شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)

محمداسمعیل خباززاده[1]
آزیتا جهانشاد[2]
زهرا پورزمانی[3]

چکیده

نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران به دلیل جوانی و نوپابودن، به تازگی مورد توجه قرار گرفته است و بالتبع تاکنون بسیاری از جنبه‌های کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و ارتقای آن، تبیین نگردیده است. همچنین اهمیت ارزیابی ریسک مالیاتی مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده به منظور تدوین طرح مؤثر انتخاب مؤدیان برای حسابرسی مالیاتی با هدف افزایش کارایی و اثر بخشی در نظام مالیات بر ارزش افزوده کشور می‌باشد. لذا این پژوهش با هدف بررسی ضرورت حسابرسی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده و هم چنین بررسی عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده و سیستم حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و همچنین تکنیک‌های حسابرسی جهت استقرار طرح‌های حسابرسی قوی و اثر بخش که قادر به شناسایی به موقع موارد عدم تمکین و تخلفات مالیاتی باشد، انجام شده است. در این پژوهش برای تعیین نمونه آماری، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است و درنهایت نمونه‌ای شامل ۸۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای بازه زمانی ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶ مورد بررسی قرار گرفت. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از تحلیل رگرسیون چندگانه غیرخطی به روش لاجیت استفاده شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد، از بین عوامل مؤثر مورد بررسی بر ریسک حسابرسی مالیاتی، سابقه مالیاتی مؤدی و ثبت نام به موقع در مهلت مقرر در طرح ارزش افزوده با ریسک حسابرسی ارتباط معنی دار و معکوسی دارند؛ همچنین بین اندازه مؤدی و استرداد مالیاتی، و درخواست‌های با مانده اعتبار منفی مالیاتی از سوی مؤدیان با ریسک حسابرسی ارتباط معنی‌دار و مستقیمی وجود دارد و هم چنین نتایج بیانگر عدم وجود رابطه معنی داربین رسیدگی علی‌الرأس مؤدی با ریسک حسابرسی مؤدی می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: مالیات بر ارزش افزوده، حسابرسی مالیاتی، ریسک مؤدی، مالیات

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۷/۱۷، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۲۴

۱. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، khabbazzadeh1360@yahoo.com
۲. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)، az_jahanshad@yahoo.com
۳. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، zahra.poorzamani@yahoo.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

۱- مقدمه

مالیات بر ارزش افزوده، شکل اصلی مالیات بر مصرف است و نوعی مالیات غیرمستقیم عام بر عموم کالاها و خدمات (مگر موارد معاف) است که به صورت چند مرحله‌ای از اضافه ارزش کالاهای تولید شده (ارزشی که درهرمرحله به ارزش کالا افزوده می‌شود) یا خدمات ارائه شده در مراحل مختلف تولید و توزیع اخذ می‌شود. استقرار این نظام مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران به عنوان بخش مهمی از تحولات نظام مالیاتی کشور محسوب می‌گردد. نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران به دلیل جوانی و نوپابودن، به تازگی مورد توجه قرار گرفته است و بالتبع تاکنون بسیاری از جنبه‌های حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و ارتقای آن، تبیین نگردیده است. همچنین پژوهش‌های گذشته جنبه‌های محدودی از حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده را مدّنظر قرار داده‌اند. روند تحول و توسعه نظام مالیات ستانی در کشورمان با قانون مالیات بر ارزش افزوده، منجر به اهمیت توجه به حسابرسی این نوع مالیات شده است. در این راستا انجام رسیدگی‌های دقیق‌تر و صحیح‌تر توسط مأمورین مالیاتی موجب افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و کاهش سوء استفاده‌های احتمالی توسط مؤدیان مالیاتی خواهد شد..

نظیر سایر مالیاتها، حسابرسی در نظام مالیات بر ارزش افزوده نیز دارای ریسک است. ریسک حسابرسی مالیاتی عبارت از کمتر از واقع نشان دادن درآمد فروش و بیش از واقع نشان دادن خریدها، هزینه‌ها و معافیت‌های مالیاتی است. بنابر این طراحی و تدوین یک برنامه مؤثر حسابرسی (که ریسک سوء استفاده را شناسایی و صاحبان فعالیت‌هایی که از تکالیف مالیات بر ارزش افزوده تمکین نمی کنند را مجازات کند)،بسیار حیاتی ولازم است. نظام مالیاتی از ابتدا با کاستیها و مشکلات عدیده‌ای از جمله در زمینه قوانین و مقررات، سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات ستان و مؤدیان مالیاتی دست به گریبان تحقیقات بازار بوده که باعث بروز ناکارآمدی در این نظام شده‌اند بنابراین برای رفع این مشکلات نیاز به بررسی و تصحیح ارکان اصلی این نظام احساس می‌شود.در این پژوهش به طور خاص به بررسی و تلاش در جهت بهبود حسابرسی و ممیزی یکی از انواع مالیات، یعنی مالیات بر ارزش افزوده پرداخته‌ایم. اگر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به قدر کافی کارآمد نباشد، عملکرد تشکیلات مالیاتی بی اثر خواهد بود. حسابرسی کارآمد در جهت اطمینان بخشی به اطلاعات اظهار شده توسط مؤدیان وابستگی مستقیمی با شناسایی، بررسی و از پیشروی برداشتن چالش‌ها و مشکلات عملیات اجرایی آن دارد، بر این اساس شناسایی این چالش‌ها و مشکلات و رتبه بندی آنها و هم‌چنین ارائه‌ی راهکارهایی‌جهت از پیشروی برداشتن آنها ضروری به نظر می‌رسد.حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده به عنوان بخش مرتبط با رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان و مهمترین بخش در ارتباط با تحقق درآمد مالیاتی دولت در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده امروزه با چالش‌هایی دست و پنجه نرم می‌کند که آن را از هدف نهایی یعنی دستیابی به کل درآمد مالیاتی بالقوه بازمی‌دارند؛

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

بنابراین این پژوهش با هدف شناسایی، بررسی چالش‌های حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده سعی در برداشتن گامی جهت برداشتن این چالش‌ها و دستیابی به نظام مالیاتی کارآمدتر دارد.

باید توجه داشت که در یک سیستم مدرن جهت وصول مالیات، غیر ممکن است که دولت تک تک مؤدیان را مورد حسابرسی قرار دهد، بررسی مداوم مؤدیان کم خطر و تمکین کننده، هدر دادن منابع توسط دولت می‌باشد. لیکن در نظام مالیاتی کشور الزام به حسابرسی همه مؤدیان مالیاتی وجود دارد که این امر موجب عدم کارایی نظام مالیاتی در مواجهه با فرار مالیاتی می‌گردد و ضرورت دارد که سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک جایگزین حسابرسی همه مؤدیان گردد. این موضوع در نظام مالیات بر ارزش افزوده که مبتنی بر خوداظهاری می‌باشد و بار مالی آن بر مؤدیان مالیاتی تحمیل نمی‌گردد بلکه صرفاً وظیفه وصول آن از مصرف‌کنندگان و پرداخت به سازمان امور مالیاتی کشور را دارند، از اهمیت بالایی برخوردار می‌باشد تا با تأکید بر حسابرسی مؤدیان پر ریسک خود اظهاری مؤدیان افزایش یابد. در سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک انتخاب مؤدی جهت حسابرسی بر اساس معیار ریسک خواهد بود. در نتیجه برنامه‌ریزی حسابرسی با توجه به طبقات مختلف ریسک مؤدیان انجام خواهد شد که این امرمستلزم شناسایی و سنجش ریسک مالیاتی مؤدیان (ریسک مالیاتی به پتانسیلی که یک فعالیت یا عمل،باعث ایجاد تفاوت بین مبلغ مالیات قطعی با مبلغ برآوردی اولیه می‌شود اشاره دارد) می‌باشد. در این پژوهش ابتدا ضرورت حسابرسی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده مورد بحث و بررسی قرار گرفته است و در ادامه به بررسی عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده پرداخته شده است. در نهایت با طراحی مدلی جهت ارزیابی و حسابرسی مالیاتی مؤدیان بر مبنای ریسک هر کدام سعی در بهینه‌تر شدن سیستم مالیاتی شده است.

۲ـ مبانی نظری

۲ـ۱ـ مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده به دلیل نداشتن تاریخچه طولانی در ادبیات اقتصادی و از آن فراتر، نداشتن سابقه‌ای طولانی در اجرا، سهم چندانی در مالیه عمومی نداشته است. به‌گونه‌ای که تا حدود ۶۳ سال قبل تنها از آن به عنوان نظریه‌ای نام برده می‌شد. اما امروزه با توجه به تجربیات موفق کشورهای مختلف در بکارگیری این نظام، آن را به عنوان انقلابی در ادبیات مالیه عمومی شناسانده است. با توجه به تاریخچه استقرار و کاربرد نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌توان گفت که از سال ۱۹۵۴ به بعد کشورهایی مانند آلمان، فرانسه و دانمارک بعنوان پیشگامان اجرا و بکارگیری این نظام مالیاتی بوده‌اند و سپس در دهه ۷۰ قرن بیستم سایر کشورهای عضوجامعه اروپا نسبت به استقرار این نظام مالیاتی اقدام کردند. مالیات بر ارزش افزوده اولین بار در سال ۱۹۱۸ به وسیله فون زیمنس به منظور فائق آمدن بر مسائل مالی بعد از جنگ طرح ریزی و به دولت آلمان معرفی شد و سپس در سال ۱۹۱۳ به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

وسیله آدامز به منظور استفاده در آمریکا مطرح شد، اما منافع گسترده مالیات بر ارزش افزوده در اواخر دهه ۵۰ قرن بیستم میلادی مشخص شد و کشورهای مختلف به آن روی آوردند.

در ایران در سال ۱۳۶۶، لایحه مالیات بر ارزش افزوده به مجلس رفت و در شور اول تصویب و در شور دوم هم ۶ ماده آن تصویب شد. در نهایت باتوجه به شرایط آن زمان، به دولت مسترد گردید. در سال ۱۳۷۰، دپارتمان امور مالی صندوق بین المللی پول، اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان یکی از عوامل اصلی افزایش کارایی نظام مالیاتی به ایران پیشنهاد کرد. بررسیهای متعددی بر روی این گزارش و نظام مالیاتی جدید صورت پذیرفت. در سال ۱۳۷۶، انجام مطالعات علمی بر روی استقرار مالیات بر ارزش افزوده به وسیله معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت دارایی مجددا آغاز گردید. در مهرماه ۱۳۸۱، لایحه مالیات بر ارزش افزوده به مجلس تقدیم شد و در نهایت و پس از رفع ایرادهای اولیه، مشتمل بر ۵۳ ماده و ۴۷ تبصره در نشست کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی طبق اصل ۸۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصویب شد. پس از موافقت مجلس شورای اسلامی با اجرای آزمایشی آن به مدت پنج سال، لایحه مالیات بر ارزش افزوده در خردادماه ۱۳۸۷ به تأیید شورای نگهبان رسید و سپس به عنوان قانون از سوی مجلس به دولت ابلاغ شد. قانون مالیات بر ارزش افزوده، از ابتدای مهرماه ۱۳۸۷ به دنبال حذف قانون تجمیع عوارض در سراسر ایران به اجرا درآمد.

