برخورد با آن ممکن نیست. محرک ها و شاخص های عدم تمکین در سطح بازار (ریسک های کلان و راهبردی) را می توان با بررسی قوانین و مقررات مالیاتی و همچنین فرآیندهای مالیاتی و با مراجعه به خبرگان، شناسایی کرد. شناسایی در این سطح، منجر به اتخاذ استراتژی ها و برخورد سیستماتیک با ریسک ها می شود (سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه، ۲۰۱۷). علیرغم اهمیت شناسایی ریسک های تمکین در مدیریت تمکین مالیاتی و ضرورت برخورد با آنها جهت کاهش شکاف مالیاتی، افزایش درآمد مالیاتی و ایجاد عدالت مالیاتی، طبق بررسی های به عمل آمده، تاکنون در داخل کشور تحقیق مدونی در سطح راهبردی (از بالا به پایین) جهت شناسایی محرک ها یا عوامل ایجاد کننده داخلی ریسک ها انجام نشده است. این تحقیق به عنوان نوآوری تمرکز را از مالیات دهندگان فردی به محیط بزرگتر تمکین سوق میدهد. از این رو دارای نوآوری در بافت تحقیق می باشد و با توسعه مفهوم مدیریت تمکین مالیاتی و شناسایی محرک های عدم تمکین مالیاتی، دیدگاهی نوین برای تعیین استراتژی های پیشگیرانه به وجود می آورد. هدف اصلی این تحقیق، بررسی و شناسایی محرک ها و شاخص های عدم تمکین مالیاتی از جنبه قوانین و مقررات و فرایندهای اجرایی بوده است. بنابراین سوالات اصلی این تحقیق بشرح زیر است:

- ۱) محرک ها و شاخص های داخلی ریسک عدم تمکین مالیاتی کدامند؟
- ۲) اولویت بندی آنها به چه صورت می باشد؟

ریزی شده و کارکرد ارزیابی ریسک از کارکرد اجرای حسابرسی تفکیک می شود.

نتایج مطالعه ای با عنوان جرایم مالیاتی و تمکین در شرکتهای کوچک و متوسط مالزی که توسط یونس، راملی و ابوحسن (۲۰۱۷)، انجام شده حاکی از این است که تمام عناصر جریمه های مالیاتی یعنی نرخ و مجازات با تمکین مالیاتی رابطه معناداری دارند.

داسیلوا و همکاران (۲۰۱۹)، به بررسی دو سیاست مالیات اجباری و مالیات داوطلبانه در چارچوب شیب لغزنده در کشور برزیل پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می دهد تعامل مبتنی بر اعتماد بین مالیات دهندگان و ماموران مالیاتی منجر به پرداخت مالیات داوطلبانه خواهد شد. این در حالی است که، سیاست مبتنی بر فشار و زور منجر به پرداخت مالیات اجباری می شود و مالیات دهندگان تمایلی به پرداخت مالیات ندارند.

جانک و ویسر (۲۰۱۹)، به بررسی تاثیر فسادهای خرد بر اخلاق مالیاتی در کشورهای جنوب آفریقا پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد یکی از موانع افزایش تمایل به پرداخت مالیات می تواند اخذ رشوه توسط مقامات دولتی باشد. پژوهش آنها نشان داد، فساد، هرچند کوچک، اخلاق مالیاتی را فرسوده می کند. همچنین، آنها بیان می کنند فسادهای کوچک علاوه بر اینکه بطور مستقیم اخلاق مالیاتی را متاثر می سازد، سطح اعتماد جامعه به ماموران مالیاتی را کاهش می دهد و اینگونه (بطور غیرمستقیم) اخلاق مالیاتی را نیز تحت تاثیر قرار می دهد. ایزدخواستی (۱۳۹۷)، در پژوهشی به تحلیل عملکرد، کارایی و وصول و چالشهای اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در دوره اجرای آزمایشی در ایران پرداخت. نتایج بیانگر این است که نرخ استاندارد، معافیتها، آستانه مالیاتی، شیوه اجرا و قوانین مالیاتی بر عملکرد و کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده اثرگذار بوده است. در نهایت، کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرف، با لحاظ کردن معافیت ها و تعدیلات لازم در قانون مالیات بر ارزش افزوده ۵۵ درصد محاسبه شده است.

میر جلیلی و همکاران (۱۳۹۸)، در تحقیقی با عنوان برآورد شکاف سیاستی و تمکین مالیات بر ارزش افزوده در استانهای کشور، به این نتیجه رسیدند که شکاف سیاستی در استانهای ۳۱ گانه کشور به طور متوسط ۳۵/۲ درصد و شکاف تمکین ۳۳/۷ درصد است. یعنی، از هر ۱۰۰ ریالی که در الگوی مالیات بر ارزش افزوده ایده آل و بدون اختلال قابل وصول بود، تنها ۳۱/۱ ریال وصول شده است. این نتایج، فقط از حیث درآمد از دست رفته مالیات بر ارزش افزوده حائز اهمیت نیست، بلکه از حیث اختلالی که در فرآیند تولید ایجاد می کند و فاصله ای که از توصیه سیاستی دایموند- میرلس ایجاد شده، نیز در خور توجه است

در این تحقیق، ابتدا به تعاریف تمکین مالیاتی و ارائه نتایج تعدادی از تحقیقات خارجی و داخلی و مبانی نظری موجود، پرداخته شده است. سپس با تشریح روش شناسی تحقیق و چگونگی جمع آوری داده ها، تجزیه و تحلیل اطلاعات انجام شده و در پایان ضمن تشریح یافته های تحقیق، نتیجه گیری و پیشنهادات تحقیق ارائه گردیده است.

## ۲- پیشینه تحقیق

بحث تمکین مالیاتی که اغلب از دیدگاه مؤدی مورد مطالعه قرار می گیرد در ادبیات اقتصاد نظری، بر اساس تئوری کلاسیک حداکثر کردن مطلوبیت مورد انتظار شکل می گیرد که طبق این تئوری، زمانی که هزینه های تمکین (مقدار مالیات پرداخت شده، زمان و سایر هزینه های صرف شده جهت تمکین مالیاتی) بیش از منافع خالص عدم رعایت باشد مؤدیان مالیات خود را پرداخت نخواهند کرد. در چنین حالتی حداکثر مطلوبیت مؤدی بستگی به احتمال شناسایی وی توسط سازمان مالیاتی و اقدامات سازمان مذکور برای اجرای قانون دارد (اندرونی، ۱۹۹۸).

مطالعات تجربی بسیاری سعی در تعریف تمکین مالیاتی داشته اند. تمکین مالیاتی را به عنوان تمایل مؤدی به رعایت قانون و اظهار درآمدها و هزینه ها به طور صحیح و پرداخت به موقع همه مالیات ها تعریف می نمایند (پلیل، ۲۰۱۱).

پایل (۱۹۹۱)، در مطالعه خود تحت عنوان اقتصاد تمکین مؤدیان مالیاتی، نظام مجازات و جرایم مالیاتی را یکی از گلوگاه های دستگاه مالیاتی دانسته و اعتقاد دارد نظام صحیح مجازات و جریمه، ابزاری اساسی برای افزایش سطح تمکین مالیاتی است. وی به این نتیجه رسیده است که جرایم کمتر ولی قاطعانه، بیشتر از جرایم سنگین که به طور موردی و غیر قطعی تعلق میگیرند، بر کاهش فرار مالیات مؤثر هستند. کاواجا و همکاران (۲۰۱۱)، در کتابی تحت عنوان حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، روش ها و تجربیات کشورها، مطالب مطرح شده در کنفرانس بین المللی استانبول، به انضمام چارچوب، اصول، روش ها، ساختار و تجربیات کشورهای مختلف در زمینه حسابرسی مبتنی بر ریسک را به تفصیل ارائه و مدیریت ریسک را عنصری کلیدی در استراتژی سازمان مالیاتی مدرن تلقی نموده و نتیجه گیری کرده اند که سازمان مالیاتی باید با هزینه / منفعت کردن روش ها و تکنیک های خود: (۱) تمکین مالیاتی توسط مؤدیان را به منظور شناسایی و پیش گیری از رفتار مجرمانه مدیریت کرده و (۲) بوسیله ارائه خدمات و آموزش مناسب مؤدیان را در تمکین و پرداخت تعهدات مالیاتی شان کمک نماید. چنین سیستم مدرنی بر پایه خوداظهاری و تمکین داوطلبانه توسط مؤدیان پایه

و نهایتاً" به بازنگری سیاستی در قانون مالیات بر ارزش افزوده و فراخوان‌های آن و همچنین، تمرکز امکانات اجرایی نظام مالیاتی در استان‌هایی که بیشترین شکاف تمکین را دارند، توصیه شده است.

