تأثیر شرکت‌های کاغذی بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده (VAT)

زهرا پور زمانی[۱]
فرخ عسکر ی[۲]
ابوالقاسم محمد نژاد عالی زمینی[۳]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۶/۲۵، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۲/۸

چکیده

یکی از مهم‌ترین مشکلات و چالش‌های نظام مالیات بر ارزش افزوده، شکل‌گیری شرکت‌های کاغذی و فاقد اعتبار می‌باشد که زیان‌های مالی فراوانی را برای نظام مالیاتی کشور به همراه داشته است. شرکت‌های کاغذی روی کاغذ بوده و هیچ فعالیت اقتصادی واقعی ندارند، اخلال در نظم اقتصادی جامعه ایجاد می‌کنند و مانع از شفاف شدن وضعیت اقتصادی می‌شوند، و با فروش فاکتورهای صوری، اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده را با اختلال و فعالان اقتصادی را با چالش سرمایه در گردش روبه رو می‌کنند. هدف اصلی پژوهش حاضر، شناسایی عوامل شکل‌گیری شرکت‌های کاغذی و رابطه آن با ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده است. این تحقیق، توصیفی- پیمایشی و از نوع همبستگی است و در آن از روش مدل معادلات ساختاری برای تحلیل استفاده شده است. بدین منظور برای جمع آوری داده ها از پرسش نامه‌های محقق ساخته برای شرکت‌های کاغذی، فروش غیر واقعی و ریسک حسابرسی استفاده شده است. جامعه آماری این تحقیق، مدیران و کارشناسان و شرکت‌های فراخوان مرحله اول ثبت نام نظام مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران می‌باشد. یافته‌ها نشان از معنادار بودن تأثیر شر کت‌های کاغذی بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده دارد و نمودار در حالت استاندارد نیز نشان می‌دهد که شرکت‌های کاغذی ۸۲ درصد ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده را تبیین می‌نماید و همچنین رد پای شرکت‌های کاغذی در۹۷ درصد معاملات مشکوک مشهود می‌باشد و مدیران می‌توانند با طراحی شرایط مناسب و بهبود راهکارهای شناسایی شرکت‌های کاغذی، ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده را کاهش دهند.

واژه‌های کلیدی: شرکت‌های کاغذی، ریسک درآمد، ریسک اعتبار، ریسک حسابرسی مالیاتی

۱. دانشیار دانشکده حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز، تهران، ایران، zahrapoorzamani@yahoo.com
۲. کارشناس ارشد حسابرسی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز، تهران، ایران، farokh.askari8450@gmail.com
۳. کارشناس ارشد مدیریت بازرگانی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران، تهران، ایران (نویسنده مسئول)، a424m@gmail.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]

۱- مقدمه

شرکت‌های صوری و کاغذی، بخشی از مشکلات نظام حقوقی ایران را به خود اختصاص داده‌اند، که از فرار مالیاتی تا کلاهبرداری و جرم‌های دیگر را در بر می گیرد. پرونده‌های زیادی ناشی از فعالیت های این‌گونه شرکت ها در دستگاه قضایی تلنبار شده است اما هیچ‌کدام از دستگاه‌های مسئول و ذی‌صلاح هم زیربار مسئولیت نظارت بر این شرکت ها نمی‌روند.

یکی از مهم‌ترین مشکلات و چالش‌های نظام مالیات بر ارزش افزوده، شکل‌گیری شرکت‌های کاغذی و فاقد اعتبار می‌باشد که زیان‌های مالی فراوانی را برای نظام مالیاتی کشور به همراه داشته است. شرکت‌های کاغذی پس از ثبت نام در نظام مالیاتی و دریافت کد اقتصادی اقدام به فعالیت کرده و به انجام فعالیت های غیر قانونی و زیرزمینی در اقتصاد دامن میزنند. در این راستا بسیاری از شرکت ها که تمایل به پنهان کردن فعالیت خرید یا فروش خود دارند، به این شرکت‌های صوری مراجعه و اقدام به تهیه فاکتور صوری می نمایند.

علی رغم تلاش های بسیار سازمان امور مالیاتی جهت مقابله با این شرکت ها وتشکیل بانک اطلاعاتی شرکت‌های کاغذی در سال های اخیر، همچنان شاهد رشد فعالیت این گونه شرکت ها می باشیم به نحوی که نظام مالیاتی کشور را در این حوزه با چالش‌های فراوانی مواجه کرده است. با عنایت به اهمیت موضوع و خساراتهای وارده ناشی از فعالیت شرکت‌های صوری به اقتصاد کشور، این مقاله بعد از مرور مفاهیم و وضعیت شرکت‌های کاغذی و معاملات مشکوک در نظام اقتصادی کشور و همچنین پس از مطالعه نتایج بررسی منشاء و انگیزه ایجاد شرکت‌های فاقد اعتبار ، محقق را بر آن داشته است تا به این سؤال پاسخ دهد: «آیا شرکت‌های صوری ریسک حسابرسی مالیات برارزش افزوده (VAT)[1] را افزایش می دهند؟ شرکت‌های صوری تا چه میزان در شکل‌گیری معاملات مشکوک نقش دارند؟ تأثیر معاملات مشکوک بر ریسک حسابرسی مالیاتی چه میزان است؟ پذیرش فاکتور شرکت‌های فاقد اعتبار در نظام مالیاتی چه تأثیری بر فعالان اقتصادی کشور و منابع مالیاتی دارد ؟ چرا سبب افزایش ریسک حسابرسی مالیاتی و فرار مالیاتی می گردد؟»

با توجه به سؤالات فوق می‌توان فرضیه های زیر را که از نوع همبستگی می‌باشد تدوین نمود:

۱- تأثیرشرکت کاغذی بر شکل‌گیری معاملات مشکوک ۲- تأثیرشرکت کاغذی بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده ۳-تأثیر معاملات مشکوک بر ریسک حسابرسی مالیات برارزش افزوده .

نتایج آزمون فرضیه های مزبور می‌تواند برخی از مشکلات عدیده پیش روی نظام مالیاتی در شرایط اقتصاد مقاومتی را بردارد.