نظام مالیات بر ارزش افزوده که در مجموعه مالیاتهای غیرمستقیم جای می‌گیرد جهت استقرار کامل خود در ایران با موانعی روبرو شده است. اجرای مالیات بر ارزش افزوده منجر به افزایش سطح رفاه عمومی می‌شود و در صورتی که درست اجرا نشود می‌تواند تبعات منفی اجتماعی داشته باشد. استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده متغیر وابسته وعوامل بیرونی کلان، بیرونی خرد و درونی متغیرهای مستقل آن را تشکیل می‌دهد.منظور از عوامل بیرونی کلان،انتظارات تورمی افراد جامعه، فرهنگ مالیاتی، اقتصاد زیرزمینی، انتظارات افزایش نابرابری افراد جامعه و نظام تأمین اجتماعی می‌باشد.

منظور از عوامل بیرونی خرد، سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده، هزینه‌های مالی مؤدیان، سنتی بودن پرداختهای مؤدیان و استرداد می‌باشد. منظور از عوامل درونی نیز ضعف اطلاع‌رسانی سازمان، فقدان بانک اطلاعاتی جامع، تعداد ناکافی نیروی انسانی، پیچیدگی اجرا، زمان نامناسب اجرا و سطح آستانه مالیاتی است. متغیرهای عوامل بیرونی کلان، عوامل بیرونی خرد و عوامل بیرونی به ترتیب مهم‌ترین عوامل مؤثر در عدم استقرار کامل سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران است. بصورت جزیی‌تر سطح فعلی اقتصاد زیرزمینی، ناکافی بودن میزان اطلاع‌رسانی به مؤدیان مالیاتی، فقدان بانک اطلاعاتی، تحمیل هزینه‌های مضاعف به مؤدیان مالیاتی از مهم‌ترین موانع عدم استقرار مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

اگر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده را به سه دوره اجرای اولیه، میان مدت و بلند مدت تقسیم کنیم در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

دوره اجرای اولیه بسته به زمان اجرا و شرایط اقتصادی آن زمان شفاف‌سازی و اطلاع‌رسانی اجرای این طرح میان عموم اقشار، اجرای تدریجی آن و عوامل دیگر می‌تواند تبعات تورمی، توزیعی و تخصیص مختلفی داشته باشد که عدم تدبیر آن‌ها اثرات نامطلوبی بر تورم، توزیع درآمد و دگرگونی شرایط بازار و اقتصاد خواهد داشت. اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در میان مدت و بلند مدت همگام با کمرنگ شدن آثار منفی اجرای آن در مراحل اولیه، بیشتر تاثیرات مثبت خود را نشان خواهد داد.

کاهش فشار مالیاتی بر بخش تولید و تشویق سرمایه‌گذاری، جلوگیری از فرار مالیاتی و از فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی، حذف مالیاتهای مضاعف و مستند شدن معاملات در چرخه تولید، توزیع، صادرات و واردات کالا به علت شفاف‌سازی مبادلات اقتصادی، اثر مثبت بر تراز خارجی، جلوگیری در اعمال سلیقه‌های شخصی ممیزین مالیاتی، افزایش نرخ پس انداز نسبت به دیگر مالیاتها حتی در زمانهای اولیه پس از اجراء، امکان کاهش زمان تأخیر وصول درآمدها و گسترش پایه مالیاتی که می‌تواند حتی با نرخهای پایین، درآمد دولت را به طور قابل توجه بالا ببرد و منابع کافی را برای عملکرد ضروری دولت فراهم کند و زمینه‌های کاهش اتکای بودجه دولت به منابع نفتی و گاز را فراهم کند و کارایی نظام مالیات را به عنوان یکی از مهمترین ابزار سیاست مالی بالا برده و در بازتوزیع درآمد بین اقشار محروم جامعه به نحو مؤثرتری عمل نماید. اما در اجرای طرح مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک الزام باید کوشید تا اثرات نامطلوب آن را بر تورم و نابرابری، تولید، تجارت و... تاحد امکان کاهش یافته تا با استمرار اجرای آن از اثرات بلند مدت آن بهره‌مند شد. وزیر امور اقتصاد و دارایی در گفت و گو با واحد مرکزی خبر، قانون مالیات بر ارزش افزوده را گامی بلند در راستای عدالت اجتماعی دانست. به گفته وی بسیاری از آسیبهای نظام مالیاتی با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده برطرف می‌شود.گرچه قانون مالیات بر ارزش افزوده مهم است اما دو مسئله در ارتباط با آن وجود دارد:

ـ مسئله نخست تصمیم‌گیری طرح و مسئله دیگر اجرای طرح می‌باشد.تصمیم گیری اقتصادی(قانون مالیات بر ارزش افزوده) باید در فضای اقتصادی اتفاق بیفتد و به وضع معیشتی جامعه توجه شود. اجرای طرح باید با سازوکار مشخص و در زمان مناسب صورت گیرد که در این‌صورت باعث ایجاد فضای مناسب کسب و کار و شکوفایی اقتصادی خواهد شد. نحوه اجرای مالیات بر ارزش افزوده، با چالش‌هایی مواجه است. اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نیازمند سازوکار و زیرساخت‌های لازم است؛ توسعه فرهنگ مالیاتی، آموزش نیروی متخصص، ایجاد پایگاههای اطلاعاتی و بر این اساس باید تمام معاملات، شناسنامه‌دار شده تا با صدور فاکتور، نوع، مقدار، قیمت، تاریخ و محل فروش کالا مشخص شود. امابدون شفاف‌سازی و فراهم کردن زیر ساخت‌های لازم، با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، نوعی هیجان دور از واقعیت اقتصادی، بر بازار حاکم می‌شود. به طور کلی نظام مالیات بر ارزش افزوده ابزار مالیاتی یگانه‌ای است که کمتر از سایر مالیاتها منجر به تخصیص نامناسب

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

منابع می‌گردد اما صرفه‌های حاصل از آن بستگی به شرایط موجود در هر زمان دارد. انواع مالیات بر ارزش افزوده شامل مالیات بر ارزش افزوده تولیدی، مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی و مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی می‌باشد.

مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، بیشترین پایه مالیاتی و مالیات برارزش افزوده مصرفی کمترین پایه مالیاتی را ایجاد می‌کند. به کار بستن این نظام موجب تجدید نظر در ترکیب مالیات‌ها می‌شود به نحوی‌که نتیجه آن نیل به رشد اقتصادی دلخواه‌تر، حصول عدالت مالیاتی بیشتر و تخصیص بهتر منابع می‌شود. به منظور کاهش آثار منفی سیستم مالیات بر ارزش افزوده می‌توان با گسترش دامنه مالیات به کالاهای لوکس و محدود کردن آن به کالاهای ضروری از طریق معافیت کالایی یا تفاوت نرخ‌ها این آثار منفی را کنترل نمود،که البته تجربه سایر کشورها نشان می‌دهد در زمان شروع این مالیات با نرخی واحد برای تمام کالاها اعمال شود که هزینه اجرایی وصول مالیات کاهش یابد.

با توجه به ماهیت نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک مالیات مدرن مبتنی بر نظام خوداظهاری، رویه‌ها و تکنیکهای انجام تکالیف مذکور متفاوت از رویه‌ها و تکنیکهای رایج در نظام مالیات ستانی سنتی است. کارهایی که باید در این زمینه انجام داد اصلاح قوانین و رویه‌های مالیاتی در نظام مالیاتی کشور است. یکی از این کارها استانداردسازی فرآیندهاست به گونه‌ای که این فرآیندها باید برای همه اعم از مؤدی و مالیات بگیر یکسان باشد. از این رو، آموزش مأموران مالیاتی برای ایفای نقش جدید خود در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده را حیاتی می‌سازد. آموزش، فراگیرترین رکن و عامل اجرای مالیات بر ارزش افزوده است.

ماهیت مدرن، دوره‌های کوتاه مدت، رویه خود اظهاری سازوکار استرداد و کثرت تعداد مؤدیان این نظام مالیاتی در مقایسه با نظام سنتی مالیات‌ستانی، آموزش همه عوامل درگیر در اجرای آن را از کارکنان و مأموران مالیاتی گرفته تا مؤدیان، مصرف‌کنندگان، مشاغل حرفه‌ای مرتبط با آن مثل حسابداران و حسابرسان و کارکنان ذی‌ربط بنگاهها و موسسات اقتصادی (کارکنان بخش فروش، مأموران خرید و تدارکات و حسابداری) را الزامی می‌سازد. از سویی مالیات بر ارزش افزوده همانند سایر نظامهای مالیاتی از لحاظ فرار، تخلف و عدم تمکین مالیاتی، آسیب‌پذیراست. به ویژه در مورد مالیات بر ارزش افزوده، ساز و کار تخصیص اعتبار و استرداد آن فرصت مناسبی را برای سوءاستفاده و تخلف ایجاد کرده است. بنابراین حسابرسی می‌تواند قدرت و توان این نظام مالیاتی را افزایش دهد. از رایج‌ترین موارد تمکین، تقلب مالیاتی و پرهیز از پرداخت مالیات است.

متقلبان مالیاتی به ساختن اسناد جعلی می‌پردازند. پرهیز از پرداخت مالیات نیز در اثر سوء استفاده از مفاد قانونی مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. بنابراین اجرای طرح‌های حسابرسی مؤثر جهت کشف و مقابله با تخلفات ضروری است. همچنین امور مربوط به دریافت و استرداد مالیات برارزش افزوده تولید و خدمات فرامرزی با تفویض

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

اختیار به گمرك ایران از سوی سازمان امور مالیاتی انجام خواهد شد. بنابراین برای اجرای مؤثر مالیات بر ارزش افزوده لازم است علاوه بر طراحی ساختار سازمانی منطقی، رابطه بین سازمان امور مالیاتی و گمرك از نظر وظایف تقسیم شود چراکه بسیاری از واردکنندگان با ارائه صورتحساب غیر واقعی از بارمالیاتی شانه خالی می‌کنند. کارآمدی وصول مالیات بر ارزش افزوده در مورد کالاهای وارداتی در گرو کارآمدی گمرك است و روبرو شدن با تقلبهای مربوط به با مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات وارداتی با بهینه کردن قانون گمرکی امکان‌پذیر است. تعیین ارزش کالا بطور دقیق، کنترل کم و کیفی کالا در گمرك، استفاده از سیستم کارت هوشمند و...اقدامات مثبت گمرك برای تعیین مالیات بر ارزش افزوده دقیق برای کالاهای وارداتی است (Mousavi Jahromi,1395:44).

اهمیت پژوهش جهت ارتقای سطح توان مالی دولت بر کسی پوشیده نیست و استقرار یک نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور، یکی از ضروریات محسوب می‌شود. هدف متعالی این پژوهش افزایش درآمدهای مالیاتی دولت از طریق بهبود سطح حسابرسی و ممیزی مالیات برارزش افزوده است که یکی از مهم‌ترین منابع مالی دولت می‌باشد.

