

بررسی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن با تأکید بر اندازه مؤدیان مالیاتی و تجربه سایر کشورها

سینا ساعدی^۱، محسن نوش آذر^۲

^۱ کارشناس سازمان امور مالیاتی تهران

^۲ دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی کوشیار رشت، عضو انجمن حسابداری ایران

چکیده

سازمان امور مالیاتی رابط اصلی بین دولت و شهروندان است که عملکرد خوب آن نمادی از دولت خوب محسوب می گردد. بدین علت در سال های اخیر سیاست گذاران با آگاهی یافتن از اهمیت این موضوع به دنبال روش هایی 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 سیاست ها و روش ها بهره گیری از حسابرسی های مدرن با رویکرد مدیریت ریسک بوده و این رویکرد، عنصری اساسی جهت مدیریت کارآ و اثربخش رعایت تمکین مالیاتی بحساب می آید. این دیدگاه می کوشد تا با اولویت بندی 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. بر اساس مدل ارائه شده در این تحقیق، سازمان مالیاتی می تواند با استفاده از داده های بیرونی و درونی سازمان مالیاتی از قبیل داده های گمرکی، بانکی، بیمه، اظهارنامه های قبلی و ... به تطبیق اطلاعات مؤدیان از طریق تحلیل بر مبنای ریسک پردازد؛ بنابراین، مقاله حاضر با هدف بررسی مبانی نظری حسابرسی مالیاتی با دیدگاه مدیریت ریسک و همچنین نگرشی بر تجارب کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه در این زمینه طراحی شده است. این مقاله همچنین می کوشد تا با بهره گیری از این تجارب، به ارائه راهکاری مناسب در این حوزه در ایران پردازد.

واژه های کلیدی: حسابرسی مالیاتی، ریسک، خودتشخیصی، تمکین مالیاتی، حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، ریسک عدم تمکین، مدیریت ریسک.

۱- مقدمه

به منظور ایجاد یک سیستم پویای اقتصادی و در جهت مقابله با پیچیدگی های نظام اقتصادی و تحولات نوین در نظام بازرگانی جهانی، مسئولان سیاسی و اقتصادی ممالک جهان در پایان جنگ جهانی دوم برآن شدند تا در جهت اصلاح اهرم های تنظیم کننده سیاستهای اقتصادی، تلاش های جدیدی را آغاز کنند. آنان دریافتند که یکی از مهمترین مکانیسم های تنظیم کننده فعالیتهای بازار، ابزار مالی مالیات است که در صورت استفاده بهینه از آن در مناسبات اقتصادی و روابط بین المللی، میتواند جایگاه مطمئن و مستحکمی را پایه ریزی کرد. از مهمترین وظایف نظام های مالیاتی، هدایت اقتصاد در مسیر درست آن است. در واقع، اهرم مالیات یکی از موثرترین حربه ها در هدایت اقتصاد کشور به شمار میرود.

کارکرد های اصلی ابزار مالیات را میتوان به طور اصلی در تأمین درآمدهای عمومی کشور، گسترش عدالت (بازتوزیع ثروت)، تخصیص مجدد منابع، ثبات اقتصادی و تجهیز منابع مالی و تشکیل سرمایه برشمرد و این در حالی است که در حال حاضر، یکی از مشکلات مدیریت مالیاتی در جهان بحث فرار و عدم تمکین مالیاتی است. تحقیقات جهانی نشان از فرار مالیاتی و سایر موارد، عدم تمکین مالیاتی بین ۱۰ تا ۱۵ درصد را دارد (سازمان تجزیه و تحلیلهای اقتصادی و سیاسی، ۲۰۱۱). با این وجود، هرچند رقمی دقیقی در مورد میزان فرار مالیات در ایران و گروههای عدم تمکین کننده وجود ندارد ولی کارشناسان فرار مالیاتی را در ایران بیش از ۲۲ درصد حجم واقعی مالیات وصولی می دانند (شهسواری، ۱۳۸۹). همچنین، کارشناسان بر این باورند که نظام مالیاتی به سیستمی نیازمند است که بتواند حداکثر میزان مالیات عادلانه و قانونی را با حداقل نیرو و مخارج و در کوتاه ترین مدت وصول نماید. در این صورت این سیستم می تواند پاسخگو نیازهای نظام مالیاتی باشد. آنان معتقدند که سیستم جدید در عین حال بایستی به گونهای باشد که ادارات دارائی را برای سالیان سال به صورت یک طلبکار بزرگ باقی نگذارد و آن را از وضعی که هم اکنون دچار آن است؛ رهایی بخشد. توقع دیگر از سیستم جدید ضربتی بودن آن است، بدین معنا که سیستم به گونهای باشد که برای هر سال بتواند به خوبی از عهده مالیات مقرر در لایحه بودجه برآید (رضایی، ۱۳۸۹). هر چند طی سالهای اخیر سیاست گذاران مالی کشور با تصویب ماده ۲۷۲ ق. م. م و همچنین قانون استفاده از خدمات حسابداری رسمی بدنیاال افزایش کارایی سیستم مالیاتی کشور بوده اند ولی نتایج تحقیقات موجود نشانگر وجود تفاوت در بررسی ها و تعیین درآمد مشمول مالیات از سوی این دو گروه بوده است (باباجانی و مرادمند، ۱۳۸۷).

برای پاسخ به چنین نیازهایی در سازمان های مالیاتی، امروزه بسیاری از سازمان های جهانی و کارشناسان حرفه ای بر این باورند که پیشرفت های صورت گرفته در بحث محاسبات (استفاده از روش های آماری پیشرفته و اقتصادسنجی) و استفاده از روش های جدید حسابرسی در دسترس همچون استفاده از حسابرسی تصادفی و حسابرسی مبتنی بر ریسک، عواملی موثر در جلوگیری از فرار مالیاتی و سایر موارد عدم تمکین محسوب میشود. ادعا بر آن است که سیستم حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک با تمرکز بر حسابرسی مودیان با ریسک بالا، موجب تخصیص بهینه منابع سازمان امور مالیاتی و افزایش تمکین مالیاتی میگردد.

بر خلاف انتظار معمول، تمرکز اصلی یک سیستم نوین مالیاتی که بر پایه خود اظهاری و تمکین مالیاتی داوطلبانه استوار است، جمع آوری مالیات ها نیست، بلکه در آن تعهدات مالیاتی بوسیله خود مؤدیان ارزیابی می شود و از طریق بانک پرداخت می گردد. در این حالت، وظیفه اصلی سازمان مالیاتی: الف) مدیریت تمکین مالیاتی به منظور شناسایی و جلوگیری از رفتار مجرمانه؛ و ب) ارائه خدمات و آموزش به منظور کمک به مؤدیان جهت انجام تعهدات مالیاتی شان با سهولت و کمترین پیچیدگی و تمکین مالیاتی می باشد؛ اما ترویج تمکین داوطلبانه نیاز به توسعه رویکردهای نوین مبتنی بر مدیریت ریسک به منظور ارتقاء هزینه ی اثربخشی در وصول درآمدها دارد که بدین منظور نیاز است عوامل مؤثر بر رفتار تمکین مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته و در جهت حسابرسی مبتنی بر ریسک به این عوامل توجه گردد.

طبقه بندی مؤدیان مالیاتی در گروه مؤدیان بزرگ، متوسط و کوچک، اولین گام مهم در توسعه مدیریت ریسک و طراحی برنامه های هدفمند است که ریسکهای تمکین و خدمات مورد نیاز هر گروه از مؤدیان را مشخص می نماید.

۲- حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تعاریف و مفاهیم

برای آشنایی با مفهوم حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، آشنایی با مفاهیم متعددی لازم بوده و در این میان مفهوم تمکین مالیاتی (عدم تمکین مالیاتی) از عمده ترین این مفاهیم محسوب میشود.

۱-۲- مفهوم تمکین و عدم تمکین مالیاتی

تمکین مالیاتی به مفهوم پایبندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی آنها است. تمکین مالیاتی از جمله اهداف تمام سیستمهای مالیاتی دنیا است که در آرزوی آن به سر میبرند و بعضاً تا حد بسیار خوبی به آن دست یافته اند. راهکارهای ارتقای تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی از یک سو به منابع، عوامل، نیروی انسانی، امکانات فیزیکی و از سوی دیگر به مدیریت، زمانسنجی، تغییر فرآیند و ساز و کارهای بازخوردی نیاز دارد. برای ارتقای سطح تمکین داوطلبانه دو راهکار اساسی پیشنهاد می گردد:

الف) ایجاد و توسعه سیستم های خود ارزیابی مؤدیان و ترویج تبعیت اختیاری

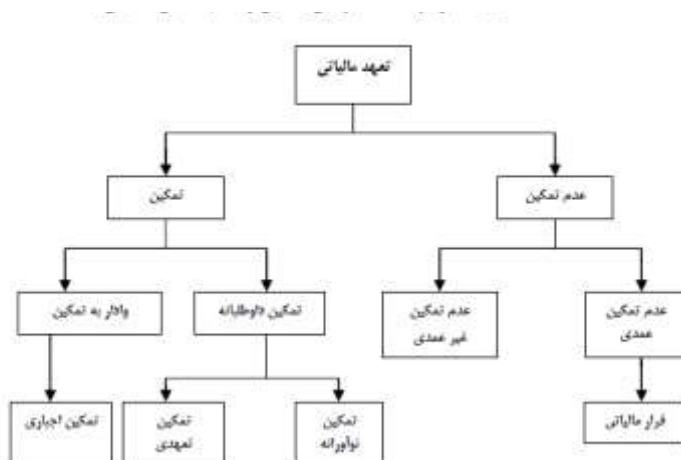
ب) بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک.