1. Value Added Tax

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]

۲- مبانی نظری

مالیـات بـر ارزش افـزوده بـه عنـوان یـک نظـام مالیاتـی جدیـد در کشـور مـا بـا سـاختاری متفـاوت از اخـذ مالیـات در گذشـته، روش‌هـای حسابرسـی خاصـی را طلـب می‌کنـد. موفقیـت یـک نظـام مالیاتـی، در گـرو وجـود یـک برنامـه منسـجم و قـوی در مؤلفه‌هـای مؤثـر در نظـام مالیاتـی و همچنیـن نیـاز بـه یـک برنامـه جامـع بـرای حسابرسـی مبتنـی بـر ریسـک می‌باشـد. تجربـه نشـان می‌دهـد کـه پیاده‌سـازی خـوب و مدیریـت شـده مؤلفـه هـا و اجـزای کلیـدی نظـام مالیـات بـر ارزش افـزوده، منجـر بـه ثبـت نـام سـریعتر مؤدیـان، درک بهتـر مؤدیـان از تعهـدات و تکالیـف قانونـی خـود، تمکیـن بالاتـر، هزینـه هـای اداری پایین‌تـر و افزایـش درآمدهـای مالیاتـی می‌شـود (عسـکری و همـکاران ۱۳۹۷).

قلـب تپنـده نظـام مالیـات بـر ارزش افـزوده مکانیسـم اعتبـار اسـت وآن مالیـات بـر ارزش افـزوده ای اسـت کـه توسـط مؤدیـان در هنـگام خریـد کالا و یـا خدمـات پرداخـت می‌شـود و در پایـان هـر دوره سـه ماهـه و بـه هنـگام تسـویه بـا سـازمان امـور مالیاتـی کشـور مؤدیـان مشـمول مجازنـد کـه ایـن مبلغ را از مالیـات بـر ارزش افـزوده دریافتـی ناشـی از فـروش کسـر نمـوده و مـازاد را بـه حسـاب هـای رابـط در آمـدی سـازمان امـور مالیاتـی کشـور واریـز کننـد و یـا در صـورت بسـتانکار بـودن درخواسـت اسـترداد نمـوده و یـا مانـده بسـتانکاری خـود را بـه عنـوان اعتبـار مالیاتـی بـه دوره یـا دوره هـای آتـی منتقـل کنند. ایـن کار سـبب ایجـاد فرصـت بـروز انـواع مختلـف تقلـب هـای خـاص در نظـام مالیـات بـر ارزش افـزوده مـی گـردد (خـان جـان، ۱۳۹۳).

شرکت‌های کاغذی

شرکت: ماهیتاً قراردادی است که به موجب آن یک یا چند نفر توافق می‌کنند سرمایه مستقلی را که از جمع آورده آنها تشکیل می‌شود، ایجاد نمایند.

اصطلاح شرکت کاغذی به شرکت‌هایی گفته می‌شود که غیر از روی کاغذ هیچ‌گونه وجود خارجی ندارد. افرادی که این روش را برای کلاهبرداری انتخاب می‌کنند با مدارک جعلی یا سوء استفاده از مدارک هویتی افراد کم سواد یا بی‌کار اقدام به ثبت شرکت می‌کنند که هیچ‌کدام از آدرس‌ها و شماره تلفن‌های اعلامی واقعیت ندارد و در قوانین موجود ساز و کار شایسته‌ای برای کنترل آنها دیده نشده است.

هدف از تأسیس شرکت اجتماع افراد برای ایجاد سرمایه جهت فعالیت تجاری است، لیکن در عمل شاهد ثبت بی‌رویه شرکت‌هایی هستیم که برخلاف فلسفه شرکت‌های تجاری در مرجع ثبت شرکت ها به ثبت رسیده‌اند. بدون آنکه در جهت موضوع فعالیت مشروع مندرج در اساسنامه اقدامی‌کنند، صرفاً از نام شرکت برای برخی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]

مقاصد مالی و غیرمالی بهره می‌جویند (درگاهی، ۱۳۹۴)

معامله مشکوک[1]

هرنوع معامله شناسایی شده در یک حسابرسی که دارای نشانه‌های هشدار مرتبط با نظریه تقلب بوده و این هشدارها همچنان وجود داشته باشد، معامله مشکوک نامیده می‌شود. این معامله از شاخص‌های تقلب به همراه تاریخچه‌ای از داده‌های تقلب تشکیل شده است و حسابرس نمی‌تواند به نتیجه‌ای در مورد درستی معامله دست یابد. درنتیجه حسابرس برای برطرف شدن شک و تردید یا جمع آوری شواهد بیشتر برای ارجاع موضوع به مقام قضایی در این زمینه تحقیقات را توصیه می کند. واحدهای حسابرسی باید برای گزارشگری رویدادها هر زمان که احتمال تقلب در فرآیند حسابرسی وجود داشته باشد، دارای اصول و مقرراتی باشند. معاملاتی مشکوک تلقی می‌شوند که به هر ترتیب مشخص شود ذینفع واقعی حداقل یکی از متعاملین ظاهری آن شخص با اشخاص دیگر بوده است (وونا، ۱۹۵۵).

فروش غیر واقعی[2]

شرکت تمام یا قسمتی از درآمد را (به منظور فرار مالیاتی) به صورت واقعی نشان نمی دهد. منظور از درآمد کتمان شده، درآمدی است که مؤدی در طول یک سال مالیاتی از فعالیت های اقتصادی خود به دست آورده اما در دفاتر قانونی خود ثبت ننموده و در اظهارنامه مالیاتی نیز ابراز نکرده باشد (عرب مازار،۱۳۸۴). در این صورت مأموران مالیاتی پس از دسترسی به اسناد و مدارک قابل اعتماد و یا دریافت اطلاعیه های مستند واصله از دفتر اطلاعات مالیاتی و سایر مراجع و تطبیق آنها با مندرجات دفاتر قانونی و صورت های مالی ابرازی در مهلت مقرر و احراز عدم ثبت اطلاعات مربوط در دفاتر مؤدی، می‌توانند نسبت به تعیین و محاسبه درآمدهای کتمان شده و مطالبه مالیات متعلق طبق مقررات قانون فوق الذکر مبادرت نمایند (طهماسبی بلداجی و همکاران ،۱۳۸۵).

حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده[3]

در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و به منظور نظارت بر اجرای صحیح قانون مزبور توسط مؤدیان و اجرای تکالیف محوله به سازمان امور مالیاتی کشور، به ویژه در اجرای احکام مندرج در مواد ۲۵ و ۲۶ قانون موصوف و با هدف ارائه راهکارهای اجرایی به مأموران مالیاتی ذیربط در خصوص رسیدگی به عملکرد مالیات بر ارزش افزودهٔ مؤدیان اعم از اظهار شده و نشده، وفق دستورالعمل رسیدگی مالیات بر ارزش افزوده، به نحوی که رعایت کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده و مقررات مربوطه، سایر قوانین، دستورالعمل ها و بخشنامه های صادره و همچنین

1. Suspicious Transaction
2. Unreal Sale
3. VAT Audit

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]

استانداردهای حسابدار ی و حسابرسی می بایست در تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی مورد توجه قرارگیرد.