۲-۲- ریسک مالیاتی

به طور کلی سیستم‌های مختلفی به طبقه‌بندی ریسک پرداخته‌اند. از نظر مؤسسه مدیریت ریسک (IRM)، ریسک به چهار طبقه راهبردی، مالی،عملیاتی و غیر مترقبه تقسیم می‌شود و همچنین استاندارد COSO2011 طبقات ریسک را اینگونه ارائه کرده است : راهبردی، عملیاتی، گزارش دهی و رعایت. ریسک مالیاتی عامل بالقوه‌ای که یک فعالیت یا عمل فعلی، یا عدم اقدام با تعقیب یک فعالیت که منجر به بازدهی مالیاتی آینده متفاوت از انتظارات می‌شود. ریسک مالیاتی ناشی از تعامل بین ریسک اقتصادی و عدم قطعیت قانون مالیاتی است. ریسک اقتصادی گسترش بازده احتمالی یک سرمایه‌گذاری است. عدم قطعیت قانون مالیات به دلیل عدم قطعیت در خصوص حقایق مرتبط به یک موقعیت، برنامه قانون مالیات، یا پردازش دقیق اطلاعات توسط سیستم حسابداری شرکت رخ می‌دهد (Talkhabi,1397:128).

تفاوت بین ارقام اظهارنامه مالیاتی و مالیات واقعی با عنوان ریسک مالیاتی شناخته می‌شود و آثار زیانباری بر اقتصاد دارد که البته متفاوت از مفهوم ریسک مالیات پذیری است.ریسک مالیاتی به پتانسیلی گفته می‌شود که یک فعالیت یا اقدام، باعث ایجاد تفاوت قابل توجه بین مالیات قطعی و مبلغ برآوردی اولیه می‌شود. این مفهوم در علم حسابداری جایگاه ویژه‌ای دارد زیرا بیان می‌کند که عدم اطمینان جایگاه ویژه‌ای در تمامی تصمیم‌گیری‌ها دارد و نیاز اصلی جستجوی اطلاعات، عدم اطمینان است. یکی از مهم‌ترین وظایف حسابدار یا مدیریت یک شرکت، به کارگیری تدابیر و راه حل‌هایی است که با کمک آن‌ها بتواند این ریسک را به بهترین شکل ممکن مدیریت کند. با وجود تنظیم قوانین و مقررات مالیاتی، باز هم در آن‌ها مشکلات و کاستی‌هایی مشاهده می‌شود. این کاستی‌ها

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

منجر به سردرگمی مجریان قانون و مسئولین شده و ممکن است روش‌هایی را برای محاسبه مالیات درپیش بگیرند که منجر به ریسک مالیاتی بشود. ریسک مالیاتی هنگامی پدید می‌آید که واحد حسابداری یک شرکت، درآمدها و میزان مالیات پرداختی را طبق آمار و ارقام محاسبه کند اما به دلیل ناکارآمدی قوانین مالیاتی، این مقدار بیشتر از چیزی شود که محاسبه گردیده است؛ این تفاوت ارقام منجر به ضرر مالی شرکت خواهد شد.

تضاد بین مجریان مالیاتی و حسابداران مالی منجر به ریسک مالیاتی خواهد شد. برای کنترل و مدیریت این امر، بهتر است که نظام حسابداری مجموعه‌ها نظارت بیشتری بر روی قوانین مالیات و درآمدهای شرکت داشته باشد. ناکارآمدی نظام حسابداری موجب می‌شود که تشخیص مالیات واقعی از شکل اصلی خود خارج شده و ریسک مالیات بیشتری به شرکت تحمیل گردد. طبق قوانین مالیاتی جمهوری اسلامی ایران، هر شرکت و مجموعه‌ای موظف است که طی زمان مشخص تمامی اطلاعات واحد تجاری یا منابع درآمد و هزینه‌های خود را با مدراک لازم در سامانه آپلود کند تا میزان مالیات او محاسبه گردد. ربات‌ها و موتورهایی که به منظور بررسی این مدارک طراحی شده‌اند به بررسی دقیق این ارقام با منابع موجود می‌پردازند و درصورتی که مغایرتی در ارقام مشاهده کنند، آن را به سرپرست یا مسئول مربوطه گزارش می‌دهند.مسئول مالیاتی به بررسی این گزارش می‌پردازد و در صورتی که اختلافات درست باشد، شخص در دسته مؤدیان پر ریسک مالیاتی قرار می‌گیرد و مورد رسیدگی و حسابرسی دقیق قرار می‌گیرد. اشخاصی که اطلاعات درست و کاملی را در داخل سامانه بارگذاری نمی‌کنند یا به منظور فرار مالیاتی به شکل عامدانه، اظهارنامه‌ای خلاف واقعیت ارسال می‌کنند توسط ربات ریسک، شناسایی شده موردپیگیری‌قرارخواهندگرفت.

۲-۳- حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک

سازمان امور مالیاتی رابط اصلی بین دولت و شهروندان است که عملکرد خوب آن نمادی از دولت خوب محسوب می‌گردد. بدین علت در سال‌های اخیر سیاست‌گذاران با آگاهی یافتن از اهمیت این موضوع به دنبال روش‌هایی هستند تا ضمن ترویج و توسعه کسب و کار در کشور موجب اطمینان منطقی از رعایت و پرداخت داوطلبانه مالیات در کشورها گردد. یکی از این سیاست‌ها و روش‌ها بهره‌گیری از حسابرسی‌های مدرن با رویکرد مدیریت ریسک بوده و این رویکرد، عنصری اساسی جهت مدیریت کارآ و اثربخش رعایت تمکین مالیاتی به حساب می‌آید. این دیدگاه می‌کوشد تا با اولویت‌بندی عملیات در سازمان مالیاتی، مسیر تعامل بین مؤدیان و سازمان را به سمت تبعیت مالیاتی بهتر از سوی مؤدیان و کاهش تنش‌های مالیاتی سوق دهد (Barzegari,1392:8).

حسابرسی و ممیزی مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از انواع حسابرسی مالیاتی، یک نوع حسابرسی رعایت محسوب می‌گردد که تلفیقی از اصول و موازین حسابرسی و مقررات مالیاتی می‌باشد و به منظور تعیین مطابقت عملیات حسابداری واحد مورد رسیدگی با قانون مالیات بر ارزش افزوده انجام می‌گیرد (Abdollahi &Khodayar Yeganeh ,1388:61-71). حسابرسی عبارت است از تحقیق و بررسی در دفاتر و حسابها یا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

اظهارنامه‌ها و صورتهای مالی مؤدیان از سوی یک عامل خارجی نظیر مؤسسات حسابرسی یا مراجع مالیاتی. این کار یا به طورمعمول و روزمره انجام می‌شود و یا در زمانی صورت می‌پذیرد که احتمال گریز مالیاتی در میان است. در بسیاری از کشورها، مؤسسات بزرگ تجاری (بویژه آنهایی که با مشارکت عمومی تشکیل شده‌اند) قانوناً مکلفند حسابداران یا حسابرسانی را برای تهیه یا تأیید صورت‌های مالی سالانه خود از نظرمالیاتی به کار گمارند. حسابرسی مراجع مالیاتی جنبه کنترل روزمره دارد و یا به خاطر بررسی موارد احتمال سوء اداره یا تقلب انجام می‌پذیرد (Tavakol,1390,8).

۲-۳-۱- تکنیک‌های ارزیابی حسابرسی مبتنی بر ریسک

تطبیق اطلاعات : اولین روش شناسایی مؤدیان پر خطر در استراتژی انتخاب برای حسابرسی بر مبنای ریسک، تطبیق اطلاعات برگرفته از اظهارنامه مالیاتی است. این روش مستلزم تجزیه و تحلیل تطبیق اظهارنامه مالیاتی با اطلاعات ثبت شده در گمرک، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه و دیگر اظهارنامه‌های مؤدیان می‌باشد. در مقایسه با روش‌های بررسی شده دیگر، این روش به دنبال پیدا کردن فرار مالیاتی نیست،بلکه به دنبال ردیابی عوامل عدم تمکین مالیاتی می‌باشد.

کاربرد اطلاعات گمرکی : از آن جایی که شرکت‌ها هنگام صادرات و واردات اطلاعات جامع تری به گمرک می‌دهند، اطلاعات گمرکی معمولا فراگیرتر از اسناد مالیاتی داخلی می‌باشد. اگر سیستم تعیین هویت مالیات دهندگان در مکان باشد و به وارد کنندگان دستور داده شده باشد، شماره شناسایی برای خودشان تهیه می‌کنند. یکی دیگر از اطلاعات گمرکی هزینه‌های معافیت مالیاتی و مالیات بر درآمد شرکت می‌باشد.افرادی که مالیات نمی دهند با انگیزه عدم تمکین مالیاتی روبه رو هستند از یک طرف ارزش کالای وارد شده به گمرک را کم گزارش می‌دهند تا عوارض گمرکی کمتری دهند و هنگام پرداخت مالیات بر درآمد قیمت همان کالا را ماکزیمم گزارش می‌دهند تا مالیات کمتری پرداخت کنند.سازمان مالیاتی و گمرک به وضوح بر کنترل این دو منابع توجه قوی دارند.

تطبیق اطلاعات برای تحلیل مالیات بر ارزش افزوده از طریق بررسی اطلاعات بانکی روی کارت اعتباری در مقابل برگشت‌های ثبت شده مالیات بر ارزش افزوده توسط فروشنده انجام می‌شود.اگر اختلاف‌های قابل توجهی پیدا شود، فروشنده اولین کاندیدای حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.معمولا مالیات بر ارزش افزوده برگشتی از طرفین معامله را می‌توان در هر زمان با یکدیگر مقایسه کرد. فروشنده و خریدار معمولا انگیزه خودخواهانه جهت حداقل کردن تعهدات مالیات خود را دارند. فروشنده انگیزه لازم را برای کمتر نشان دادن اعتبارات مالیات بر ارزش افزوده را دارد و خریدار انگیزه جهت بیشتر نشان دادن بدهی مالیات بر ارزش افزوده را دارا می‌باشد.سازمان مالیاتی باید اطلاعات دو طرف مبادله را با یکدیگر مقایسه کند.البته تطبیق مقطعی معاملات مالیات بر ارزش افزوده تنها وقتی که سازمان مالیاتی به طور کافی اطلاعات پیچیده را در اختیار داشته باشد با

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

استفاده از فناوری اطلاعات امکان پذیر می‌باشد.تطبیق اطلاعات می‌تواند حتی به طور ساده برای دیگر روش‌های مالیاتی مفید باشد.