سیستم خود ارزیابی مالیاتی، عموماً بر این برهان استوار است که مؤدی بیش از هر کس به اوضاع و احوال مالی و درآمدی خویش آگاه است؛ بنابراین اگر سیستم مالیاتی به جایگاهی برسد که مؤدیان آن، خود به تشخیص صحیح مالیاتی بپردازند قطعاً از جنبه های مختلف باعث بهبود وصول مالیات خواهد شد. در این سیستم نقش ماموران مالیاتی کنترل و بررسی این مطلب خواهد بود که آیا مؤدی درآمد خود را به درستی اعلام داشته است؟ و آیا معافیتها و کسورات اعمال شده قانونی بوده است؟ و اگر کار صحیح انجام نشده رقم واقعی مالیاتی قابل وصول چه میزان است؟ این کنترل و بررسی ممکن است نه در همه موارد، بلکه به شکل نمونههای انجام شود. نقطه مقابل این ترتیب، سیستم دیگری است که براساس آن مراجع مالیاتی خود مسئول تعیین مالیات و اخذ آن می باشد. همان گونه که اشاره شد سیستم خودارزیابی زمانی مثمر ثمر خواهد بود که همراه با کنترل و بررسی انجام پذیرد (حسابرسی مالیاتی). منتهی حسابرسی مالیاتی زمانی منجر به ایجاد مدیریت کارآ و اثربخش مالیاتی خواهد شد که همراه با دیدگاه مدیریت ریسک باشد. این نیز بدان دلیل است که در عمل، حسابرسی تمام مؤدیانی که به صورت خود تشخیصی (خود اظهاری یا خود ارزیابی) عمل نمودهاند؛ توسط سازمان امور مالیاتی امکان پذیر نمی باشد. محدودیتهای هزینه و زمان عمدهترین دلیل چنین امری است؛ بنابراین، میتوان انتظار داشت استفاده از سیستم حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک که با تمرکز بر حسابرسی مؤدیان با ریسک بالا موجب تخصیص بهینه منابع سازمان امور مالیاتی و افزایش تمکین مالیاتی میگردد؛ از مناسب ترین روش های ممکن تلقی شود.

عدم تمکین مالیات عبارت از قصور مؤدی نسبت به انجام تعهدات مالیاتی از روی عمد و یا غیر عمد است. عدم تمکین به قوانین مالیاتی به شکل های متفاوتی صورت می گیرد. ممکن است عدم تمکین، عمدی باشد که مؤدی تعمداً قوانین و مقررات مالیاتی را به نفع خودش تفسیر می نماید و یا عدم تمکین غیرعمدی باشد که ممکن است در نتیجه نادیده گرفتن و یا اشتباه در اعمال قوانین مالیاتی صورت گیرد.

هرگونه عمل غیر عمد توسط مؤدی مالیاتی، بدون اجبار تلقی می شود و در صورتی که نتایج اظهارنامه و گزارش سود مشمول مالیات منجر به هیچ گونه پرداخت مالیات نشود، از آن به عنوان فرار از مالیات یاد می شود. پس به طور کلی می توان گفت

تمکین مالیاتی به مفهوم پایبندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و تمکین به قانون مالیاتی از سوی آنها می باشد و درجه تمکین مالیاتی معیار سنجش کارائی سیستم مالیاتی هر کشوری می باشد.



شکل ۱: تمکین مالیاتی

در این مقاله تمکین مالیاتی را به صورت پایبندی مؤدی به تکالیف و قوانین مالیاتی کشور و حسابرسی مالیاتی را ممیزی یا رسیدگی مالیاتی جهت تطبیق اطلاعات ارائه شده در اظهارنامه مالیاتی با قوانین و مقررات، صورتهای مالی، دفاتر و مدارک مؤدی و سایر بانکهای اطلاعاتی تعریف می نماییم.

۲-۲- فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی

فرار مالیاتی عملی است که به عمد یا غیرعمد به عدم پرداخت مالیات به دولت منتهی میشود. با این حال وجود لغت فرار در این ترکیب نشان از آن دارد که مقصود بیشتر افعال عمدی است؛ یعنی مجموع روشها و تکنیکهایی که فرد با اتکا به آنها از پرداخت مالیات میگریزد. از سوی دیگر، اگر تمکین مالیاتی به عنوان پایبندی داوطلبانه مودیان به قانون مالیاتی و تکالیف مالیاتی تفسیر شود؛ در این صورت عدم تمکین عبارت عدم پایبندی به قوانین و مقررات و انجام تکالیف قانونی است. البته درجه تمکین مالیاتی در هر کشوری، معیار سنجش کارایی سیستم مالیاتی آن کشور خواهد بود و میزان عدم تمکین را میتوان با شکاف مالیاتی اندازه گیری کرد. از نگاه ونزل (۲۰۰۲) عدم تمکین مالیاتی شامل کلیه فعالیتهایی است که از نظر سیستم سازمان مالیاتی قابل قبول و مطلوب نمی باشد. او عدم تمکین را به بخش پرهیز (اجتناب) مالیاتی و فرار مالیاتی تقسیم میکند. از نگاه ونزل، کاهش مالیات که با استفاده از ابزارهای قانونی صورت می گیرد با پرهیز مالیاتی تعریف می شود و عدم پرداخت مالیات و بدهی مالیاتی با استفاده از ابزارهای مجرمانه فرار مالیاتی است.

۲-۳- گروه های عدم تمکین کننده مالیاتی

گروه های عدم تمکین کننده مالیاتی را میتوان به دو گروه معترضان نظام مالیاتی و مقاومتان مالیاتی تقسیم نمود. آن گروه از عدم تمکین کنندگان و فراریان مالیاتی که با تفسیر خود، خود را مشمول قانون مالیات نمی دانند و به کرات با استدلالها و اعتراضات غیرمنطقی به رای هیاتها و دعاوی وقت خود و سازمان را تلف می کنند؛ معترضان مالیاتی قلمداد می شوند. گروه دوم که بیشتر در فکر حفظ منابع مالی خود بوده و توجهی به قوانین مالیاتی ندارند و آن را به عنوان اجباری دولتی می دانند را مقاومتان مالیاتی می نامند (برگ، ۲۰۰۴).

۳- عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی

مکانیزم های مختلف روانی و رفتاری به عنوان عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مؤدیان شناسایی شده اند:

اول: تمکین مالیاتی به عوامل شخصی از قبیل جنس، سن و تحصیلات بستگی دارد. در مورد مالیات یک مؤسسه، نگرشهای شخصی مدیر شرکت میتواند معنی دار باشد. همچنین عوامل ویژه شرکت از قبیل وضعیت صنعت، اندازه یا وضعیت مالی می تواند از عوامل قوی و مؤثر بر تمکین یا عدم تمکین باشند.

دوم: تمکین مالیاتی بستگی به درک انصاف و عدالت توسط مؤدی از سیستم مالیاتی دارد. هر یک از مؤدیان انصاف را در الف) سطح مالیات پرداختی؛ ب) رفتار سازمان مالیاتی با مؤدی در مقایسه با دیگر مؤدیان یا به عبارتی، تبعیض مالیاتی؛ و ج) نحوه استفاده از وجوه عمومی توسط دولت، ارزیابی می نمایند. عامل آخر به طور بالقوه در کشورهای با سطوح پائین حاکمیت دولت و درجه قابل توجهی از فساد، قوی عمل می نماید.

سوم: انگیزه مشارکت بالقوه، به طور قابل توجهی میتواند تمکین مالیاتی و در نتیجه، پرداختها را افزایش دهد. به این معنی که در عمل رابطه اصطکاکی قوی در تمکین مالیاتی و پرداختها وجود دارد. در زمانی که عدم تمکین مالیاتی گسترده بوده و بوسیله مؤدیان درک شده است، مؤدی انگیزه قوی برای تمکین ندارد. در مقابل، هنگامی که تمکین جزو هنجارهای اجتماعی است، افراد تمایل بیشتر به تمکین مالیاتی دارند، چرا که میترسند توسط همکاران خود به عنوان دروغگو شناسایی شده و در نتیجه احتمال تشخیص توسط سازمان مالیاتی خیلی بالا می باشد.

در برخی از مطالعات، عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی را به دو دسته عوامل اقتصادی و عوامل غیر اقتصادی طبقه بندی مینمایند. عوامل اقتصادی نظیر سطوح درآمد واقعی، نرخ مالیاتی، جرایم، احتمال ممیزی و ... و عوامل غیراقتصادی نظیر درک مؤدی از انصاف سازمان مالیاتی، هنجارهای شخصی، نگرشهای مالیاتی و ... می باشند.

لیل و فریق مصطفی (۲۰۱۱)، معیارهای تمکین مالیاتی در کشور مالزی را بررسی و فاکتورهای احتمال ممیزی، درک مؤدی از چگونگی هزینه کرد توسط دولت، درک مؤدی از انصاف سیستم مالیاتی، جرایم مالیاتی، محدودیت بودجهای مؤدی، تغییر در سیاستهای دولت، نقش خانواده و نزدیکان مؤدی، نقش سازمان و دانش مؤدی را در تمکین مالیاتی مؤثر دانسته اند. نتایج تحقیق آنها نشان می دهد که دانش مالیاتی یک اثر معنیدار بر تمکین مالیاتی دارد، همچنین، به طور ویژه، تمکین مالیاتی تحت تأثیر احتمال حسابرسی، درصد مخارج دولت، جرایم، محدودیت بودجه و اثرگذاری خانواده و نزدیکان مؤدی قرار می گیرد.

