

-- Special Issuance of Tax Research --

Conference on Tax and Financial Policies in Iran,

May 10, 2025, 267-296

taxjournal.ir

DOI:/10.61882/taxjournal.0.265




Iranian National Tax Administration

## Identifying Components and Indicators of Tax Evasion in Financial Statements: A Beyond-Triangulation Approach

Saeid Samimi\* 

PhD in Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran.

Issa Oroujzadeh 

Director-General of the East Azerbaijan Province Tax Affairs Organization, Tabriz, Iran; PhD Student in Management, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran.

Nabi Najafi 

PhD in Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran.

### Abstract

Tax auditors make crucial professional judgments regarding the identification of material misstatements that significantly impact corporate tax liabilities. This study aims to analyze the key components and indicators influencing the detection of material tax misstatements in financial reports. A mixed-methods approach, combining thematic analysis and meta-synthesis, was employed to analyze both qualitative and quantitative data. The study's population consists of tax auditors from the Tax Administration Organization with at least ten years of executive management experience, experienced and expert tax professors, members of the Iranian Association of Certified Tax Advisors, certified court experts in taxation, and partners of private accounting firms. The research findings identified the following components: technical and operational factors (14 indicators); regulations and laws (3 indicators); responsibility and technical skills (8 indicators); and financial and tax ratios (6 indicators). Fuzzy Delphi results indicated that current account turnover of partners and shareholders, with a value of 0.203, ranked first in prioritizing indicators for detecting material tax misstatements. Pre-tax profit (weight 0.186) ranked second, inventory turnover (weight 0.173) ranked third, and operating income at cost ranked fourth (weight 0.101).

\* Corresponding Author: Dr.saeid.samimi@gmail.com

**How to Cite:** Samimi, S., Oroujzadeh, I., & Najafi, N. (2025). Identifying Components and Indicators of Tax Evasion in Financial Statements: A Beyond-Triangulation Approach. *Conference on Tax and Financial Policies in Iran, Special Issuance of Tax Research*, 267-296.

Original Research

Accepted: 01/09/2025

Received: 18/08/2025

p-ISSN: 2251-64-84

e-ISSN: 2717-1817

Tax auditors make crucial professional judgments regarding the identification of material misstatements that significantly impact corporate tax liabilities. This study aims to analyze the key components and indicators influencing the detection of material tax misstatements in financial reports. A mixed-methods approach, combining thematic analysis and meta-synthesis, was employed to analyze both qualitative and quantitative data. The study's population consists of tax auditors from the Tax Administration Organization with at least ten years of executive management experience, experienced and expert tax professors, members of the Iranian Association of Certified Tax Advisors, certified court experts in taxation, and partners of private accounting firms. The research findings identified the following components: technical and operational factors (14 indicators); regulations and laws (3 indicators); responsibility and technical skills (8 indicators); and financial and tax ratios (6 indicators). Fuzzy Delphi results indicated that current account turnover of partners and shareholders, with a value of 0.203, ranked first in prioritizing indicators for detecting material tax misstatements. Pre-tax profit (weight 0.186) ranked second, inventory turnover (weight 0.173) ranked third, and operating income at cost ranked fourth (weight 0.101).

## Introduction

Taxation is the most central and fundamental source of income for governments, therefore, the regulation of macro-economic policies in order to achieve a healthy economy and rely on endogenous resources, which are all general indicators determining the economic system, relies on taxation. Empirical evidence indicates that due to fraud in financial reports, a significant portion of tax revenues are not collected and taxpayers, under various pretexts, including incentives for managers' bonuses, reducing income tax costs, lack of appropriate feedback from taxes paid, and dissatisfaction with the tax collection system, distort financial reports and refuse to pay taxes legally or illegally. In other words, incorrect tax measures both reduce government revenue and harm the health of the national economy.

## Methods and Materials

The aim of the present study is to present a tax fraud detection model using mixed methodology and a meta-synthesis approach. According to Silva (2021), research conducted in the field of taxation is analyzed with a classification scheme and develops in a deductive manner with an inductive thematic analysis. Therefore, the present study is exploratory from the perspective of the purpose and deductive induction from the perspective of the implementation logic. In the qualitative section, 43 foreign articles from reputable databases from 1970 to 2025 (Science Direct, Springer, Emerald, Elsevier, ProQuest and Google Scholar) and 32 articles from 1991 to 2005 (Humanities Portal, Mag Iran and Normags) were studied in order to explain the research literature. The statistical

population of the study in the qualitative section consists of experts from the Tax Affairs Organization auditors.

## Result and Discussion

In order to evaluate the reliability of the questionnaire and the adequacy of sampling in the quantitative part, the KMO index and Bartlett test were also used. According to the test conducted, the obtained value is equal to 0.603, which indicates the reliability of the sample for the analysis of the questionnaire. The results of fuzzy calculations and fuzzification are given in Table 1.

**Table 1.** Results of Fuzzification of Tax fraud Detection Components and Indicators

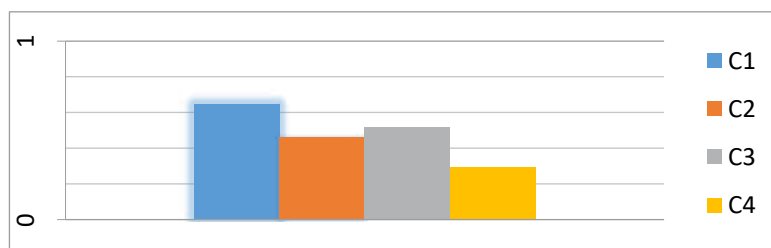
Result	decimal number (Crisp)	Fuzzy mean			Lower bound (U)	Possible number (M)	Lower bound (L)	Index	Components
Confirmation	0.92	0.817	0.946	0.992	0.99	0.95	0.82	C.1	Technical and functional factors
Confirmation	0.90	0.873	0.925	0.983	0.98	0.93	0.78	C.2	
Confirmation	0.93	0.825	0.950	1	1.00	0.95	0.83	C.3	
Confirmation	0.83	0.688	0.854	0.954	0.95	0.85	0.69	C.4	
Confirmation	0.90	0.801	0.925	0.979	0.98	0.93	0.80	C.5	
Confirmation	0.93	0.838	0.958	1	1.00	0.96	0.84	C.6	
Confirmation	0.89	0.771	0.917	0.983	0.98	0.92	0.77	C.7	
Confirmation	0.95	0.863	0.975	1	1.00	0.98	0.86	C.8	
Confirmation	0.93	0.838	0.958	1	1.00	0.96	0.84	C.9	
Confirmation	0.88	0.750	0.904	0.975	0.98	0.90	0.75	C.10	
Confirmation	0.93	0.829	0.954	0.992	0.99	0.95	0.83	C.11	
Confirmation	0.87	0.758	0.901	0.963	0.96	0.93	0.76	C.15	Rules and regulations
Confirmation	0.90	0.792	0.929	0.992	0.99	0.95	0.79	C.16	
Confirmation	0.83	0.686	0.851	0.948	0.99	0.85	0.69	C.17	
Confirmation	0.92	0.830	0.956	0.991	0.97	0.96	0.84	C.18	Responsibilities and technical skills
Confirmation	0.88	0.769	0.913	0.971	0.98	0.92	0.77	C.19	
Confirmation	0.92	0.821	0.949	0.992	0.95	0.85	0.83	C.20	
Confirmation	0.87	0.758	0.901	0.963	0.96	0.93	0.76	C.21	
Confirmation	0.90	0.792	0.929	0.992	0.99	0.95	0.79	C.22	
Confirmation	0.83	0.686	0.851	0.948	0.99	0.85	0.69	C.23	
Confirmation	0.92	0.830	0.956	0.991	0.97	0.96	0.84	C.24	
Confirmation	0.88	0.769	0.913	0.971	0.98	0.92	0.77	C.25	

Confirmation	0.92	0.821	0.949	0.992	0.95	0.85	0.83	C.26	Financial and tax ratios
Confirmation	0.87	0.758	0.901	0.963	0.96	0.93	0.76	C.27	
Confirmation	0.90	0.792	0.929	0.992	0.99	0.95	0.79	C.28	
Confirmation	0.83	0.686	0.851	0.948	0.99	0.85	0.69	C.29	
Confirmation	0.92	0.830	0.956	0.991	0.97	0.96	0.84	C.30	

**Source:** Research finding.

The priority of the standard indicators for detecting fraud in financial statements was determined using fuzzy AHP analysis through a seven-point hourly scale approach, and in the analysis stage, the indicators were presented within the framework of a hierarchical model. Therefore, the indicators were prioritized according to the above technique. As can be seen in Figure 1, the technical and performance factors component with a weight of 0.649 ranks first and the technical responsibility and skills component with a weight of 0.516 ranks second; financial and tax ratios and laws and regulations are ranked third and fourth in the prioritization of fraud detection components in financial reports with weights of 0.463 and 0.296, respectively.

**Figure 1.** Prioritization of Fraud Detection Components



**Source:** Research finding.

## Conclusion

In the past years, due to the existence of revenues from oil sales, the government was more dependent on these revenues and a small percentage of the country's total revenues were obtained through taxes. However, in the current situation, with changes and developments that have based the government budget on non-oil sources, and consequently, the lack of suitable conditions for foreign trade, taxes are considered the most important source of government revenue. The purpose of the present study was to identify and prioritize the components and indicators effective in detecting tax fraud in financial reports using meta-

synthesis methodology. Due to the conflict of interest between the taxpayer and the tax auditor, financial reports prepared by the taxpayer may result in the manipulation of accruals and profit management in order to pay less tax. Based on a critical perspective, the objectivity or impartiality of accounting information is questioned and requires more detailed examination in order to reduce tax fraud.

**Keywords:** Laws and Regulations, Liability and Technical Knowledge, Material Misstatement, Tax Misstatement, Technical and Operational Factors.





## شناسایی مؤلفه‌ها و شاخص‌های تحریف مالیاتی در گزارش‌های مالی: رهیافت فراترکیب

دکتری حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.

سعید صمیمی\* ID

مدیرکل سازمان امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی، تبریز، ایران؛ دانشجوی دکتری مدیریت، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.

عیسی اروج‌زاده ID

دکتری حسابداری واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.