۳ـ پیشینه پژوهش

السن و همکاران[1]، در مقاله خود تحت عنوان «حسابداری ذهنی مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده در میان صاحبان کسب و کارهای مستقل» به این نتیجه رسیدند که برخی از مالیات دهندگان به صورت ذهنی مالیات را از گردش مالی جدا می‌کنند(جداکننده‌ها) در حالی که سایرین اینگونه نیستند(ادغام کننده‌ها).در پژوهش تفاوت‌های کمی در حسابداری ذهنی بین مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده پیدا شد. علاوه بر این، تجزیه و تحلیل عاملی تأییدی نشان داد که دانش مالیاتی و حسابداری ذهنی سازه‌های مجزایی هستند. جداسازی مالیات با تکانشگری (تحریک پذیری) کمتر و نگرشِ مثبتِ بیشتر نسبت به مالیات، ارتباط داشت. افرادی که اظهار داشتند که مالیات را از گردش مالی جدا می‌کنند، اغلب ادعا دارند که کسب و کارهای موفقی را از لحاظ مالی اداره می‌کنند. حسابداری ذهنی با نیت افراد برای فرار مالیاتی ارتباط ندارد اما افراد با نمرات حسابداری ذهنی بالاتر، سطوح مشخصی از برنامه ریزی مالیات را گزارش کردند. در حالی که روش تحقیق اجازه طرح نتایج علی را نمی دهد، این یافته‌ها می‌تواند نشان دهد که افزایش توانایی مالیات دهندگان مشاغل آزاد برای سازماندهی فعالیت‌های مالی خود، ممکن است یک استراتژی امیدوار کننده برای تقویت رقابت پذیری کسب و کار آنها باشد (Olsen etal, 2019:23).

درسا و همکاران[2]، در مقاله خود تحت عنوان «چالش‌های اجرای مالیات بر ارزش افزوده مطالعه موردی منطقه ولگای شرقی نیجریه با بررسی مشکلات و چالش‌های موجود بر سرراه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده» به این نتیجه رسیدند که مهمترین چالش‌های موجود عبارتند از: عدم آگاهی کافی مؤدیان، مقاومت آنان در برابر ثبت نام، فرهنگ ضعیف مالیاتی و سیستم ضعیف مالیات بر ارزش افزوده (Dheressa &etal,2015.8).

لیزوسسکی و همکاران[3]،به بررسی ارتباط بین تقلب در گزارش دهی مالیاتی و تقلب در حسابداری با اتکا بر چند معیار برای اجتناب مالیاتی شامل نرخ‌های مؤثر مالیاتی و اختلاف‌های دائمی مالیات و گزارش کمیسیون امنیت بورس اوراق بهادار آمریکا در مورد شرکت‌های متقلب پرداختند. به بیان دیگر، شرکت‌هایی که اجتناب مالیاتی دارند به‌احتمال کمتری مرتکب تقلب حسابداری می‌شوند (Lisowsky & etal,2012:24).

1. Olsen et al
2. Dheressa et al
3. Lisowsky et al

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

آلابد و همکاران[1]، در پژوهشی تحت عنوان «معیارهای رفتار تمکین مالیاتی مدل پیشنهادی برای نیجریه»، با استفاده از بسط مدل فیشر و ترکیب کیفیت خدمات اداره مالیاتی، کیفیت حاکمیت عمومی، تفاوتهای قومی و همچنین اثر تعدیلی شرایط مالی و اولویت ریسك را بر روابط بین نگرش مؤدیان و تمکین مالیاتی مورد ارزیابی قرار دادند. در این مقاله عوامل اقتصادی، اجتماعی، روان‌شناسی و فرهنگی در یك مدل جامع آورده شده است و وضعیت مناسب و محیطی ویژه‌ای را برای بهتر فهمیدن رفتار مالیاتی مؤدیان حقیقی بر می‌شمرد (Alabede & etal, 2011:91-104).

کاواجا و همکاران[2]. در کتابی تحت عنوان «حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسك، روشها و تجربیات کشورها» مطالب مطرح شده در کنفرانس بین المللی استانبول به انضمام چارچوب، اصول، روشها، ساختار و تجربیات کشورهای مختلف در زمینه حسابرسی مبتنی بر ریسك را به تفصیل ارائه و مدیریت ریسك را عنصری کلیدی در استراتژی سازمان مالیاتی مدرن تلقی نموده است (Khwaja & et al, 2011:18).

عبدی در مقاله تحقیقاتی خود با عنوان ارائه مدل حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک برای بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs) در این مقاله با پژوهش در سطح بنگاه‌های کوچک و متوسط کشور و بهره‌گیری از مدل ارتقاء یافته تحلیل ریسک سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به دنبال شناسایی عوامل‌مؤثر بر سطح ریسک حسابرسی مالیاتی آن بنگاه‌ها و ارائه مدلی جهت حسابرسی مبتنی بر ریسک در دوره زمانی سال‌های ۱۳۹۶ لغایت ۱۳۹۷ پرداختند و نهایتا مدلی را در راستای این هدف خود ارائه نمودند (Abdi ,1399:90).

باباجانی در مقاله خود تحت عنوان «شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در ایران» به شناسایی جامع عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در ایران، با الگو قرار دادن مدل تمکین OECD پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر آن بود که از نظر خبرگان، به استثنای شاخص‌های نوع مؤدی، نوع درآمد، نوع حرفه، سن، نوع جنسیت، نوع مذهب و آموزه‌های شرعی، نوع نژاد و ملیت، پیشینه قومی، اشاعه و گسترش دفاتر مشاوره مالیاتی و در نهایت نهادهای مدنی و هنجارهای اجتماعی، سایر شاخص‌های پژوهش بر تمکین مالیاتی اثرگذار می‌باشند (Babajani,1398:24).

چهرقانی در مقاله خود تحت عنوان «بررسی تاثیرمالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقصادی ایران» با استفاده از الگوی تعادل عمومی قابل محاسبه CGE با استفاده از داده‌های برگرفته از ماتریس حسابداری اجتماعی (SAM) به تحلیل سیاست در قالب نه سناریو پرداختند که عبارتند از: وضع مالیات بر ارزش افزوده با نرخ‌های اجرا شده در ایران (۳٪، ۴٪، ۵٪، ۶٪، ۸٪ و ۹٪)، و نرخ‌های قابل اجرا (۱۰و۱۵و ۲۰٪). در تمامی سناریوها نرخ مالیات بر ارزش افزوده در بخش کشاورزی صفر در نظر گرفته شده است. نتایج حاصل بیانگر آن بود که مالیات بر ارزش

1. Alabd et al
2. Cawaja et al

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

افزوده اثر مثبتی بر رشد اقتصادی ایران دارد (Chehreghani,1398:38).

اردستانی در مقاله خود تحت عنوان «بررسی موانع اجرایی سیستم مالیات بر ارزش افزوده در استان تهران» به این نتایج رسیدند که موانع اجرایی سیستم مالیات بر ارزش افزوده در استان تهران به ترتیب شامل ضعف نرم افزار مناسب، عدم آموزش کافی مأموران مالیاتی،پیچیدگی سازمان امور مالیاتی و ضعف اطلاع‌رسانی کافی و مناسب از طرف سازمان امور مالیاتی می‌باشند (Ardestani,1397:46).

پورزمانی در مقاله خود تحت عنوان «تأثیر شرکت‌های کاغذی بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده (VAT)» دریافتند که یافته‌های پژوهششان 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 (Porzamani,1397:8).

عبدی در مقاله خود تحت عنوان «حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، با تأکید بر ریسک حسابرسی»، به بررسی روشهای تعیین رسیک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در سایر کشورها و انطباق آن با روشهای موجود در حسابرسی این نوع مالیات در ایران پرداختند و یافته‌های این تحقیق مبین آن بود که برخی از کشورها در سالهای اولیه استقرار این نظام برای گسترش تمکین، شناسایی و تشخیص مؤدیان پرریسک و جبران ضعف در فرآیندهای حسابرسی از شیوه مقابله کامل فاکتورهای خرید و فروش استفاده می‌کنند. با این که این روش در سالهای اولیه اجرای نظام مذکور می‌تواند بکار گرفته شود اما لازم است در سال‌های بعد از روش نمونه گیری و انتخاب تصادفی پرونده‌ها و حتی انتخاب طبقه‌ای معاملات استفاده کرد. سایر یافته‌های تحقیق نیز مبین استفاده از سیستم فنآوری اطلاعات، آموزش کارکنان و یکپارچه‌سازی نظام مالیاتی به عنوان اقدامات پشتیبان برای کاهش ریسک حسابرسی در نظام مالیات بر ارزش افزوده است (Abdi,1393:41).

عاملی و افشاری در مقاله خود تحت عنوان «بررسی مشکلات رویه و دستورالعمل‌های فرآیند رسیدگی به پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده»، با استخراج و خلاصه‌سازی فرآیند کلی رسیدگی مالیات بر ارزش افزوده و تشریح گامهای اساسی آن به بررسی مشکلات و چالش‌های موجود در این فرآیند پرداختند و به این نتیجه دست یافتند که تمام گامهای فرآیند رسیدگی به پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده به جز گام مربوط به ابلاغ صورت مجلس به مؤدی با مشکل یا مشکلاتی مواجهند و طبق نتایج کلی مراحل تشخیص به صورت علی‌الرأس و تهیه‌ی گزارش رسیدگی و صدور اوراق مالیاتی با بیشترین مشکلات در فرآیند رسیدگی مواجه‌اند (Ameli&Afshri,1392:124).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

ملکی و لیوانی با بررسی چالش‌های پیش روی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در بخش خدمات در ایران به این نتیجه رسیدند که اجرای نظام مالیات برارزش افزوده دربخش خدمات درایران، کاملاً اقتصادی بوده و عدالت مالیاتی را دراین حوزه برقرار خواهد کرد. همچنین درآمد مشمول مالیات را در بخش‌های خدماتی می‌توان به درستی اندازه‌گیری کرد و مشکلات اداری و اجرایی مانعی برای اجرای نظام مالیات برارزش افزوده دربخش خدمات درایران نخواهد بود (Maleki & Livani, 1391:541).

ناصرآبادی در پژوهشی با عنوان حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده: چالش‌های موجود، مواردی از جمله درک نادرست مؤدیان از قوانین موجود، کافی نبودن تمهیدات برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده، اعمال سلیقه‌ی حسابرسان در برخی موارد و نامناسب بودن فضای حقوقی و قضایی را به عنوان چالش‌های پیش روی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده بیان کرد (Naserabadi,1389:36).

جباری و کوشافر در مقاله خود تحت «عنوان ارزیابی عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» به این نتیجه دست یافتند که رعایت کامل استانداردهای حسابداری ایران در تنظیم صورتهای مالی، به صورت معنا داری بر روی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است، لیکن محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته در واحد مورد رسیدگی توسط کارشناسان مستقل بر روی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر نمی‌باشد (Jabari&Koshafar,1388:48).