هرندی سرآسیایی (۱۳۹۲)، در مطالعه خود با عنوان روش‌های بهبود تمکین مالیاتی با استفاده از پرسش‌نامه، عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی را در ۴ گروه شناسایی و به شرح زیر بیان نموده است:

الف) عوامل اجتماعی (شامل کنترل مسئولین مالیاتی و جلوگیری از بروز فساد میان آنها، توسعه عدالت مالیاتی، جلوگیری از فرار مالیاتی از طریق حذف اقتصاد زیرزمینی و شغل‌های کاذب، مصرف صحیح منابع مالیاتی توسط دولت و شفافیت گزار شگری در این خصوص، اطلاع‌رسانی مناسب توسط رسانه‌های جمعی در خصوص مالیات، متناسب‌سازی نرخهای مالیاتی با میزان سودآوری فعالیت‌های مختلف و پرهیز از یکنواختی در نرخهای مالیاتی)، ب) عوامل فردی (شامل مسئولیت‌پذیری فرد در قبال جامعه، اعتقاد و اعتماد به مسئولین کشور و تقویت باورهای سیاسی و تسلط مؤدیان به قوانین مالیاتی)، ج) عوامل ساختاری (شامل التزام و احترام فرد به قوانین موضوعه، نظام جامع اطلاعات و مکانیزاسیون امور مالیاتی)، د) عوامل قانونی (شامل تشدید مجازاتهای مالیاتی و افزایش جرایم نقدی مالیاتی). در تحقیقی با عنوان ارائه مدلی برای اندازه‌گیری تمکین مالیاتی در سطح هر مؤدی مالیاتی (اشخاص حقوقی) که توسط باباجانی و باقری (۱۳۹۶)، انجام شده، با استفاده از پرسش‌نامه، شاخص‌هایی برای موارد عدم تمکین در سطح هر مؤدی (پرونده اشخاص حقوقی) مشخص و بر اساس نمره دهی به این شاخص‌ها، مؤدیان را به ۴ گروه تقسیم و مدلی برای تعیین گروه ریسک مؤدی (در سطح هر مؤدی) و استراتژی نحوه برخورد با مؤدی ارائه شده است.

باقری و باباجانی (۱۳۹۸)، در تحقیقی با عنوان شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در ایران پس از انجام مطالعات اکتشافی و بررسی تحقیق‌های انجام شده و نیز با در نظر گرفتن شرایط محیطی حاکم بر کشور ایران، عوامل مذکور را در ۸ مؤلفه و ۴۰ شاخص طبقه‌بندی و با به‌کارگیری روش دلفی فازی، نظرات ۶۱ خبره در خصوص تأثیر هر یک از شاخص‌های مذکور بر تمکین مالیاتی را دریافت و مورد تحلیل قرار داده‌اند. نتایج تحقیق بیانگر آن بوده که از نظر خبرگان، کم بودن هزینه تمکین برای مؤدیان، سیستم کارآمد اطلاعات مالیاتی، رسیدگی و حسابرسی مالیاتی، پیچیدگی قوانین و مقررات بر تمکین مالیاتی اثرگذار می‌باشند.

پور حیدری، سالاری و خدای پور (۱۳۹۹)، در تحقیق خود با عنوان بررسی تأثیر فناوری اطلاعات و ارتباطات بر جمع‌آوری مالیات، به این نتیجه رسیدند که استفاده از فناوری اطلاعات موجب افزایش دسترسی سازمان امور مالیاتی به اطلاعات مالیاتی، افزایش تمکین مالیاتی شرکت‌ها و کاهش هزینه‌های تمکین مالیاتی، افزایش میزان جمع‌آوری مالیات بر درآمد، شفافیت جمع‌آوری مالیات بر درآمد و اثربخشی و کارایی جمع‌آوری مالیات بر درآمد شرکت‌ها می‌شود و با افزایش سرمایه‌گذاری در فناوری اطلاعات و ارتباطات جمع‌آوری مالیات نیز افزایش می‌یابد.

نتایج حاصل از تحقیقات صالحی، صراف و مهرانی (۱۴۰۰)، نشان داد که از بین عوامل مؤثر مورد بررسی بر ریسک حسابرسی 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 مؤدیان (بازده سرمایه در گردش، بازده سهام، سود هر سهم) با ریسک حسابرسی مالیاتی مؤدی بوده است. همچنین می‌توان با استفاده از ظرفیت‌های قانونی مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر موضوع قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به تکمیل و تقویت بانک‌های 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. مشروط‌سازی انتخاب برای حسابرسی بر پایه قواعد ریسک مالیاتی موجب می‌گردد تا سهم بیشتری از ثقل‌های مالیاتی کشف گردد.

نیکو مرام، بنی‌مهد و احمدی لویه (۱۴۰۰)، در تحقیق خود روی نمونه‌ای متشکل از ۱۷۳ شرکت فعال در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۶ به این نتیجه رسیده‌اند که شرکتهای دارای حق انتخاب حسابرسی در انتخاب حسابرسی به منافع خود از جمله اجتناب مالیاتی توجه می‌کنند و حسابرسان نیز به دلیل اینکه با مسئله انتخاب مجدد در حسابرسی‌های بعدی همراه هستند، کوشش می‌کنند تا از طریق همکاری با این شرکتهای در زمینه اجتناب مالیاتی رضایت آنها را جلب نمایند و در نهایت این جریان موجب می‌شود تا اجتناب مالیاتی برای شرکتهای دارای حق انتخاب حسابرسی، بیشتر از شرکتهای فاقد حق انتخاب حسابرسی باشد.

### ۳- مبانی نظری

از دیدگاه اقتصادی تفاوت مبلغ مالیات وصول شده با میزان مالیات قابل وصول در صورت تمکین مؤدیان، به عنوان شکاف

و ۲۳۹ قانون مالیاتهای مستقیم توافق نماید و در همین مرحله مالیات مورد مطالبه را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را بدهد (کمالی و شفیع، ۱۳۹۰).

هیچ کدام از تعاریف فوق به تنهایی نمی تواند تعریف دقیقی از تمکین مالیاتی ارائه نماید. اگر چه تعهدات و تکالیف مؤدیان از یک پایه مالیاتی تا پایه مالیاتی دیگر و از یک حوزه تا حوزه دیگر متفاوت است، اما از نظر سازمان درآمدهای داخلی آمریکا، تعریف ارائه شده برای تمکین، مبتنی بر تکالیف و تعهدات مؤدیان مالیاتی است که در چهار گروه عمده شامل ثبت نام در سیستم مالیاتی، تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک مورد نیاز مراجع مالیاتی و پرداخت به موقع مالیات طبقه بندی می شود. اگر مؤدی به هر یک از وظایف و تعهدات خود عمل نکند، رفتار وی به نوعی عدم تمکین مالیاتی تلقی خواهد شد (IRS، 1998).

تکالیف مؤدیان مالیاتی طبق مدل ارائه شده توسط سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه (OECD) که با تکالیف مؤدیان در تعریف اداره درآمدهای داخلی آمریکا نیز تطابق نسبی دارد، عبارتند از:

۱) ثبت نام مؤدی در نظام مالیاتی: یعنی اشخاص حقیقی یا حقوقی که طبق قانون مالیات های مستقیم یا قانون مالیات بر ارزش افزوده مشمول مالیات می باشند، به عنوان مؤدی در نظام مالیاتی ثبت نام نمایند. ثبت نام مؤدی تمکین و عدم ثبت نام عدم تمکین تعریف شده است، ۲) ارائه اظهارنامه مالیاتی در منابع مشمول: یعنی مؤدیان مالیاتی اظهارنامه مالیاتی خود را طبق نمونه ای که سازمان امور مالیاتی تهیه نموده تکمیل و در مهلت های مقرر ارائه نمایند. انجام این تکالیف تمکین و عدم انجام آن عدم تمکین شناخته شده است، ۳) تنظیم صحیح و قانونی و ابراز دقیق و صحیح و قانونی مالیات قابل پرداخت در اظهارنامه مالیاتی در منابع مشمول: یعنی مؤدیان مالیاتی در اظهارنامه مالیاتی اطلاعات لازم جهت ابراز صحیح و قانونی مالیات را درج و اسناد و مدارک مرتبط با اثبات آنها را نگهداری و ارائه نمایند. انجام این تکالیف تمکین و عدم انجام آن عدم تمکین شناخته شده است، ۴) پرداخت بدهی های مالیاتی در مواعد مقرر: یعنی مؤدیان مالیاتی بدهیهای مالیاتی خود را در مواعد قانونی پرداخت یا تقسیط نمایند. پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی های مالیاتی تمکین و عدم پرداخت آن عدم تمکین تعریف شده است (سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، ۲۰۱۰).

سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه (OECD) با مبنا قرار دادن مصادیق ۴ گانه تمکین مالیاتی و پس از تحقیقات انجام

مالیاتی تعریف شده است. تمکین مالیاتی در وصول کلیه مالیات های قانونی از منابع مالیاتی برای حذف شکاف مالیاتی برای تمام کشورها دارای اهمیت است. میزان تمکین مالیاتی با میزان شکاف مالیاتی نسبت معکوس دارد. میزان عدم تمکین مالیاتی را می توان با شکاف مالیاتی اندازه گیری کرد. شکاف مالیاتی عبارت است از میزان وصولی مالیات منهای مبلغی که در صورت تمکین کامل مؤدیان تحصیل شدنی بود (آقایی، ۱۳۷۹).