نی نجفی ID

### چکیده

حسابرسان مالیاتی قضاوت‌های حرفه‌ای با اهمیتی در خصوص شناسایی اشتباه یا تحریف بااهمیت اعمال می‌نمایند که بر مالیات پرداختی شرکت‌ها تأثیرگذار است. هدف پژوهش حاضر، واکاوی مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر و تعیین‌کننده در کشف تحریف مالیاتی بااهمیت در گزارش‌های مالی می‌باشد. در این راستا از رویکرد ترکیبی تحلیل مضمون و فراترکیب برای تجزیه و تحلیل داده‌های کیفی و کمی استفاده شده است. مقطع زمانی پژوهش سال ۱۴۰۳ می‌باشد و جامعه آماری پژوهش را حسابرسان سازمان امور مالیاتی با دارای حداقل ده سال سابقه مدیریت اجرایی، اساتید خبره و مجرب در حوزه مالیاتی، اعضای جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران، کارشناسان رسمی دادگستری در رشته مالیات و شرکای مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی تشکیل می‌دهند. روش نمونه‌گیری ترکیبی هدفمند می‌باشد و در مجموع ۱۸ مصاحبه عمیق و نیمه‌ساختاریافته با میانگین وزنی ۴۲ دقیقه صورت پذیرفته است. در بخش دلفی فازی نیز، نمونه‌آماري متشکل از ۷۵ نفر از جامعه آماری بخش کیفی می‌باشد. یافته‌های پژوهش به شناسایی مؤلفه‌های فنی و عملکردی (۱۴ شاخص): قوانین و مقررات (۳ شاخص): مسئولیت و مهارت‌های فنی (۸ شاخص) و نسبت‌های مالی و مالیاتی (۶ شاخص) منتج گردید. همچنین، نتایج آزمون دلفی فازی نشان داد که گردش حساب جاری شرکا و سهام‌داران با وزن (۰.۲۰۳) در رتبه نخست، سود قبل از مالیات (۰.۱۸۶) در رتبه دوم، گردش مواد و کالا (۰.۱۷۳) در رتبه سوم و نسبت درآمد عملیاتی به بهای تمام شده (۰.۱۰۱) در رتبه چهارم از اولویت‌بندی شاخص‌های مؤثر و تعیین‌کننده کشف تحریف مالیاتی قرار دارند.

کلیدواژه‌ها: تحریف بااهمیت، تحریف مالیاتی، قوانین و مقررات، عوامل فنی و عملکردی، مسئولیت و دانش فنی.

## مقدمه

مالیات محوری‌ترین و اساسی‌ترین منبع درآمدی دولت‌ها محسوب می‌شود و تنظیم سیاست‌های کلان اقتصادی در راه دستیابی به اقتصاد سالم و اتکا به منابع درون‌زا که جملگی از شاخص‌های کلی تعیین‌کننده نظام اقتصادی است، متکی به اخذ مالیات است. شواهد تجربی بیانگر این مطلب است که به دلیل اعمال تقلب در گزارش‌های مالی، بخش قابل‌توجهی از درآمدهای مالیاتی وصول نمی‌شود و مؤدیان، به انحراف مختلف از جمله انگیزه‌های پاداش مدیران، نشان‌دار نبودن مالیات‌های پرداخت شده و نارضایتی از سیستم مالیات‌ستانی به تحریف گزارش‌های مالی اقدام نموده و به‌صورت قانونی یا غیرقانونی از پرداخت مالیات امتناع می‌کنند (Dhaliwal et al., 2004). به عبارتی، اقدام‌های مدیریتی متقلبانانه نظیر کتمان درآمد، اظهار هزینه‌های غیرواقعی و استفاده نادرست از مزایا و معافیت‌های مالیاتی به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا می‌شوند که از پرداخت مالیات اجتناب گردد (Abdixhiku et al., 2020; De Simone et al., 2023). شرکت‌ها پدیده تحریف مالیاتی را به‌عنوان مدیریت سود لحظه آخری به کار می‌گیرند و فرایند تصمیم‌گیری مالیاتی را در سیطره سه عامل وقوع تقلب (فشار، فرصت و منطقی‌سازی) توجیه‌پذیر می‌سازند. این در حالی است که تقلب مالیاتی شامل طیف وسیعی از شیوه‌های کتمان حقایق، اظهار اطلاعات نادرست و انجام معاملات مالی خارج از چارچوب‌های قانونی است (Holt et al., 2022). سازمان توسعه همکاری‌های اقتصادی<sup>۱</sup> (۲۰۲۲) در گزارش خود بیان می‌دارد که تقلب‌های مالیاتی یکی از معضله‌های اساسی در کسب درآمد دولت‌ها است و سالانه میلیاردها دلار به بودجه کشورها آسیب می‌رساند. در ادامه این گزارش به ماهیت غیرقابل‌کشف این تحریف‌ها به واسطه پیچیدگی روزافزون فعالیت‌های کسب‌وکار و عدم توانمندی سیستم‌های مالیات‌ستانی و حساب‌رسان مالیاتی در شناسایی تقلب‌های مالیاتی موجود در گزارش‌های مالی اشاره دارد که موضوع فرار مالیاتی از طریق اعمال تحریف را به چالشی عمیق تبدیل نموده است. همچنین آنتینوزی و استنلی<sup>۲</sup> (۲۰۲۴) و دالیوال و همکاران (۲۰۲۴) بیان دارند که با افزایش ریسک شناسایی تحریف‌ها، فرصت اتخاذ مواضع مالیاتی تهاجمی و احتمالاً تقلب در متن گزارش‌های مالی افزایش می‌یابد. شرکت دیلویت<sup>۳</sup> (۲۰۲۰) نیز با انتشار گزارشی اذعان نمود، رویدادهای مالی که آثار مالیاتی مؤثر بر مالیات عملکرد شرکت‌ها دارد، حوزه‌ای است که مدیران انگیزه زیادی بر اعمال تحریف مالیاتی در گزارش‌های مالی دارند. علاوه بر این، در این

1. Organisation for Economic Co-operation and Development

2. Antinozzi and Stanley

3. Deloitte

گزارش آمده است که تقلب مالیاتی در یک فضای غیرقانونی، غیررسمی و غیررقابتی رشد پیدا می‌کند و آثار نامطلوب و زیان‌بار اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی بسیاری به همراه دارد. مطالب فوق جملگی بیان از اهمیت کشف تحریف مالیاتی در گزارش‌های مالی برای برنامه‌ریزی‌های صحیح در راستای منابع درون‌زا و پایدار بودجه‌ای و از طرفی اعمال عدالت مالیاتی بین مؤدیان دارد که این مهم نیازمند یاری مطالعات عمیق و ساختاریافته در حوزه شناسایی عوامل مؤثر و تعیین‌کننده تقلب مالیاتی و ایجاد فرهنگ صحیح پرداخت مالیات مبتنی بر راهبردهای پژوهشی است. در این راستا، پژوهش‌های خارجی همچون:

Keshner, 2022; Gretz et al., 2014; Fox et al., 2022; Antinozzi and Stanley, 2024; Mason and Williams, 2022; Nessa et al., 2020 و پژوهش‌های داخلی نظیر موسوی و همکاران (۱۴۰۳)، تقوی و همکاران (۱۴۰۲)، نجفی و همکاران (۱۴۰۱) و سبحانیان (۱۳۹۷)، شیوه‌های علمی متعددی به منظور تبیین عوامل مؤثر بر اجتناب، فرار و پیش‌بینی تقلب مالیاتی به کار گرفتند. در واقع پژوهش‌های فوق با استفاده از متغیرهای ویژگی‌های خاص شرکت‌ها همچون اندازه شرکت، ساختار سرمایه، ساختار مالکیت و ساختار هیأت مدیره سعی در بررسی تأثیر هر یک از این متغیرها بر اجتناب از پرداخت مالیات داشتند و به‌ندرت به شناسایی شاخص‌های کشف تحریف مالیاتی از گزارش‌های مالی به طریق نظرخواهی از خبرگان مالیاتی و اولویت‌بندی هر یک از آن‌ها پرداخته شده است. از این‌رو با توجه به افزایش پیچیدگی و هوشمندی روش‌های تقلب و افزایش بی‌رویه تخلف مؤدیان در اعمال تحریف مالیاتی در صورت‌های مالی و نیاز به روش‌های مؤثر و کارآمد برای شناسایی و تشخیص تحریف‌های بااهمیت، پژوهش حاضر در تلاش است به درک عوامل مؤثر بر کشف تحریف برای حساب‌رسان مالیاتی، مجامع حرفه‌ای و نهادهای ناظر در راستای سیاست‌گذاری کاهش اثرات مخرب تحریف مالیاتی کمک نموده و راهبردهای مؤثری به منظور افزایش دقت فرایندهای حسابرسی مالیاتی و بهبود کارایی و اثربخشی سیستم‌های مالیاتی در جهت پیش‌بینی و شناسایی تحریف گزارش‌های مالی ارائه نماید. در این راستا، سؤال اصلی پژوهش بدین صورت مطرح می‌گردد که شاخص‌های مؤثر بر تحریف مالیاتی در گزارش‌های مالی کدامند؟ و اولویت‌بندی هر یک از این شاخص‌ها چگونه است؟ در ادامه به بررسی ادبیات موضوع و تحلیل مطالعات پیشین در زمینه شناسایی تحریف‌های مالیاتی پرداخته خواهد شد و سپس با استفاده از داده‌های مالی و رویکرد فراترکیب راهکارهای عملی برای بهبود شناسایی تحریف‌های مالیاتی ارائه می‌گردد.