۴- فرضیه پژوهش

در نظام مالیات بر ارزش افزوده، شناسایی ریسک و استفاده از منابع حسابرسی در حوزه‌هایی که بیشترین ریسک را دارند، حائز اهمیت است. حسابرسان در میان تعداد زیاد ریسک، باید توجه خویش را بر روی ریسک‌هایی متمرکز کنند که احتمال وقوع آنها بیشتر و تاثیرشان بر روی درآمدهای مالیاتی دولت بیشتر است لذا دستگاه مالیاتی می‌تواند به عنوان بزرگترین استفاده کننده از نتایج این تحقیق کاربردی، سیستمی را طراحی و اجرا نماید تا با اتخاذ شیوه‌ای عادلانه و معقول، مؤدیان مالیات گریز را شناسائی و مجازاتهای پیش بینی شده در قانون را برای آنها به کار گیرد. این خود یکی از جنبه‌های نوآوری و جدید بودن تحقیق حاضر است ؛ که اگر تا کنون چنین تحقیقی انجام شده بود، قطعا سیستم مالیات بر ارزش افزوده فعلی با توسل به نتایج آن نواقص متعدد فعلی را نمی‌داشت و کارایی آن چندین برابر می‌شد و به دلیل وجود چنین نواقصی در قوانین شاهد اصلاحیه جدید مجلس شورای اسلامی در ارتباط با مقوله ارزش افزوده هستیم. لذا پرسش اصلی تحقیق حاضر اینست که آیا می‌توان با توجه به چالش‌های اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران سیستم یا مدلی طراحی نمود که ریسک مؤدی در حسابرسی مالیاتی را در نظر گرفت و راندمان رسیدگی مالیاتی را افزایش داد؟ در پاسخ به این پرسش اصلی و با توجه به چالش‌های اجرای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

این سیستم و همچنین با در نظر گرفتن این که اطلاعات لازم برای آزمون این فرضیات با توجه به محرمانه بودن اطلاعات سامانه ریسک در عمل قابل دسترس است یا خیر و همچنین پرس و جو و مشورت با خبرگان فن و کارشناس باتجربه مالیاتی فرضیه‌های ذیل را می‌توان تدوین کرد و به آزمون آنها پرداخت :

۱. سابقه مالیاتی مؤدی به طور معنی داری با ریسک حسابرسی مؤدی ارتباط دارد.
۲. مؤدیانی که بنا به تکلیف قانونی،به موقع در طرح ارزش افزوده ثبت نام نموده‌اند از ریسک رسیدگی کمتری برخوردارند.
۳. مؤدیانی که درخواست استرداد مالیات و عوارض را دارند از ریسک رسیدگی بیشتری برخوردارند.
۴. مؤدیانی که مانده منفی اظهار نموده(مانده منفی بیانگر طلبکار بودن مؤدی از اداره دارایی است) و درخواست انتقال مانده اعتبار مالیاتی خود به دوره بعد را دارند از ریسک رسیدگی بیشتری برخوردارند.
۵. اشخاص حقوقی که مالیات عملکرد آنها بر اساس علی‌الرأس تشخیص گردیده است در رسیدگی به مالیات بر ارزش افزوده از ریسک بیشتری برخوردارند.

با توجه به اینکه معمولا در مواردی که مؤدی به قصد فرار مالیاتی اقدام به سندسازی می‌نماید با توجه به کشف تقلب و آشکارسازی اسناد مخفی مؤدی و افزایش درامدها و بالتبع بستانکاری مالیات برارزش افزوده و درنتیجه مطالبه طلب یا مانده منفی مالیات بر ارزش افزوده مؤدی می‌تواند نشانه‌ای از بالا بودن ریسک وی باشد؛ این موضوع مبنای قابل توجیهی برای خلق فرضیه‌های سوم و چهارم این تحقیق بوده است.

۵- روش پژوهش

از بین پژوهش‌های کیفی، کمی‌و ترکیبی، این پژوهش در دسته پژوهش‌های ترکیبی قرار می‌گیرد. همچنین، پژوهش حاضر از نظر هدف، جزء تحقیقات کاربردی بوده و از نوع تحقیقات توصیفی است که در راستای آن ابتدا از طریق مرور ادبیات مربوطه در ایران و جهان و تجربیات علمی و اجرایی پژوهشگر، عوامل اصلی مؤثر بر ریسك مؤدی مالیاتی از دیدگاه سازمان مالیاتی و نقش آن‌ها در مدل حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسك استخراج‌شده و نقش و اهمیت هر یك از عوامل در افزایش (کاهش) ریسك و بهبود و ارتقاء مدل انتخاب حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسك مؤدیان حقوقی مورد بررسی قرار می‌گیرد. هر پژوهش باید دارای قلمرو و دامنه مشخص باشد تا پژوهشگر در تمامی مراحل پژوهش، بر موضوع پژوهش احاطه کافی داشته باشد و بتواند براساس آن، نتایج حاصل از نمونه را به جامعه تعمیم دهد. قلمرو موضوعی این پژوهش در حوزه مالیات بر ارزش فزوده قرار می‌گیرد.قلمرو مکانی این پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. دلیل انتخاب شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دسترسی آسان به اطلاعات مالی و غیر مالی شرکت‌ها، قابلیت اتکای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

بالای اطلاعات و قابل مقایسه بودن اینگونه اطلاعات است و همچنین سازمان معاونت مالیات بر ارزش افزوده در سطح تهران بخش دیگری از قلمرو مکانی را شامل می‌شود.دوره زمانی مورد نظر برای جمع‌آوری داده‌ها و آزمون فرضیات سال‌های ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶ می‌باشد.

روش نمونه برداری در این پژوهش مبتنی بر روش حذف سیستماتیک است. به این صورت که نمونه انتخابی شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (اشخاص حقوقی دارای اظهارنامه مالیاتی متکی به دفاتر قانونی که درآمد مشمول مالیات آن‌ها تشخیص و پس از طی مراحل قانونی قطعی شده است) در دوره زمانی ۱۳۹۵ لغایت ۱۳۹۶ است که شرایط زیر را داشته باشند:

- به منظور قابل مقایسه بودن اطلاعات، سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند ماه هر سال باشد.
- طی بازه زمانی پژوهش سال مالی خود را تغییر نداده باشند.
- به منظور همگن بودن اطلاعات جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، بانک‌ها و لیزینگ نباشند.
- با توجه به بازه تعریف شده قانونی جهت سیدگی به مالیات ارزش افزوده شرکتها شرکتهایی انتخاب گردیدند که در بازه پژوهش مالیات ارزش افزوده آنها قطعی شده باشد.

مجموع شرکتهای مندرج درتابلوی بورس اوراق بهادار تهران در پایان سال ۱۳۹۵ تعداد۳۲۷ شرکت بوده است که با توجه به محدودیت عدم قرار گرفتن در گروه شرکتهای سرمایه‌گذاری و بانکی تعداد ۱۹۵ شرکت از جامعه آماری حذف و همچنین ۸ شرکت نیز به دلیل تغییر سال مالی ویا عدم تطابق سال مالی با سال شمسی و ۴۴ شرکت به علت عدم صدور برگ قطعی مالیات بر ارزش افزوده در بازه مورد تحقیق از دامنه رسیدگی حذف و نهایتا تحقیق حاضر با ۸۰ شرکت در ۸ دوره ارزش افزوده طی سالهای ۹۵ لغایت ۹۶ انجام پذیرفت.

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

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

در این پژوهش پس از اعمال محدودیت‌های مربوط به انتخاب نمونه، اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه متغیرها و برآورد مدل پژوهش، جمع‌آوری شده و در محیط نرم افزار Excel وارد گردید. تمامی اطلاعات مورد نیاز

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

از ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجه نقد شرکت‌های نمونه، که با استفاده از نرم افزار تدبیرپرداز گردآوری شده است و از طریق سایت کدال جمع‌آوری گردید. همچنین از طریق بانکهای اطلاعاتی موجود در سازمان امور مالیاتی کشور،ستاد طرح جامع مالیاتی و اداره کل مالیاتی تهران و نیز به صورت میدانی و مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان نسبت به گردآوری داده‌ها اقدام گردید؛ و نتایج حاصله با استفاده از روش‌های آماری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

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

۶- مدل پژوهش

مدل کلی پژوهش مدل رگرسیون لاجیت چندگانه غیر خطی به شرح رابطه ۱است :

$$P\left(TR\ \frac{1}{X}\right) = \frac{e^{\beta 0+\beta 1tre+\beta 2\ svat+\beta 3eoa+\beta 4tref+\varepsilon}}{1+e^{\beta 0+\beta 1tre+\beta 2\ svat+\beta 3eoa+\beta 4tref+\varepsilon}}$$

TRE[1]: سابقه مالیاتی مؤدی

SVAT[2] : ثبت نام در طرح ارزش افزوده

EOA[3] : رسیدگی علی‌الرأس

TREF[4] : استرداد مالیاتی

1. Tax Records
2. S Value Added Tax
3. Estimated Tax Assessment
4. Tax Refundable

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

۶-۱- متغیرهای پژوهش و نحوه محاسبه آن‌ها

۶-۱-۱- متغیروابسته

متغیر وابسته : TR: ریسک مؤدی از دیدگاه سازمان امور مالیاتی عبارتست از این که مؤدی، اشتباه با اهمیتی در اظهارنامه مالیاتی ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات مالیاتی انجام دهد و سازمان مالیاتی آن را قبول نماید.در این پژوهش ریسک مؤدی متغیر وابسته می‌باشد که به صورت درصد اختلاف مالیات ابرازی طبق اظهارنامه با مبلغ مالیات قطعی تعریف و به صورت رابطه ۲ محاسبه می‌گردد:

رابطه (۲) Taxpayer Risk= مالیات قطعی - مالیات ابرازی /* مالیات قطعی 100

در فرمول فوق : مالیات ابرازی مالیاتی است که شرکت طی اظهارنامه مالیاتی موضوع ماده ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده ابراز می‌کند. مالیات قطعی مالیاتی است که سازمان امور مالیاتی بعد از رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی و طی مراحل مختلف فرایند قانونی اخذ مالیات، به عنوان مالیات قطعی محاسبه و ابلاغ می‌نماید در این پژوهش پس از طبقه بندی ریسک مؤدیان در سه طبقه بالا، متوسط و کم از مدل رگرسیون لاجیت چندگانه غیر خطی به شرح فوق استفاده می‌شود.لذادر این پژوهش ابتدا متغیر وابسته را در سه طبقه کم،متوسط و بالا تقسیم می‌کنیم در نتیجه مؤدیان با ریسک بین صفر تا سی و سه در طبقه کم ریسک،مؤدیان با ریسک بین سی و سه تا شصت و شش به عنوان متوسط ریسک و مؤدیان با ریسک بین شصت وشش تا صد در طبقه پر ریسک قلمداد می‌گردند.زمانی که تعداد متغیرهای مستقل زیاد باشد و هدف پیدا کردن بهترین مدل از بین آنها باشد، یکی از بهترین روش‌های انجام این نوع رگرسیون استفاده از روش گام به گام است. در این روش به کمک معیارهایی متغیر مستقل را یکی یکی وارد مدل می‌کنیم تا به بهترین مدل ممکن دست یابیم. در این پژوهش ابتدا مدل را با وارد کردن تمام متغیرهای مستقل بررسی می‌کنیم و سپس از روش گام برداری کمک گرفته و بهترین مدل ممکن را ارائه می‌دهیم. در واقع در مدل رگرسیون لجستیک چند گانه با وارد نمودن داده‌های مربوط به متغیرهای مستقل، احتمال اینکه مؤدی مورد نظر در چه سطحی از متغیر وابسته خواهد بود برآورد می‌شود. با توجه به اینکه متغیر وابسته در این پژوهش سه سطحی می‌باشد ؛مدل، احتمال قرار گرفتن مؤدی در هر کدام از سطوح کم ریسک، متوسط ریسک و پر ریسک را براورد می‌نماید.