مأموران مالیاتی می بایست هرگونه تحقیق که برای آگاهی از وضعیت مالیاتی مؤدیان لازم است را با رعایت مقررات مربوط به عمل آورند تا بتوانند با توجه به اطلاعات مکتسبه و اشراف کامل نسبت به جمیع جهات اعم از شناسایی کالا و خدمات از نظر نوع، حجم فعالیت، میزان و ارزش ریالی آنها ، محل یا محل‌های فعالیت مؤدی، نوع فعالیت مانند واردات، صادرات، تولید، توزیع عمده یا خرده فروش، ارائه خدمات و .... ، نسبت به رسیدگی و تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض اقدام نمایند. مأموران مالیاتی می‌بایست از طریق اعمال روش‌های رسیدگی اعم از مشاهده، اخذ تأییدیه، استعلام و ... حسب مورد و نیاز (در رابطه با اعتبار مؤدی در خریدها) اعم از داخلی و یا واردات، اقدام و اطمینان معقول را کسب نمایند. مأموران مالیاتی می‌بایست فهرست خرید و فروش کلیه کالاها اعم از مواد اولیه، محصولات نیمه ساخته یا نهایی و دارایی های ثابت، خدمات دریافتی خریداری یا ارائه شده و همچنین کلیه قراردادهای منعقده بابت خرید و فروش کالا و خدمات در دوره، یا دوره های مورد رسیدگی مؤدی را اخذ و با در نظر گرفتن مفاد قانون و سایر مقررات مربوط بررسی و ضمن تطبیق آنها با دفاتر و اسناد و مدارک و حساب‌های مرتبط و اعمال صحیح مقررات قانونی، موارد اختلاف را مشخص و حسب مورد در بند مربوط در گزارش رسیدگی قید نمایند. بررسی حساب‌های با اهمیت از جمله حساب های خرید و فروش کالا، ارائه و خرید خدمات، واردات، صادرات، موجودی‌ها، دارایی‌های ثابت، تعدیلات سنواتی، سود و زیان سنواتی، درآمدهای عملیاتی و غیرعملیاتی، سایردرآمدها و هزینه ها و حساب های مرتبط با آنها مورد تأکید است. ضرورت بررسی سایر حساب‌ها، درجه اهمیت رویدادهای مالی و همچنین روش رسیدگی به آنها، بر اساس تشخیص و قضاوت حرفه‌ای مأموران مالیاتی مسئول رسیدگی پرونده مالیاتی می‌باشد. در بررسی تعدیلات، بایستی کلیه اقلام بدهکار و بستانکار حساب‌های مربوط از نظر شمول یا عدم شمول مالیات و عوارض و همچنین تأثیر اقلام مذکور بر مأخذ مشمول مالیات و عوارض، مالیات و عوارض متعلق و اعتبار مؤدی در گزارش رسیدگی ذکر شود (دستورالعمل رسیدگی مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۷).

ریسک حسابرسی مالیاتی[1]

ریسک مؤدی از دیدگاه سازمان مالیاتی عبارت است از این که مؤدی، اشتباه با اهمیتی در اظهار نامه مالیاتی ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات مالیاتی انجام دهد و سازمان مالیاتی آن را قبول نماید. در این تحقیق، ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده متغیروابسته می‌باشد که به صورت درصد اختلاف مبلغ مالیات و اعتبار ابرازی طبق اظهارنامه با مبلغ مالیات و اعتبار قطعی تعریف و به طریق ذیل محاسبه می گردد:

ریسک درآمد = (درآمدقطعی شده / (درآمد مالیاتی ابرازی – درآمدقطعی شده)) ×۱۰۰

1. Tax Audit Risk

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]

۱۰۰ × (اعتبارقطعی شده / (اعتبار ابرازی – اعتبارقطعی شده)) = ریسک اعتبار

ریسک برآورد اعتبار + ریسک برآورد درآمد = ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده

در فرمول فوق: مالیات ابرازی، مالیاتی است که شرکت طی اظهارنامه مالیاتی موضوع ماده ۱۱۰ق.م.م ابراز می‌کند. مالیات قطعی، مالیاتی است که سازمان امور مالیاتی بعد از رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی و طی مراحل مختلف فرآیند قانونی اخذ مالیات، به عنوان مالیات قطعی محاسبه و ابلاغ می نماید (دستگیر و همکاران، ۱۳۹۳).

۳- مروری بر پیشینه پژوهش

جدول (۱)- فهرست پژوهش‌های داخلی به کار رفته در این تحقیق

محقق	سال تحقیق	نتایج
عسکری ،فرخ و همکاران	۱۳۹۷	فرخ عسکری در رساله کارشناسی ارشد خود تحت عنوان شکل‌گیری شرکت‌های کاغذی و افزایش ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به این نتیجه رسید که عوامل اقتصادی، قانونی و اجتماعی در شکل‌گیری شرکت کاغذی نقش دارند و تأثیر شرکت‌های کاغذی بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده نیز غیر قابل انکار است . لذا پیشنهاد می گردد قوانین تنبیهی شدید از جمله محرومیت از خدمات بانکی و محرومیت از تصدی و ثبت واحدهای تجاری و حبس متخلفین در قانون پیش‌بینی گردد (عسکری و همکاران،۱۳۹۷).
محمدنژاد عالی زمینی و همکاران	۱۳۹۵	به این نتیجه رسیدند که عوامل انگیزشی (اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی و سیاسی) دراحتمال شکل‌گیری اشخاص فاقد اعتبار (شرکت‌های کاغذی) نقش دارند و فرآیند کاری از لحاظ شیوه بازاریابی، بازار هدف و نوع بازار در احتمال شکل‌گیری اشخاص فاقد اعتبار (شرکت‌های کاغذی) نقش ایفاء می نمایند (مجموعه مقالات همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، سال ۱۳۹۵).
ساداتی، محمد رضا	۱۳۹۵	در رساله فوق لیسانس تحت عنوان «تأثیر رعایت الزامات ماده ۱۶۹ قانون مالیات مستقیم» را بر پذیرش اعتبار مالیاتی و عوارض (احراز اصالت معاملات) قانون مالیات بر ارزش افزوده به این نتیجه رسید که ثبت صورت معاملات فصلی در پذیرش اعتبار مالیاتی مؤدیان مالیاتی مؤثر است و از طرفی رعایت الزامات ماده ۱۶۹ قانون مالیات مستقیم، شفاف سازی معاملات و کاهش ریسک حسابرسی مالیاتی می شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]