بطور کلی عدم تمکین مؤدیان مالیاتی (اجتناب و فرار مالیاتی)، که منجر به شکاف مالیاتی (تفاوت مالیات های قابل وصول با مالیات های وصول شده) در اقتصاد می شود، به عوامل مختلفی چون مشکلات ساختاری نظام مالیاتی، عوامل اقتصادی، اجتماعی، روانشناختی، فرهنگی و نیز تصویر موجود از نظام مالیاتی در جامعه بستگی دارد (باقری و باباجانی، ۱۳۹۸). برای سالیان متمادی، کشورهای مختلفی سعی داشتند با تصویب قوانین و مقرراتی که به شدت مشوق اعمال جرایم و مجازات سخت برای مؤدیانی بودند که از پرداخت مالیات طفره می رفتند، اقدام به بهبود وضعیت تمکین مالیاتی نمایند. اما تجربه برخی از کشورها ثابت کرد که این تلاش چندان موفقیت آمیز نبود. از این رو در پایان قرن بیستم دولتها به این نتیجه رسیدند که باید رویکرد خود را نسبت به بهبود دیدگاه سنتی تمکین مالیات تغییر دهند. بنابراین، انتخاب استراتژی های مناسب را که بر مبنای درک صحیح عوامل و دلایل واقعی مؤثر بر تمایل مؤدیان به فرار مالیاتی پایه ریزی شده بودند، در مقایسه با تصویب قوانین و مقررات سخت گیرانه ترجیح دادند (باباجانی و باقری، ۱۳۹۶).

اما در قوانین مالیاتی ایران تعریف دقیق و جامعی از تمکین مالیاتی ارائه نشده است و کارشناسان مالیاتی نیز بر اساس نگرش های مختلف، تعاریف متفاوتی را بیان می کنند که برخی از آنها عبارتند از:

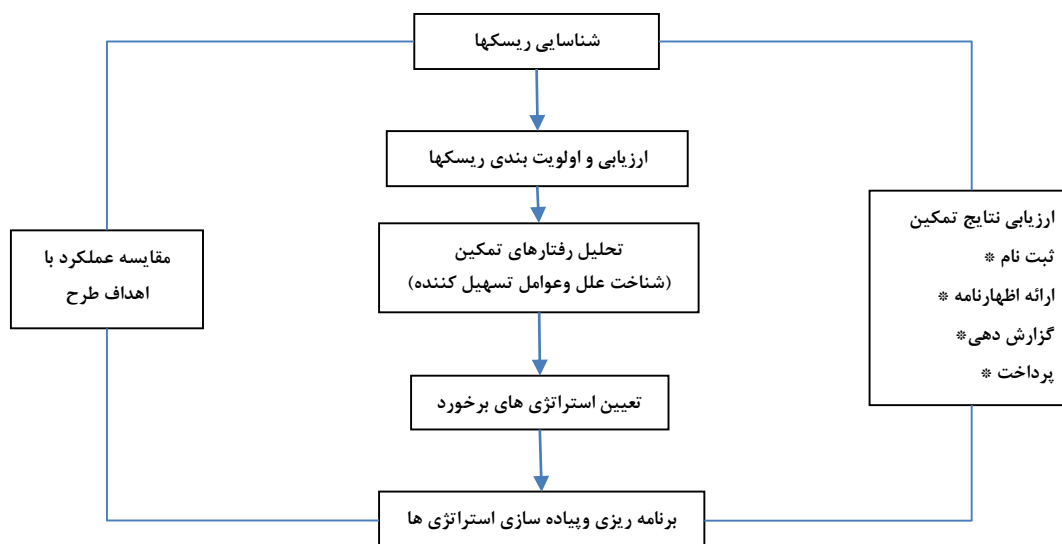
الف - قبول تمام یا بخشی از مالیات تعیین شده توسط مأموران مالیاتی از طرف مؤدیان مالیاتی،  
ب - پرداخت مالیات همراه با ارائه اظهارنامه یا ارائه اظهارنامه بر مبنای توافق سازمان امور مالیاتی با مجامع امور صنفی،  
ج - پایبندی داوطلبانه به متن و روح قانون مالیاتی و قبول آگاهانه آن و رعایت تکالیف و قوانین مالیاتی از سوی مؤدیان،

د - در صورتی که مؤدی مالیاتی، درآمد مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات توسط ممیز مالیاتی را بپذیرد یا با اداره امور مالیاتی در راستای ماده ۲۳۸

<sup>۲</sup> Organization for Economic Co-operation and Development

Internal Revenue Service (USA)

شده نظری و میدانی در کشورهای عضو سازمان و برگزاری همایشهای دوره ای و با توسعه مفاهیم نظری مربوط به تمکین مالیاتی و استراتژی های مورد نیاز، الگوی فرایند مدیریت ریسک تمکین را ارائه نموده است. (شکل ۱).



شکل (۱) - چرخه مدیریت ریسک تمکین

منبع: مدیریت و توسعه ریسک تمکین مالیات (سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، ۲۰۱۰)

دستیابی به شاخص های مینا بر اساس کدگذاری داده ها، این شاخص ها را با تکیه بر روش نرم افزاری (MAXQDA) و روش تایید دستی، در ۴ جنبه اساسی طبقه بندی نمود. در مرحله بعدی با تهیه فرم های مقایسه زوجی و ارسال آنها به جامعه نمونه و دریافت پاسخ ها و با استفاده از روش فرایند تحلیل سلسله مراتبی (AHP) محرک های شناسایی شده، رتبه بندی شده اند. این قسمت جنبه کمی تحقیق را پوشش داد.

اندازه نمونه در تحلیل تم در کل کوچک است و میزان آن توسط اشباع نظری طبقه ها تعیین می شود. اشباع نظری طبقه ها وقتی است که اندیشه های جدید از داده ها در پژوهش کیفی به دست نیاید. در این گام، با دقت در داده ها، سعی در شناسایی و تفکیک کردن میان انواع و اقسام آنها از جهت های گوناگون و کدگذاری این داده ها، که همان تبیین ریسک های تمکین مالیاتی داوطلبانه بوده است، انجام شد. یعنی داده های متفاوت را که در نگاه نخست ممکن است تمایز آشکاری با هم نداشته باشند، از هم متمایز شده و داده های مشابه گرد آوری و دسته بندی شد. سپس با کشف روابط میان دسته های گوناگون و متمایز داده ها، اطلاعات مورد نیاز جمع آوری و دسته بندی گردید. تأمین پایایی و پایایی این قسمت از تحقیق بر اساس روش تأمین پایایی و روایی مطالعات کیفی است. بر پایه این روش چهار معیار: ۱. اعتبار و موثق بودن (باورپذیری)، ۲. انتقال

بنابراین مراحل مدیریت ریسک تمکین عبارتند از:

۱) شناسایی ریسک ها، ۲) ارزیابی و اولویت بندی ریسک ها، ۳) تحلیل رفتارهای تمکین (شناخت علل و عوامل تسهیل کننده)، ۴) تعیین استراتژی های برخورد، ۵) برنامه ریزی و پیاده سازی استراتژی ها. در برنامه مدیریت ریسک تمکین نیز مانند تمام برنامه ها مرحله مقایسه عملکرد با اهداف برنامه ارزیابی نتایج جهت بهبود مستمر وجود دارد. این مرحله باعث اثر بخشی مداوم خواهد شد.

#### ۴- روش شناسی تحقیق

این تحقیق از منظر ماهیت و روش، تحقیقی توصیفی - تحلیلی است و با توجه به اینکه قصد شناسایی محرک ها و شاخص های عدم تمکین مالیاتی در سطح قوانین و مقررات و فرایندهای اجرایی را داشته است که نتایج شناسایی این شاخص ها، در تعیین استراتژی های برخورد با عدم تمکین و تغییرات و اصلاحات در قوانین و مقررات و فرایندهای اجرایی کاربرد خواهد داشت، لذا از نظر هدف جزء تحقیقات کاربردی و توسعه ای محسوب می شود. در این راستا از روش تحقیق ترکیبی، شامل روش تحقیق کیفی تحلیل تم و یک روش کمی، استفاده شده است. محقق با استفاده از روش تحقیق کیفی تحلیل تم، و مصاحبه نیمه ساختار یافته با ۳۰ نفر از خبرگان مالیاتی، پس از

صاحب نظران موضوع، که ۳۰ نفر از خبرگان مالیاتی شامل مدیران کل، معاونین، روسای امور حسابرسی، روسای گروه مالیاتی شاغل در ستاد سازمان امور مالیاتی و ادارات کل مالیاتی و نمایندگان هیئت های حل اختلاف مالیاتی بوده اند، محرک های تاثیر گذار در عدم تمکین مالیاتی داوطلبانه در ایران از ۴ جنبه: قوانین و مقررات، فرایندهای اجرایی، سطح تکنولوژی سازمان مالیاتی، و سطح اطلاعات و دانش سازمانی، به همراه شاخص های اظهار شده توسط خبرگان شناسایی گردید.