نیمروسکی و ویرینگ (۲۰۰۳)، نقش موسسات مالیاتی در تمکین مالیاتی را مورد ارزیابی قرار دادند و با استفاده از عواملی شامل رفتارها، ارزشها، عقاید و گرایش، صلاحیت، انصاف، دانش مالیاتی، رضایت و نوع زندگی به طبقه بندی مؤدیان پرداختند و با استفاده از فاکتورهای تجربیات مؤدیان از خدمات سازمان مالیاتی استرالیا و میزان درک شان از پرکردن اظهارنامه مالیاتی توسط وکیل مالیاتی، نقش این گونه موسسات را در تمکین مالیاتی مورد سنجش قرار دادند. نتایج نشان می دهد که وکیل مالیاتی نقش عمده ای در ارائه مشورت و توصیه های مالیاتی، تصحیح اظهارنامه مالیاتی و مدیریت ریسک برای به حداقل رساندن مالیات ها بر عهده دارد.

نیمروسکی و همکاران (۲۰۰۲)، نشان دادند که یک رابطه بین ارزشها، عقاید، گرایشها، دانش مالیاتی و رفتار تمکین مالیاتی واقعی وجود دارد و پیشنهاد کردند که ATO باید کمیته خدمات به ارباب رجوعان را تاسیس نموده و همکاری با موکلان

مالیاتی را افزایش دهد و برنامه های آموزش مالیاتی شامل تلاش مالیاتی و مدیریت داراییهای مالی جهت بازپرداخت بدهیهای مالیاتی را فراهم کند.

همچنین آلابد و همکاران (۲۰۱۱)، در مقاله دیگری، با عنوان "نگرش و رفتار مؤدیان مالیاتی در نیجریه: نقش تعدیلی وضعیت مالی و ترجیح ریسک"، نگرش مؤدیان را به عنوان یک عامل مهم در رفتار تمکین مالیاتی در نظر گرفته و تأثیر وضعیت مالی و ترجیح ریسک را بر رابطه بین نگرش مؤدیان و رفتار تمکین مالیاتی ارزیابی می کنند.

کریچلر و همکاران (۲۰۰۷)، در مقاله دیگری تحت عنوان "چرا مالیات میپردازیم؟ نگاه اجمالی به تصمیمات تمکین مالیاتی" بیان می کنند که در یک ج و بی اعتمادی، فشار زیاد سازمان مالیاتی از طریق وادار کردن به تمکین مالیاتی، افزایش جرایم و احتمال ممیزی ممکن است یک سیاست مالیاتی مؤثر باشد؛ اما در جو ی که مؤدیان به سازمان مالیاتی اعتماد دارند، متغیرهای دیگری نیز از اهمیت برخوردارند. دانش، گرایش، اخلاق، انصاف و دموکراسی ممکن است منجر به تمکین داوطلبانه شود. در این مورد، جرایم بالا و ممیزیهای سرزده میتواند منجر به اثرات غیر عمدی شود و طرز فکر مالیاتی را عوض نماید (و منجر به عدم تمکین مالیاتی شود)

هیون (۲۰۰۵)، تمکین مالیاتی را در کره و ژاپن با هم مقایسه کرد و دریافت که ژاپن سطح بالاتری از سیاستها را هم در ممیزی مالیاتی و هم در ساختار جریمه نسبت به کره دارد. نتایج این پژوهش نشان داد که ژاپن نسبت به کره، سطح بالاتری از فرهنگ مالیاتی را داراست و سیستم قانونی بیشترین اهمیت را در فاکتورهای تعیین سطح فرهنگ مالیاتی نسبت به دیگر بخشهای دولتی دارد.

۴- اصول اساسی و مراحل اجرای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک

بر اساس ادبیات موجود، اصول اصلی حسابرسی مبتنی بر ریسک را میتوان بشرح زیر خلاصه نمود.

- اعتماد توأم با بررسی، در رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک سازمان امور مالیاتی باور دارد که مودیان به صورت صادقانه مالیات های خود را محاسبه و پرداخت نمودهاند. با این وجود، جهت اطمینان معقول از این که مالیات توسط مودی به درستی محاسبه و پرداخت شده، کنترل مجدد امری غیر منطقی نخواهد بود.

- خود تشخیصی و ارزیابی مالیاتی، مکمل رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک این موضوع می باشد که مودیان دانش کافی از قوانین مالیاتی و تفسیر آن را دارا بوده و این موضوع امکان تشخیص، محاسبه و پرداخت مالیات را برای آنان به درستی فراهم می نماید.

- عدالت، در این رویکرد با مودیان تمکین کننده با احترام رفتار می شود در حالی که با مودیانی که تمکین مالیاتی نداشته اند با شدت به صور مختلف و از جمله جریمه برخورد خواهد می شود.

- خدمت به مودیان، در این رویکرد سازمان امور مالیاتی به عنوان یک سازمان ارائه دهنده خدمات رفتار میکند و سعی دارد که احترام با مشتریان را در سرلوحه کار خود قرار دهد. علاوه بر اصول اساسی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، میتوان مراحل اجرای آن را نیز به ترتیب اولویت ارائه نمود. این در حالی است که مدلهای حسابرسی مبتنی بر ریسک بیشتر با موضوع شناسایی پتانسیل های فرار و عدم تمکین مالیاتی جهت استفاده در راستای انتخاب نمونه انتخابی برای حسابرسی و همچنین، طرح مورد نیاز برای حسابرسی با استفاده از ویژگی های مشاهده شده از جامعه آماری، سر و کار دارند. با این وجود، در مدل های سنتی حسابرسی مالیاتی انتخاب نمونه مورد بررسی به صورت سلیقه ای که توسط ممیز صورت میگیرد؛ انجام و طرح و روش حسابرسی بر اساس یک روش و طرح یکسان صورت می گیرد.

بر این اساس، مراحل اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک را می توان به صورت زیر ارائه نمود:

الف. شناسایی عوامل پیش بینی کننده خطر (ریسک)

در بسیاری از کشورهایی که از تکنیک انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک به منظور حسابرسی مالیاتی استفاده می کنند، روش انتخاب شاخص ها و معیارها و نیز چگونگی طبقه بندی آنها کاملاً محرمانه است؛ زیرا بر این باورند که با افشای نحوه انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک، برخی اشخاص فرصت طلب (حقیقی و حقوقی) به منظور پایین آوردن ریسک انتخاب، اقدام به دستکاری اظهارنامه های مالیاتی و سایر فاکتورهایی که ممکن است ملاک عمل سازمان مالیاتی برای برآورد ریسک مودی قرار گیرد؛ می نمایند. از این رو، انتخاب عوامل و فاکتورها برای حسابرسی مبتنی بر ریسک و نحوه عملکرد آن در هر کشور سری بوده و استفاده از ریز عوامل مورد استفاده در سایر کشورها به عنوان پایه عملاً غیر ممکن می نماید (باقری و عموری، ۱۳۸۸)

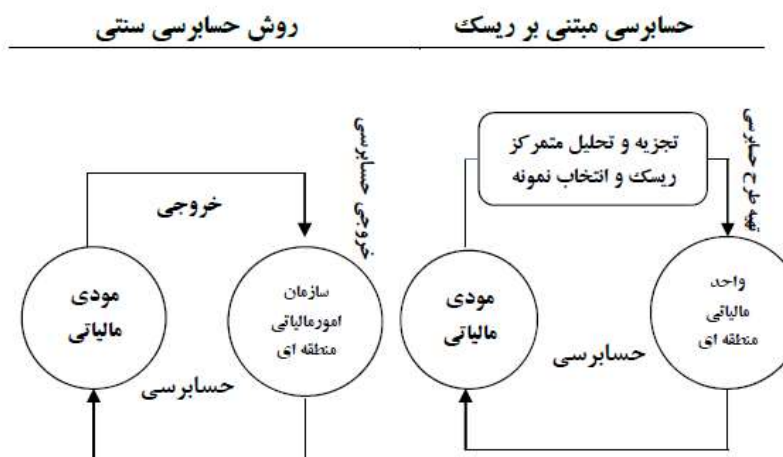
نقطه شروع برای شناسایی عوامل پیشبینی کننده، انتخاب مسیر درست در تعریف و تعیین موارد عدم تمکین مالیاتی است تا براساس آن بتوان عوامل موثر را شناسایی نمود. بعد از تعریف معیار عدم تمکین یا ریسک میتوان از تجربه کشورهای دیگر (هرچند با سختی) استفاده کرد و همچنین از نتایج تحقیقات، پرسش از افراد با تجربه و سایر روش ها، لیستی از عوامل پیشبینی کننده را برگزید. به عنوان مثال باقری و عموری (۱۳۸۸)، در تحقیقی به شناسایی و اولویت بندی نسبتهای مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات جهت تعیین ریسک اظهارنامه های مودیان پرداخته اند. آنها با به کارگیری پرسشنامه و تجزیه و تحلیل دادهها بر اساس تکنیک تحلیل سلسله مراتبی به این نتیجه دست یافته اند که نسبتهایی از قبیل نسبت سود خالص، نسبت سود ناخالص، سود هر سهم، بازده سهام، بازده سرمایه در گردش که به نوعی بر اساس سود شرکت محاسبه می شوند با اثرگذاری بر درآمد مشمول مالیات، در تعیین ریسک اظهارنامه مودیان از اهمیت بیشتری برخوردار هستند. این در حالی است که عوامل مالی مورد استفاده قرار گرفته توسط آنان تنها بخشی از عوامل موثر بر ریسک است.

ب. رتبه بندی مودیان بر اساس ریسک تمکین

استفاده از تکنیک های جدید دادهکاوی امکان تعیین رتبه بندی مودی از لحاظ ریسک را بر اساس داده های دریافتی فراهم نموده است. در واقع در این روش بر اساس داده های مودی همانند اندازه، نوع صنعت، تاریخچه تمکین یا عدم تمکین و سایر اطلاعات و همچنین بر اساس دانش و تجربه به دست آمده از حسابرسی های قبلی و طراحی مدل پیشبینی امکان تعیین امتیاز ریسک هر مودی قابل تعیین است.