محقق	سال تحقیق	نتایج
کیانی راد، عبدالله	۱۳۹۵	سال ۱۳۹۵ در رساله فوق لیسانس تحت عنوان تأثیر رعایت الزامات ماده ۱۶۹ قانون مالیات مستقیم شفافیت اقتصادی و تأثیر قانون مالیات بر ارزش افزوده به این نتیجه رسید که بین پذیرش اعتبار مالیاتی مؤدیان مالیاتی و رعایت الزامات ماده ۱۶۹ قانون مالیات مستقیم ارتباطی است که سبب شفاف سازی معاملات و رو یدادهای مالی گردیده و درنتیجه منابع مالیاتی گسترش می یابد.

منبع: یافته‌های تحقیق

جدول (۲)- فهرست پژوهش‌های خارجی به کار رفته در این تحقیق

محقق	سال تحقیق	نتایج
کلمنت اولاتونجی اولاویا و همکاران درگروه حسابداری دانشگاه ایکیتی نیجریه	۲۰۱۸	در تحقیقی تحت عنوان ارزیابی استفاده از حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و تأثیر آن بر کنترل فرار مالیاتی در نیجریه به این نتیجه رسیدند که حسابرسی مبتنی بر ریسک و انجام وظیفه ایی کارها، فرار مالیاتی را کاهش می دهد و همکاری حسابرسان مستقل و نظام مالیاتی شکاف بین مالیات واقعی و فرار مالیاتی را کاهش می دهد.
دکتر آدیجابا و همکاران	۲۰۱۶	در تحقیقی تحت عنوان ارزیابی مالیات بر ارزش افزوده بر رشد و توسعه اقتصاد نیجریه به این نتیجه رسیدند که ادارات مالیاتی بایستی به پایگاهای اطلاعاتی مبتنی به زیر ساخت های الکترونیکی جدید متصل گردند تا از این طریق ریسک مالیاتی را مدیریت نمایند.
آلابد و همکاران	۲۰۱۱	برای نیجریه، با استفاده از بسط مدل فیشر و ترکیب کیفیت خدمات اداره مالیاتی، کیفیت حاکمیت عمومی، تفاوت های قومی و همچنین اثر تعدیلی شرایط مالی و اولویت ریسک را بر روابط بین نگرش مؤدیان و تمکین مالیاتی مورد ارزیابی قرار دادند. در این مقاله عوامل اقتصادی، اجتماعی، روان شناسی و فرهنگی در یک مدل جامع آورده شده است و وضعیت مناسب و محیطی ویژه ای را برای بهتر فهمیدن رفتار مالیاتی مؤدیان حقیقی بر می شمرد.

منبع: یافته‌های تحقیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]

۴- روش‌شناسی تحقیق

این تحقیق از نظر هدف کاربردی و به لحاظ شیوه جمع آوری داده ها از مخاطبان، توصیفی و از نظر کشف روابط بین متغیرها و با توجه به متغیرهای چندگانه، از نوع همبستگی و پیمایشی است. هم چنین از دیدگاه زمانی هم تحقیقی تک مقطعی است. ابزار مورد استفاده برای جمع آوری داده ها، پرسش نامه است. سؤال های پرسش نامه شامل سؤالات تخصصی و بر اساس مدل کمّی ارائه شده توسط عسکری، و همکاران (۱۳۹۷) طراحی شد که شامل دو عامل تأثیر گذار بر ریسک حسابرسی مالیاتی می‌باشد. پرسش نامه مورد استفاده در این پژوهش بی نام و از نوع سؤالات بسته و بر اساس مقیاس لیکرت می‌باشد که شامل ۵ طیف خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد است که شرکت کاغذی و معاملات مشکوک را می سنجد. با استفاده از داده های این پرسش نامه فرضیه های تحقیق عبارتند از:

۱. تأثیر شرکت کاغذی بر شکل‌گیری معاملات مشکوک، ۲- تأثیر شرکت کاغذی بر ریسک حسابرس مالیات برارزش افزوده، ۳-تأثیر معاملات مشکوک بر ریسک حسابرس مالیات برارزش افزوده که آزمون گردیدند.

پایایی پرسش نامه با استفاده از نرم افزارهای SPSS آلفای کرونباخ محاسبه شده است. ضرایب آلفای کرونباخ بیانگر میزان توانایی سؤالات در تبیین مناسب ابعاد مربوط به خود است. نتایج این آزمون در جدول کرونباخ آورده شده است. کرونباخ (۱۹۵۱) مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷ را جهت پایایی قابل قبول پرسش نامه معرفی کرد.

جدول (۳)- آلفای کرونباخ

مؤلفه	شماره سؤالات	آلفای کرونباخ
معاملات مشکوک	۱۳الی۱۴ و۲۱الی۲۴	۰/۹۶۰
شرکت‌های صوری	۱۶الی۲۰	۰/۹۴۵

روایی محتوا[1]: اساساً روایی محتوایی بدین معنی است که یک ابزار تجربی، تا چه اندازه قلمرو محتوایی یک مفهوم را در بر می گیرد. این روایی ابزار و سؤال‌هایی را به کار می‌برد که با مفاهیم اصلی موضوع پژوهش سروکار دارد. و به این سؤال ها پاسخ داده می شود که: آیا سؤالات مرتبط، مربوط و واضح هستند یا خیر؟ روایی محتوا از دو شاخص نسبت روایی محتوایی[2] (CVR)، روایی محتوا [3] (CVI) از روش والتز و باسل اندازه گیری

1. Content-related Validity
2 . Content Validity Ratio
3. Content Validity Index

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]

شد. بر اساس تعداد متخصصینی که سؤالات را مورد ارزیابی قرار داده‌اند، حداقل مقدار قابل قبول برای شاخص CVR برابر با ۰/۷۵ است و اگر شاخص CVI گویه ای کمتر از ۰/۷۹ باشد، با توجه به اینکه میزان CVR و CVI از حداقل های استاندارد بیشتر است، لذا تمامی سؤالات مناسب اندازه گیری متغیرهای پنهان هستند.