۶-۱-۲- متغیرهای مستقل

۱. سابقه مالیاتی مؤدی: سابقه خوب مؤدی در عمل به تکالیف قانونی و پرداخت به موقع مالیات در سنوات گذشته می‌تواند برریسک وی از دیدگاه سازمان مالیاتی مؤثر باشد.طبق ماده ۱۸۹ قانون مالیاتهای مستقیم چنانچه مؤدی دو شرط ذیل را تواما باهم رعایت کرده باشد خوش حساب و دارای سابقه خوب تلقی می‌گردد: ۱) طی سه سال متوالی ترازنامه، حساب سود و زیان و دفاتر و مدارک مؤدی مورد قبول قرار گرفته

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

باشد ۲) مالیات هر سال را در سال تسلیم اظهارنامه بدون مراجعه به هیات‌های حل اختلاف مالیاتی پرداخت کرده باشد. چنانچه مؤدی حائز شرایط ماده ۱۸۹ ق.م.م. نباشد عدد صفر و در غیر این صورت عدد یک به آن شرکت اختصاص می‌یابد.

۲. ثبت نام در طرح ارزش افزوده: طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده هر مؤدی که واجد شرایط و مشمول ثبت نام در طرح ارزش افزوده گردد می‌بایست طبق قانون و در موعد مقرر نسبت به ثبت نام در این طرح اقدام نماید. آنچه که مسلم است عدم ثبت نام و اجرای قانون به عنوان معیاری از ریسک در رسیدگی است. پس هر مؤدی که در موعد قانونی اقدام به ثبت نام در طرح ارزش افزوده ننماید دارای ریسک بالاتری است که در این تحقیق به این مؤدی عدد یک و در غیر اینصورت وانجام تکالیف قانونی در موعد مقرر کم ریسک و عدد صفر تعلق می‌گیرد.

۳. استرداد مالیاتی: کسانی که در پایان دوره مالیات بر ارزش افزوده درخواست استرداد مانده اعتبار مالیاتی خود را دارند دارای ریسک بیشتری بوده و به همین دلیل به آنها عدد یک و کسانی که درخواست استرداد مانده مالیاتی خود را مطرح ننمایند دارای ریسک کمتری بوده و به آنها عدد صفر نسبت داده می‌شود.

۴. رسیدگی علی‌الرأس: در اداره امور مالیاتی اشخاص حقوقی بعد از ارسال دعوتنامه ارسال مدارک و دفاتر مؤدی، گروه رسیدگی کار رسیدگی به اسناد و مدارک مالیاتی را شروع می‌نمایند. اگر کلیه قوانین و مقررات و آئین نامه‌های مترتب بر دفاتر و مدارک به درستی اجرا و پیاده‌سازی گردیده باشد گزارش و نهایتا برگ تشخیص مالیات عملکرد دوره مربوط صادر و به مؤدی ابلاغ می‌گردد؛ درصورت عدم رعایت هر یک از قوانین مؤدی به استناد بند۳ ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم به هیات مزبور ارجاع و با استناد به رأی صادره از این هیات رسیدگی به طرق مخالف امکان پذیر است. در صورت عدم قابلیت رسیگی اسناد و مدارک صدور گزارش و تشخیص مالیات مؤدی بر اساس شواهد و قرائن و اصطلاحا به صورت علی‌الرأس صورت می‌پذیرد. معمولا مؤدیانی که به صورت علی‌الرأس رسیدگی می‌شوند به لحاظ رعایت قوانین مالیات بر ارزش افزوده نیز دارای ریسک بالایی هستند.. چنانچه شرکت، مورد رسیدگی علی‌الرأس قرار نگرفته باشد عدد صفر و در غیر این صورت عدد یک به آن شرکت اختصاص می‌یابد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

۷- یافته‌های پژوهش

۷-۱- آمار توصیفی

برای ارائه یک نمای کلی از خصوصیات مهم متغیرهای محاسبه شده، در جدول۱ مفاهیم آمارتوصیفی این متغیرها، شامل میانگین، میانه، حداقل و حداکثر مشاهدات، انحراف معیار، چولگی و کشیدگی ارائه شده است.

جدول (۱)-آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	انحراف معیار
سابقه مالیاتی مؤدی	TRE	۰/۶۸۴	۰/۴۶۵
ثبت نام در طرح ارزش افزوده	SVAT	۰/۲۳۷	۰/۴۲۵
استرداد مالیاتی	TREF	۰/۲۴۳	۰/۴۲۹
رسیدگی علی‌الرأس	EOA	۰/۲۷۰	۰/۴۴۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به جدول (۱)- میانگین متغیر استرداد مالیاتی (tref) برابر با ۰/۲۴۳، نشان دهنده آن است که حدود ۲۴۳/ از ۸۰ دوره شرکت مورد پژوهش، تقاضای استرداد مالیات بر ارزش افزوده خود در دوره‌ای که دارای مانده بستانکار بودند را داشته‌اند یا به عنوان مثال وقتی میانگین سابقه مالیاتی به عنوان یکی از متغیرهای مستقل تحقیق ۶۸۴/ را نمایش می‌دهد بدان معناست که حدود ۶۸۴/ از دوره شرکتهای مورد پژوهش دارای سابقه خوب مالیاتی بوده وبه عنوان مؤدی خوش حساب شناسایی گردیده اند.نکته مهمی که از مقایسه میانگین و میانه هر یک متغیرها می‌توان استنباط نمود، میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی است که وضعیت جامعه را نشان می‌دهد. از نزدیک بودن مقادیر میانه و میانگین به معنی نرمال بودن داده‌های متغیرهاست. به طور کلی، پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی داده‌ها از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است. از جمله مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

۷ـ۲ـ نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

مدل رگرسیون لاجیت این پژوهش با استفاده از داده‌های ترکیبی برآورد گردیده است. با توجه به استفاده از داده‌های ترکیبی، به منظور انتخاب بین روش داده‌های تابلویی و تلفیقی در برآورد مدل، از آزمون F لیمر استفاده شده است. برای بررسی نتایج آزمون F لیمر، در صورتی که احتمال آماره F بیش‌تر از ۰/۰۵ باشد، باید از روش داده‌های تلفیقی استفاده کرد. در غیر این صورت از روش داده‌های تابلویی استفاده می‌شود.

در صورتی که از روش داده‌های تابلویی استفاده شود، باید نوع مدل آن (اثرات ثابت یا اثرات تصادفی) نیز مشخص گردد. بدین منظور از آزمون‌هاسمن استفاده می‌شود. چنانچه سطح معناداری به دست آمده از آزمون هاسمن کمتر از ۰/۰۵ باشد، استفاده از روش اثرات تصادفی ناسازگار بوده و برای عدم مواجهه با مشکل تورش و ناسازگاری، لازم است جهت برآورد از روش اثرات ثابت استفاده شود. در غیر این صورت از روش اثرات تصادفی استفاده می‌شود. همان‌گونه که در جدول ۲ مشاهده می‌شود با توجه به نتیجه به دست آمده مدل پژوهش از نوع داده‌های تلفیقی است لذا نیازی به انجام آزمون‌هاسمن نمی باشد.در این پژوهش از آزمون LR برای تشخیص ناهمسانی واریانس استفاده می‌شود. در صورتی آماره احتمال حاصل از آزمون LR از ۰/۰۵ کمتر باشد، فرض صفر مبنی بر همسانی واریانس رد شده و مشکل ناهمسانی واریانس وجود دارد. همان‌طور که در جدول ۲ نشان داده شده است، مشکل ناهمسانی واریانس برای مدل وجود ندارد. از آماره دوربین- واتسون برای تشخیص خود همبستگی استفاده می‌شود. اگر آماره دوربین- واتسون بین ۱/۵ تا ۲/۵ باشد، مشکل خودهمبستگی وجود ندارد که با توجه به نتایج در مدل‌ها مشکل خودهمبستگی وجود نداشت.

جدول (۲)- نتایج حاصل از آزمون‌ها

نوع آزمون	آماره آزمون	احتمال	نتیجه
F لیمر	۰/۶۱	۰/۹۴	داده‌های تلفیقی
LR	۱۳۹۳/۱۳	۰/۰۵۸۰	عدم ناهمسانی واریانس
دوربین واتسون	۱/۶۳	-	عدم وجود خود همبستگی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

۷-۲-۱- نتایج حاصل از آزمون مدل لاجیت پژوهش

در این پژوهش جهت آزمون معناداری کل مدل از آزمون والد و جهت آزمون معنادار بودن ضرایب رگرسیون از آماره Z استفاده می‌شود. نتایج حاصل از آزمون مدل لاجیت پژوهش در جدول شماره ۳ ارائه شده است. با توجه به مقدار به دست آمده حاصل از آزمون والد برای کل رگرسیون که برابر ۰/۰۳۹۹ و کمتر از ۰/۰۵ است، فرض صفر مبنی بر آن که تمامی ضرایب رگرسیون به طور همزمان صفر هستند، رد می‌شود و این نشان می‌دهد که تمامی ضرایب رگرسیون به طور همزمان صفر نیستند و مدل معنی دار است.

جدول (۳)- الگوی برآورد مدل لاجیت پژوهش

$$(TR=\frac{۱}{X}) = \frac{e^{\beta 0+\beta 1tre+\beta 2\ svat+\beta 3eoa+\beta 4tref+\varepsilon}}{۱+e^{\beta 0+\beta 1tre+\beta 2\ svat+\beta 3eoa+\beta 4tref+\varepsilon}}$$

متغیرها	نماد متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	معناداری
مقدار ثابت	β	۴/۲۰	۰/۰۷۴	۵/۶۴	۰/۰۰۰
سابقه مالیاتی مؤدی	TRE	-۰/۱۳۲	۰/۰۵۱	-۰/۲۶	۰/۰۳۹
ثبت نام در طرح ارزش افزوده	SVAT	-۰/۲۰۸	۰/۰۵۲	-۰/۳۹	۰/۰۴۹
استرداد مالیاتی	TREF	۰/۹۹۱	۰/۰۴۸	۲/۰۳	۰/۰۴۳
رسیدگی علی‌الرأس	EOA	۰/۱۸۰	۰/۰۵۶	۰/۳۲	۰/۷۴۸

Wald chi2 (7) = ۹/۲۴

Prob > chi2 = ۰/۰۳۹۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

فرضیه اول: سابقه مالیاتی مؤدی به طور معنی داری با ریسک حسابرسی مؤدی ارتباط دارد.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها در جدول ۳ نشان می‌دهد که ضریب متغیر سابقه مالیاتی مؤدی مخالف صفر و برابر با ۰/۱۳۲-، آماره z برابر ۰/۲۶- و سطح معناداری برابر ۰/۰۳۹ است. بنابراین با توجه به این‌که معناداری ضریب متغیر سابقه مالیاتی مؤدی (tre) کمتر از ۰/۰۵ است، پس می‌توان نتیجه گرفت که در سطح

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

خطای ۵ درصد(سطح اطمینان ۹۵ درصد) ارتباط معناداری میان متغیر سابقه مالیاتی مؤدی با ریسک حسابرسی مؤدی وجود دارد. منفی بودن ضریب رگرسیون متغیر سابقه مالیاتی مؤدی دلالت بر رابطه معکوس این متغیر با ریسک حسابرسی مؤدی دارد به عبارتی هر چه سابقه مالیاتی مؤدی بیشتر باشد و خوش حساب قلمداد شود منجر به کاهش ریسک حسابرسی مالیاتی خواهد شد و بالعکس هر چه مؤدی بد حساب قلمداد شود ریسک حسابرسی مالیاتی افزایش می‌یابد. لذا فرضیه اول این پژوهش رد نمی شود.