ج. تهیه و تنظیم طرح حسابرسی بهینه

حسابرسی مبتنی بر ریسک همانند هر حسابرسی علمی میتواند به دو بخش شیوه انتخاب نمونه (مودی) و طرح حسابرسی تقسیم گردد. در طرح حسابرسی، حسابرس با توجه به عوامل ریسکی برای مودی انتخابی یک طرح و برنامه حسابرسی مالیاتی خاص را جهت مودی تدوین و اجرا می نماید؛ بنابراین طرح حسابرسی بسته به نوع ریسک عدم تمکین تعیین شده برای مودیان می تواند متفاوت باشد.



شکل ۲: مقایسه مراحل روش حسابرسی مبتنی بر ریسک و حسابرسی سنتی

۵- طبقات مختلف مؤدیان و مدیریت ریسک آنها

تفکیک طبقه های مختلف از مؤدیان، اولین گام حساس در تحلیل محیط ریسک و در نتیجه مدیریت ریسک می باشد. در واقع فهم طبقات مختلف مؤدیان اجازه می دهد تا مقامات مالیاتی، استراتژی های مؤثر و هدفمندی را برای تمکین مالیاتی ارائه دهند تا مناسب ترین عکس العمل برای ریسک های درآمدی و بهترین پاسخ به خدمات مورد نیاز مؤدیان فراهم گردد. تجربیات بین المللی نشان می دهد، تعداد اندکی از شرکت های بزرگ (کمتر از یک درصد) مسئول تأمین ۷۰-۶۰ درصد مجموع مالیات داخلی هستند و بین این دو طبقه، شرکتهای متوسط مسئول تأمین ۵-۱۰ درصد مجموع مالیات داخلی هستند و بین این دو طبقه، شرکتهای متوسط مسئول تأمین ۲۰-۳۰ درصد مجموع مالیات هستند (شکل زیر) و این گونه توزیع مؤدیان در بیشتر کشورها مشابه است.



شکل ۳: سهم طبقات مختلف مؤدیان از درآمدهای مالیاتی

۱-۵- ریسک در شرکتهای بزرگ

اعتقاد بر این است که حاکمیت شرکتی در سیاست های مالیاتی ایفای نقش می نماید و در خصوص ارتباط بین مالیات و حاکمیت شرکتی، می توان این گونه نتیجه گرفت که شرکت ها تمایل به کاهش بدهی مالیاتی خود دارند (تیموتی، ۲۰۱۰). از آنجایی که شرکت به عنوان یک شخصیت حقوقی، یک مؤدی مالیاتی منحصر به فرد است سارتوری (۲۰۰۸) به نقل از

اسچون شرکت را مؤدی مالیاتی تعریف می نماید که وجود خارجی ندارد و محور اصلی تحلیل ها پیرامون موضوع تمکین مالیاتی را بر اساس بررسی ارتباط متقابل بین حاکمیت شرکتی در شرکتها و وضع مالیات می داند. اگر عوامل حاکمیت شرکتی که مبانی نظری آن اذعان به رعایت حقوق کلیه ذی نفعان دارد، در شرکت وجود داشته باشد، انتظار می رود مالیات ابرازی که باید طبق قوانین و مقررات شناسایی و در اظهارنامه مالیاتی ابراز شود، بر مالیات تشخیصی و قطعی توسط ماموران مالیاتی که آن هم طبق قوانین و مقررات تعیین می شود تا حدود زیادی منطبق باشد و در نتیجه می توان گفت این گونه عوامل در ارزیابی و تحلیل ریسک تمکین مؤدیان بالاخص شرکت های بزرگ که قاعدتا باید در آنها کیفیت حاکمیت شرکتی بالاتری را شاهد باشیم، مؤثر می باشند. اساساً مؤدیان بزرگ موقعیت های مالیاتی پیچیده ای هم دارند. ممکن است اگر به طور مناسبی مدیریت نشوند حتی به افزایش ریسک نیز بیانجامد. این موضوع می تواند نتیجه چند عامل باشد: الف) فعالیتهای جهانی شامل تجارت گسترده و پیچیده و معاملات خارجی؛ ب) استفاده از روش های تامین مالی پیچیده؛ ج) معاملات چند جانبه ای که اغلب منجر به افزایش مسائل پیچیده ای از تفسیر های قانونی می گردد؛ د) حجم زیاد معاملات و نفوذ آن در فعالیت های گوناگون شرکت؛ ه) معامله با گروههای وابسته که مسائل قیمت گذاری انتقالی را افزایش می دهند.

۲-۵- ریسک در بنگاه های کوچک و متوسط

در جهان در حال توسعه و توسعه یافته، بنگاه های اقتصادی کوچک و متوسط معمولاً ۸۰-۹۰ درصد از مؤدیان را در بر می گیرند، اما سهم شان در کل درآمد حدود ۱۰ درصد است. هر چند بازرسی مبتنی بر ریسک برای اطمینان از تمکین مالیاتی ضروری می باشد، اما حسابرسی برای شرکتهای کوچک اغلب هزینه بر بوده و به ندرت دارای اثر بخشی مؤثر می باشند و در نتیجه حجم حسابرسی و تکرار آن بایستی در شرکتهای کوچک کمتر باشد. تجربه سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی در کشورها نشان می دهد که انتخاب حسابرسی بر مبنای ریسک در استفاده از منابع کمیاب حسابرسی به صورت منطقی و هدف گذاری برنامه حسابرسی برای مؤدیان با ریسک بالا ضروری می باشد.

جهت کاهش هزینه های اداری، اعمال متقابل غیرضرور و بار سنگین تمکین مالیاتی در بنگاه های کوچک، مالکان این گونه بنگاه ها بایستی تشکیلات خود را براساس خوداظهاری مالیاتی پایه ریزی نمایند. این موضوع نیازمند روش محاسبهای است که با ظرفیت متناسب باشد و گاهی اوقات نیازمند معرفی برنامه های محاسبه فرضی می باشد. همزمان، حسابرسی در هر سیستمی که مالیات ها به صورت خوداظهاری بوده و در جهت کسب اطمینان از صحت کار سیستم و شناسایی ریسک کم اظهاری انجام می پذیرد، مورد انتقاد است؛ بنابراین، یک ممیزی تمکین و برنامه های حسابرسی مالیاتی ویژه برای بنگاه های کوچک ضروری میباشد. برنامه های مدیریت تمکین برای بنگاه های کوچک و متوسط با برنامه های مؤدیان بزرگ و متوسط به دلیل ذیل متفاوت می باشد:

۱- تعداد زیاد مؤدیان کوچک در مقابل درآمد اندک آنها؛

۲- مبالغ اندک از اطلاعات در دسترس از مؤدیان کوچک؛

۳- نیاز به ترکیب حسابرسی تمکین با کارهای مشاوره که نتیجه آن راهنمایی تمکین بهتر مالیاتی و دفترداری ساده می باشد.

معیار ریسکی که عموماً در مدل های پایه برای شرکتهای کوچک استفاده می شود، شامل بخشهای فعالیت و ساختار شرکت، کیفیت دفترداری، رفتار تمکین در گذشته، نسبتهای هزینه و کسر از درآمد ناخالص، مقایسه یا میانگین صنعت و بخش ها و نسبت بدهی ی طلب بنگاه های کوچک و متوسط که برای مالیات بر ارزش افزوده ثبت شده، می باشد.

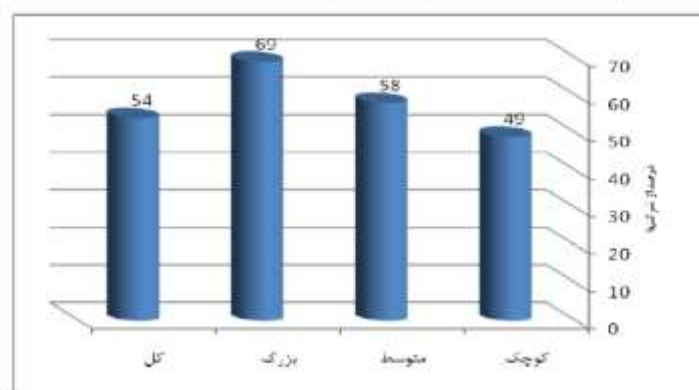
۶- تجربه بنگاه های کوچک و متوسط در مناطق و کشورهای مختلف

در آلمان، صرفاً حدود ۴ درصد از بنگاه های کوچک و ۱ درصد از بنگاه های خرد حسابرسی سالیانه شده اند و بیشتر منابع صرف حسابرسی شرکت های بزرگ شده است که حدود ۲۳ درصد شرکت های بزرگ را تشکیل می دهد. درآمد اضافی ارزیابی شده از ۲۲۱۱۲ بنگاه کوچک حسابرسی شده در سال ۲۰۰۸ فقط ۲ درصد کل درآمد را تشکیل می دهد و بالغ بر ۷۸ درصد درآمد کسب شده از حسابرسی از آن شرکت های بزرگ می باشد. در اروپا و به ویژه منطقه آسیای مرکزی، جایی که حسابرسی کامل استفاده می گردید و عرف شده بود، پوشش حسابرسی بنگاه های کوچک همچنان نسبتاً گسترده انجام می پذیرد. اطلاعات بانک جهانی نشان می دهد که بازرسی های مؤدیان در منطقه هنوز هم به صورت نامتناسب بر بنگاه های کوچک متمرکز شده اند. بازرسی شرکت های کوچک ۲۹ درصد، شرکت های متوسط ۵۸ درصد و شرکتهای بزرگ ۶۹ درصد کل بنگاه ها می باشد. این موضوع براساس استراتژی های مدیریت تمکین در منطقه می باشد (بانک جهانی، ۲۰۰۹)