ریسک حسابرسی مالیاتی براساس مدل دستگیر و همکاران(۱۳۹۳) محاسبه گردید. که شامل درآمد، اعتبار ابرازی و درآمد و اعتبار قطعی است که بر اساس اظهارنامه و برگه های قطعی ۱۷۸ شرکت مرحله اولی از بهار سال ۱۳۸۸ تا دوره زمستان سال ۱۳۹۵ شهر تهران از طریق سامانه www. intavat.ir استخراج شده و در تحلیل به کار گرفته شد.

جامعه آماری این تحقیق، ۷۰۰ نفر ازمدیران و کارشناسان و ۱۷۸ شرکت فراخوان مرحله اول ثبت نام نظام مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران می‌باشد، که با استفاده از جدول کرجسی مورگان حداقل بایستی ۱۵۵ نمونه داشته باشیم که محقق با حساسیت بالای انتخاب نمونه ۲۵۵ پرسش نامه قابل استفاده را تحلیل و بررسی نموده است که این میزان نمونه معرف نظر کل جامعه می‌باشد و اعتبار ابرازی و درآمد و اعتبارقطعی شده شرکت‌های مرحله اولی از بهار سال ۱۳۸۸ تا دوره زمستان سال ۱۳۹۵ شهر تهران از طریق سامانه www. intavat.ir استخراج شد.

۴-۱- روش تجزیه و تحلیل داده‌های آماری

مدل های اندازه گیری برای هر متغیر مکنون (شرکت‌های صوری، معاملات مشکوک) مشخص شد. مدل اندازه گیری نشان دهنده بارهای عاملی متغیرهای مشاهده شده (سؤالات پرسش نامه) برای هر متغیر مکنون است . سپس برای آزمون فرضیه ها از تحلیل مسیر استفاده نموده است که تحلیل مسیر ارتباط بین متغیرهای مکنون تحقیق- معاملات مشکوک شرکت‌های صوری و حسابرسی مالیاتی- را نشان می دهد.تحلیل مسیر تحقیق با کاربرد نرم افزار (PLS) نسخه ۲ انجام شد.

۴-۲- یافته‌های تحقیق

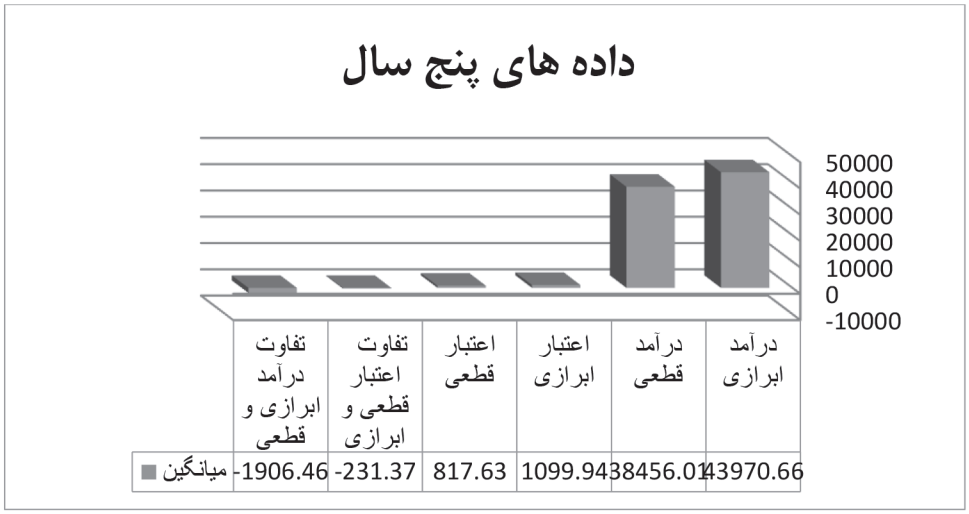
جدول (۴)- داده های خام سال ۹۲-۸۸ ۱۳ (ارقام به ریال)

شاخص های مرکزی	درآمد ابرازی	درآمد قطعی	اعتبار ابرازی	اعتبار قطعی	تفاوت اعتبار قطعی و ابرازی	تفاوت درآمد ابرازی و قطعی
تعداد	۸۹۰	۸۹۰	۸۹۰	۸۹۰	۸۹۰	۸۹۰
میانگین	۴۳۹۷۰/۶۶	۳۸۴۵۶/۰۱	۱۰۹۹/۹۴	۸۱۷/۶۳	-۲۳۱/۳۷	-۱۹۰۶/۴۶
انحراف استاندارد	۱۷۵۴۲۷/۵۱۷	۸۵۶۹۱/۳۱۳	۵۱۴۲/۴۵۸	۶۴۸۹/۴۰۳	۵۴۸۴/۱۷۵	۱۴۶۸۷۰/۸۳۶

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]

شاخص های مرکزی	درآمد ابرازی	درآمد قطعی	اعتبار ابرازی	اعتبار قطعی	تفاوت اعتبار قطعی و ابرازی	تفاوت درآمد ابرازی و قطعی
واریانس	۳۰/۷۷۴/۸۱۳/۸۰۴	۷/۳۴۳/۰۰۱/۱۶۸	۲۶/۴۴۴/۸۷۴	۴۲/۱۱۲/۳۴۹	۳۰/۰۷۶/۱۸۰	۲۱/۵۷۱/۰۴۲/۵۲۲
کمترین مقدار	۴	۴۰	۱	۱	۹۷/۷۰۰–	۳/۹۹۴/۳۰۰–
بیشترین مقدار	۴/۲۱۷/۳۰۰	۹۷۱/۰۰۰	۹۷/۷۰۰	۱۸۸/۰۰۰	۱۰۸/۰۰۰	۵۷۵/۶۰۰

نمودار (۱)- داده‌های خام سال ۹۲-۱۳۸۸



با توجه به جدول و نمودار فوق اختلاف شاخص‌های درآمد ابرازی، درآمد قطعی، اعتبار ابرازی، اعتبارقطعی، تفاوت اعتبار قطعی و ابرازی و تفاوت درآمد ابرازی و قطعی حول میانگین زیاد است و شرکت‌های مورد بررسی از پراکندگی درآمدی و اعتباری زیاد برخوردار هستند. تقریباً ۲۸ درصد بین درآمد ابرازی و قطعی شده تفاوت وجود دارد و اعتبار ابرازی با اعتبار تأیید شده تقریباً ۵ درصد است و تفاوت ابرازی از تفاوت تأیید شده به مراتب کمتر بوده است. آیا این تفات به معنی اجتناب مالیاتی است؟ آیا از لحاظ آمار معنی‌دار می‌باشد ؟