پذیری، ۳. اطمینان پذیری و تأیید پذیری، جهت ارزیابی در نظر گرفته شد. کفایت نظری و اشباع در پژوهش حاضر، با توجه به مرور ابعاد نظری و تئوری موضوع و نیز مصاحبه با خبرگان مالیاتی و اساتید راهنما صورت گرفت.

#### ۵- یافته های بخش کیفی تحقیق

در راستای هدف تحقیق، با توجه به اشباع نمونه گیری مبتنی بر مصاحبه نیمه ساختار یافته بر اساس سوالات مدون با

جدول (۱) - محرک ها و شاخص های عدم تمکین ناشی از قوانین و مقررات

محرک عدم تمکین ناشی از قوانین	شاخص محرک عدم تمکین ناشی از قوانین
قابل بخشودگی بودن جرایم مالیاتی باعث عدم اجرای تکالیف چهارگانه می شود.	تبصره ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ و ماده ۱۹۱ ق.م.م و ماده ۳۳ ق.م.ا.
متناسب نبودن تشویقات مودیان با مسئولیت های متعدد آنان باعث عدم اقدام به تهیه و تسلیم اظهارنامه می شود.	ماده ۱۸۹ و ۱۹۰ ق.م.م و ماده ۲۱ ق.م.ا.
عدم الزام تمام گروه های مشاغل به ارائه صورتحساب فروش و استفاده از صندوق مکانیزه فروش باعث عدم ابراز صحیح درآمد می شود.	ماده ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر ق.م.م و آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ ق.م.م
عدم الزام قانونی سازمان مالیاتی برای تشکیل پرونده الکترونیک مالیاتی برای کلیه اشخاص مشمول ماده ۱ ق.م.م باعث عدم ثبت نام مودیان می شود.	ماده ۱ ق.م.م و ماده ۱ و ۸ ق.م.ا. و فصل ۳ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ جدید
برخی از مودیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده نیستند و این حلقه مفقوده این زنجیره است.	ماده ۱۸ و ماده ۲۰ ق.م.ا. و عدم وجود مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر در ماده ۳۳ ق.م.ا.

منبع: یافته های تحقیق

جدول (۲) - محرک ها و شاخص های عدم تمکین ناشی از فرایندهای اجرایی

محرک عدم تمکین ناشی از فرایندهای اجرایی	شاخص محرک عدم تمکین ناشی از فرایندهای اجرایی
نبود پشتوانه اجرایی الزام آور باعث عدم ثبت نام در سیستم مالیاتی می شود.	ماده ۱۸ و ۲۰ ق.م.ا. و فصل ۳ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م
زمان بر بودن رسیدگی به پرونده ها باعث عدم گزارش دهی صحیح بدهی مالیاتی می گردد.	عدم اجرای کامل ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م قبل از اصلاح و ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م جدید
نبود یکپارچگی بین بخش های اجرایی و حاکمیتی در الزام به پرداخت ها باعث عدم پرداخت بدهی مالیاتی می شود.	در ادارات وصول و اجرا استعلامات و مکاتبات فراوان و زمان بر جهت توقیف حسابها و اموال انجام می شود.
سنگین نبودن ریسک فرار مالیاتی باعث عدم انجام تکالیف ۴ گانه می شود.	تعداد پرونده و مبالغ بدهی مالیاتی زیاد ناشی از عدم تمکین در انجام تکالیف ۴ گانه در ادارات مالیاتی
بهره برداری مودیان از کاهش ارزش پول کشور باعث عدم پرداخت بدهی مالیاتی در سررسید قانونی می شود.	مانده بدهی های بسیار قابل توجه در ادارات مالیاتی و ادارات وصول و اجرا و پرونده های باز در هیئت های حل اختلاف مالیاتی ناشی از استفاده از تبصره ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ و ماده ۱۹۱ ق.م.م و ماده ۳۳ ق.م.ا.

منبع: یافته های تحقیق

جدول (۳) - محرک ها و شاخص های عدم تمکین ناشی سطح تکنولوژی سازمان

محرک عدم تمکین ناشی از سطح تکنولوژی سازمان	شاخص محرک عدم تمکین ناشی از تکنولوژی سازمان
عدم وجود بانکهای اطلاعاتی کامل و یکپارچه از کلیه مشمولین مالیات موضوع ماده ۱ قانون مالیات مستقیم و معاملات و درآمدها و هزینه ها و دارایی های مودیان باعث عدم انجام تکالیف چهارگانه می شود.	عدم تکمیل شدن بانک اطلاعاتی جامع کامل و یکپارچه شامل تراکنشهای بانکی و کلیه معاملات و داراییهای مودی که هنگام حسابرسی در اختیار حسابرسان مالیاتی باشد. نداشتن اطلاعات از عدم ثبت نام ها و ثبت نام های نادرست یا شناسایی های نادرست

مشخصات محاسب عدم تمکین ناشی از سطح دانش سازمان	مشخصات محاسب عدم تمکین ناشی از سطح فناوری سازمان
کماکان سیستم سنتی حسابرسی اجرا می شود و راهکار عملیاتی برای اجرای ماده ۹۷ ق.م.م اصلاحی در ماده ۲۴ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م ارائه نشده است.	عدم وجود امکان استفاده سازمان مالیاتی از حسابرسی مبتنی بر ریسک، هوش مصنوعی، داده کاوی و فناوری های نوین باعث عدم ابراز صحیح مالیات می شود.
عدم تکمیل شدن بانک اطلاعاتی جامع کامل و یکپارچه که هنگام حسابرسی در اختیار حسابرسان مالیاتی باشد.	نبود زیرساخت سخت افزاری و نرم افزاری نظارت بر معاملات مودیان باعث عدم گزارش دهی صحیح بدهی مالیاتی می شود.

منبع: یافته های تحقیق

جدول (۴) - محرک ها و شاخص های عدم تمکین ناشی از دانش سازمان

مشخصات محاسب عدم تمکین ناشی از سطح دانش سازمان	محرک عدم تمکین ناشی از سطح دانش سازمان
عدم تکمیل شدن بانک اطلاعاتی جامع کامل و یکپارچه	ضعف در اشراف اطلاعاتی سازمان باعث عدم اقدام تهیه و تنظیم اظهارنامه می شود.
پایگاه اطلاعات مشمولین ماده ۱ ق.م.م وجود ندارد و سطح دانش سازمان پایین تر از این مرحله است.	پروفایل تمام مودیان شامل پروفایل رفتاری/تعهد مالیاتی/رتبه بندی با احتمال عدم تمکین در آینده/هوش راهبردی از طریق بررسی وضعیت محیطی و سناریو ها وجود ندارد و باعث عدم انجام تکالیف ۴ گانه می شود.
وجود اختلافات مالیاتی و پرونده های بسیار زیاد مطروحه در هیئت های حل اختلاف مالیاتی	ضعف نظام انگیزش / پاداش / آموزش در سازمان امور مالیاتی باعث عدم گزارش دهی صحیح بدهی مالیاتی می شود.

منبع: یافته های تحقیق

#### ۶- یافته های بخش کمی تحقیق

تجزیه و تحلیل داده های حاصل از پرسش نامه های مقایسات زوجی: در ابتدا نرخ ناسازگاری مقایسات زوجی بررسی گردید و پس از ادغام پرسش نامه های مقایسه زوجی، وزن معیارها و زیر معیارها با تکنیک AHP محاسبه شده و در ادامه به کمک نرم افزار Expert choice رتبه بندی شده اند. برای انجام روش تحلیل سلسله مراتبی از الگوریتم زیر پیروی شده است:

(الف) به هنجار کردن ماتریس مقایسات زوجی

(ب) به دست آوردن میانگین حسابی هر سطر ماتریس به هنجار شده مقایسات زوجی (که به آن وزن های نسبی گفته می شود)

(ج) ضرب وزن های نسبی شاخص ها در میانگین حسابی گزینه ها

(د) رتبه بندی کردن گزینه ها

بعد از این مرحله، نرخ ناسازگاری محاسبه می شود. جهت محاسبه این شاخص، مراحل زیر انجام گردید:

گام اول) محاسبه بردار مجموع وزنی (WSV): ماتریس مقایسات زوجی (D) در بردار وزن های نسبی ضرب گردید. به بردار حاصل، «بردار مجموع وزنی» گفته می شود.

$$WSV = D \times W \quad (۱)$$

گام دوم) محاسبه بردار سازگاری (CV): عناصر بردار مجموع وزنی بر بردار وزن های نسبی تقسیم شد. به بردار حاصل، «بردار سازگاری» گفته می شود.