## پیشینه پژوهش

مالیات از جمله درآمدهای پایدار دولت‌ها شناخته می‌شود و الزام مؤدیان به پایبندی پرداخت مالیات می‌تواند راهگشای توسعه و بهبود رفاه اجتماعی و رشد و توسعه اقتصادی است (Ben-karim, 2021). در این میان، اعمال تقلب مالیاتی در گزارش‌های مالی، یکی از بزرگ‌ترین چالش‌های سیستم‌های مالیاتی دنیا است. این نوع تقلب می‌تواند از طریق اشتباه‌های عمدی در اظهار درآمد، استفاده نادرست از اعتبارهای مالیاتی و پنهان کردن دارایی‌ها باشد (فاکس<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۳؛ صمیمی، ۱۴۰۲؛ سبحانیان، ۱۳۹۷). دالیوال و همکاران (۲۰۲۴) معتقدند که مالیات یکی از انگیزه‌های قوی مدیران برای مدیریت سود است؛ اگرچه بسیاری از اقلام تعهدی قبل از محاسبه مالیات در پایان دوره مالی ثبت می‌شوند، اما، مدیران هزینه مالیات را قبل از اظهار سود خالص ارزیابی نموده و به منظور کنترل آن بدست‌کاری اقلام تعهدی اختیاری اقدام می‌کنند. در ورای بحث کشف تقلب مالیاتی، درک مطلوب از لایه‌های مختلف حسابرسی مالیاتی و تسلط به روش‌های نوین آن، قدم گذاشتن استوار در مسیر دستیابی به هدف استفاده بهینه از منابع، جلوگیری از هدررفت منابع و وجود یک برنامه‌ریزی ویژه برای حسابرسی مبتنی بر کشف تحریف از جمله پیامدهای شناخت عوامل مؤثر بر اعمال تحریف مالیاتی در صورت‌های مالی است (De Simone et al., 2023; Mason and Williams, 2022) از آنجا که نظام مالیاتی ایران متشکل از سه رکن اصلی قوانین مالیاتی، سازمان مالیاتی و مؤدیان است، بررسی عوامل مؤثر بر اقدام به تحریف مالیاتی نیز در غالب این سه رکن قرار می‌گیرد. در این راستا، نقاط ضعف در رکن قوانین مالیاتی و فقدان کیفیت و شفافیت در مقررات از علل قانونی مؤثر بر ارتکاب به تحریف مالیاتی است. در علت‌شناسی این موضوع، علل مؤثر بر ارتکاب تقلب مالیاتی معلول عوامل متعددی همچون ضعف در سیاست تقنینی مالیاتی است که در حوزه‌های سیاست جنایی کنشی (پیش‌گیرانه) و سیاست جنایی واکنشی می‌باشد. برخورد مسامحه‌آمیز قانونگذار با مرتکبان تحریف مالیاتی و ضعف در شناسایی و کنترل عوامل مؤثر آن، به اعمال گسترده تقلب در گزارش‌های مالی منجر می‌شود. از این‌رو، اشراف بر شاخص‌های مؤثر بر اعمال تحریف به منظور پیشگیری و پیش‌بینی تقلب مالیاتی امری ضروری است (نجفی و امیری، ۱۴۰۱). همچنین از جمله عواملی که محرک گسترش اعمال تقلب مالیاتی هستند، پایین‌بودن نرخ جرایم مالیاتی است. گراهام و همکاران (۲۰۱۴) کم‌بودن نرخ جرائم مالیاتی،

1. Fox

مسامحه در تخلف و تخفیف‌های غیراثربخش را از دلایل اعمال تحریف‌های مکرر مالیاتی در متن صورت‌های مالی می‌دانند. کرم‌خانی و همکاران (۱۳۹۵) نیز تأیید نمودند که متوسط نرخ جرائم مالیاتی کشور ما از متوسط نرخ جرائم مالیاتی سایر کشورها کمتر است. به عبارتی، نرخ جرائم مالیاتی در کشور از نرخ سود سپرده‌های بانکی، نرخ تورم و نرخ سود سرمایه‌ای در بازارهای غیررسمی نیز پایین‌تر است. یکی دیگر از علل مؤثر بر ارتکاب تحریف‌های مالیاتی در ادبیات موجود، ضعف سازمانی، سیستمی و ساختاری مالیات ستانی است که به دلیل سنتی بودن ساختار و کم‌توجهی به سیاست‌ها و ابزارهای نوین وصول مالیات و نبود زیرساخت‌های مالیاتی متناسب و کارآمد انطباق بسیار کمی با اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، آیین‌نامه‌ها و بخش‌نامه‌های متعدد سازمان امور مالیاتی است. علاوه بر این، بازماندگی فرهنگی و نشان‌دار نبودن مالیات‌ها در زمره مهم‌ترین علل شکل‌گیری و تکوین تحریف‌های مالیاتی می‌توان دانست (Marr and Murray, 2016 و Hoover, 2018 و نجفی و امیری، ۱۴۰۱). تحریف مالیاتی به هر نوع اقدام غیرقانونی در جهت عدم پرداخت مالیات واقعی از قبیل ارائه اطلاعات نادرست، عدم ارائه دفاتر و انجام فعالیت‌های اقتصادی بدون مستندات اطلاق می‌گردد و امروزه به واسطه اعمال هزینه‌های اقتصادی برای دولت‌ها به‌عنوان یک بیماری جهانی از آن یاد می‌شود (Graham et al., 2014). بررسی ادبیات پژوهش نشان داد که پژوهش‌های معدودی پدیده تقلب مالیاتی را کنکاش نموده‌اند و اغلب به بررسی متغیرهای مالی و اقتصادی تأثیرگذار بر اجتناب و فرار مالیاتی پرداخته‌اند. در جدول ۱، خلاصه‌ای از پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه تقلب، اجتناب و فرار مالیاتی ارائه شده است.

جدول ۱. خلاصه‌ای از پیشینه تجربی پژوهش

ردیف	پژوهشگران	موضوع	نتایج کلیدی
۱	آنتینوزی و استنلی (۲۰۲۴)	آیا می‌توان با افزایش بودجه حساب‌برسان مالیاتی، ریسک تشخیص تقلب مالیاتی را تعدیل کرد؟	شرکت‌ها با انگیزه اجتناب از پرداخت مالیات، احتمال ارتکاب تقلب مالیاتی خود را در سایه کاهش منابع بودجه‌ای سازمان درآمد داخلی ایالات متحده آمریکا افزایش می‌دهند. در مقابل، با افزایش بودجه پیشنهادی برای این سازمان، پیگیری اجتناب و کشف تقلب‌های مالیاتی به طور بالقوه بهبود می‌یابد؛ بنابراین، زمانی که بودجه این سازمان کاهش می‌یابد احتمال تقلب مالیاتی در صورت‌های مالی بیشتر است.
۲	هولت و همکاران (۲۰۲۳)	تأثیر انجام حسابرسی بر فرار مالیاتی شرکت‌ها: شواهدی از مرور زمان و محدودیت‌ها	تحریف مالیاتی در صورتی که حسابرسی گزارش‌های مالی توسط سازمان درآمد داخلی ایالات متحده صورت پذیرد، قابل شناسایی است و زمانی که این اطلاعات توسط حساب‌برسان در گزارش‌ها منتشر می‌شود، فرار مالیاتی کمتری صورت می‌پذیرد.
۳	ماسون و ویلیامز (۲۰۲۲)	آیا نظارت سازمان درآمد خزانه‌داری آمریکا مدیران را از ارتکاب کلاهبرداری مالیاتی باز می‌دارد؟	سازمان درآمد داخلی خزانه‌داری آمریکا از طریق نظارت بر تعیین ریسک نرخ حسابرسی، تقلب مالیاتی در گزارش‌های مالی شرکت‌ها را محدود می‌کند. همچنین تخصیص بودجه کافی برای این سازمان در این نظارت نقش حیاتی دارد.
۴	نساو و همکاران (۲۰۲۱)	چگونه افزایش حق‌الزحمه حسابرسی بر فرایند تشخیص تقلب مالیاتی تأثیر می‌گذارد؟	افزایش حق‌الزحمه، منجر به افزایش تعداد شرکت‌های مورد رسیدگی می‌گردد. این امر، بر ریسک کشف تحریف بااهمیت تأثیر دارد. همچنین با افزایش حق‌الزحمه، شرکت‌های بیشتری شناسایی و تحت رسیدگی قرار می‌گیرند، اما این افزایش به معنای جلوگیری از فرار مالیاتی در مقیاس حجم نمی‌باشد.
۵	دسیمون و همکاران (۲۰۲۰)	آیا اجرای مالیات بر شرکت‌های داخلی و چندملیتی در سراسر جهان تأثیر متفاوتی می‌گذارد؟	شرکت‌ها با تغییر تصمیم‌های مالیاتی خود به تغییرات قوانین مالیاتی محیطی و همچنین تغییرات قوانین مالیاتی کشورهای خارجی در اجرای مالیات، واکنش نشان می‌دهند. از این رو، اجتناب یا تحریف مالیاتی در کشورهایی که تلاش‌های اجرایی قوی‌تری در وصول مالیات دارند را کاهش می‌دهند و در کشورهایی که هیچ تغییری در اجرا ندارند از رویکرد تهاجمی نسبت به افزایش تقلب در گزارش‌های مالی اقدام می‌کنند تا تعادل را در مجموع مالیات پرداختی ایجاد کنند.

پژوهش‌های داخلی

ردیف	پژوهشگران	موضوع	نتایج کلیدی
۶	موسوی و همکاران (۱۴۰۲)	مدل به‌کارگیری داده‌های بزرگ در حوزه مالیات اشخاص حقیقی به منظور جلوگیری از فرار مالیاتی	شاخص‌هایی که برای کشف فرار مالیاتی و تقلب انجام می‌شود، مجموعه داده‌های داخلی و خارجی بزرگی شامل: مشخصات جمعیتی، مشخصات مالیات‌دهندگان یا شرکت‌ها، پرونده‌های قبلی، داده‌های مرکز تماس و تاریخچه حساسی می‌باشند.
۷	تقوی قاسم‌آباد و همکاران (۱۴۰۲)	ارائه مدل حساسی مالیاتی باتوجه‌به اثرات ایمنی روانی و دانش حسابرسان مالیاتی در دوران کشف تقلب مالیاتی	نتایج نشان داد که مالیات ستانی هوشمند و دیجیتال، ایمنی روانی حسابرسان مالیاتی، دانش حساسی مالیاتی، کشف تقلبات مالیاتی، اشتراک‌گذاری اطلاعات مربوط به تقلب، دانش حساسی مدیرکل مالیاتی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیرکل مالیاتی بر حساسی مالیاتی تأثیر معناداری دارند و بیشترین تأثیر بر حساسی مالیاتی مربوط به ایمنی روانی حسابرسان مالیاتی و پس از آن کشف تقلبات مالیاتی می‌باشد.
۸	نجفی و همکاران (۱۴۰۱)	ارائه الگویی برای کشف تقلب مالیاتی بر اساس تیپ‌های شخصیتی مدیران مالی شرکت‌ها با استفاده از رویکرد شبکه‌های عصبی	الگوی شبکه عصبی، توانایی کشف تقلب مالیاتی در لایه‌های پنهان را دارد و طبق نتایج، تیپ‌های شخصیتی روان‌رنجوری، برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری و توافق‌پذیری بر تقلب مالیاتی تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد و تیپ شخصیتی باوجدان بودن تأثیر منفی و معنی‌دار بر کشف تقلب مالیاتی دارد.
۹	زلفی و یزدانیان (۱۴۰۰)	مدیریت تعارض حسابرسان در رابطه بین تعارض درک شده و ارزیابی ریسک تقلب	حسابرسان با انتخاب روش‌های مدیریت تعارض همچون ارزشیابی ریسک تقلب می‌توانند تعارض منافع بین مؤدیان و حسابرسان مالیاتی را کنترل نموده و در جهت کاهش اعمال تقلب در متن صورت‌های مالی گامی مؤثر بردارند.
۱۰	نسل موسوی و همکاران (۱۳۹۹)	ارائه مدل پیش‌بینی فرار مالیاتی بر مبنای الگوریتم درخت تصمیم	نتایج حاصل از اجرای مدل‌ها نشان داد که الگوریتم پیشنهادی با ۴۳.۷۶ درصد دقت، دارای بالاترین دقت صحت و با ۶۰.۵۸ درصد اشتباه، دارای کمترین میزان اشتباه می‌باشند.
۱۱	شدیدی و همکاران (۱۳۹۸)	ارائه رویکردی نوین در پیش‌بینی و کشف تقلب صورت‌های مالی با استفاده از الگوریتم زنبورعسل	روش الگوریتم زنبورعسل با دقت پیش‌بینی ۵.۸۲ درصد نسبت به دو روش الگوریتم ژنتیک با دقت ۵.۷۷ درصد و رگرسیون لجستیک با دقت ۵.۷۲ درصد از عملکرد بهتری جهت شناسایی شرکت‌های مشکوک به تقلب در صورت‌های مالی برخوردار است.