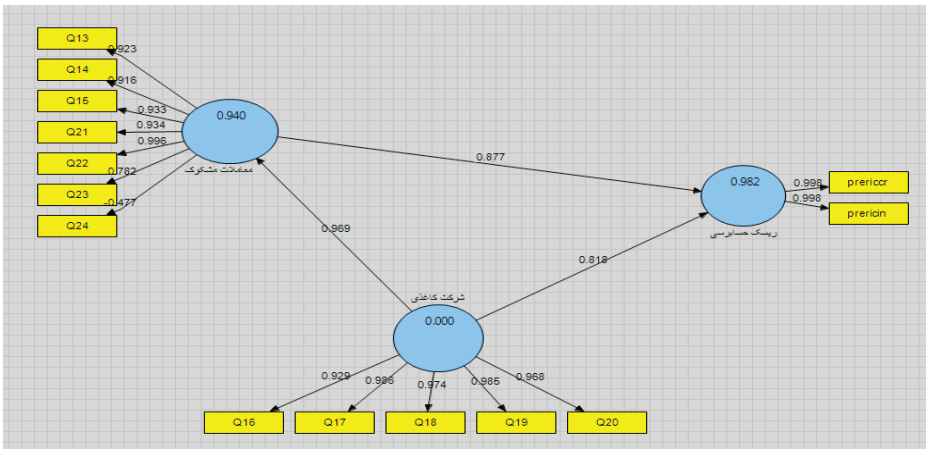
آزمون نرمال بودن

با توجه به محاسبه مقدار چولکی skew (اریبی، نامتوازن) بین ۳– و ۳ می‌باشد و مقدارکشیدگی (درجه اوج در یک نمودار آماری) kurtosis بین ۷– و ۷ می‌باشد. داده های استخراج شده از پرسش نامه دارای توزیع نرمال می‌باشد و داده ها برای تحلیل عاملی تأییدی (CFA) و معادلات ساختاری (SEM) مناسب می باشند.

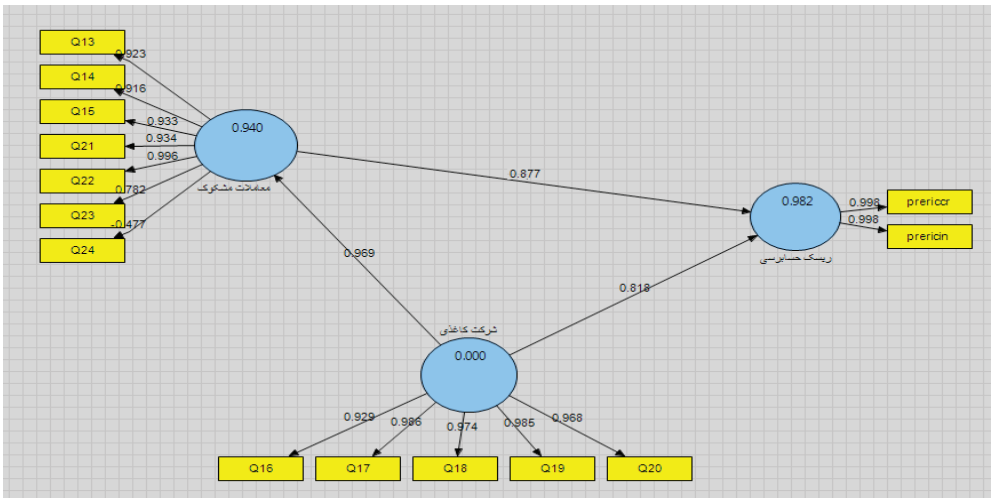
[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]

۱. معادلات ساختاری[1]

شکل (۱)- ضریب همبستگی بین متغیرها و بار عاملی



شکل(۲)- معنی داری الگوی



بارهای عاملی مدل در حالت تخمین استاندارد میزان تأثیر هر کدام از متغیرها و یا گویه ها را در توضیح و تبیین واریانس نمرات متغیر یا عامل اصلی نشان می دهد. به عبارت دیگر بار عاملی نشان دهنده میزان همبستگی هر متغیر مشاهده گر (سؤال پرسش نامه) با متغیر مکنون (عامل ها) می‌باشد. با توجه به شکل (۱) می‌توان بارهای

1. Structural Equations Modeling

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]

عاملی هر یک از سؤالات تحقیق را مشاهده نمود. برای مثال بار عاملی سؤال اول در بعد « شرکت کاغذی » دارای بار عاملی (۰/۹۱) می‌باشد. به عبارت دیگر سؤال اول « شرکت‌های کاغذی روی کاغذ بوده و هیچ فعالیت اقتصادی واقعی نداشته و ندارند». تقریباً ۸۳ درصد (۰/۹۱را به توان ۲ می رسانیم) از واریانس عامل « شرکت کاغذی » را تبیین می نماید. مقدار ۰/۱۷ نیز مقدار خطا می‌باشد (مقدار واریانسی که توسط سؤال اول قابل تبیین نیست).

خروجی بعدی یعنی شکل (۲) مدل در حالت معناداری ضرایب و پارامترهای بدست آمده مدل اندازه گیری بارهای عاملی هر یک از سؤالات تحقیق را نشان می دهد که تمامی ضرایب بدست آمده معنادار شده اند. زیرا مقدار آزمون معناداری بزرگتر از ۱/۹۶ یا کوچکتر از ۱/۹۶- نشان دهنده معنادار بودن روابط است. دو خروجی نرم افزارPLS[1] (مدل در حالت تخمین استاندارد و مدل در حالت ضرایب معناداری) نشان داده شده است.