گام سوم) محاسبه ی بزرگترین مقدار ویژه ی ماتریس مقایسات زوجی ( $\lambda_{max}$ ): برای محاسبه بزرگترین مقدار ویژه ی ماتریس مقایسات زوجی، میانگین عناصر بردار سازگاری محاسبه گردید. گام چهارم) محاسبه شاخص ناسازگاری (II): شاخص ناسازگاری از رابطه زیر محاسبه شد.

$$II = \frac{\lambda_{max} - n}{n - 1} \quad (۲)$$

گام پنجم) محاسبه نرخ ناسازگاری (IR): به این منظور، به ترتیب زیر اقدام شد:

$$IR = \frac{II}{IRI} \quad (۳)$$

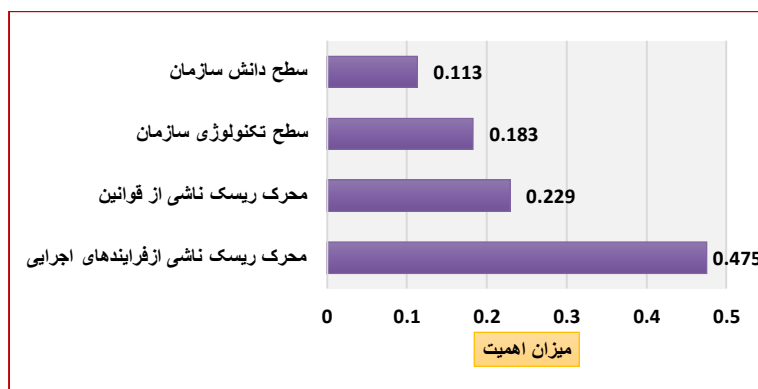
در اینجا، IRI (شاخص ناسازگاری تصادفی) می باشد. در روش AHP مقایسه زوجی بین هر کدام از سطوح معیارها انجام می گیرد و به کمک نرم افزار Expert choice پرسش نامه های مقایسه زوجی تحلیل و نرخ ناسازگاری آنها تعیین می شود. چنانچه نرخ سازگاری مقایسات کمتر از ۰/۱ باشد مقایسه های زوجی انجام گرفته شده، قابل قبول می باشد. در نهایت مقایسات زوجی سازگار به کمک نرم افزار Expert choice ادغام و وزن معیارهای اصلی و زیر مولفه های هر کدام مشخص گردید.



### ۶-۱- رتبه بندی معیارهای اصلی

باشد. یافته ها در این نگاره نشان می دهد که معیار « محرک ریسک ناشی از فرایندهای اجرایی» با وزن ۰/۴۷۵ در رتبه اول و معیارهای « محرک ریسک ناشی از قوانین» و «سطح تکنولوژی سازمان» به ترتیب با اوزان ۰/۲۲۹ و ۰/۱۸۳ در رتبه های دوم و سوم قرار گرفته اند. معیار «سطح دانش سازمان» با وزن ۰/۱۱۳ در جایگاه آخر قرار گرفته است.

در نگاره (۱) رتبه بندی معیارهای اصلی به روش AHP به ترتیب اولویت نمایش داده شده است. نتایج نشان داد که نرخ ناسازگاری مقایسات کمتر از ۰/۱ بوده است (نرخ ناسازگاری برابر با ۰/۰۷). بنابراین مقایسه های زوجی انجام گرفته شده، قابل قبول می



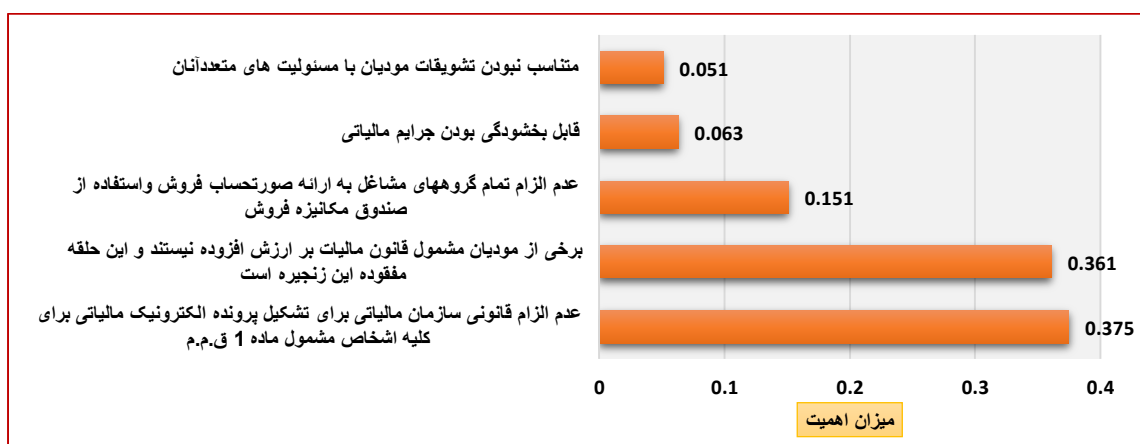
نگاره (۱) نتایج رتبه بندی معیارهای اصلی (ادغام شده)

منبع: یافته های تحقیق

مالیاتی برای تشکیل پرونده الکترونیک مالیاتی برای کلیه اشخاص مشمول ماده ۱ ق.م.م « با وزن ۰/۳۷۵ در رتبه اول و معیارهای « برخی از مودیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده نیستند و این حلقه مفقوده این زنجیره است » و « عدم الزام تمام گروههای مشاغل به ارائه صورتحساب فروش و استفاده از صندوق مکانیزه فروش » به ترتیب با اوزان ۰/۳۶۱ و ۰/۱۵۱ در رتبه های دوم و سوم قرار گرفته اند. معیار « متناسب نبودن تشویقات مودیان با مسئولیت های متعدد آنان » با وزن ۰/۰۵۱ در جایگاه آخر قرار گرفته است.

### ۶-۲- رتبه بندی زیرمعیارهای « محرک ریسک ناشی از قوانین »

با توجه به خروجی رتبه بندی نرم افزار Expert choice نرخ ناسازگاری برابر با ۰/۰۴ بوده که کمتر از ۰/۱ است، پس مقایسه های زوجی انجام گرفته، قابل قبول می باشد. نتایج رتبه بندی شده زیر معیارهای این محرک در نگاره (۲) آورده شده است. یافته ها در این نگاره نشان می دهد که در بعد «محرک ریسک ناشی از قوانین»، زیرمعیار « عدم الزام قانونی سازمان



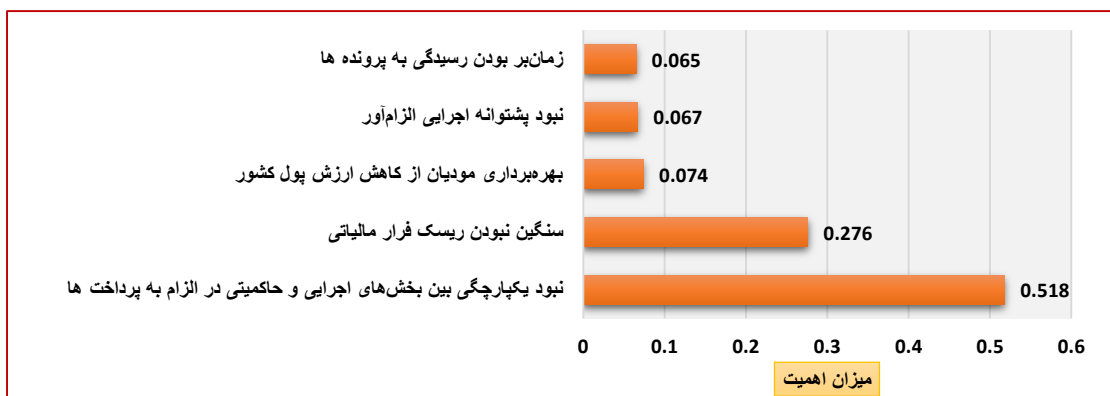
نگاره (۲): نتایج رتبه بندی زیر معیارهای « محرک ریسک ناشی از قوانین »

منبع: یافته های تحقیق

### ۳-۶- رتبه بندی زیرمعیارهای «محرک ریسک ناشی از فرایندهای اجرایی»

یافته ها در نگاره ۳ نشان می دهد که در بعد «محرک ریسک ناشی از فرایندهای اجرایی»، زیرمعیار « نبود یکپارچگی بین بخش های اجرایی و حاکمیتی در الزام به پرداخت ها » با وزن ۰/۵۱۸ در رتبه اول و معیارهای « سنگین نبودن ریسک فرار مالیاتی » و « بهره برداری مودیان از کاهش ارزش پول کشور » به ترتیب با اوزان ۰/۲۷۶ و ۰/۰۷۴ در رتبه های دوم و سوم قرار گرفته اند. معیار « زمان بر بودن رسیدگی به پرونده ها » با وزن ۰/۰۶۵ در جایگاه آخر قرار گرفته است.

رتبه بندی زیر معیارهای «محرک ریسک ناشی از فرایندهای اجرایی» به روش AHP انجام شده است. طبق خروجی رتبه بندی نرم افزار Expert choice نرخ ناسازگاری مقایسات کمتر از ۰/۱ است. (نرخ ناسازگاری برابر با ۰/۰۱ بوده است). بنابراین مقایسه های زوجی انجام گرفته شده، قابل قبول می باشد. زیر معیارهای « محرک ریسک ناشی از فرایندهای اجرایی » در نگاره (۳) به ترتیب اولویت آمده است.