## روش‌شناسی پژوهش

هدف پژوهش حاضر ارائه الگوی کشف تحریف مالیاتی به کمک روش‌شناسی آمیخته و رویکرد فراترکیب است. پژوهش‌هایی که در حوزه شناخت عوامل مؤثر بر پدیده خاص صورت می‌پذیرند با یک طرح طبقه‌بندی تجزیه‌وتحلیل می‌شوند و به صورت قیاسی با یک تحلیل موضوعی استقرایی تکامل می‌یابند (Silva, 2012). از این رو، پژوهش حاضر از منظر هدف اکتشافی است و از منظر منطق اجرا، استقرای قیاسی است. در بخش کیفی رویکرد روش آمیخته، در بستر پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر، ۴۳ مقاله خارجی طی سال‌های ۱۹۷۰ تا ۲۰۲۵ (ساینس دایرکت، اسپرینگر، امرالد، الزویر، پرو کوئست و گوگل اسکولار) و در ایران ۳۲ مقاله از سال‌های ۱۳۷۰ تا ۱۴۰۴ (پرتال علوم انسانی، مگ ایران و نورمگز) مورد مطالعه قرار گرفته است. پس از تبیین ادبیات پژوهش از طریق پژوهش‌های پیشین در چارچوب بیان روابط علت و معلولی پدیده مورد بررسی و تبیین شاخص‌های احصاء شده پژوهشگران در ادبیات موجود، بخش دوم از اجرای روش‌شناسی کیفی یعنی مصاحبه با خبرگان مالیاتی صورت پذیرفت. جامعه آماری این بخش متشکل از حساب‌برسان سازمان امور مالیاتی دارای حداقل ده سال سابقه اجرایی، اساتید مدرس در حوزه مالیاتی، اعضای جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران، کارشناسان رسمی دادگستری در رشته مالیات، شرکای مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی می‌باشند. نمونه آماری بخش کیفی به روش ترکیبی هدفمند انتخاب شده است و با استفاده از ابزار مصاحبه نیمه‌ساختاریافته مورد تجزیه‌وتحلیل قرار گرفته است. با توجه به ویژگی اشباع نظری در جمع‌آوری داده‌ها در مجموع ۱۸ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته صورت پذیرفت که به کمک نرم‌افزار مکس کیودا، کدگذاری باز، محوری و انتخابی بر روی داده‌های کیفی اعمال گردید. در راستای گردآوری، تجزیه‌وتحلیل و ساخت داده‌ها باهدف تقطیر و تلخیص به صورت کدهای انتخابی، محوری و باز تعیین گردید. در گام بعدی (کدگذاری محوری) به منظور ایجاد ارتباط بین مقوله‌های رسته شده در کدگذاری باز، محورهای اصلی در مجموعه داده‌ها حول محور مقوله اصلی یعنی کشف تحریف مالیاتی مشخص شد و داده‌های کیفی تبیین شد. بدین ترتیب مقوله محوری یعنی شاخص‌های کشف تحریف مالیاتی به شکل نظام‌مند به دیگر مقوله‌ها ربط داده شد و مقوله‌هایی که به بهبود و توسعه بیشتری نیاز داشتند، اصلاح گردید. پس از مشخص شدن مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر بر تحریف مالیاتی، به منظور اولویت و رتبه‌بندی هریک از این شاخص‌ها، پرسش‌نامه‌ای حاوی ۳۱ گویه در مقیاس ۵ سطحی لیکرت (بسیار

بااهمیت، بااهمیت، بی‌اهمیت، کم‌اهمیت، بسیار کم‌اهمیت) به کمک شاخص‌های احصاء شده از ادبیات و مصاحبه با خبرگان تدوین گردید و بین ۴۸ نفر از نمونه آماری منتخب از جامعه حسابرسان سازمان امور مالیاتی، اعضای جامعه حسابداران رسمی، سایر اعضای جامعه مشاوران رسمی مالیاتی و نمونه خبره بخش کیفی توزیع شد. پاسخ‌های دریافتی پس از انجام آزمون‌های مربوط به روایی و پایایی داده‌ها، مورد بررسی و تحلیل فازی قرار گرفته و در پایان، شاخص‌های تأیید شده با استفاده از تکنیک سلسله‌مراتبی رتبه‌بندی گردید.

### یافته‌ها

همان‌طور که بیان شد نمونه آماری بخش کیفی به صورت ترکیبی هدفمند انتخاب شده است که متشکل از هفت نفر حسابرسان سازمان امور مالیاتی کشور با حداقل ده سال سابقه اجرایی، چهار نفر از اساتید مجرب حسابداری که در حوزه مالیاتی دارای حداقل پنج مقاله علمی و پژوهشی هستند، سه نفر کارشناس رسمی دادگستری در رشته مالیات، دو نفر اعضای جامعه مشاوران رسمی مالیاتی و دو نفر شرکای مؤسسات حسابرسی می‌باشند. مصاحبه با نمونه آماری خبرگان با میانگین وزنی ۴۲ دقیقه صورت پذیرفت است. در خصوص پایایی داده‌های کیفی چهار محور اعتبارپذیری، تأییدپذیری، تکرارپذیری و اثبات‌پذیری مورد بررسی قرار گرفته است. در این راستا، پرسش‌نامه‌ای انتخاب و در اختیار پنج نفر از خبرگان مندرج در جدول ۲ قرار گرفت و انجام آزمون ضریب کاپا مشخص گردید که پاسخ‌های دریافتی جدید به میزان (۰.۵۹۶). بیانگر پایایی داده‌های کیفی می‌باشد. همچنین به منظور ارزیابی روایی و پایایی داده‌های کمی از شاخص آزمون بارتلت و آلفای کرونباخ استفاده شده است. نتایج آزمون بارتلت به میزان (۰.۶۰۳) بوده که نشان از پایایی داده‌های مورد نظر برای تجزیه و تحلیل آماری دارد. در ادامه به منظور انجام دومین گام روش فراترکیب، واژه‌های کلیدی شامل: تقلب مالیاتی، تحریف مالیاتی، کشف تقلب مالیاتی و فرار مالیاتی مورد کنکاش قرار گرفت. نتایج آن در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. کدهای شناسایی پدیده مورد بررسی از ادبیات موجود

منبع	آدرس سایت	واژه انگلیسی	واژه فارسی
Antinozzi and Stanley (2024); Abdixhiku et al. (2017); Ansah et al. (2002); Benkraiem et al. (2021), Chen et al. (2010); Dhaliwal et al. (2004); Fox et al. (2022); Graetz et al. (1986); Graham et al. (2014); Hoopes et al. (2012); Hanlon and Heitzman (2010); Hanlon et al. (2014); Holt et al. (2022); اسکندری و اکبریان (۱۳۹۰)؛ اعتمادی و همکاران (۱۳۹۴)؛ براتی و نامیان (۱۳۹۴)؛ شهبازیان (۱۳۷۳)؛ عبدالله میلانی و اکبر پور (۱۳۹۱)؛ نبوی و همکاران (۱۳۹۷)؛ تقوی و همکاران (۱۴۰۲)؛ صفری گرابلی و پودینه (۱۳۹۵).	<a href="https://www.proquest.com">https://www.proquest.com</a> <a href="https://www.emerald.com">https://www.emerald.com</a> <a href="https://www.researchgate.net">https://www.researchgate.net</a> پژوهش نامه مالیات بررسی های حسابداری و حسابرسی دانش حسابداری (کرمان) مجله حسابرس	Tax fraud	تقلب مالیاتی
Keshner (2022); Marr and Murray (2016); Mason and Williams (2022); Nessa et al. (2020); Graham et al. (2014); Hoopes et al. (2012), Hanlon and Heitzman (2010); صمیمی (۱۴۰۲)؛ زنگنه (۱۳۸۹)؛ فغانی و همکاران (۱۳۹۸)؛ محمدی آزاد (۱۳۹۶)؛ علوی راد و همکاران (۱۳۹۹).	<a href="https://onlinelibrary.wiley">https://onlinelibrary.wiley</a> <a href="https://www.researchgate.net">https://www.researchgate.net</a> دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت پژوهش نامه مالیات پیشرفت های حسابداری دانشگاه شیراز دوفصلنامه حسابداری دولتی دانش حسابرسی	Detecting tax fraud	کشف تقلب مالیاتی
Benkraiem et al. (2021); Chen et al. (2010); Dhaliwal et al. (2004); Fox et al. (2022); Graetz et al. (1986); Graham et al. (2014); صیادی و همکاران (۱۳۹۷)؛ صمدی و تابنده (۱۳۹۲)؛ حیدری و همکاران (۱۳۹۹)؛ محرم زاده و همکاران (۱۳۹۹).	<a href="https://www.sciencedirect.com">https://www.sciencedirect.com</a> <a href="https://www.researchgate.net">https://www.researchgate.net</a> دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت دوفصلنامه ارزشی و رفتاری پژوهش های تجربی حسابداری پژوهش نامه مالیات	Tax evasion	فرار مالیاتی
Hoover (2018); Pearl (2022); Zehi et al. (2011); Antinozzi and Stanley (2024); Abdixhiku et al. (2017); Ansah et al. (2002); Benkraiem et al. (2021); Chen et al. (2010); ملکی و همکاران (۱۳۹۵)؛ موسوی و همکاران (۱۴۰۳)؛ نجفی و همکاران (۱۴۰۲).	<a href="https://www.researchgate.net">https://www.researchgate.net</a> <a href="https://aaahq.org/Research">https://aaahq.org/Research</a> پژوهش نامه مالیات مجله دانش حسابرسی بررسی های حسابداری و حسابرسی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت دانش حسابداری مالی	Tax distortion	تحریف مالیاتی

در گام سوم از مراحل فراترکیب، بررسی پژوهش های مرتبط با پدیده مورد بررسی، از طریق پارامترهای مختلفی همچون عنوان، چکیده، محتوا، جزئیات مقاله، نام نویسنده و سال، صورت پذیرفت و پژوهش هایی که با سؤال ها و اهداف پژوهش حاضر متناقض بود، حذف گردید. در این رابطه، ۷۹ مقاله به منظور احصاء شاخص های مؤثر در ادبیات موجود برای بررسی تأیید

شد. در گام بعدی، به منظور شفاف‌سازی مؤلفه‌ها و شاخص‌های حاصل از ادبیات و مصاحبه با خبرگان، پالایش فراوانی هر یک از مفاهیم صورت پذیرفت. برای دستیابی به متغیرهای کمی پژوهش ابتدا تمام عوامل استخراج شده از مطالعات کد در نظر گرفته شد و سپس با در نظر گرفتن مفهوم هر یک از این کدها، در یک مفهوم مشابه مطابق با جدول ۳ دسته‌بندی گردید.