جدول ۱: تعداد شرکتهای حسابرسی شده در آلمان براساس اندازه

| بخش | تعداد شرکت | تعداد شرکت حسابرسی شده | درصد شرکتهای حسابرسی شده | فراوانی ممیزی (سال) |
|-----------|------------|------------------------|--------------------------|---------------------|
| بزرگ | ۱۷۰۰۶۰ | ۳۹۸۸۵ | ۲۳/۵ | ۴/۲۶ |
| متوسط | ۷۵۸۰۵۱ | ۵۶۹۹۹ | ۷/۵ | ۱۳/۳ |
| کوچک | ۱۱۴۱۱۴۶ | ۴۴۱۱۴ | ۳/۹ | ۲۵/۸۷ |
| خرده شرکت | ۶۳۲۱۴۶۵ | ۶۹۶۳۸ | ۱/۱ | ۹۰/۷۸ |

مأخذ: وزارت اقتصاد آلمان، ۲۰۰۸



مأخذ: بانک جهانی، ۲۰۰۹

شکل ۴: درصد شرکتهای حسابرسی شده در اروپا و آسیای میانه بر حسب اندازه

۷- تجربه سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی (OECD) و کاربردهای بالقوه برای محیط کشورهای توسعه یافته

تجربه سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی در کشورها نشان می دهد که انتخاب حسابرسی بر مبنای ریسک در استفاده از منابع کمیاب حسابرسی به صورت منطقی و هدف گذاری برنامه حسابرسی بر مؤدیان با ریسک بالا ضروری می باشد. جهت کاهش هزینه های اداری، اعمال متقابل غیر ضرور و بار سنگین تمکین مالیاتی در بنگاه های کوچک، مالکان این گونه بنگاه ها بایستی تشکیلات خود را بر اساس خوداظهاری مالیاتی پایه ریزی نمایند. این موضوع نیازمند روش محاسبه ای است که با

ظرفیت متناسب باشد و گاهی اوقات نیازمند معرفی برنامه های محاسبه فرضی می باشد. همزمان حسابرسی در هر سیستمی که مالیات ها به صورت خوداظهاری بوده و در جهت کسب اطمینان از صحت کار سیستم و شناسایی ریسک کم اظهاری انجام می پذیرد، مورد انتقاد است؛ بنابراین یک ممیزی تمکین و برنامه های حسابرسی مالیاتی ویژه برای بنگاه های کوچک ضروری می باشد. برنامه های مدیریت تمکین برای بنگاه های کوچک و متوسط با برنامه های مؤدیان بزرگ و متوسط به دلایل ذیل متفاوت می باشد:

۱- تعداد زیاد مؤدیان کوچک در مقابل درآمد اندک؛ ۲- مبالغ اندک از اطلاعات در دسترس از مؤدیان کوچک؛ ۳- نیاز به ترکیب ممیزی تمکین با کارشناسی مشاوره که نتیجه آن راهنمایی تمکین بهتر مالیاتی و دفترداری ساده می باشد.

۸- حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در ایران

باتوجه به اینکه در کشور ایران دومین منبع تامین کننده مصارف بودجه ای، مالیات می باشد و از طرفی شناسایی پایه های مالیاتی جدید، کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و در نتیجه تامین هزینه های جاری کشور از محل درآمدهای مالیاتی در برنامه های مختلف توسعه ای کشور نظیر سند چشم انداز و قانون برنامه پنجم توسعه ۱ مصوب و تاکید شده است، لذا شناسایی مؤدیان با ریسک بالا و تمرکز منابع برای حسابرسی آنها به همراه اعتماد به خود اظهاری مؤدیان کم ریسک (بدون مداخله سازمان مالیاتی) منجر به پیشگیری از رفتارهای مجرمانه خواهد گردید و در نتیجه تمکین مالیاتی را ارتقاء بخشیده و در مجموع منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی عادلانه و کاهش هزینه های اداری می گردد. شناسایی ریسک مؤدیان مستلزم شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک تمکین و تحلیل ارزیابی ریسک توسط سیستم سازمان مالیاتی و در نتیجه انتخاب مؤدی جهت حسابرسی می باشد. شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک نیازمند وجود زیرساخت های فناوری اطلاعات بسیار پیشرفته هم در بعد نرم افزاری و هم سخت افزاری و اتصال کلیه بانکهای اطلاعاتی در سطح کشور نظیر گمرک، ثبت اسناد و املاک و خودرو، بانک ها و بیمه ها و ... به پایگاه داده مرکزی بوده و این مهم نیازمند حمایت همه جانبه همه قوا بالاخص در بعد قانونگذاری است. در سال های اخیر در سازمان مالیاتی ایران، پروژه انتخاب حسابرسی بر مبنای ریسک زیر مجموعه محور نظام یکپارچه مالیاتی در طرح جامع مالیاتی در دوره های زمانی کوتاه مدت و بلند مدت دیده شده، ولی هنوز کاملاً عملیاتی نگردیده است. اختصاص شماره شناسایی منحصر به فرد به هر مؤدی و نیز دریافت حدود ۹۲ درصد از اظهارنامه های دریافتی سال ۹۰ به صورت الکترونیکی، پیگیری و ارائه لایحه اصلاح قانون مالیات ها (با تاکید بر تقویت بانکهای اطلاعاتی و ضمانت اجرایی) به مجلس شورای اسلامی نشان دهنده اراده سازمان مالیاتی و دولت در حرکت به سمت مدیریت ریسک و حسابرسی مبتنی بر آن می باشد. در وضعیت موجود، به دلیل انجام کلیه فرایندهای حسابرسی به صورت دستی و کاغذی و با صرف وقت زیاد، عدم وجود اطلاعات و تجربه کافی برای اجرای حسابرسی بر مبنای ریسک و عدم توانایی انجام تحلیل های پیچیده به دلیل فقدان زیر ساختهای فناوری اطلاعات و مراکز ورود داده، شکاف کلیدی با وضعیت مطلوب وجود دارد (سازمان مالیاتی ایران، شهریور ۱۳۹۱). به طور خلاصه در وضعیت موجود عوامل زیر مشهود است:

۱. کارکرد حسابرسی با کارکرد انتخاب یکی می باشد؛
۲. ارتباط مستقیم ممیز با مؤدی و احتمال بروز تنش و فساد؛
۳. وجود رفتار تبعیض آمیز برای انتخاب اظهارنامه مؤدیان جهت رسیدگی؛
۴. افزایش فرار مالیاتی؛
۵. وجود پردازشهای دستی بسیار زیاد؛
۶. نارضایتی ارباب رجوع.

و اما در وضعیت مطلوب و با استفاده از مدل امتیازدهی بر مبنای ریسک مؤدی به اهداف زیر خواهیم رسید:

تفکیک کارکرد حسابرسی از کارکرد انتخاب؛

- ✓ کاهش تنش بین ممیزان و مؤدیان به دلیل عدم ارتباط مستقیم؛
- ✓ حصول اطمینان از رفتار یکسان و غیر تبعیض آمیز برای انتخاب اظهارنامه و حسابرسی؛
- ✓ کاهش فرار مالیاتی؛
- ✓ پردازشهای الکترونیکی و متمرکز؛
- ✓ بهبود و افزایش رضایت مؤدیان؛
- ✓ افزایش درآمدهای مالیاتی با تمرکز بیشتر بر مؤدیان پر ریسک.

طبق اعلام رسمی سازمان امور مالیاتی ایران معادل ۶۵/۵ درصد از کارکنان سازمان مذکور در پستها و وظایف مربوط به حسابرسی، رسیدگی و سایر امور ممیزی اشتغال دارند، این در حالی است که در بسیاری از کشورهای جهان با اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک بخش قابل توجهی از نیروی انسانی در خدمات مؤدیان و امور تمکین مشغول به کار می باشند. غیر از ژاپن و آلمان، سایر کشورها بین ۲۰ تا ۴۰ درصد کارکنان خود را به امور تشخیص و حسابرسی تخصیص داده اند و در مقابل مدیریت تمکین و امور مؤدیان را تقویت کرده اند که این موضوع موجب کاهش هزینه های اداری به دلیل افزایش تمکین داوطلبانه و وصول به موقع مالیات به دلیل کوتاه شدن فرایند رسیدگی و تشخیص گردیده است.

۹- حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجارب کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه

با توجه به بحث های مطرح شده در سطح جهانی و تجارب کشورهای اجراء کننده رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک و همچنین برنامه های تحقیقی و ترویجی بانک جهانی برای اصلاح نظامهای مالیاتی کشورها، این امر مسجل گردیده که رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک یک ضرورت است. با این وجود، سوال اساسی آن است که چگونه میتوان این سیستم را در کشورهای مختلف اجرا نمود؟ علاوه بر آن، این موضوع که به چه طریقی میتوان این مهم را در زودترین زمان به انجام رسانید؟ موضوع دیگری است که از هر حیث دارای اهمیت است؛ بنابراین، ذیلاً به مرور تجارب کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه که عمدتاً از کتاب حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، نوشته راجل و همکاران (۲۰۱۱) از انتشارات بانک جهانی استخراج شده، پرداخته شده است.

الف. حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجارب از کشورهای توسعه یافته

کشورهای توسعه یافته با درک و اهمیت حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک توانسته اند سازمان مالیاتی خود را به صورت شبکه های توسعه دهند که در آن بانک اطلاعاتی مودیان به خوبی توسعه یافته است. در این کشورها اظهارنامه ها به صورت ۳۲۲ درصد الکترونیکی اجرا میگردد و متخصصین فن آوری اطلاعات در سطح بالایی در دسترسی بوده و بانک اطلاعاتی مودیان قابل اتصال به سایر منابع اطلاعاتی از سایر سازمان ها می باشد. در زیر مثال های از کشورهای توسعه یافته در این راستا ارائه گردیده است.

- حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در سوئد

دولت سوئد برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک جهت انتخاب مودیان با ریسک بالا برای سه عامل منابع انسانی، ساختار سازمانی و همکاری سازمان های دیگر با سازمان امور مالیاتی اهمیت خاصی قائل شده است. در این کشور به نقش آموزش کارکنان در اجرای طرح توجه شده و اولین مرحله از جمع آوری و تحلیل داده های موثر توسط کارکنان صورت می گیرد. درکنار استفاده از خدمات نیروی انسانی ماهر جهت تعیین عوامل موثر بر ریسک و رتبه بندی مودیان از سایر روش ها مانند

روش های قانون محور، رتبه بندی از طریق بانکهای اطلاعاتی، داده کاوی و سایر روش ها استفاده میگردد. در این کشور روش انتخاب دستی جهت تعیین مودی مورد بررسی یک روش منسوخ شده است. هرچند روش حسابرسی تصادفی در مورد مودیانی که تحت عنوان داده های ناریب قرار می گیرند؛ در مواردی اجرا می شود؛ اما تاکید اصلی نظام مالیاتی بر سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک به صورت متمرکز و همچنین در سطح منطقه ای است. انتخاب مودیان با ریسک بالا در سیستم متمرکز به طور اتوماتیک، اما با اعمال نظر مدیران ادارات مالیاتی مناطق صورت می گیرد.

- حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در هلند

این کشور دیدگاه احترام به مودی را محور کار خود قرار داده است و بیشتر مراحل با نظر مودی انجام می پذیرد و تنها آخرین راهکار توسل به اجبار قانونی است. استفاده از مدیریت ریسک یک جریان و ابزاری منظم برای تحریک مودی به تمکین و رعایت قوانین در این کشور به خوبی جواب داده است. در این کشور تاکید بر استفاده از ابزارهای پیشگیرانه همچون قوانین مناسب، ارتباطات مناسب با مودیان و ارائه خدمات مورد نیاز به مودیان میباشد. به طور مثال، میز خدمات و مرکز تلفن جهت هرگونه خدمات مشاورهای در نظر گرفته شده و علاوه بر آن، برای مودیان امکان ارائه پیش اظهارنامه فراهم گردیده است. هدف از اجرای این موارد کاهش خطاهای مودیان مالیاتی است. در تحقیقی که در سال ۲۰۰۸ توسط سازمان مالیاتی کشور هلند انجام گردیده، نشان داده شده است ۸۴ درصد از پاسخ دهندگان از شفافیت مراحل مالیاتی رضایت داشته اند. میزان رضایت پاسخگویان از در دسترس بودن خدمات مالیاتی همچون میز پاسخگوی و تلفن راهنمایی نیز ۴۶ درصد بوده است. همچنین ۷۴ درصد پاسخ دهندگان از امکانات ارائه شده در وب سایت سازمان راضی بوده اند و نکته بسیار جالب و قابل توجه آن که ۹۲ درصد از پاسخ دهندگان فرار مالیاتی را امری غیر قابل قبول دانسته و ۸۷ درصد اعلام نموده اند که هرگز فرار مالیات نداشته اند. در این کشور روش انتخاب دستی جهت تعیین مودی مورد بررسی، یک روش منسوخ شده است. روش حسابرسی تصادفی برای ۱۰ درصد از مودیان انجام میشود اما تاکید اصلی نظام مالیاتی بر سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک به صورت متمرکز و همچنین در سطح منطقه ای میباشد. انتخاب مودیان با ریسک بالا در سیستم متمرکز به طور اتوماتیک، اما با اعمال نظر مدیران ادارات مالیاتی مناطق صورت می گیرد.

- حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در انگلستان

در انگلستان و برای اولین بار در سال ۱۹۸۰ از دیدگاه مدیریت ریسک برای مالیات بر درآمدهای مستقیم در سطح مناطق استفاده شده و در نیمه دوم دهه ۱۹۹۰ نیز استفاده از روش خودارزیابی آغاز گردیده است؛ اما بر خلاف بسیاری از کشورهای توسعه یافته، در این کشور برای حدود ۵۵ درصد موارد حسابرسی از روش های انتخاب دستی استفاده می گردد. با این وجود، برای حدود ۱۰ درصد از حسابرسی ها صورت گرفته در این کشور از نمونه گیری تصادفی برای مودیان خودارزیاب استفاده میشود. همچنین در اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک تکنیک های داده کاوی، درخت تصمیم و همچنین شبکه های عصبی برای تعیین مدل و انتخاب مودیانی ریسکی نیز به کار گرفته شده که این روش حدود ۳۵ درصد از حسابرسی ها را تشکیل می دهد. روش اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک به صورت تلفیقی از متمرکز - اتوماتیک و غیر متمرکز دستی صورت می پذیرد.

- حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در بلغارستان

کشور بلغارستان اجرای روش خود ارزیابی را از سال ۲۰۰۰ جهت دریافت اطلاعات بیشتر از مودیان و تشویق به رعایت قوانین مالیاتی شروع نموده و امروزه بعد از یک دهه تجربه این کشور با استفاده از تجارب کسب شده روش های انتخاب حسابرسی خود را با ابزارهای مختلف توسعه داده است. جهت اجرایی کردن حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک یک گروه سازمانی تعریف شده وجود دارد که شامل مدیران اجرایی سازمان های مالیاتی، ۳۹ متخصص مالیاتی و سه معاون که مسئولیت موارد خاص در

بحث حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک را به عهده دارند؛ می شود. هرچند اساس برآورد ریسک، استفاده از سیستم فناوری اطلاعات می باشد؛ اما در این کشور مدیریت ریسک شامل تعیین و تعریف ریسک، تجزیه و تحلیل های عامل های ریسک، اولویت بندی و تعیین اهمیت عاملهای انتخابی، روش های جلوگیری اثرات ریسک بر سازمان امور مالیاتی و ارزیابی جریان به منظور بهینه سازی می باشد. در این کشور روش انتخاب دستی جهت تعیین مودی مورد بررسی، به صورت موردی و در برخی موارد با تاثیرپذیری از معیارهای ریسک اجرا می شود. در این کشور روش حسابرسی تصادفی بر خلاف سایر کشورها اجرا نمیشود. حسابرسی مبتنی بر ریسک به صورت متمرکز و بر اساس تجزیه تحلیل معیارهای تعریف شده و راهکارهای تعیین شده توسط سازمان صورت می پذیرد.

ب. حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجاربی از کشورهای در حال توسعه

هرچند در بسیاری از کشورهای در حال توسعه حمایتهای مالی و غیر مالی از سوی موسسات بینالمللی برای پیاده‌نمودن حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک صورت گرفته، اما لازمه اجرای چنین سیاستهایی در این کشورها وجود پتانسیلهای متعددی است. از نظر کاواجا و همکاران (۲۰۱۱)، عوامل ذیل بخشی از این پتانسیلهای لازم را تشکیل میدهد:

- ❖ رسیدن به فهم و تقاضا برای استفاده و به روز کردن روش های ارزیابی ریسک
 - ❖ وجود فضای مالیاتی مناسب، شامل بسترهای قانونی تسهیلکننده ارزیابی ریسک و به طور خاص وجود سیستم خودارزیابی
 - ❖ وجود حداقلهای سیستمهای فناوری اطلاعات
 - ❖ امکان استفاده از متخصصین داخلی و خارجی در سازمان مالیاتی کشورها جهت توسعه سیستمهای موجود یا ایجاد سیستمهای ارزیابی جدید
- این قسمت می کوشد تا تجربه برخی از کشورهای در حال توسعه را در زمینه حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک ارائه نماید.

- حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در هندوستان

آمار سال ۲۰۰۷ کشور هند نشان از وجود ۳۰ میلیون مودی مالیاتی دارد که از این تعداد ۳۰۰ هزار مورد به شرکت ها تعلق داشته است. در این کشور حسابرسی مالیاتی به صورت فعال از سال ۱۹۸۷ آغاز گردیده، اما امکانات محدود این کشور، اجرای کامل حسابرسی را مقدور نمی ساخته و به همین علت طی این سال ها همیشه شکایت از سازمان مالیاتی کشور وجود داشته است. بر این اساس، در دهه ۱۹۹۰ هیات مرکزی مالیات های مستقیم این کشور بحث مدیریت ریسک را در حسابرسی مطرح نموده و در سال ۲۰۰۴ این هیات حرکت عملی خود را به سوی سیستم خودارزیابی با اتکا بر حسابرسی مبتنی بر ریسک و با استفاده از حمایت سیستمهای فناوری اطلاعات شروع نموده است. در این کشور از سال ۲۰۰۶ ارائه اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی برای تمام شرکت ها اجباری گردیده و این موضوع برای تمام مودیان و موسسات خارجی با درآمد بیشتر از ۴ میلیون روپیه از سال ۲۰۰۷ اجباری گردیده است. همچنین، هیات مرکزی مالیات های مستقیم معیارهایی را برای انتخاب موارد مورد نیاز به حسابرسی مشخص نموده که امروزه با واردکردن این معیارها به سیستم های کامپیوتری امکان انتخاب مودیان بر ریسک از طریق این سیستم ها امکانپذیر است.

- حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در قزاقستان

در قزاقستان تسهیلاتی جهت تبعیت اختیاری فراهم شده و به تبع آن سیستم مدیریت ریسک برای تعیین ریسک مودیان ایجاد گردیده و در این کشور برای تعیین عامل های ریسک از شاخص های متعددی استفاده میشود. بر اساس این عوامل به هر مودی امتیازی بین ۵۰ تا ۳۳۰ تعلق گرفته و بر این اساس مودیان به سه گروه با ریسک بالا، ریسک متوسط و ریسک پایین

دسته بندی می شوند. میزان مالیات پرداختی مودی کمتر از متوسط بخش یا صنعت مورد نظر، میزان مدارک تحویل شده بدون اعتبار و سابقه حسابرسی های سال های گذشته را میتوان به عنوان برخی از معیارهای ریسک در این کشور بر شمرد. بر اساس سطح بندی مذکور، مودیان با ریسک بالا، سالانه مورد حسابرسی قرار گرفته و این در حالی است که برای مودیان با ریسک متوسط و پایین حسابرسی ها به ترتیب هر سه و پنج سال برنامه ریزی شده است. بررسی اولیه صورت گرفته در این کشور نشان داده است که ۸۰ درصد از شرکت ها دارای ریسک بالا، ۱۵ درصد ریسک متوسط و تنها ۵ درصد دارای ریسک پایین بوده اند. در این کشور روش انتخاب دستی جهت تعیین مودی از سال ۲۰۱۰ به بعد مورد استفاده قرار نمی گیرد. همچنین، این کشور برنامه ای برای اجرای روش حسابرسی تصادفی نداشته، در حالی که حسابرسی مبتنی بر ریسک به صورت متمرکز و بر اساس تجزیه تحلیل معیارهای دستی تعریف شده و به صورت اتوماتیک انجام می پذیرد.

- حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در اوکراین

در این کشور برای تعیین معیارهای ریسک از ارتباطات متعدد بین کارشناسان اداره مرکزی مالیات و مناطق مختلف سود جسته شده و یکی از عوامل مهم در تعیین ریسک اندازه کارکرد مودی است. این نیز بدان دلیل است که در این کشور ۹۰ درصد از مودیان کوچک، ۶/۴ متوسط و تنها ۳/۵ درصد آنها را مودیان بزرگ تشکیل می دهد. این در حالی است که مودیان بزرگ ۸۴ درصد از درآمد مالیاتی و ۷۲ درصد از مالیات های پرداختی این کشور را به خود اختصاص داده اند. در این کشور ۳۲ معیار برای تعیین ریسک شرکتها تعریف شده که میزان مطابقت رشد درآمد با رشد مالیات پرداختی از آن جمله محسوب میشود. یک بررسی صورت گرفته در سال ۲۰۰۹ نشان داده است که ۸۷ درصد از شرکت های انتخابی که مورد حسابرسی قرار گرفته اند بین ۱ تا ۵ مورد از معیار ریسک را دارا بودند. در این کشور روش انتخاب دستی جهت تعیین مودی مورد بررسی یک روش منسوخ شده است و روش حسابرسی تصادفی نیز اجرا نمی گردد. تاکید اصلی نظام مالیاتی اوکراین بر سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک به صورت متمرکز و همچنین در سطح منطقه ای است. اگر چه در این کشور انتخاب مودیان با ریسک بالا در سیستم متمرکز به طور اتوماتیک صورت می گیرد؛ اما برآورد امتیازدهی به صورت دقیق مشخص نیست. اجرای سیستم حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک نشان از افزایش کارایی سیستم مالیاتی و تمکین داوطلبانه در این کشور داشته است. به عنوان مثال در طول اجرای سیستم حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در این کشور کاهش ۱۰ درصدی در هزینه های جمع آوری مالیاتی و افزایش بین ۴۵ تا ۷۵ درصدی در درآمدهای مالیاتی مشاهده شده است.

۱۰- نتیجه گیری و پیشنهادات

شناسایی مودیان مالیاتی پر ریسک و قرار دادن آنها در نمونه انتخابی حسابرس مالیاتی، به منظور رسیدگی در هر نظام مالیاتی از اهمیت زیادی برخوردار است. در پروژه حسابرسی مبتنی بر ریسک و با تمرکز حسابرسی بر مودیان با ریسک بالا زمینه تخصیص بهینه منابع سازمان امور مالیاتی و افزایش تمکین مالیاتی فراهم میگردد. بررسی تجارب کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه نیز نشان میدهد با توجه به فعالیت های انجام شده در زمینه حسابرسی مبتنی بر ریسک میتوان این کشورها را در سه سطح پایین، متوسط و بالا جای داد. ویژگی های هر گروه نیز به قرار ذیل است:

جدول ۲: ویژگی های کشورها با سطوح مختلف حسابرسی مبتنی بر ریسک

| | |
|--|---|
| استفاده از سیستم فناوری اطلاعات در سطح پائین، دفاتر و سازمان های منطقه ای دسترسی به سیستم های شبکه ندارند، داده های کاملی از مودیان وجود ندارد، امکان دسترسی به سایر بانکهای اطلاعاتی به راحتی وجود ندارد، سیستم های بانکی بصورت کامل کامپیوتری نشده است، تکمیل اظهارنامه الکترونیکی اجرایی نشده است، گسترش سیستم های فناوری اطلاعات با توجه به محدودیت های نیروی انسانی با مشکل روبرو است (بطور مثال سیستم مالیاتی کشورهای جمهوری گرجستان، یمن و کتیا). | ویژگی های کشورها با سطح پائین حسابرسی مبتنی بر ریسک |
| سازمان مالیاتی بصورت شبکه ای هستند، بانک اطلاعاتی از مودیان وجود دارد، تکمیل اظهار نامه الکترونیکی عمومی شده است، متخصصین فناوری اطلاعات در دسترس بوده یا قابل تامین از خارج سازمان مالیاتی می باشند، امکان ارتباط با سایر بانک های اطلاعاتی وجود ندارد، داده های موجود قابلیت اتکا کافی ندارند و دائم در حال تغییر می باشند (بطور مثال سیستم مالیاتی کشورهای بلغارستان، هند، قزاقستان و اکراین). | ویژگی های کشورها با سطح متوسط حسابرسی مبتنی بر ریسک |
| سازمان مالیاتی بصورت شبکه ای هستند، بانک اطلاعاتی مودیان بخوبی توسعه یافته است، اظهار نامه الکترونیکی بصورت ۱۰۰ درصد اجرا می گردد، متخصصین فناوری اطلاعات در سطح بالایی در دسترس می باشند، بانک اطلاعاتی مودیان قابل اتصال به سایر منابع اطلاعاتی از سایر سازمان ها می باشند (بطور مثال سیستم مالیاتی کشورهای انگلستان، سوئد و هلند). | ویژگی های کشورها با سطح بالای حسابرسی مبتنی بر ریسک |

لازم به یادآوری است علیرغم مزایای اشاره شده برای اجرای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، اجرای این روش می تواند با چالش های نیز همراه باشد. برخی از این چالش ها عبارتند از:

- مقاومت برخی از سیاستمداران حوزه امور مالیاتی در اجرا: سیاستمداران بدنبال اجرای سیستم مالیاتی سنتی با درآمد ثابت بوده؛ چون بر این باورند که افزایش درآمد مالیاتی می تواند به عنوان ابزار سیاسی در دست گروه های رقیب آنان قرار گیرد.
 - نیاز به تغییر رفتار مودیان در تمکین: مدیریت حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک نیاز به تغییر رفتار مودیان در تمکین دارد که این نیز ممکن است چالش هایی برای سازمان مالیاتی از سوی دو گروه معترضان نظام مالیاتی و مقاومان مالیاتی ایجاد نماید.
 - عدم اطمینان و همکاری سایر سازمانها: عدم اطمینان و همکاری سازمانها برای تدوین و اجرای قوی مدیریت حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک نیز می تواند از چالشهای پیش روی اجرا قلمداد شود.
- ترویج تمکین داوطلبانه پرداخت مالیات ها نیاز به توسعه رویکردهای مدرن مبتنی بر مدیریت ریسک به منظور مقرون به صرفه بودن درآمدهای حاصله دارد. تمکین داوطلبانه از طریق سیستم خوداظهاری بدست می آید که در آن مؤدیان تعهدات مالیاتی خود را بدون مداخله مقامات مالیاتی انجام می دهند. در این رویکرد مؤدیان به طور داوطلبانه و به دقت اظهارنامه های مالیاتی خود را برای شناسایی تمام بدهی های مالیاتی تکمیل می کنند و این اظهارنامه ها را جهت پرداخت تسلیم می کنند. وقتی که این اتفاق نمی افتد، اداره مالیاتی عملیات اجرایی مناسب از جمله حسابرسی مالیاتی را اعمال می کند. مدیریت ریسک عنصری مهم، مؤثر و کارآمد در مدیریت تمکین مالیاتی می باشد، چرا که غیرممکن است که هر مؤدی را به تنهایی بتوان مورد نظارت و بررسی قرار داد و هدر دادن منابع جهت بررسی مداوم مؤدیان کم خطر و سازگار هدر دادن منابع است. عوامل مختلفی از جمله عوامل روانی و رفتاری مؤدیان، احتمال ممیزی، نرخ مالیاتی، درآمد واقعی و ... بر تمکین مالیاتی مؤثر هستند. همچنین

از عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مؤدیان در یک مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک از نگاه سازمان مالیاتی می توان به وضعیت واحد تجاری، عوامل صنعت، عوامل اقتصادی و عوامل حاکمیت شرکتی نام برد؛ که سازمان مالیاتی باید سعی کند به این عوامل توجه کرده و از روش های گوناگون از جمله آموزش مؤدیان، تمکین مالیاتی را در آنها افزایش دهد.

برای انتخاب مؤدیان جهت حسابرسی، می توان از انتخاب دستی، تصادفی و مبتنی بر ریسک استفاده کرد و از جمله تکنیک های ارزیابی ریسک می توان به تطبیق اطلاعات با استفاده از اطلاعات شخص ثالث، اطلاعات گمرکی و بانکی، ثبت املاک و اسناد، بیمه و ... اشاره کرد و اطلاعات دریافتی از این گونه منابع باعث دریافت اطلاعات خوبی در مورد عوامل تأثیر گذار بر تمکین مالیاتی و درجه بندی ریسک مؤدیان خواهد شد.