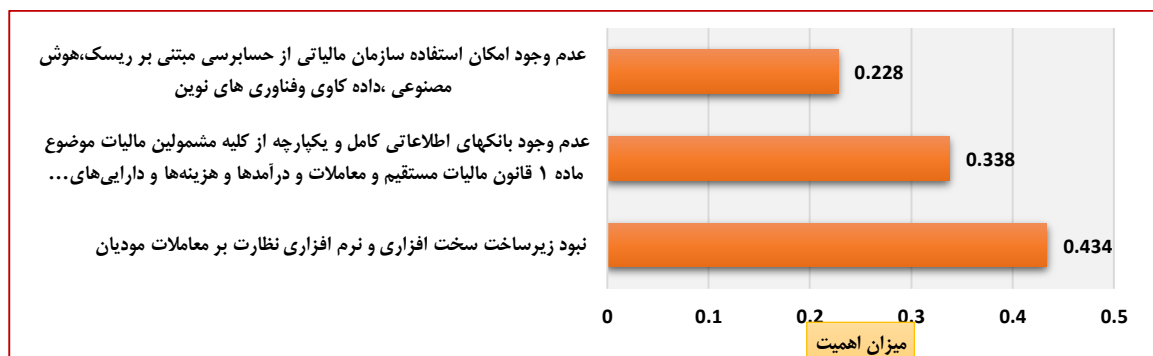
نگاره (۳): نتایج رتبه بندی زیر معیارهای « محرک ریسک ناشی از فرایندهای اجرایی »

منبع: یافته های تحقیق

نظارت بر معاملات مودیان « با وزن ۰/۴۳۴ در رتبه اول و معیارهای « عدم وجود بانکهای اطلاعاتی کامل و یکپارچه از کلیه مشمولین مالیات موضوع ماده ۱ قانون مالیات مستقیم و معاملات و درآمدها و هزینه ها و دارایی های مودیان » و « عدم وجود امکان استفاده سازمان مالیاتی از حسابرسی مبتنی بر ریسک، هوش مصنوعی، داده کاوی و فناوری های نوین » به ترتیب با اوزان ۰/۳۳۸ و ۰/۲۲۸ در رتبه های دوم و سوم قرار گرفته اند.

### ۴-۶- رتبه بندی زیرمعیارهای « سطح تکنولوژی سازمان »

نتایج خروجی نرم افزار نشان داد نرخ ناسازگاری مقایسات کمتر از ۰/۱ است (نرخ ناسازگاری برابر با ۰/۰۶) پس مقایسه های زوجی انجام گرفته شده، قابل قبول می باشد. در نگاره (۴) رتبه بندی زیر معیارهای « سطح تکنولوژی سازمان » به ترتیب اولویت آمده است. یافته ها در نگاره ۴ نشان می دهد که در بعد «سطح تکنولوژی سازمان»، زیرمعیار « نبود زیرساخت سخت افزاری و نرم افزاری

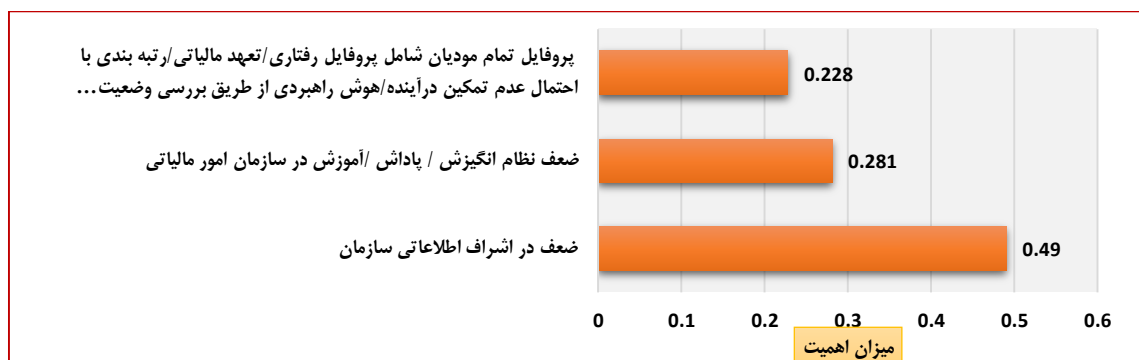


نگاره (۴) - نتایج رتبه بندی زیر معیارهای « سطح تکنولوژی سازمان »

منبع: یافته های تحقیق

یافته ها در نگاره ۵ نشان می دهد که بعد «سطح دانش سازمان»، زیرمعیار «ضعف در اشراف اطلاعاتی سازمان» با وزن ۰/۴۹ در رتبه اول و معیارهای «ضعف نظام انگیزش / پاداش / آموزش در سازمان امور مالیاتی» و «پروفایل تمام مودیان شامل پروفایل رفتاری/تعهد مالیاتی/رتبه بندی با احتمال عدم تمکین درآینده/هوش راهبردی از طریق بررسی وضعیت محیطی و سناریو ها وجود ندارد» به ترتیب با اوزان ۰/۲۸۱ و ۰/۲۲۸ در رتبه های دوم و سوم قرار گرفته اند.

۵-۶-رتبه بندی زیرمعیارهای «سطح دانش سازمان» نرخ ناسازگاری مقایسات که توسط نرم افزار Expert choice نشان داده شده است. کمتر از ۰/۱ است (نرخ ناسازگاری برابر با ۰/۰۲) پس مقایسه های زوجی انجام گرفته شده، قابل قبول می باشد. در نگاره (۵) رتبه بندی زیر معیارهای «سطح دانش سازمان» به ترتیب اولویت آمده است.



نگاره (۵) - نتایج رتبه بندی زیر معیارهای «سطح دانش سازمان»

منبع: یافته های تحقیق

در الزام به پرداخت ها «، سنگین نبودن ریسک فرار مالیاتی» و «عدم الزام قانونی سازمان مالیاتی برای تشکیل پرونده الکترونیک مالیاتی برای کلیه اشخاص مشمول ماده ۱ ق.م.م» به ترتیب با اوزان ۰/۲۴۶ ، ۰/۱۳۱ ، ۰/۰۸۶ در جایگاه اول تا سوم قرار گرفته اند و زیر معیارهای «پروفایل تمام مودیان شامل پروفایل رفتاری/تعهد مالیاتی/رتبه بندی با احتمال عدم تمکین درآینده/هوش راهبردی از طریق بررسی وضعیت محیطی و سناریو ها وجود ندارد»، «قابل بخشودگی بودن جرایم مالیاتی» و «متناسب نبودن تشویقات مودیان با مسئولیت های متعدد آنان» از کمترین اهمیت برخوردار هستند.

#### ۶-۶-تعیین وزن نهایی زیر معیارها

در قسمت های قبلی وزن معیارهای اصلی و زیرمعیارها مشخص شد. چنانچه وزن معیارهای اصلی در زیرمعیارهای خودش ضرب شود وزن نهایی زیر معیارها حاصل می شود. در خروجی نرم افزار نرخ ناسازگاری کل برابر با ۰/۰۵ است که نشان می دهد مقایسات سازگار و منطقی هستند. در جدول (۵) معیارها به ترتیب اولویت مرتب شده اند.

یافته ها در جدول (۵) نشان می دهد بصورت کلی زیر معیارهای «نبود یکپارچگی بین بخش های اجرایی و حاکمیتی

جدول (۵) - رتبه بندی نهایی محرک های عدم تمکین

وزن نهایی	زیر معیارها
۰,۲۴۶	نبود یکپارچگی بین بخش های اجرایی و حاکمیتی در الزام به پرداخت ها
۰,۱۳۱	سنگین نبودن ریسک فرار مالیاتی
۰,۰۸۶	عدم الزام قانونی سازمان مالیاتی برای تشکیل پرونده الکترونیک مالیاتی برای کلیه اشخاص مشمول ماده ۱ ق.م.م
۰,۰۸۳	برخی از مودیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده نیستند و این حلقه مفقوده این زنجیره است
۰,۰۷۹	نبود زیرساخت سخت افزاری و نرم افزاری نظارت بر معاملات مودیان
۰,۰۶۲	عدم وجود بانکهای اطلاعاتی کامل و یکپارچه از کلیه مشمولین مالیات موضوع ماده ۱ قانون مالیات مستقیم و معاملات و درآمدها و هزینهها و دارایی های مودیان
۰,۰۵۵	ضعف در اشراف اطلاعاتی سازمان

وزن نهایی	زیر معیارها
۰,۰۴۲	عدم وجود امکان استفاده سازمان مالیاتی از حسابرسی مبتنی بر ریسک، هوش مصنوعی، داده کاوی و فناوری های نوین
۰,۰۳۵	عدم الزام تمام گروههای مشاغل به ارائه صورتحساب فروش و استفاده از صندوق مکانیزه فروش
۰,۰۳۵	بهره برداری مودیان از کاهش ارزش پول کشور
۰,۰۳۲	نبود پشتوانه اجرایی الزام آور
۰,۰۳۲	ضعف نظام انگیزش / پاداش / آموزش در سازمان امور مالیاتی
۰,۰۳۱	زمان بر بودن رسیدگی به پرونده ها
۰,۰۲۶	پروفایل تمام مودیان شامل پروفایل رفتاری/تعهد مالیاتی/رتبه بندی با احتمال عدم تمکین در آینده/هوش راهبردی از طریق بررسی وضعیت محیطی و سناریو ها وجود ندارد
۰,۰۱۴	قابل بخشودگی بودن جرایم مالیاتی
۰,۰۱۲	متناسب نبودن تشویقات مودیان با مسئولیت های متعدد آنان