جدول ۳. طبقه‌بندی مفاهیم استقرایی

مؤلفه	کد	شاخص	فراوانی حاصل از ادبیات	فراوانی حاصل از مصاحبه‌ها
عوامل فنی و عملکردی	C.1	گردش حساب جاری شرکا و سهام‌داران	۳	۱۳
	C.2	سود قبل از مالیات	۷	۹
	C.3	گردش مواد و کالا	-	۱۱
	C.4	نسبت درآمد عملیاتی به بهای تمام شده	۸	۸
	C.5	میزان اقلام تعهدی اختیاری	۱۰	۱۰
	C.6	جریان‌های نقدی ورودی به حساب‌ها و فروش ابرازی	۶	۸
	C.7	بندهای شرط و تأکید گزارش حسابرسی	۵	۹
	C.8	زیان ابرازی طی حداقل دو سال متوالی	۵	-
	C.9	اقلام بستانکار حساب تعدیلات سنواتی	-	۸
	C.10	میزان سرمایه‌ثبت شده نسبت به حجم عملیات آن	۳	۱۰
	C.11	افزایش حساب‌های دریافتی و نسبت آن با فروش	۶	۸
	C.12	تحقیق در خصوص حسن شهرت مؤدی	۳	۴
	C.13	هزینه‌های غیر قابل قبول مالیاتی	۵	۱
	C.14	رتبه‌بندی و کیفیت مؤسسه حسابرسی	۶	۱۱
	قوانین و مقررات	C.15	نحوه اعمال تخفیف و ترجیح مالیاتی	۵
C.16		انسجام در قوانین و بخش‌نامه‌های مالیاتی	۵	۵
C.17		معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی و ارتباط آن‌ها با موضوع فعالیت	۲	۵
C.18		مشاهده میدانی دارایی‌ها	۲	۳
C.19		بررسی سوابق مالیاتی مؤدی	۳	۱۱
مسئولیت و مهارت‌های فنی	C.20	ارتقای دانش فنی و مهارتی ممیزان	۲	۴
	C.21	تطبیق اینتاکد با نسبت سود ناخالص	۲	۳
	C.22	استعلام سامانه‌های فصلی و مؤدیان	۷	۱۰
	C.23	اعتبارسنجی اقلام مندرج در اظهارنامه	۳	۱۱
	C.24	تطبیق لیست حقوق سامانه مالیاتی و سازمان تأمین اجتماعی	۳	-
	C.25	نوسان معنادار در اقلام صورت‌های مالی در حداقل ۲ سال متوالی	۲	۵

مؤلفه	کد	شاخص	فراوانی حاصل از ادبیات	فراوانی حاصل از مصاحبه‌ها
C.26	حاشیه سود ناخالص، سود خالص و مقایسه آن با میانگین صنعت	۵	۰.۰۴۰	۳
C.27	نسبت مالیات متمم به مالیات اصلی	۶	۰.۰۴۹	۴
C.28	میزان کالای ساخته شده و ارتباط آن با نوع فعالیت شرکت	۲	۰.۰۱۶	-
C.29	نسبت کل دارایی‌ها به حقوق صاحبان سهام	۳	۰.۰۲۴	۴
C.30	نسبت مقداری مواد وارداتی به کل مواد مورد استفاده در تولید	۳	۰.۰۲۴	۴
	جمع	۱۲۲	۱	۱۹۹

منبع: یافته‌های پژوهش.

نتایج محاسبات فازی و فازی‌سازی، در جدول ۳ آورده شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود شاخص‌های هشتم و چهارم (زیان ابرازی طی حداقل دو سال متوالی؛ نسبت درآمد عملیاتی به بهای تمام شده) به ترتیب بیشترین و کمترین درصد عدد قطعی را در مؤلفه عوامل فنی و عملکردی کسب نمودند؛ همچنین در مؤلفه قوانین و مقررات، بیشترین عدد قطعی مربوط به انسجام در قوانین و بخش‌نامه‌های مالیاتی حاصل گردید. در مؤلفه مسئولیت و مهارت‌های فنی، شاخص بیست سوم (اعتبارسنجی اقلام مندرج در اظهارنامه) و شاخص بیست و پنجم (نوسان معنادار در اقلام صورت‌های مالی) به ترتیب بیشترین و کمترین عدد قطعی مؤلفه را تشکیل دادند. در نهایت، شاخص‌های بیست و ششم و بیست و نهم (حاشیه سود ناخالص، سود خالص و مقایسه آن با میانگین صنعت؛ نسبت کل دارایی‌ها به حقوق صاحبان سهام) بیشترین و کمترین عدد قطعی از فازی‌سازی شاخص‌های مؤثر بر کشف تحریف مالیاتی را به خود اختصاص دادند.

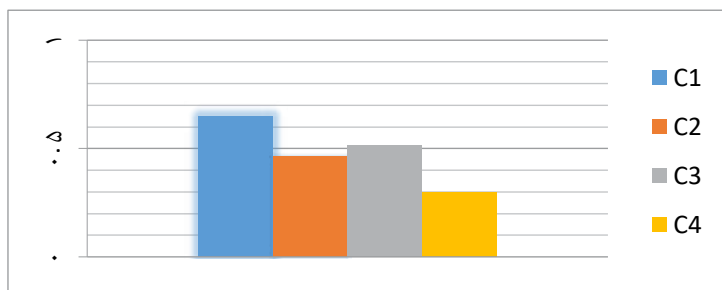
جدول ۴. نتایج فازی سازی مؤلفه‌ها و شاخص‌های کشف تحریف مالیاتی

مؤلفه‌ها	شاخص	کران پایین (L)	محتمل ترین عدد (M)	کران بالا (U)	میانگین فازی	عدد قطعی (Crisp)	نتیجه
عوامل فنی و عملکردی	C.1	۰.۸۲	۰.۹۵	۰.۹۹	۰.۹۹۲	۰.۸۱۷	تأیید
	C.2	۰.۷۸	۰.۹۳	۰.۹۸	۰.۹۸۳	۰.۸۷۳	تأیید
	C.3	۰.۸۳	۰.۹۵	۱.۰۰	۱	۰.۸۲۵	تأیید
	C.4	۰.۶۹	۰.۸۵	۰.۹۵	۰.۹۵۴	۰.۶۸۸	تأیید
	C.5	۰.۸۰	۰.۹۳	۰.۹۸	۰.۹۷۹	۰.۸۰۱	تأیید
	C.6	۰.۸۴	۰.۹۶	۱.۰۰	۱	۰.۸۳۸	تأیید
	C.7	۰.۷۷	۰.۹۲	۰.۹۸	۰.۹۸۳	۰.۷۷۱	تأیید
	C.8	۰.۸۶	۰.۹۸	۱.۰۰	۱	۰.۸۶۳	تأیید
	C.9	۰.۸۴	۰.۹۶	۱.۰۰	۱	۰.۸۳۸	تأیید
	C.10	۰.۷۵	۰.۹۰	۰.۹۸	۰.۹۷۵	۰.۷۵۰	تأیید
	C.11	۰.۸۳	۰.۹۵	۰.۹۹	۰.۹۹۲	۰.۸۲۹	تأیید
	C.12	۰.۸۴	۰.۹۶	۰.۹۹	۰.۹۹۲	۰.۸۴۲	تأیید
	C.13	۰.۸۳	۰.۸۵	۰.۹۹	۰.۹۹۲	۰.۸۲۴	تأیید
	C.14	۰.۶۸	۰.۹۰	۰.۹۵	۰.۹۴۶	۰.۶۷۹	تأیید
قوانین و مقررات	C.15	۰.۷۶	۰.۹۳	۰.۹۶	۰.۹۶۳	۰.۷۵۸	تأیید
	C.16	۰.۷۹	۰.۹۵	۰.۹۹	۰.۹۹۲	۰.۷۹۲	تأیید
	C.17	۰.۶۹	۰.۸۵	۰.۹۹	۰.۹۴۸	۰.۶۸۶	تأیید
	C.18	۰.۸۴	۰.۹۶	۰.۹۷	۰.۹۹۱	۰.۸۳۰	تأیید
مسئولیت و مهارت‌های فنی	C.19	۰.۷۷	۰.۹۲	۰.۹۸	۰.۹۷۱	۰.۷۶۹	تأیید
	C.20	۰.۸۳	۰.۸۵	۰.۹۵	۰.۹۹۲	۰.۸۲۱	تأیید
	C.21	۰.۷۶	۰.۹۳	۰.۹۶	۰.۹۶۳	۰.۷۵۸	تأیید
	C.22	۰.۷۹	۰.۹۵	۰.۹۹	۰.۹۹۲	۰.۷۹۲	تأیید
	C.23	۰.۶۹	۰.۸۵	۰.۹۹	۰.۹۴۸	۰.۶۸۶	تأیید
	C.24	۰.۸۴	۰.۹۶	۰.۹۷	۰.۹۹۱	۰.۸۳۰	تأیید
	C.25	۰.۷۷	۰.۹۲	۰.۹۸	۰.۹۷۱	۰.۷۶۹	تأیید
نسبت‌های مالی و مالیاتی	C.26	۰.۸۳	۰.۸۵	۰.۹۵	۰.۹۹۲	۰.۸۲۱	تأیید
	C.27	۰.۷۶	۰.۹۳	۰.۹۶	۰.۹۶۳	۰.۷۵۸	تأیید
	C.28	۰.۷۹	۰.۹۵	۰.۹۹	۰.۹۹۲	۰.۷۹۲	تأیید
	C.29	۰.۶۹	۰.۸۵	۰.۹۹	۰.۹۴۸	۰.۶۸۶	تأیید
	C.30	۰.۸۴	۰.۹۶	۰.۹۷	۰.۹۹۱	۰.۸۳۰	تأیید
	C.30	۰.۸۴	۰.۹۶	۰.۹۷	۰.۹۹۱	۰.۸۳۰	تأیید

منبع: یافته‌های پژوهش.