فرضیه دوم: مؤدیانی که بنا به تکلیف قانونی،به موقع در طرح ارزش افزوده ثبت نام نموده‌اند از ریسک رسیدگی کمتری برخوردارند.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها در جدول ۳ نشان می‌دهد که ضریب متغیر ثبت نام در طرح ارزش افزوده مخالف صفر و برابر با ۰/۲۰۸-، آماره z برابر ۰/۳۹- و سطح معناداری برابر ۰/۰۴۹ است. بنابراین با توجه به این‌که معناداری ضریب متغیر ثبت نام در طرح ارزش افزوده (svat) کمتر از ۰/۰۵ است، پس می‌توان نتیجه گرفت که در سطح خطای ۵ درصد(سطح اطمینان ۹۵ درصد) ارتباط معناداری میان متغیر ثبت نام در طرح ارزش افزوده با ریسک حسابرسی(رسیدگی) مؤدی وجود دارد. منفی بودن ضریب رگرسیون متغیر ثبت نام در طرح ارزش افزوده دلالت بر رابطه معکوس این متغیر با ریسک حسابرسی (رسیدگی) مؤدی دارد به عبارتی هر چه مؤدی به موقع اقدام به ثبت نام در مهلت مقرر در طرح ارزش افزوده نماید منجر به کاهش ریسک حسابرسی(رسیدگی) مالیاتی مؤدی خواهد شد و بالعکس هر چه مؤدی از ثبت نام در مهلت مقرر در طرح ارزش افزوده اجتناب نماید ریسک حسابرسی(رسیدگی) مالیاتی مؤدی افزایش می‌یابد. لذا فرضیه دوم این پژوهش رد نمی شود.

فرضیه سوم: مؤدیانی که درخواست استرداد مالیات و عوارض را دارند از ریسک رسیدگی بیشتری برخوردارند.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها در جدول ۳ نشان می‌دهد که ضریب متغیر استرداد مالیاتی مؤدی مخالف صفر و برابر با ۰/۹۹۱، آماره z برابر ۲/۰۳ و سطح معناداری برابر ۰/۰۴۳ است. بنابراین با توجه به این‌که معناداری ضریب متغیر استرداد مالیاتی مؤدی (tref) کمتر از ۰/۰۵ است، پس می‌توان نتیجه گرفت که در سطح خطای ۵ درصد(سطح اطمینان ۹۵ درصد) ارتباط معناداری میان متغیر استرداد مالیاتی مؤدی با ریسک حسابرسی(رسیدگی) مؤدی وجود دارد. مثبت بودن ضریب رگرسیون متغیر استرداد مالیاتی مؤدی دلالت بر رابطه مستقیم این متغیر با ریسک حسابرسی (رسیدگی) مؤدی دارد به عبارتی هر چه درخواست‌های بیشتری جهت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

استرداد مالیات و عوارض از سوی مؤدیان ارائه شود منجر به افزایش ریسک حسابرسی (رسیدگی) مالیاتی مؤدی خواهد شد و از ریسک رسیدگی بیشتری برخوردار می‌شوند و بالعکس هر چه این نوع درخواست‌ها از سوی مؤدیان مالیاتی کمتر ارائه شود ریسک حسابرسی(رسیدگی) مالیاتی مؤدی کاهش می‌یابد. لذا فرضیه چهارم این پژوهش رد نمی شود.

فرضیه چهارم: اشخاص حقوقی که مالیات عملکرد آنها بر اساس علی‌الرأس تشخیص گردیده است در رسیدگی به مالیات بر ارزش افزوده از ریسک بیشتری برخوردارند.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها در جدول ۳ نشان می‌دهد که ضریب متغیر رسیدگی علی‌الرأس مؤدی مخالف صفر و برابر با ۰/۱۸۰، آماره z برابر ۰/۳۲ و سطح معناداری برابر ۰/۷۴۸ است. بنابراین با توجه به این‌که معناداری ضریب متغیر رسیدگی علی‌الرأس مؤدی (eoa) بیشتر از ۰/۰۵ است، پس می‌توان نتیجه گرفت که در سطح خطای ۵ درصد(سطح اطمینان ۹۵ درصد) ارتباط معناداری میان متغیر رسیدگی علی‌الرأس مؤدی با ریسک حسابرسی(رسیدگی) مؤدی وجود ندارد. لذا فرضیه ششم این پژوهش رد می‌شود. در نگاه اول اینگونه استنباط می‌گردد که احتمالا گروهی که به صورت علی‌الرأس رسیدگی شده‌اند دارای ریسک بیشتری خواهند بود لکن نتایج این تحقیق و به طور خاص این فرضیه نشان داد عملا اینگونه نیست و دلایل متعددی می‌تواند این موضوع را توجیه نماید که مداقه در بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۲۰۶۹/ص مورخ ۱۳۹۱/۰۶/۱۸ بهترین مستند توجیه نتایج ین فرضیه می‌باشد.

۸- بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش به طور خاص به بررسی و تلاش در جهت بهبود حسابرسی و ممیزی یکی از انواع مالیات، یعنی مالیات بر ارزش افزوده پرداخته شده است. اگر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به قدر کافی کارآمد نباشد عملکرد تشکیلات مالیاتی بی اثر خواهد بود. تشکیلات و نظام مالیاتی مانند مجموعه‌ای از حلقه‌های زنجیر است و توان کل زنجیر با قدرت ضعیفترین حلقه مشخص می‌شود، بنابراین ضعف در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، باعث ضعف کلی نظام مالیات بر ارزش افزوده خواهد شد.

برای کاهش شکاف میان مالیات گزارش شده از طرف مؤدیان و مالیات قانونی لازم است یک برنامه ی حسابرسی کامل و کارآمد پیش بینی و اجرا شود.حسابرسی کارآمد در جهت اطمینان بخشی به اطلاعات اظهار شده توسط مؤدیان وابستگی مستقیمی با شناسایی، بررسی و از پیشروی برداشتن چالشها و مشکلات عملیات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

اجرایی آن دارد، بر این اساس شناسایی این چالشها و مشکلات و رتبه بندی آنها و همچنین ارائه ی راهکارهایی جهت از پیشروی برداشتن آنها ضروری به نظر می‌رسد. با توجه به تقسیم بندی مالیات‌ها به دو گروه عمده مستقیم و غیر مستقیم پژوهش حاضر به نیت بررسی عوامل و ارائه مدلی جهت ارزیابی ریسک مؤدیان در گروه مالیاتهای غیر مستقیم می‌پردازد که مالیات بر ارزش افزوده یکی از انواع مالیات‌های غیر مستقیم است.لذا در راستای این پژوهش شش فرضیه تدوین گردید:

براساس فرضیه اول انتظار می‌رفت که سابقه مالیاتی مؤدی به طور معنی داری با ریسک حسابرسی مؤدی ارتباط داشته باشد هر چه سابقه مالیاتی مؤدی بیشتر باشد و خوش حساب قلمداد شود منجر به کاهش ریسک حسابرسی مالیاتی خواهد شد و بالعکس هر چه مؤدی بد حساب قلمداد شود ریسک حسابرسی مالیاتی افزایش می‌یابد.

براساس فرضیه دوم انتظار می‌رفت مؤدیانی که بنا به تکلیف قانونی،به موقع در طرح ارزش افزوده ثبت نام نموده‌اند از ریسک رسیدگی کمتری برخوردار باشند که نتایج نشان داد هر چه مؤدی به موقع اقدام به ثبت نام در مهلت مقرر در طرح ارزش افزوده نماید، منجر به کاهش ریسک حسابرسی(رسیدگی) مالیاتی مؤدی خواهد شد و بالعکس هر چه مؤدی از ثبت نام در مهلت مقرر در طرح ارزش افزوده اجتناب نماید، ریسک حسابرسی(رسیدگی) مالیاتی مؤدی افزایش می‌یابد.

براساس فرضیه سوم انتظار می‌رفت مؤدیانی که درخواست استرداد مالیات و عوارض را دارند، از ریسک رسیدگی بیشتری برخوردار باشند که نتایج نشان داد هر چه درخواست‌های بیشتری جهت استرداد مالیات و عوارض از سوی مؤدیان ارائه شود منجر به افزایش ریسک حسابرسی (رسیدگی) مالیاتی مؤدی خواهد شد و از ریسک رسیدگی بیشتری برخوردار می‌شوند و بالعکس هر چه این نوع درخواست‌ها از سوی مؤدیان مالیاتی کمتر ارائه شود ریسک حسابرسی(رسیدگی) مالیاتی مؤدی کاهش می‌یابد.

براساس فرضیه چهارم انتظار می‌رفت که اشخاص حقوقی که مالیات عملکرد آنها بر اساس تشخیص علی‌الرأس تعیین گردیده است در رسیدگی به مالیات بر ارزش افزوده از ریسک بیشتری برخوردار باشند که نتایج نشان داد ارتباط معناداری میان متغیر رسیدگی علی‌الرأس مؤدی با ریسک حسابرسی(رسیدگی) مؤدی وجود ندارد.