منبع: یافته های تحقیق

## ۷- نتیجه گیری و پیشنهادات

امروزه، رویکرد کلی در همه کشورهای توسعه یافته و برخی از کشورهای در حال توسعه، حرکت به سمت مدیریت مالیاتی مبتنی بر بهبود تمکین است. در این راستا، این کشورها، برای کاهش اندازه شکاف مالیاتی، اقدام به اجرا و پیاده سازی برنامه مدیریت ریسک تمکین می کنند و از طریق طراحی، اجرا و پیاده سازی برنامه های مدیریت تمکین، به طور مستمر در صدد کاهش و یا به حداقل رساندن موارد عدم تمکین مالیاتی هستند. سازمان های مالیاتی کشورهای عضو سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه (OECD) از الگویی برای مدیریت تمکین مالیاتی استفاده می کنند که ریسک های عدم تمکین در ۲ سطح راهبردی (بازار) و سطح عملیاتی (شامل دوبخش مجموعه ها: منبع/بخش/صنعت و سطح هر مؤدی یا پرونده) دسته بندی شده اند. در این الگو شناسایی ریسک های راهبردی مقدم بر ریسک های عملیاتی بوده و شناسایی ریسک های راهبردی زمینه ساز شناسایی ریسک های عملیاتی می باشد. (مدیریت ریسک تمکین، راهنمایی به سازمانهای مالیاتی، ۲۰۱۰)

علیرغم اهمیت شناسایی ریسک های تمکین در مدیریت تمکین مالیاتی و ضرورت برخورد با آنها جهت کاهش شکاف مالیاتی، افزایش درآمد مالیاتی و ایجاد عدالت مالیاتی، طبق بررسی های به عمل آمده، تاکنون در داخل کشور تحقیق مدونی در سطح راهبردی (از بالا به پایین) جهت شناسایی محرک ها یا عوامل ایجاد کننده داخلی ریسک ها انجام نشده است. این تحقیق به عنوان نوآوری تمرکز را از مالیات دهندگان فردی به محیط بزرگ تر تمکین سوق می دهد. از این رو دارای نوآوری در بافت تحقیق بوده و به ریسک های قابل کنترل، از دید کلان و راهبردی توجه شده است. در مرحله اول این تحقیق که از روش ترکیبی انجام شده، با استفاده از روش تحلیل تم، شاخص های

مولفه های ۴ گانه ریسک تمکین مالیاتی (شامل عدم ثبت نام، عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی، عدم ابراز صحیح وقانونی بدهی مالیاتی و عدم پرداخت مالیات) با روش مصاحبه نیمه ساختار یافته با ۳۰ نفر از خبرگان مالیاتی شناسایی گردیدند. پس از حصول اشباع نظری، با استفاده از نرم افزار (MAXQDA) و روش دستی محرک ها و شاخص های عدم تمکین مالیاتی در ۴ بخش کمبودها در قوانین و مقررات، فرایندهای اجرایی، سطح تکنولوژی و دانش سازمانی دسته بندی شدند. در آخر با تهیه فرمهای مقایسات زوجی و دریافت نظر خبرگان با استفاده از روش AHP رتبه بندی محرک ها و شاخص های اصلی و فرعی صورت پذیرفت که خلاصه آن در نمودار (۱) ارائه شده است.

یافته ها نشان می دهد که معیار «محرک ریسک ناشی از فرایندهای اجرایی» با وزن ۰/۴۷۵ در رتبه اول و معیارهای «محرک ریسک ناشی از قوانین» و «سطح تکنولوژی سازمان» به ترتیب با اوزان ۰/۲۲۹ و ۰/۱۸۳ در رتبه های دوم و سوم قرار گرفته اند. معیار «سطح دانش سازمان» با وزن ۰/۱۱۳ در جایگاه آخر قرار گرفته است.

همچنین مهمترین محرک های عدم تمکین شناسایی شده در هر گروه به شرح زیر بوده اند:

الف) مرتبط با قوانین و مقررات: ۱) عدم الزام قانونی سازمان مالیاتی برای تشکیل پرونده الکترونیک مالیاتی برای کلیه اشخاص مشمول ماده (ق.م.م. ۲) برخی از مودیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده نیستند و این حلقه مفقوده زنجیره است. ۲) عدم الزام تمام گروههای مشاغل به ارائه صورتحساب فروش و استفاده از صندوق مکانیزه فروش

ب) مرتبط با فرایندهای اجرایی: ۱) سنگین نبودن ریسک فرار مالیاتی ۲) نبود یکپارچگی بین بخش های اجرایی و حاکمیتی در الزام به پرداخت ها ۳) بهره برداری مودیان از کاهش پول کشور

د) مرتبط با دانش سازمانی: (۱) ضعف نظام انگیزش / پاداش / آموزش در سازمان امور مالیاتی (۲) ضعف در اشراف اطلاعاتی سازمان (۳) پروفایل تمام مودیان شامل پروفایل رفتاری/تعهد مالیاتی/رتبه بندی با احتمال عدم تمکین در آینده/هوش راهبردی از طریق بررسی وضعیت محیطی و سناریو ها وجود ندارد.

ج) مرتبط با فناوری اطلاعات سازمان: (۱) نبود زیرساخت سخت افزاری و نرم افزاری نظارت بر معاملات مودیان (۲) عدم وجود بانکهای اطلاعاتی کامل و یکپارچه از کلیه مشمولین مالیات موضوع ماده ۱ قانون مالیات مستقیم و معاملات و درآمدها و هزینه ها و دارایی های مودیان (۳) عدم وجود امکان استفاده سازمان مالیاتی از حسابرسی مبتنی بر ریسک، هوش مصنوعی داده کاوی و فناوری های نوین



نمودار (۱) محركها و زیرمعیارهای عدم تمکین مالیاتی

مطالعه خود تحت عنوان اقتصاد تمکین مؤدیان مالیاتی، نظام مجازات و جرایم مالیاتی را یکی از گلوگاه های دستگاه مالیاتی دانسته و به این نتیجه رسیده است که جرایم کمتر ولی قاطعانه، بیشتر از جرایم سنگین که به طور موردی و غیر قطعی تعلق می

۷-۱- مقایسه نتایج تحقیق با تحقیقات مرتبط در تحقیق هرندی سراسیابی (۱۳۹۲)، با عنوان روش های بهبود تمکین مالیاتی، عوامل قانونی شامل تشدید مجازاتهای مالیاتی و افزایش جرایم نقدی مالیاتی عنوان شده، پایل (۱۹۹۱)، در

برای تمامی اشخاص مشمول مالیات مطابق با ماده (۱) قانون مالیاتهای مستقیم الزامی شود و زیرساختهای آن برای اجرا فراهم گردد. زیرا اگر تمام مودیان شناسایی نشوند امکان تعیین ریسک آنان نیز قابل محاسبه نخواهد بود.

(۳) به جای اینکه با نرم افزارهای مختلف اطلاعات متفاوتی به صورت جزیره ای تهیه شود، تمامی اطلاعات مالیاتی هر شخص مشمول ماده ۱ قانون مالیات های مستقیم به پرونده مالیاتی الکترونیک (پروفایل مالیاتی) همان شخص الصاق گردد.

(۴) با عنایت به اینکه کمبودها و نقایص در فرایندهای اجرایی رسیدگی و مطالبه و وصول مالیات بالاترین اولویت در محرک های عدم تمکین بوده است، نظارت و کنترل بیشتری بر اجرای صحیح عملیات و فرایندهای رسیدگی، قطعیت و وصول مالیات انجام پذیرد.

(۵) با توجه به اینکه از نظر خبرگان جرایم مالیاتی ضمانت اجرای قوانین و موثر بر تمکین مالیاتی هستند و به عنوان محرک عدم تمکین در هر ۴ شاخص موثر بوده اند در قوانین و مقررات و فرایندهای اجرایی سخت گیری بیشتری در خصوص جرایم مالیاتی به عمل آید.

(۶) ایجاد بخشی در سازمان امور مالیاتی بعنوان "بخش مدیریت تمکین مالیاتی" ضروری است. این بخش می تواند با پایش ریسک های تمکین و تجزیه و تحلیل آنها و اتخاذ استراتژی های مناسب جهت کاهش موارد عدم تمکین اقدام نماید. البته با توجه به تغییرات در شرایط، این نوع شناسایی و تعیین استراتژی برخورد می بایست بصورت مستمر و پویا باشد.

گیرند، بر کاهش فرار مالیات مؤثر هستند. نتایج مطالعه ای با عنوان جرایم مالیاتی و تمکین در شرکتهای کوچک و متوسط مالزی که توسط یونس، راملی و ابوحسن (۲۰۱۷)، انجام شده حاکی از این است که تمام عناصر جریمه های مالیاتی یعنی نرخ و مجازات با تمکین مالیاتی رابطه معناداری دارند. در تحقیق حاضر نیز قابل بخشودگی بودن جرایم مالیاتی یکی از شاخص های عدم تمکین مالیاتی در عدم انجام هر ۴ تکلیف قانونی موثر شناخته شده که البته توسط سازمان امور مالیاتی قابل اصلاح می باشد.