اولویت‌بندی شاخص‌های احصاء شده کشف تحریر مالیاتی به کمک تحلیل سلسله‌مراتبی فازی از طریق رویکرد مقیاس هفت‌درجه‌ای ساعتی تعیین گردید. همان‌طور در نمودار (۱) مشاهده می‌شود، مؤلفه عوامل فنی و عملکردی با وزن (۰.۶۴۹) در رتبه اول، مؤلفه مسئولیت و مهارت‌های فنی به میزان (۰.۵۱۶) در رتبه دوم، نسبت‌های مالی و مالیاتی و قوانین و مقررات به ترتیب با اوزان (۰.۴۶۳) و (۰.۲۹۶)، در رتبه سوم و چهارم از اولویت‌بندی مؤلفه‌های کشف تحریر مالیاتی در گزارش‌های مالی قرار می‌گیرد.

نمودار ۱. اولویت‌بندی مؤلفه‌های کشف تحریر در گزارش‌های مالی



منبع: یافته‌های پژوهش.

در گام بعدی مقایسه زوجی هر یک از شاخص‌های مؤثر بر کشف تحریر مالیاتی به منظور رتبه‌بندی هر یک از شاخص‌ها در سطح مؤلفه و در سطح شاخص صورت پذیرفت. همان‌طور که مشاهده می‌شود گردش حساب‌جاری شرکا و سهام‌داران با وزن (۰.۲۰۳) در رتبه نخست، سود قبل از مالیات (۰.۱۸۶) در رتبه دوم، گردش مواد و کالا (۰.۱۷۳) در رتبه سوم و نسبت درآمد عملیاتی به بهای تمام شده (۰.۱۰۱) در رتبه چهارم قرار می‌گیرد.

جدول ۵. نتایج مقایسه زوجی مؤلفه‌های کشف تحریف مالیاتی در گزارش‌های مالی

رتبه در شاخص	رتبه در سطح مؤلفه	وزن نهایی	وزن اولیه	شاخص‌ها	مؤلفه‌ها
۱	۱	۰.۲۰۳	۰.۴۱۵	گردش حساب جاری شرکا و سهام‌داران	عوامل فنی و عملکردی
۲	۲	۰.۱۹۱	۰.۳۸۲	سود قبل از مالیات	
۳	۳	۰.۱۷۳	۰.۳۵۵	گردش مواد و کالا	
۱۶	۸	۰.۰۸۷	۰.۳۳۵	نسبت درآمد عملیاتی به بهای تمام شده	
۱۳	۷	۰.۰۹۰	۰.۳۱۶	میزان اقلام تعهدی اختیاری	
۱۸	۱۰	۰.۰۶۶	۰.۲۹۲	جریان‌های نقدی ورودی به حساب‌ها و فروش ابرازی	
۶	۴	۰.۱۰۱	۰.۴۰۵	بندهای شرط و تأکید گزارش حسابرسی	
۲۲	۱۳	۰.۰۳۳	۰.۵۹۲	زیان ابرازی طی حداقل دو سال متوالی	
۲۷	۱۴	۰.۰۱۵	۰.۴۶۶	اقلام پستانکار حساب تعدیلات سنواتی	
۱۹	۱۱	۰.۰۶۳	۰.۴۱۳	میزان سرمایه ثبت شده نسبت به حجم عملیات آن	
۸	۵	۰.۰۹۷	۰.۵۹۶	افزایش حساب‌های دریافتی و نسبت آن با فروش	
۹	۶	۰.۰۹۵	۰.۵۳۶	تحقیق در خصوص حسن شهرت مؤدی	
۲۱	۱۲	۰.۰۳۹	۰.۴۶۱	هزینه‌های غیرقابل قبول مالیاتی	
۱۷	۹	۰.۰۷۱	۰.۴۰۱	رتبه‌بندی و کیفیت مؤسسه حسابرسی	
۲۵	۲	۰.۰۲۰	۰.۴۵۳	نحوه اعمال تخفیف و ترجیح مالیاتی	
۱۲	۱	۰.۰۹۱	۰.۴۳۱	انسجام در قوانین و بخش‌نامه‌های مالیاتی	
۲۹	۳	۰.۰۰۹	۰.۲۶۰	معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی و ارتباط آن‌ها با موضوع فعالیت	
۲۶	۷	۰.۰۱۹	۰.۳۳۰	مشاهده میدانی دارایی‌ها	
۱۴	۴	۰.۰۸۹	۰.۴۹۰	بررسی سوابق مالیاتی مؤدی	
۳۰	۸	۰.۰۰۷	۰.۲۴۱	ارتقای دانش فنی و مهارتی ممیزان	
۵	۱	۰.۱۶۹	۰.۳۵۵	تطبیق اینتا کد با نسبت سود ناخالص	
۱۵	۵	۰.۰۸۷	۰.۳۳۵	استعلام سامانه‌های فصلی و مؤدیان	
۱۰	۳	۰.۰۹۵	۰.۵۳۶	اعتبارسنجی اقلام مندرج در اظهارنامه	مسئولیت و مهارت‌های فنی
۲۰	۶	۰.۰۳۹	۰.۴۶۱	تطبیق لیست حقوق سامانه مالیاتی و سازمان تأمین اجتماعی	
۷	۲	۰.۱۰۱	۰.۴۰۵	نوسان معنادار در اقلام صورت‌های مالی در حداقل دو سال متوالی	
۲۳	۴	۰.۰۳۳	۰.۵۹۲	حاشیه سود ناخالص، سود خالص و مقایسه آن با میانگین صنعت	
۳	۱	۰.۱۸۶	۰.۳۸۲	نسبت مالیات متمم به مالیات اصلی	
۴	۲	۰.۱۷۰	۰.۳۵۵	میزان کالای ساخته شده و ارتباط آن با نوع فعالیت شرکت	نسبت‌های مالی و مالیاتی
۲۴	۵	۰.۰۲۰	۰.۴۵۳	نسبت کل دارایی‌ها به حقوق صاحبان سهام	
۱۱	۳	۰.۰۹۱	۰.۴۳۱	نسبت مقداری مواد وارداتی به کل مواد مورد استفاده در تولید	
۲۸	۶	۰.۰۰۹	۰.۲۶۰	افزایش حساب‌های دریافتی و نسبت آن با فروش	

منبع: یافته‌های پژوهش.

## بحث و نتیجه‌گیری

تضاد منافع بین مؤدی و حسابرس مالیاتی ممکن است با اعمال تحریف در گزارش‌های مالی نمود پیدا کند. مؤدیان از طریق ارائه گزارش‌های مالی تحریف شده، سعی در ارائه تصویر واقعی و مطلوب از وضعیت مالی، عملکرد و جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های خود ارائه دهند و این مسیر ممکن است با مخدوش یا کتمان نمودن درآمدها، خرید فاکتورهای صوری، دست‌کاری و جابه‌جایی اقلام صورت‌های مالی و انجام هزینه‌های شرکت از منابع غیرمرتبط مانند حساب‌جاری شرکا و سهام‌داران انجام دهند. هدف از پژوهش حاضر، شناسایی اولویت‌بندی مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر بر کشف تحریف مالیاتی در گزارش‌های مالی بود. در راستای پاسخ به سؤال اصلی پژوهش، عامل فنی و عملکردی با ۱۴ شاخص، عامل قوانین و مقررات با ۳ شاخص، مسئولیت و مهارت‌های فنی (۸ شاخص) و نسبت‌های مالی و مالیاتی (۶ شاخص) بیانگر مؤلفه‌ها و شاخص‌های احصاء شده از تحریف مالیاتی در گزارش‌های مالی بود. به‌طورکلی، نتایج بخش کمی پژوهش نیز نشان داد که گردش حساب‌جاری شرکا و سهام‌داران با وزن (۰.۲۰۳) در رتبه نخست، سود قبل از مالیات (۰.۱۸۶) رتبه دوم، گردش مواد و کالا (۰.۱۷۳) رتبه سوم و نسبت درآمد عملیاتی به بهای تمام شده (۰.۱۰۱) رتبه چهارم از اولویت‌بندی شاخص‌های مؤثر و تعیین‌کننده کشف تحریف مالیاتی را به خود اختصاص دادند. از مؤلفه‌های فنی و عملکردی میزان اقلام تعهدی اختیاری، جریان‌های نقدی ورودی به حساب‌ها و فروش ابرازی، زیان ابرازی طی حداقل دو سال متوالی، میزان سرمایه ثبت شده نسبت به حجم عملیات آن و هزینه‌های غیرقابل قبول مالیاتی از سایر شاخص‌هایی بودند که تأثیر بسزایی در کشف تحریف مالیاتی دارند و به‌میزان در رسیدگی‌های حسابرسی کمک شایانی می‌نمایند. آخرین رتبه در سطح این مؤلفه مربوط به اقلام بستانکار حساب تعدیلات سنواتی بود که در اولویت چهاردهم قرار می‌گیرد. در مؤلفه قوانین و مقررات سه شاخص مهم نحوه اعمال تخفیف و ترجیح مالیاتی، انسجام در قوانین و بخش‌نامه‌های مالیاتی و معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی و ارتباط آن‌ها با موضوع فعالیت تبیین گردید که در این میان انسجام در قوانین و بخش‌نامه‌های مالیاتی با ضریب (۰.۰۹۱) از اولویت اول در سطح مؤلفه برای کشف تحریف مالیاتی از گزارش‌های مالی قرار گرفت. در مؤلفه مسئولیت‌ها و مهارت‌های فنی حساب‌رسان مالیاتی نیز تطبیق اینتا کد با نسبت سود ناخالص و ارتقای دانش فنی و مهارتی ممیزان به ترتیب با ضریب (۰.۱۶۹) و (۰.۰۰۷) اولین و آخرین رتبه در سطح اهمیت از کشف تحریف در گزارش‌های مالی را تشکیل دادند. در نهایت، نسبت مالیات متمم به مالیات اصلی با ضریب

(۱۸۶، ۰) و نسبت کل دارایی‌ها به حقوق صاحبان سهام با ضریب (۰، ۰۲۰) اولین و آخرین رتبه را در سطح مؤلفه نسبت‌های مالی و مالیاتی را به خود اختصاص دادند. بر این اساس، در راستای نیل به اهداف پژوهش، پیشنهادهای کاربردی منتج از سؤال پژوهش به شرح زیر ارائه می‌گردد:

۱. گسترش فرهنگ مالیاتی و گفتمان آزاد در پرتو تئوری بیان حقیقت از راهکارهای عملی و فرهنگی مؤثری در جلوگیری از اعمال تحریف مالیاتی در گزارش‌های مالی به شمار می‌آید. در این راستا نشان‌دار نمودن مالیات‌های دریافتی، جلب اعتماد عمومی و پاسخگویی در قبال مؤدیان از انگیزه‌های اعمال تحریف در گزارش‌های مالی توسط مؤدیان می‌کاهد.