جدول (۵)- خلاصه تحلیل عاملی تاییدی[2]

متغیر	سؤال	بار عاملی	مقدار آماره (T)	ضریب تعیین	اولویت
شرکت کاغذی	شرکت‌های کاغذی روی کاغذ بوده و هیچ فعالیت اقتصادی واقعی نداشته و ندارند	۰/۹۲	۱۰۹	۰/۸۴	پنجم
	شرکت‌های کاغذی شرکت‌هایی هستند که اخلال در نظم اقتصادی جامعه می‌نمایند	۰/۹۶	۶۹۴	۰/۹۲	سوم
	شرکت‌های کاغذی شرکت‌هایی هستند که مانع شفاف شدن وضعیت اقتصادی می‌شوند	۰/۹۷	۲۴۱	۰/۹۴	دوم
	شرکت‌های کاغذی شرکت‌هایی هستند که با فروش فاکتورهای خود اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده را با اختلال روبه رو می نمایند	۰/۹۸	۳۵۴	۰/۹۶	اول
	شرکت‌های کاغذی شرکت‌هایی هستند که وجود شان فعالان اقتصادی را با چالش سرمایه در گردش روبه رو می‌کنند	۰/۹۶	۱۷۶	۰/۹۲	چهارم

1.Partial Least Squares Regression (PLS) |Statistical Software

۲ . Confirmatory Factor Analysis

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]

متغیر	سؤال	بار عاملی	مقدار آماره (T)	ضریب تعیین	اولویت
معاملات مشکوک	شرکت‌های کاغذی زمینه ساز فرار مالیاتی	۰/۹۲	۱۴۷	۰/۸۴	دوم
	فاکتورهای صوری شرکت‌های کاغذی گردش کالاو موجودی انبار اشخاص را غیر واقعی می نمایند	۰/۹۱	۷۰	۰/۸۲	پنجم
	استفاده از فاکتورهای صوری شرکت‌های کاغذی روی قیمت فروش واقعی کالای اشخاص مؤثراند	۰/۹۳	۱۵۲	۰/۸۶	سوم
	فاکتورهای صوری شرکت‌های کاغذی بهای تمام شده کالا و خدمات ارائه شده را غیر واقعی می نمایند	۰/۹۳	۱۷۷	۰/۸۶	چهارم
	فاکتورهای صوری شرکت‌های کاغذی، صورت های مالی فعالان اقتصادی را غیر واقعی می نمایند	۰,۹۹	۹۰۰	۰/۹۸	اول
	فاکتورهای صوری شرکت‌های کاغذی سبب می شود تا فروش فعالان اقتصادی غیر واقعی گردد	۰/۷۸	۲۹۰	۰/۶۰	ششم
	فاکتورهای صوری شرکت‌های کاغذی مقدارواقعی فروش کالا را تحت تأثیر قرار می دهد	۰/۴۷	۶۶	۰/۲۲	هفتم

منبع: یافته‌های تحقیق

(آزمون فرضیه ها)

جدول (۶)- نتایج تأثیر هم زمان متغیرهای مکنون با توجه به معادلات ساختاری

			ضریب همبستگی	مقدارآماره (T)
فرضیه اول	شرکت کاغذی	معاملات مشکوک	۰/۹۶	۴۴۰
فرضیه دوم	شرکت کاغذی	ریسک حسابرسی	۰/۸۱	۲۱
فرضیه سوم	معاملات مشکوک	ریسک حسابرسی	۰/۸۷	۴

منبع: یافته‌های تحقیق

آزمون فرضیه اول ، دوم و سوم طبق شکل (۱) و (۲) مقدارآماره (T) محاسبه شده در جدول فوق خیلی بیشتر از ۲/۵۸ می‌باشد. عدم تأثیر شرکت‌های صوری بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده (VAT) و معاملات مشکوک رد با اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت شرکت‌های صوری بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده(VAT) و معاملات مشکوک تأثیر دارند. باتوجه به اندازه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]

ضریب همبستگی نقش این عوامل بر ریسک حسابرسی، بسیار شدید است. همچنین تأثیر معاملات مشکوک بر ریسک حسابرسی بر ارزش افزوده با توجه به ضریب همبستگی غیر قابل انکار است.

جدول (۷)- معیارهای کلی کیفیت مدل

	میانگین واریانس (AVE)	پایایی ترکیبی (Composite Reliability)	ضرایب تعیین (R Square)	ضریب آلفای کرونباخ (Cronbachs Alpha)	اشتراکی (Communality)	معیار افزونگی (Redundancy)
معاملات مشکوک	۰/۷۶۳	۰/۹۶۰	۰/۹۴۰	۰/۹۶۴	۰/۷۵۹	۰
شرکت‌های کاغذی	۰/۹۱۵	۰/۹۶۹	۰/۰۰	۰/۹۶۱	۰/۸۳۸	۰
ریسک حسابرسی	۰/۹۸۰	۰/۹۹۰	۰/۹۶	۰/۹۷۸	۰/۸۰۷	۰/۵۲۳

جدول (۸)- معیارهای کلی کیفیت مدل

	معاملات مشکوک	شرکت‌های کاغذی	ریسک حسابرسی
معاملات مشکوک	۰/۵۸۲		
شرکت‌های کاغذی	۰/۴۲۰	۰/۸۳۷	
ریسک حسابرسی	۰/۴۲۳	۰/۸۲۹	۰/۹۶۰

اندازه محاسبه شده معیارهای برازش مدل و پایایی نظیر آلفای کرونباخ، ضرایب معناداری t-values، پایایی ترکیبی، معیار R2 یا R Squares، $f2$ معیار اندازه تأثیر، معیار افزونگی ، معیار استون- گیزر Q^2 ، فورنل لارکر نشان می دهد که مدل ساختاری طراحی شده از برازش مناسب برخودار می‌باشد. این بدین معناست که مدل تدوین شده بر مبنای چارچوب نظری و پیشینه تجربی به میزان زیادی با واقعیت انطباق دارد.

۵. تحلیل و تفسیر

با تأمل در جداول آزمون و نتایج آماری پژوهش می‌توان مدعی شد که تحلیل یافته های پژوهشی با مبانی نظری پژوهش که در ادبیات تحقیق به آنها اشاره شد، مشابهت و همسانی های زیادی با همدیگر دارند و تحقیق حاضر آغازی بر فرآیند شناسایی شرکت‌های کاغذی و ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر ریسک بوده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]

و مشابه تحقیق حاضر در کشور در این زمینه صورت نگرفته و منحصر به فرد است. از این رو با تأیید فرضیه‌های این پژوهش، بسیاری از بخش های نظری موضوع پژوهش تأیید و تقویت می شود.

یافته ها نشان می دهد که شرکت‌های کاغذی با در اختیار قراردادن فاکتورهای نامعتبر به فعالان اقتصادی قانون گریز، استفاده اشخاص متخلف از فاکتورهای فروش آنان سبب ایجاد اعتبارهای صوری و خلاف واقع گردیده و ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده را به نحو قابل توجهی افزایش می دهند.