اما در مورد شرکت های بزرگ مالیاتی، با وجود تعداد اندک به طور متوسط در حدود ۷۰ تا ۸۰ درصد مالیات پرداختی را دارند و شرکت های کوچک با وجود تعداد زیاد آنها، پرداخت مالیاتی کمتری را دارند لذا حسابرسی مالیاتی در این دو نوع شرکت متفاوت خواهد بود. شرکتهای بزرگ توسط مدیران حرفه ای اداره شده و مقررات مالی شان سختگیرانه بوده و قوانین و مقررات خاص خود را دارا می باشند لذا حسابرسی مبتنی بر ریسک به حاکمیت شرکتی بستگی داشته و لازم است که مشتری را مشارکت دهیم تا محرک های پشتیبان تصمیم گیری های تجاری وی را درک نمائیم. همچنین مذاکره با مؤدیان بزرگ در سمینارها و جلسات عمومی و یا به صورت انفرادی در واحد مؤدیان بزرگ سازمان مفید است. در شرکتهای کوچک هر چند بازرسی مبتنی بر ریسک برای اطمینان از تمکین مالیاتی ضروری می باشد، اما حسابرسی آنها اغلب هزینه بر بوده و به ندرت دارای اثر بخشی می باشند و در نتیجه حجم حسابرسی و تکرار آن بایستی در این گونه شرکت ها کمتر باشد؛ بنابراین یک ممیزی تمکین و برنامه های حسابرسی مالیاتی ویژه برای بنگاه های کوچک ضروری می باشد.

در پایان اینکه استفاده از IT در سازمان مالیاتی پیش نیازی برای طراحی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک است که نمی توان آن را نادیده گرفت. در واقع، در غیاب یک سیستم IT تنها روش حسابرسی دستی در اختیار اداره مالیاتی است که کاستی های خاص خود را دارد. با وجود داده های فراوان در بحث مالیات ها، استفاده از نرم افزار مناسب از قبیل نرم افزارهای داده کاوی و آماری ویژه در یک سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک ضروری است که هر دو می توانند در تخمین مدل انتخاب حسابرسی و شناسایی مؤدیان برای حسابرسی، استفاده شوند.

منابع:

۱. امامی، احمد (۱۳۹۰) " بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در شرکتهای (با تأکید بر مؤدیان بزرگ).
۲. باباجانی، جعفر و مرادمنند، محمد جواد (۱۳۸۷) " ارزیابی عملکرد اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م، مطالعات حسابداری، شماره ۱۷
۳. باقری، بهروز و عموری، مهدی (۱۳۸۸) "شناسایی و اولویت بندی نسبتهای مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات"، پژوهشنامه مالیات، شماره چهارم
۴. رضایی، محمد قاسم (۱۳۸۹) "علل ناکارآمدی نظام مالیاتی ایران"، روزنامه سرمایه، دوشنبه، ۲۵ بهمن.
۵. شهسوار، عیسی (۱۳۸۹) "علل ناکارآمدی نظام مالیاتی ایران"، روزنامه سرمایه، دوشنبه، ۲۵ بهمن.
۶. ظهوریان، ابوالفضل (۱۳۸۹)، "انتخاب برای ممیزی مالیاتی بر مبنای ریسک"، پژوهشنامه. مالیات، سال هجدهم، شماره ۸
۷. قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه ایران، مصوب ۱۳۸۹ مجلس شورای اسلامی.

۸. سازمان مالیاتی ایران (۱۳۹۱)، "طرفیتهای مالیاتی اقتصاد ایران، چالش ها و راهکارهای توسعه آن"، دفتر پژوهش و برنامه ریزی.
۹. سازمان امور مالیاتی ایران (۱۳۹۱)، "گزارش تحلیلی درآمدهای مالیاتی ادارات کل سراسر کشور حاوی عملکرد برنامه چهارم، سال ۹۰ و پیش بینی ۹۱"، دفتر پژوهش و برنامه ریزی.
۱۰. سازمان مالیاتی ایران (۱۳۹۰)، "نگاهی به طرح جامع مالیاتی"، ستاد طرح جامع مالیاتی -دفتر مدیریت تغییر.
۱۱. قانون مالیات های مستقیم ایران و قانون اصلاح موادی از آن، مصوب ۱۳۸۰ مجلس شورای اسلامی.
12. Alm, J., R. Bahl, and M. Murray. 1993. "Audit Selection and Income Tax Underreporting in the Tax Compliance Game." *Journal of Development Economics* 42 (1): 1-33
13. Alm, J., C. Blackwell, and M. McKee. 2004. "Audit Selection and Firm Compliance with a Broad-Based Sales Tax." *National Tax Journal* 57 (2): 209
14. Alm, J., and M. McKee. 2004. "Tax Compliance as a Coordination Game *Journal of Economic Behavior and Organization* 54 (3): 297-312.
15. Andreoni, J., B. Erard, and J. Feinstein. 1998. "Tax Compliance." *Journal of Economic Literature* 36 (2): 818-60
16. Charles Vellutini, 2011, Key Principles of Risk-Based Audits, Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, and Jan Loeprick: Risk-Based Tax Audits-Approaches and Country Experiences, The International Bank for Reconstruction and Development
17. Abdullah S.N. (2004), "Board Composition, CEO Duality and Performance among Malaysian listed Companies". *Corporate Governance* No. 4.
18. Alabede, James, O. Zaimah, Bt. Zainol Ariffin & Kamil Md Idris (۲۰۱۱), "Determinants of Tax Compliance Behaviour: A Proposed Model for Nigeria". *International Research Journal of Finance and Economics*. ISSN 1450-2887 Issue 78
19. Alabede, James, O. Zaimah, Zainol Ariffin and Kamil Md Idris (۲۰۱۱), "Individual Taxpayers' Attitude and Compliance Behaviour in Nigeria: The Moderating Role of Financial Condition and Risk Preference". *Journal of Accounting and Taxation*. Vol. 3.
20. Andreoni, J., Erard, B., and Feinstein, J. (1998), "Tax Compliance". *Journal of Economic Literature*
21. Barbuta Misu, Nicoleta (2011), "A Review of Factors for Tax Compliance". a Faculty of Economics and Business Administration "Dunarea de Jos University of Galati, 59-61 Nicolae Balcescu Street Galati, Romania
22. Devos, Ken (2007), "Measuring and Analysing Deterrence in Taxpayer Compliance Research". *Journal of Australian Taxation Department of Business Law and Taxation, Monash University Australia*, vol 10
23. Hyun, Jin kwon (2005), "Tax compliance in Korea and Japan why are they Different?" Discussion at the seminar held by Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan
24. Khwaja, Munawer Sultan. Rajul Awasthi, and Jan Loeprick (۲۰۱۱), Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences, The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank, 1818 H Street NW, Washington DC
25. Kirchler, E. (2007), "The Economic Psychology of Tax Behavior". Cambridge: Cambridge University Press

26. Kirchler, E., Hoelzl, E., and Wahl, I. (2008), "Enforced versus Voluntary Compliance: The "Slippery Slope" Framework". *Journal of Economic Psychology*
27. Kirchler, Erich. Stephan Muehlbacher. Barbara Kastlunger and Ingrid Wahl (2007), "Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions". *International Studies Program, December* ,۲۰۰۷pp.1-31.
28. Mc Barnett, D. (2003), "When Compliance is not The Solution but The Problem: From Changes in Law to Changes in Attitude" in V. Braithwaite, *Tax democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd
29. Niemirowski, Pauline. Steve Baldwin and Alexander J Wearing " (۲۰۰۳) Tax Related Behaviors, Beliefs, Attitudes and Values and Taxpayer Compliance in Australia". *Journal of Australian Taxation Department of Business Law and Taxation*. Monash University, Vol.(۱)
30. Niemirowski, Pauline and Alexander J Wearing. (2003)"Taxation Agents and Taxpayer Compliance". *Journal of Australian Taxation, Department of Business Law and Taxation*. Monash University, Vol. 6
31. Palil, Mohd Rizal. Ahmad Fariq Mustapha. (2011) "Determinants of Tax Compliance in Asia: A case of Malaysia *European Journal of Social Sciences – Volume 24, Number 1*
32. Timothy. Yeung Chi Kwan. (2010), "Effects of Corporate Governance on Tax Aggressiveness"; *Accounting Major, Hong Kong Baptist University*
33. Sartori, Nicola. (2008), "Effects of Strategic Tax Behaviors on Corporate Governance". September 1, *University of Michigan*

Investigating the Risk-Based Tax Audit and Its Measurement Criteria, with an Emphasis on the Taxpayer Size and Experience of Other Countries

Sina Saedi¹, Mohsen Nooshazar²

1. *Expert of Tehran Taxation Affairs Organization, Iran*

2. *MSc of Accounting, Kooshyar Higher Education Institute, Member of The Accounting Association of Iran, Rasht, Iran*

Abstract

The Tax Administration is the main interface between government and citizens, whose good performance is a symbol of a good government. For this reason, in recent years, policymakers are aware of the importance of this issue in seeking ways to promote the development of business in the country, which ensures a reasonable assurance of compliance with and voluntary payment of taxes in the countries. One of these policies and practices is the use of modern audits with a risk management approach and this approach is an essential element for efficient and effective tax compliance. This view tries to prioritize operations within the tax organization, shifting the path of interaction between taxpayers and the organization to better tax compliance with taxpayers and mitigate tax tensions. Based on the model presented in this research, the tax authority can use the external and internal data of the tax organization such as customs data, banking, insurance, previous statements, and ... to adapt creditor information through risk-based analysis. To pay Therefore, the present paper aims to examine the theoretical foundations of tax audit with a view to risk management as well as an attitude to the experiences of developed and developing countries in this regard. This article also seeks to provide the appropriate solution in this area in Iran using these experiences

Keywords: Tax audit, Risk, Self-diagnosis, Tax compliance, Risk-based tax audit, Risk of non-compliance, Risk management.