۲. ضروری است به منظور جلوگیری از اعمال سلیقه حساب‌برسان مالیاتی در رسیدگی به حساب‌های جاری شرکا و همچنین کشف تقلب‌های مالیاتی که در یافته‌های پژوهش حاضر نیز رتبه اول هم در سطح مؤلفه و هم در سطح شاخص‌های مؤثر بر کشف تقلب مالیاتی کسب نمود، هرچه سریع‌تر بخش‌نامه و دستورالعمل واحد و فراگیر در این رابطه، تقویم گردد.

۳. تعارض در قوانین و استانداردهای حسابداری از دیدگاه حساب‌برسان مالیاتی و حساب‌برسان صورت‌های مالی به‌وضوح در این پژوهش مشخص گردید. از این رو پیشنهاد می‌گردد نهاد‌های ناظر، مجامع حرفه‌ای و سیاست‌گذاران حرفه حسابداری و مالیاتی با تشکیل کارگروه مشترک و رسیدن به تشریک مساعی، به پیوند قوانین، آئین‌نامه و دستورالعمل‌های مالیاتی با استانداردها، ضوابط و رویه‌ها در حسابداری کمک نموده و تعارض بین قوانین و استانداردها را با توجه به شرایط محیطی، اجتماعی و سیاسی کشور به حداقل ممکن برسانند.
۴. گزارشگری در زمان واقعی ضمن مقابله با بروکراسی‌های فرسایشی اداری، یکی از ابزارهای هوشمندسازی مالیات‌ستانی صحیح و مبتنی بر دقت و سرعت در تحلیل داده‌هاست. به سیاست‌گذاران و رؤسای سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌گردد با تقویت زیرساخت‌های سیستمی و استفاده از ابزارهای نوین همچون هوش مصنوعی به رفتار مؤدیان در پیش‌بینی تقلب‌های مالیاتی موجود در گزارش‌های مالی می‌توان کمک شایانی نمود.

۵. سامانه‌های مالیاتی می‌بایست متمرکز بر اطلاعات هوشمند و یکپارچه از مؤدیان در تشخیص اقلام مشمول مالیات صورت‌های مالی باشد. از این رو پیشنهاد می‌گردد تمرکز سامانه‌های متصل به سامانه‌های مالیاتی در تمام نهادهای عمومی دولتی و غیردولتی هر چه سریع‌تر به وقوع پیوسته و از بی‌اعتمادی مؤدیان در تکمیل و تفتیح و تلخیص اطلاعات جانب‌دارانه به نفع دولت جلوگیری به عمل آید.

۶. نرم‌افزارهای حسابداری موجود در بازار، با استانداردهای جدید (استاندارد شماره‌های ۴۳ و ۳۵ حسابداری و ...) و آئین‌نامه و قوانین مالیاتی، به خوبی تطبیق داده نشده است و نمونه آن، عدم اعمال معافیت‌های مالیاتی مندرج در قانون بودجه سنواتی می‌باشد؛ لذا پیشنهاد می‌گردد شرکت‌های نرم‌افزاری خود را با قوانین و دستورالعمل‌های مالیاتی به روزسانی نموده و ابتکار عمل را به کاربران نرم‌افزارها واگذار نمایند و از طریق اتوماسیون سازی فرایندهای مالیاتی، تغییرات را به صورت فراگیر در نرم‌افزارهای خود اعمال کنند.

۷. اتوماسیون سازی و حسابرسی سیستمی مالیات‌بردرآمد به مثابه مالیات بر ارزش افزوده نیز یکی از ابزار لازم برای جلوگیری از تحریف مالیاتی در گزارش‌های مالی است که انتظار می‌رود سازمان هر چه زودتر زیرساخت‌های لازم را برای دستیابی به این مهم فراهم نماید.

۸. صورت‌های مالی حسابرسی شده، یکی از مبانی مهم قضاوت‌های حسابرسان است که متأسفانه به دلیل وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحب‌کاران و کیفیت پایین حسابرسی‌ها، ممیزان مالیاتی توجه بسیار کمتری به گزارش مزبور به غیر از بندهای شرط و تأکید می‌نمایند. این در حالی است که حسابرسی صورت‌های مالی در زمینه کشف تقلب مالیاتی می‌تواند بسیار یاری‌دهنده باشد. از این رو، به سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌گردد در راستای افزایش کیفیت حسابرسی‌ها و اعتمادسازی بین حسابرسان مالیاتی و صورت‌های مالی، ضمن استفاده از ابزار انتظامی و پایش مستمر عملکرد حسابرسان، در خصوص رتبه‌بندی کیفی گزارش‌های حسابرسی و فراهم نمودن بسترهای استقلال باطنی حسابرسان تمهیدات ویژه‌ای اعمال نمایند.

## تعارض منافع


تعارض منافع ندارم.


## سپاسگزاری

از کلیه مشارکت‌کنندگان در تهیه و تدوین این مقاله تشکر و قدردانی می‌شود.

## ORCID

Saeid Samimi  <https://orcid.org/0000-0002-1180-7366>

Issa Oroujzadeh  <https://orcid.org/0009-0002-0441-6065>

Nabi Najafi  <https://orcid.org/0009-0002-5790-4388>

## منابع

۱. اسکندری، مهدی، و اکبریان، رضا. (۱۳۹۰). بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی در ایران (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی استان قزوین). پژوهش نامه مالیات، ۱۱(۱)، ۲۲۱-۲۴۴.
۲. اعتمادی، حسین، سپاسی، سحر، و ساری، محمدعلی. (۱۳۹۴). چارچوب مفهومی طرح ریزی مالیات شرکتی. پژوهش حسابداری، ۲۰(۲)، ۶۱-۸۰.
۳. براتی، اکبر، و نمامیان، فرشید. (۱۳۹۴). بررسی و سنجش عوامل مؤثر بر پذیرش اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی (مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی استان کرمانشاه). پژوهش نامه مالیات، ۶(۲۵)، ۹۱-۱۲۲.
۴. تقوی قاسم آباد، فاطمه، دارابی، رویا، و چهارمحالی، شهرام. (۱۴۰۲). ارائه مدل حسابرسی مالیاتی با توجه به اثرات ایمنی روانی و دانش حسابرسی مالیاتی در دوران کشف تقلبات مالیاتی. پژوهش نامه مالیات، ۳۱(۵۸)، ۲۶-۴۶.
۵. حیدری، حامد. موسی خانی، مرتضی، البرزی، محمود، و دیوان دری، علی. (۱۳۹۹). شناسایی و اعتبارسنجی پیشایندها و پیامدهای پذیرش زنجیره بلوکی در بازارهای مالی ایران با رویکرد فازی. مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار، ۳(۳)، ۴۲-۵۰.
۶. زنگنه، احسان. (۱۳۸۹). بررسی روابط متقابل اجتماعی بر سطح تمکین مؤدیان مالیاتی؛ مطالعه موردی استان اصفهان (پایان نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه اصفهان، اصفهان.
۷. شهبازیان، حمدالله. (۱۳۷۳). تحول مالیات‌های مستقیم در ایران از ۱۳۴۵ تا امروز (پایان نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه تهران، تهران.
۸. صفری گرایلی، مهدی، و بودینه، شیوا. (۱۳۹۵). اجتناب مالیاتی و به موقع بودن اعلان سود: آزمون تجربی از بورس اوراق بهادار. پژوهش نامه مالیات، ۵۶(۱)، ۱۸-۳۱.
۹. صیادی سومار، علی، رهنمای رودپشتی، فریدون، و کاکایی تبار، زهرا. (۱۳۹۷). علل پدیده فرار مالیاتی در ایران با تأکید بر شکاف بین دیدگاه مؤدیان و کادر مالیاتی بر اساس مدل سلسله مراتبی فازی (مطالعه موردی استان ایلام). فصلنامه پژوهش حسابداری و حسابرسی، ۸(۱)، ۱-۲۶.
۱۰. صمدی، علی حسین، و تابنده، رضیه. (۱۳۹۲). فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن). پژوهش نامه مالیات، ۶۷(۱)، ۷۷-۱۰۶.
۱۱. صمیمی، سعید. (۱۴۰۲). خاستگاه حسابرس مسئول در پرتو تضاد شناختی مسئولیت‌های حسابرسان: کاربست زمینه بنیان در هم‌گرایی انتظارات. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۰(۳)، ۴۸۱-۴۹۹.
۱۲. عبدالله میلانی، مهنوش، و اکبرپور، روشن. (۱۳۹۱). فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران. پژوهش نامه مالیات، ۲۰(۱۳)، ۱۴۱-۱۶۷.
۱۳. علوی‌راد، حسن، کردستانی، فرشته، دلگشایی، یلدا، و حجازی، اسد. (۱۳۹۹). طراحی و اعتبارسنجی الگوی جذب اعضای هیأت علمی در مؤسسات آموزش عالی. فصلنامه علمی آموزش علوم دریایی، ۲۲(۱)، ۷۱-۸۵.
۱۴. فغانی، مهدی، زارعی، حمید، سعیدی گراغانی، مسلم، و دارسنج، سکینه. (۱۳۹۸). تأثیر سرمایه فکری بر رابطه بین نظام حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی. فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۴)، ۱-۲۸.

۱۵. محمدی آزاد، مهران. (۱۳۹۶). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اجرای خطمشی‌های مالیاتی در ایران. رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۱(۳)، ۵۰-۶۲.
۱۶. نبوی چاشمی، سیدعلی، و بزرگر تهمتن، ناصر. (۱۳۹۷). بررسی و سنجش عوامل مؤثر بر ایجاد وقفه‌های مالیاتی در نظام مالیاتی ایران (مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی استان مازندران). پژوهش‌نامه مالیات، ۳۹(۱۷)، ۵۶-۸۵.
۱۷. محرم‌زاده، عبدالله، طالبی، بهنام، و دانشور، زرین. (۱۳۹۹). شناسایی و اعتبارسنجی عوامل مداخله‌گر در سیاست‌گذاری آموزش نیروی انسانی (مطالعه ترکیبی). توانمندسازی سرمایه انسانی، ۳(۲)، ۹۵-۱۰۲.
۱۸. ملکی مین‌باش، مرتضی، و شهریار، مهری. (۱۳۹۵). ارائه مدلی برای پذیرش اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی از منظر مؤدیان مالیاتی. پژوهش‌نامه مالیات، ۳۱(۷۹)، ۴۰-۵۶.
۱۹. موسوی، رسول، آقایی چادگانی، آرزو، و کمالی، احسان. (۱۴۰۳). طراحی مدل به‌کارگیری داده‌های بزرگ در حوزه مالیات اشخاص حقیقی به منظور جلوگیری از فرار مالیاتی. مجله حسابداری دولتی، ۱۰(۱)، ۲۰۷-۲۲۴.
۲۰. نجفی، صالحی و اله‌کرم، امیری. (۱۴۰۱). ارائه الگویی برای کشف تقلب مالیاتی بر اساس تیپ‌های شخصیتی مدیران مالی شرکت‌ها با استفاده از رویکرد شبکه‌های عصبی. پژوهش‌نامه مالیات، ۳۰(۵۳)، ۷۱-۹۶.