همچنین نتایج این تحقیق با نتیجه تحقیق پور حیدری، سالاری و خدای پور (۱۳۹۹)، که در آن افزایش استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات با افزایش جمع آوری مالیات و کاهش هزینه وصول مالیات دارای ارتباط معنی دار شناخته شده و نتایج حاصل از تحقیق صالحی، صراف و مهرانی (۱۴۰۰)، که در آن عنوان شده می توان با استفاده از ظرفیت های قانونی مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر موضوع قانون مالیات های مستقیم نسبت به تکمیل و تقویت بانک های اطلاعاتی سازمان اقدام نمود و مشروط سازی انتخاب برای حسابرسی بر پایه قواعد ریسک مالیاتی موجب می گردد تا سهم بیشتری از ثقل های مالیاتی کشف گردد، هم راستایی داشته و تاثیر این عوامل در تمکین مالیاتی نیز موثر می باشد. همچنین نتیجه تحقیق ایزدخواستی (۱۳۹۷)، در تحلیل عملکرد، کارایی وصول و چالشهای اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در دوره اجرای آزمایشی در ایران حکایت از اثرگذار بودن نرخ استاندارد، معافیتها، آستانه مالیاتی، شیوه اجرا و قوانین مالیاتی بر عملکرد و کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده داشته است. در تحقیق حاضر نیز محرکهای عدم تمکین ناشی از فرایندهای اجرایی و قوانین و مقررات حائز اهمیت شناخته شده اند.

#### فهرست منابع

- \* آقایی، محمد، (۱۳۷۹)، بهبود کمی کمی، مالیات در گرو خدمات رسانی. پژوهشنامه اقتصادی، بهار ۷۹، صص ۱۰۵-۱۲۸.
- \* ایزدخواستی، حجت، (۱۳۹۷). تحلیل عملکرد، کارایی وصول و چالشهای اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در ایران. پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۶، صص ۴۳-۸۰.
- \* ایزدی، افسانه؛ صامتی، مجید؛ اکبری، نعمت اله. (۱۳۹۹). برآورد میزان فرار مالیاتی در ایران با استفاده از روش علل چندگانه-آثار چندگانه. پژوهشنامه مالیات، شماره ۴۸، صص ۷-۳۶.

#### ۲-۷- پیشنهادات مبتنی بر نتایج تحقیق

- (۱) با توجه به محرک ها و شاخص های شناسایی و اولویت بندی شده، پیشنهاد می گردد سازمان امور مالیاتی از این یافته ها در تعیین و پیاده سازی استراتژی های پیشگیرانه جهت برخورد با علل و رفتارهای عدم تمکین استفاده نماید.
- (۲) شناسایی ریسک عدم تمکین از مرحله ثبت نام دارای اهمیت است. مودیانی که ثبت نام نکرده اند یا با اطلاعات غلط ثبت نام کرده اند و یا شناسایی آنان با مشخصات اشتباه بوده است، در مراحل ارائه اظهارنامه و پرداخت مالیات نیز دارای ریسک بالا هستند و لازم است در قوانین و مقررات تشکیل پرونده الکترونیکی

- Experiences. The International Bank for Reconstruction and Development.
- \* OECD. (2010). Tax Compliance and Tax Accounting Systems. Forum on Tax Administration, Compliance sub-Group. <http://www.oecd.org/tax/administration/45045662.pdf>.
- \* Palil, M., Ahmad, F. M. (2011). Determinants of Tax Compliance in Asia: A case of Malaysia. European Journal of Social Sciences, Volume 24, 183-292.
- \* Pyle. D.J. (1991). The Economics of Taxpayer Compliance, Journal of Economic Surveys, Volume 5, Issue 2, 163-198.
- \* Yunus, N., Ramli, R., Abu Hassan, N.S. (2017). Tax Penalties and Tax compliance of Small Medium Enterprises (SMEs) in Malaysia. International Journal of Business, Economics and Law, Vol. 12, Issue 1, 81-91.
- \* Tax Administration. (2017). comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. <http://read.oecd-ilibrary.org>.
- \* [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/gen\\_overview/Risk\\_Management\\_Guide\\_for\\_tax\\_administrations\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/Risk_Management_Guide_for_tax_administrations_en.pdf).
- \* باباجانی، جعفر و باقری، بهروز. (۱۳۹۶). ارائه مدلی برای اندازه گیری تمکین مالیاتی در سطح هر مؤدی (اشخاص حقوقی). پژوهشنامه مالیات شماره ۸۲، صص ۱۱-۴۶.
- \* باقری، بهروز؛ باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ. (۱۳۹۸). شناسایی عوامل موثر بر تمکین مالیات. پژوهش های تجربی حسابداری، شماره ۳۱، صص ۲۸۳-۳۱۱.
- \* پورحیدری، امید؛ سالاری کیسکانی، فاطمه؛ پورحیدری، امید؛ خدای پور، احمد. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر فناوری اطلاعات و ارتباطات بر جمع آوری مالیات. دانش حسابداری، شماره ۴۳، صص ۱۸۷-۲۱۰.
- \* صراف، فاطمه؛ صالحی، علی؛ مهرانی، ساسان. (۱۴۰۰). بهبود و ارتقاء مدل انتخاب حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک مؤدیان در نظام مالیاتی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۸۳، صص ۲۰۵-۲۲۲.
- \* کمالی، سعید؛ شفیعی، سعیده. (۱۳۹۰). مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران. پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۰، صص ۱۴۳-۱۶۸.
- \* مولایی پور، منصور. (۱۳۹۳). تمکین مالیاتی در برنامه های توسعه اقتصادی ایران. فصلنامه پژوهش ها و سیاست های اقتصادی، صص ۱۷۳-۱۹۶.
- \* میرجلیلی، فاطمه؛ نصیری اقدم، علی؛ مهاجری، پریسا؛ محمدی، تیمور. (۱۳۹۸). برآورد شکاف سیاستی و تمکین مالیات بر ارزش افزوده در استان های کشور. پژوهشنامه مالیات، شماره ۴۱، صص ۱۳۷-۱۵۸.
- \* نیکو مرام، هاشم؛ احمدی لویه، افشین؛ بنی مهد، بهمن. (۱۴۰۰). حق انتخاب حسابرس و اجتناب مالیاتی بر اساس نظریه انتخاب گلاس. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت دوره ۱۰ شماره ۳۸، صص ۱-۱۰.
- \* هرندی سراسیابی، آزاده. (۱۳۹۲). روشهای بهبود تمکین مالیاتی. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد.
- \* Andreoni, J., Erard, B., Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. Journal of Economic Literature, 36 (2). 818-860.
- \* Fiscalis Risk Management Platform Group, European Union. (2010). Compliance Risk Management, Guide for TAX ADMINISTRATIONS. P.27.
- \* Da Silva, F. P., Guerreiro, R., & Flores, E. (2019). Voluntary versus enforced tax compliance: the slippery slope framework in the Brazilian context. International Review of Economics, 66(2), 147-180.
- \* Jahnke, B., & Weisser, R. A. (2019). How does petty corruption affect tax morale in Sub-Saharan Africa? European Journal of Political Economy, 60, 101-115.
- \* Khwaja, M., Awasthi, R., & Loeprik, J. (2011). Risk-Based Tax Audits Approaches and Country



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 11/ No. 42/ Summer 2022

## **Identifying and prioritizing risks of tax non-compliance**

**Reza Kamyab Teymoori**

Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University. Tehran.Iran.  
Rezakamyab1350@Gmail.com

**Gholam Reza Farsad Amanollahi**

Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University. Tehran.Iran. (corresponding Author).  
g.f1966@yahoo.com

**Amir Reza Keyghobadi**

Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University. Tehran. Iran.  
a.keyghobadi@iauctb.ac.ir

### **Abstract**

In the last two decades, in order to reduce the size of the tax gap, the tax authorities of developed countries have shifted from risk-based tax audit to voluntary compliance management. Therefore, structure of the tax offices has changed. In tax compliance management, it is important to identify non-compliant incentives to adopt preventive strategies. In this study to identify non-compliance stimuli, after semi-structured interviews with 30 tax experts and using Thematic Analysis and coding method stimulants and indicators identified. Parallel comparison questionnaires were distributed to statistical sample. By using (AHP), effective stimuli in tax non-compliance and related indicators were ranked.

The most important stimulus for tax non-compliance risk has been the executive processes, and after that, the stimulus for risk has come from the rules. The level of technology is in the third place and the level of knowledge of the organization is in the last place. The innovation of this research is its focus on identifying internal non-compliance stimuli that can be influenced by the tax administration's policy. Therefore, the Iranian Tax Administration can use the results of this research to make changes or amendments to laws, regulations and executive process. Also by increasing the level of technology and organizational knowledge can play a more effective role in managing tax compliance.

**Keywords:** non-compliance risk, Tax gap, Tax compliance management, AHP, Thematic Analysis