نتایج آزمون فرضیه ها و تحلیل عاملی تأییدی نشان می دهد که اشخاص با استفاده از هویت صوری شرکت‌های کاغذی فروش های واقعی خویش را کتمان نموده و نام خریدار واقعی را پنهان نموده و در سامانه خرید و فروش فصلی نظام مالیاتی نام خریدار جعلی ثبت می نمایند و از این طریق هم مقدار و ارزش کالا و یا خدمت فروش رفته را غیر واقعی نشان می دهند. لذا شرکت‌های کاغذی در نشان دادن فروش غیر واقعی، فعالان اقتصادی متخلف را یاری نموده و سبب افزایش ریسک حسابرسی مالیات می‌شوند.

یافته ها حکایت از آن دارد که اشخاص با استفاده از فاکتورهای شرکت‌های کاغذی خرید واقعی خویش را کتمان و نام فروشندگان واقعی را پنهان نموده و در سامانه خرید و فروش فصلی نظام مالیاتی نام فروشنده جعلی را ثبت می نمایند و از این طریق مقدار و ارزش کالا و یا خدمت خریداری شده را غیر واقعی نشان می دهند. لذا شرکت‌های کاغذی سبب مخدوش شدن آنالیز تولید، گردش کالا و به تبع آن قیمت گذاری کالا و خدمت فعالان اقتصادی متخلف شده و فرار مالیاتی را تسهیل نموده و سبب افزایش ریسک حسابرسی مالیاتی می‌شوند.

با توجه به اینکه شرکت‌های کاغذی هیچ گونه فعالیت اقتصادی نداشته و صرفاً به خاطر سوء استفاده از خلاء های قانونی برای منفعت بادآورده تشکیل گردیده اند و اجرای صحیح نظام مالیات مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده را با چالش و اختلال روبه رو نموده اند و از طرفی با عدم شفایت در بخش فروش و خرید مؤدیان در نتیجه ریسک حسایرسی مالیاتی را افزایش می دهند و سبب زیان هنگفتی به فعالان اقتصادی می گردند لذا پیشنهاد می گردد قوانین تنبیهی شدید از جمله محرومیت از خدمات بانکی و محرومیت از تصدی و ثبت واحد های تجاری و حبس متخلفین در قانون پیش‌بینی گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]

فهرست منابع

۲. خان جان، علیرضا (۱۳۹۳). پتانسیل فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده، بازخورد تجربه عملیاتی کشورهای در حال توسعه، مجله اقتصادی.

۳. داوری، علی و همکاران (۱۳۹۶). مدل سازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS انتشارات جهاد دانشگاه دانشگاه تهران.

۴. درگاهی، مسعود (۱۳۹۴). بررسی عملکرد، چالش ها و مشکلات اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی. ۱۳۹۴ .

۵. دستگیر، محسن و همکاران (۱۳۹۳). ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک اشخاص حقوقی در ایران.

۶. دمرچیلی، محمد، حاتمی، علی، قرائی، محسن (۱۳۸۱). قانون تجارت در نظم حقوقی کنونی، چاپ دوم، انتشارات میثاق عدالت.

۷. رامین مهر، حمید (۱۳۹۱). روش تحقیق کمّی با کاربرد مدل سازی و معادلات ساختاری،زمستان، انتشارات ترمه ۱۵۵-۱۶۰.

۸. موسوی جهرمی، یگانه و همکاران (۱۳۸۸). راهکارهای پیش گیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده.

۹. رمضانی، مهدی و همکاران (۱۳۹۲). حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن با تأکید بر اندازه مؤدیان مالیاتی و تجربه سایر کشورها، پژوهشنامه مالیات، شماره هجدهم (شماره مسلسل ۶۶)، تابستان، ۹۲ .

۱۰. ساداتی، محمدرضا (۱۳۹۵). تأثیر رعایت الزمات ماده ۱۶۹ قانون مالیات مستقیم بر پذیرش اعتبار مالیاتی و عوارض (احراز اصالت معاملات) قانون مالیات بر ارزش افزوده، پایان نامه کارشناسی ارشد رشته مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز.

۱۱. سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۷). دستورالعمل رسیدگی مالیات بر ارزش افزوده.

۱۲. عسکری، فرخ (۱۳۹۷). شکل‌گیری شرکت‌های کاغذی و افزایش ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده (V AT)، پایان نامه کارشناسی ارشد، رشته حسابرسی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز.

۱۳. کیانی را، عبدالله (۱۳۹۵). عنوان تأثیر رعایت الزمات ماده ۱۶۹ قانون مالیات مستقیم شفافیت اقتصادی و تأثیر آن بر قانون مالیات بر ارزش افزوده، پایان نامه کارشناسی ارشد، رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]

واحد آمل.

۱۴. لئونارد، دبلیو وونا (۱۹۵۵)، کاظم وادی زاده، ارزیابی ریسک تقلب، چاپ اول ۱۳۸۸.

۱۵. محمدنـژاد عالـی زمینی، ابوالقاسـم و همـکاران (۱۳۹۵). ارزیابی و بررسـی ماهیت اشـخاص فاقد اعتبار (شـرکت‌های صـوری، کاغـذی) و راهکارهـای شناسـایی، پیشـگیری و مقابله با آنهـا، مجموعه مقالات سیاسـت‌های مالیاتی سـال ۱۳۹۵، دانشـگاه تهران.

۱۶. موسوی جهرمی، یگانه، طهماسبی بلداجی، فرهاد (۱۳۸۶). راه های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راه کارهای جلوگیری از آن، طرح پژوهشی، تهران، سازمان امور مالیاتی کشور.

۱۷. عرب مازار، علی اکبر (۱۳۸۴)، بخشنامه مالیاتی شماره ۱۷۹۴۰ مورخ ۱۳۸۴/۱۰/۱۲، رئیس وقت سازمان امور مالیاتی کشور.

18. Alabede, James O., Zaimah Bt. Zainol Ariffin & Kamil Md Idris (2011). 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. (2011). "Individual Taxpayers' Attitude and Compliance Behaviour in Nigeria: The Moderating Role of Financial Condition and 19-Risk Preference, Journal of Accounting and Taxation Vol. 3(5), pp. 91-104.

20. Folajimi Festus, Adegbie (2016). Assessment of Value Added Tax on the Growth and Development of Nigeria Economy: Imperative for Reform , Published by Sciedu Press, ISSN 1927-5986 E-ISSN 1927-5994 November 7.

21. Olatunji Olaoye, Clement (2018). Application of Tax Audit and Investigation on Tax Evasion Control in Nigeria, Department of Accounting, Ekiti State University, Ado-Ekiti, Nigeria, Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies 4/1, (2018) 79-92.

22. W. Vona, Leonard (1955). The Tax Compliance Game. Journal of Development Economics 42 (1) : 1–33.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-07]