## References

1. Alavi Rad, H., Kordestani, F., Delgoshaei, Y., & Hejazi, A. (2019). Design and Validation of the Model for Attracting Faculty Members in Higher Education Institutions. *Quarterly Journal of Marine Science Education*, 22(1), 71-85. [In Persian]
2. Abdixhiku, L., Krasniqi, B., Pugh, G., & Hashi, I. (2017). Firm Level Determinants of Tax Evasion in Transition Economies. *Economic Systems*, 41(3), 354-366.
3. Abdollah Milani, M., & Akbarpourroshan, N. (2012). Tax Evasion from the Underground Economy. *Journal of Tax Reaserch*, 20(13), 141-168. [In Persian]
4. Antinozzi, H. S., & Stanley, D. O. (2024). IRS Audit Detection Risk and Firm Tax Behavior: Can Tax Fraud Be Deterred by Increasing IRS Budgets? *Journal of Forensic Accounting Research*, 4(9), 1-19.
5. Ansah, S., Moyes, G. D., Babangida Oyelere, P., & Hay, D. (2002). An empirical analysis of the likelihood of detecting fraud in New Zealand. *Managerial Auditing Journal*, 17(4), 192-204.
6. Barati, A., & Namamian, F. (2015). The Investigation of Factors Affecting Adoption of Electronic Tax Returns Case Study of Kermanshah Province Tax Affairs General Directorate's Taxpayers. *Journal of Tax Reaserch*, 23(25), 91-122. [In Persian]
7. Benkraiem, R., Uyar, A., Kilic, M., & Schneider, F. (2021). Ethical Behavior: Auditing Strength and Tax Evasion: A Worldwide Perspective. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 43(1), 456-473.
8. Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., & Shevlin, T. (2010). Are Family Firms More Tax Aggressive than Non-Family Firms? *Journal of Financial Economics*, 95(1), 41-61.
9. De Simone, L., Stomberg, B., & Williams, B. (2023). Does Tax Enforcement Disparately Affect Domestic Versus Multinational Corporations around the World? *Contemporary Accounting Research*, 40(4), 2816-2845.
10. Deloitte. (2020). Covid 19 and Fraud Risk: Managing and Responding in Times of Crisis. Retrieved from <https://www.deloitte.com/za/en/Industries/government-public/perspectives/fraud-waste-and-abuse.html>
11. Dhaliwal, D. S., Gleason, C. A., & Mills, L. F. (2004). Last-chance Earnings Management: Using the Tax Expense to Meet Analysts' Forecasts. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 431-459.
12. Eskandari, M., & Akbarian, R. (2011). Investigating Effective Factors on adopting Tax E-filing in Iran (A Case Study of State Tax Administration of Qazvin Province). *Journal Tax Reaserch*, 19(11), 221-244. [In Persian]

13. Etemadi, H., Sepasi, S., & Sari, M. (2016). A Conceptual Framework for Corporate Tax Planning. *Journal of Accounting and Social Interests*, 6(1), 61-80. [In Persian]
14. Faghani, M., Zarei, H., Saeidi Garaghani, M., & Darsanj, S. (2019). The Effect of Intellectual Capital on the Relationship between Corporate Governance System and Tax Avoidance. *Quarterly Journal of Empirical Accounting Research*, 8(4), 1-28. [In Persian]
15. Fox, Z. D., Jacob, M., Wilde, J. H., & Wilson, R. J. (2022). Beyond Borders: Uncertainty in Supragovernmental Tax Enforcement and Corporate Investment. *The Accounting Review*, 97(6), 233-261.
16. Graetz, M. J., Reinganum, J. F., & Wilde, L. L. (1986). The Tax Compliance Game: toward an Interactive Theory of Law Enforcement. *The Journal of Law, Economics, and Organization*, 2(1), 1-32.
17. Graham, J. R., Hanlon, M., Shevlin, T., & Shroff, N. (2014). Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field. *The Accounting Review*, 89(3), 991-1023.
18. Keshner, A. (2022). IRS Loses \$500 Billion a Year to Unpaid Taxes— But It's about to Invest \$80 Billion in Administration and Enforcement. Retrieved from TaxWatch.
19. Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A Review of Tax Research. *Journal of accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178.
20. Hanlon, M., Hoopes, J. L., & Shroff, N. (2014). The Effect of Tax Authority Monitoring and Enforcement on Financial Reporting Quality. *The Journal of the American Taxation Association*, 36(2), 137-170.
21. Heydari, H., Musa Khani, M., Alborzi, M., & Divandari, A. (2010). Identifying and Validating the Antecedents and Consequences of Blockchain Adoption in Iranian Financial Markets with a Fuzzy Approach. *Financial Engineering and Securities Management*, 42(3), 50-63. [In Persian]
22. Hoover, J. N. (2018). States Use BI, Data Warehousing to Recoup Unpaid Taxes. *Intelligent Enterprise*, 12(1), 95-110.
23. Hoopes, J. L., Mescall, D., & Pittman, J. A. (2012). Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance? *The Accounting Review*, 87(5), 1603-1639.
24. Holt, M. R., Nessa, M. L., & Towery, E. (2022). The Effect of Unaudited Tax Positions on Corporate Tax Aggressiveness: Evidence from Statute of Limitations Lapses. *SSRN*, 3920571, 1-56.
25. Maleki Min Bash, M., & Shahriari, M. (2016). Presenting a Model for Accepting Electronic Tax Returns from the Perspective of Taxpayers. *Tax Research Journal*, 31(79), 40-56. [In Persian]
26. Marr, C., & Murray, C. (2016). IRS Funding Cuts Compromise Taxpayer Service and Weaken Enforcement. Retrieved from <https://www.cbpp.org/sites/default/files/atoms/files/6-25-14tax.pdf>

27. Mason, P., & Williams, B. (2022). Does IRS Monitoring Deter Managers from Committing Accounting Fraud? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 37(3), 700–722.
28. Mohammadi Azad, M. (2017). Identifying and Ranking the Factors Affecting the Implementation of Tax Policies in Iran. *Modern Research Approaches in Management and Accounting*, 1(3), 50-62. [In Persian]
29. Mousavi, R., Aghaei Chadegani, A., & Kamali, E. (2024). Designing a Model for Using Big Data in the Field of Personal Taxation to Prevent Tax Evasion. *Journal of Government Accounting*, 10(1), 207-224. [In Persian]
30. Moharramzadeh, A., Talebi, B., & Daneshvar, Z. (2019). Identifying and Validating The Interfering Factors in Human Resource Training Policy-Making (A Mixed Study). *Human Capital Empowerment*, 3(2), 95-102. [In Persian]
31. Nabavi Chashmi, S. A., & Barzegar Tohmatan, N. (2018). Investigation and Measurement of Factors Affecting the Creation of Tax Breaks in the Iranian Tax System (Case Study of the General Directorate of Tax Affairs of Mazandaran Province). *Tax Research Journal*, 39(87), 56-85. [In Persian]
32. Najafi, S., Salehi, A., & Amiri, H. (2022). Providing a Model for Detecting Tax Fraud Based on the Personality Types of Corporate Financial Managers using the Neural Network Approach. *Journal of Tax Research*, 30(53), 71-96.
33. Nessa, M., Schwab, C. M., Stomberg, B., & Towery, E. M. (2020). How do IRS Resources Affect the Corporate Audit Process? *The Accounting Review*, 95(2), 311-338.
34. OECD. (2022). Tax Fraud and Evasion: Report 2023. Retrieved from <https://www.oecd.org/>
35. Samee-Rad, A., & Shah-Bahrami, A. (2016). Improving the Efficiency of Tax Fraud Detection Algorithms Using Parallel Processing Patterns. *Journal of Tax Research*, 24(29), 11-32. [In Persian]
36. Safari-Graili, M., & Poudineh, Sh. (2016). Tax Avoidance and Timeliness of Profit Announcement: An Empirical Test from the Stock Exchange. *Journal of Tax Research*, 56(1), 18-31. [In Persian]
37. Sayadi Somar, A., Rahnamae Rudpashti, F., & Kakai Tabar, Z. (2018). Causes of Tax Evasion in Iran with Emphasis on the Gap Between the Views of Taxpayers and Tax Officials Based on a Fuzzy Hierarchical Model (Case Study of Ilam Province). *Quarterly Journal of Accounting and Auditing Research*, 8(1), 1-26. [In Persian]
38. Samadi, A. H., & Tabandeh, R. (2013). Tax Evasion in Iran (Investigation of Causes and Effects and Estimation of Its Amount). *Journal of Taxation*, 67(1), 77-106. [In Persian]

39. Samimi, S. (2023). The Origin of the Responsible Auditor in the Light of the Cognitive Conflict of Auditors' Responsibilities: Applying the Grounded Approach to Expectation Convergence. *Accounting and Auditing Reviews*, 30(3), 481-499.
40. Sobhanian, A. (2018). Investigating the Effect of Financial Distortions on Tax Avoidance with Emphasis on the Role of Transactions with Related Parties. *Accounting and Management Perspectives*, 1(3), 1-13.
41. Shahbazian, H. (1994). *The Evolution of Direct Taxes in Iran from 1966 to Today* (Master's Thesis). University of Tehran, Tehran. [In Persian]
42. Taghavi Ghasemabad, F., Darabi, R., & Chaharmahali, Sh. (2023). Presenting a Tax Audit Model Considering the Effects of Psychological Safety and Tax Audit Knowledge during the Period of Tax Fraud Detection. *Journal of Tax Research*, 31(58), 26-46. [In Persian]
43. Zanganeh, E. (2010). *Investigating Social Interactions on Taxpayers' Compliance Level; Case Study of Isfahan Province* (Master's Thesis). Isfahan University, Isfahan. [In Persian]

**استناد به این مقاله:** صمیمی، سعید، اروج‌زاده، عیسی، و نجفی، نبی. (۱۴۰۴). شناسایی مؤلفه‌ها و شاخص‌های تحریف مالیاتی در گزارش‌های مالی: رهیافت فراترکیب. پژوهشنامه مالیات، ویژه‌نامه همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ۲۶۷ - ۲۹۶.



Journal of Tax Research is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.