در پژوهش‌های پیشین از جمله : در تحقیق آقای رمضانی و همکاران با ارائه مدلی جهت ارزیابی مؤدیان اشخاص حقوقی از نظر ریسک مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند و وجه افتراق این تحقیق با پژوهش ایشان در این است که با توجه به تقسیم بندی مالیات‌ها به دو گروه عمده مستقیم و غیر مستقیم، یکی از منابع مالیات‌های مستقیم مالیات بر عملکرد (سود مشمول مالیات) شرکتها است که آقای رمضانی با این دید پژوهش خود را انجام داده‌است

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

در حالی که تحقیق حاضر به بررسی عوامل و ارائه مدلی جهت ارزیابی ریسک مؤدیان در گروه مالیات‌های غیر مستقیم می‌پردازد که مالیات بر ارزش افزوده یکی از انواع مالیات‌های غیر مستقیم است.در تحقیق دیگری آقای عبدی و همکاران ایشان به بررسی حسابرسی مالیاتی در ارزش افزوده در ایران و سایر کشورها پرداخته‌اند و بدون ارائه مدل یا فرضیه‌ای خاص صرفا به صورت چالش موانع استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده را بررسی و با سایر کشورها مقایسه نموده‌اند.در حالی که در این تحقیق ما ضمن شناسائی موانع و چالش‌های استقرار نظام مالیاتی در ایران به دنبال ارائه مدلی جهت رنکینگ مؤدیان بر اساس ریسک هستیم.در تحقیق بعدی با موضوع «حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک : تجاربی از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه» که توسط آقایان برزگری خانقاه و فیض‌پور اجرا گردید، حسابرسی مبتنی بر ریسک در کشورهای مختلف مورد مطالعه قرار گرفته و روش حسابرسی مبتنی بر ریسک به عنوان یک روش جدید و مدرن در دنیای امروز به سازمان امور مالیاتی جهت انجام رسیدگی‌های مالیاتی پیشنهاد گردیده است:

۱. در نظام مالیات بر ارزش افزوده، شناسایی ریسک و استفاده از منابع حسابرسی در حوزه‌هایی که بیشترین ریسک را دارند، حائز اهمیت است. حسابرسان در میان تعداد زیاد ریسک، باید توجه‌شان را بر روی ریسک‌هایی متمرکز کنند که احتمال وقوعشان بیشتر و تأثیرشان بر روی درآمدهای مالیاتی دولت بیشتر است. لذا دستگاه مالیاتی می‌تواند با توجه به نتایج این پژوهش تمرکز خود را برای شناسایی مؤدیانی که با توجه به عوامل مؤثر بررسی شده بر سطح ریسک در سطوح مختلف ریسک قرار می‌گیرند را اعمال نماید به گونه‌ای که تا حد امکان ریسک حسابرسی کاهش یا حتی به صفر برسد و به سیستم مدرن نزدیک شود.به عنوان مثال یکی از عوامل بررسی شده بر سطح ریسک در این پژوهش، سابقه مالیاتی مؤدی و معیار خوش حساب بودنش بود که نتایج نشان داد خوش حساب بودن منجر به کاهش ریسک حسابرسی می‌شود. در همین راستا سازمان مالیاتی می‌تواند طرحی تدوین نماید که گروه مؤدیان بد حساب نیز ترغیب شوند و به گروه خوش حسابان بپیوندند مثلاً از تشویق‌های مالیاتی جهت هدایت هرچه بیشتر مؤدیان بد حساب به گروه خوش حسابان استفاده شود. در این صورت ریسک حسابرسی مرتبا کاهش می‌یابد. به همین ترتیب سایر عوامل مؤثر بر ریسک را که در این پژوهش بررسی شد را می‌توان مد نظر قرار داد و متناسب با آن برنامه‌ریزی نمود.

۲. از آنجا که نتایج این تحقیق حاکی از پر ریسک بودن مؤدیان دارای مانده بستانکار است، پیشنهاد می‌گردد سازمان امور مالیاتی با تعبیه و طراحی سامانه‌ای به صورت آنلاین با موازنه طلب مؤدی با سایر دیون و بدهی‌های ایشان در صورت وجود مانده منفی نهایی مبلغ را بدون درخواست مؤدی به حساب ایشان واریز نماید.

با توجه به محدویت‌های موجود و مؤلفه‌های انتخاب شده جهت تحقیق می‌توان برای تحقیقات آتی اثر سایر متغیرهای موجود بررسی و اقدامات لازم جهت مواجهه و برخورد با اثرات آن را پیاده‌سازی نمود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی قبل از انجام آزمون‌های لاجیت ابتدا شرکتها به صورت مستقل به سه سطح کم ریسک، متوسط ریسک و با ریسک بالا تقسیم و هرگروه به صورت جداگانه مورد آزمون قرارگیرند.

با توجه به اینکه محدودیت خاصی در رسیدگی به عملکرد ارزش افزوده وجود ندارد، متاسفانه آخرین عملکرد ارزش افزوده شرکتهای جامعه مورد رسیدگی سالهای ۹۵ و ۹۶ بود که باعث گردید نتوانیم از داده‌های جدید و به روز تری بهره ببریم.

با توجه به محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی مؤدیان مالیاتی و عدم افشای آنها توسط سازمان امور مالیاتی متاسفانه دسترسی به اطلاعات مالیاتی شرکتهای مورد تحقیق بسیار مشکل و سخت بود.

دستگاه مالیاتی باید علاوه بر شناسایی مؤدیان پر ریسک، سیستمی را نیز برای رتبه بندی مؤدیان در اختیار داشته باشد تا با اتخاذ روشهای حسابرسی عادلانه و معقول، پرونده‌های مالیاتی رسیدگی شوند.

پیشنهاد می‌شود کمیته حسابرسی در رأس سازمان برای توسعه مهارتها و تربیت کارشناسان خبره به وجود آید. این کمیته حسابرسی با دقت اطلاعات جمع آوری شده از داده‌های ورودی را پردازش کرده و واحدی را برای ارزیابی ریسک بر مبنای موضوع انتخاب می‌کند، همچنین این واحد باید برای افرادی که مسئولیت حسابرسی به آنها واگذار می‌شود، آموزشهای لازم رافراهم کند.

حجم بالای پرونده‌ها، زمان کم برای رسیدگی و حسابرسی پرونده‌های مالیاتی، شناسایی وکنترل موارد ضعف در فرایند حسابرسی که در نهایت بر روی گزارشهای مالیاتی تاثیر می‌گذارد، سیستم فناوری اطلاعات و ارزیابی جامع اطلاعات را ضروری می‌سازد. در این راستا لازم است زمینه ایجاد نظام مالیاتی جامع و مکانیزه فراهم شود به طوری که امکان ردیابی کلیه فرآیندهای مبادلات اقتصادی از ورود و خرید تا توزیع و فروش و نیز زمینه همکاری بین سازمانهای دولتی و شرکتهای وابسته به دولت که در امر شفاف‌سازی اطلاعات و میزان مبادلات فعالیتها و شناسایی منابع مالیاتی می‌تواند کمک قابل توجهی به سازمان مالیاتی داشته باشد، فراهم شود.

ضمن بهره گیری از مدیران متخصص و مسلط به دانش مدیریت، شیوه‌های مدیریت منابع انسانی فعلی اصلاح شده، از تمامی ظرفیتهای استخدامی مصوب بهره‌گیری نموده و ظرفیت‌های جدیدی نیز ایجاد شوند تا حداکثر بخشها و فعالان اقتصادی، تحت پوشش حسابرسی و ممیزی مالیات بر ارزش افزوده قرارگیرند.

به عنوان یک اقدام پشتیبان برای حسابرسی، می‌توان با ارائه خدمات آموزشی به مؤدیان در خصوص فعالیتهای حسابرسان و ممیزین، زمان و هزینه عملیات رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی را کاهش داد.

از طریق انتشار آمار و ارقام درخصوص مالیاتهای وصولی و همچنین محل صرف آن در نشریات و رسانه‌های همگانی، به صورت شفاف و با زبان غیر تخصصی و مطابق با قابلیت درک عامه مردم و عمل به وظیفه پاسخگویی توسط سازمان متولی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، می‌توان از دید بدبینانه مردم نسبت به نظام مالیاتی کاست.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

فهرست منابع

1. Abdollahi, Shahram and Saeed Khodayar Yeganeh, (2009). Value Added Tax Audit, Auditing Knowledge Quarterly, No. 29, pp. 61-71, (Persian).
2. Abdi Mohammad Reza, Khosravi Pour Negar, Hamidian Mohsen, (1399). Presenting a Risk-based Tax Audit Model for Small and Medium Enterprises,Tax Research Journal, No. 27, pp. 9-46, (Persian).
3. Abdi, Mohammad Reza, Reza Rasouli Shemirani and Mojtaba Amiri, (2014). Tax Audit in the VAT System, with Emphasis on Audit Risk, Tax Research Journal, No. 23, pp. 90-67, (Persian).
4. Barzegari Khaneghah, and Feizpour, (2013). Risk-Based Tax Audit: Experiences from Developed and Developing Countries Accounting Research, No. 8. (Persian).
5. Babajani, Jafar, Bagheri, Behrooz, and Farrokh Barzideh, (1398). Identification of Factors Affecting Tax Compliance in Iran, Quarterly Journal of Empirical Accounting Research, No. 31, pp. 313-284, (Persian).
6. Charghani, Ahmad, Mansour Zaranjad, (1398). Study of the Effect of Value added Tax on Economic Growth in Iran Using aComputable General Equilibrium Model, Economic Growth and Development Research, No. 36, (Persian).
7. Jabbari, Hossein and Abolfazl Kooshafar, (2014). Evaluation of Factors Affecting Value Added Tax Audit in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange, Tax Quarterly, No. 18, pp. 98-81, (Persian).
8. Mousavi Jahromi, Yeganeh, (2016). Ways of Tax Evasion in the VAT System and Ways to Prevent it, Research Institute of Economic Affairs, (Persian).
9. Maleki, Alireza and Hamid Livani, (2012). Challenges facing the implementation of VAT system in the service sector in Iran, the first regional conference on new approaches to accounting and auditing, Bandar-e-Gaz, (Persian).
10. Nasserabadi, Dalir, (2010). Value Added Tax Audit: Existing Challenges, Certified Public Accountant Quarterly, No. 11, pp. 82-75, (Persian).
11. Pourzamani, Zahra, Mohammadnejad, Abolghasem, and Farrokh Askari, (2015). The Impact of Paper Companies on VAT Audit Risk (VAT), Tax Research Journal, No. 40, (Persian).
12. Saleh Ardestani, Abbas and Zahra Khoshnouis, (2015). Study of Executive Barriers to VAT System in Tehran Province, Fourth International Conference on Management, Entrepreneurship and Economic Development, (Persian).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]

13. Talkhabi, Fatemeh, Nikomram, Hashem, Vakilifard, Hamidreza and Ramezan Ali Royaei, (2015). Study of the stickiness of auditing fees and the impact of tax risk on it, Journal of Accounting Knowledge, No. 30, pp. 80-57, (Persian).
14. Tavakol, Mohammad, (2011). Descriptive Dictionary of International Tax Terms English to Persian and Persian to English, Tehran, Faculty of Economics Publications, Second Edition, (Persian).
15. Jerome Olsena, Matthias Kasperc, Christoph Koglerb, Stephan Muehlbachera,Erich Kirchlera, (2019). Mental Accounting of Income Tax and Value added Tax Amongself-employed Business Owners Journal of Economic Psychology.
16. Dheressa, Hantamu, & Yadeta, Debela, (2015). Challenges of Value Added Tax Administration: The Case of East Wollega Zone, Research Jouornal of Financial and Accounting, (6)2.
17. Lisowsky, P., L.Robinson, and A. Schmidt, (2012). Do publicly Disclosed Taxreserves Tell us about Privately Disclosed Tax Shelter Activity? Working Paper, University of Illinois at Urbana Champaign.
18. Alabede, James O., Zaimah Bt. Zainol Ariffin & Kamil MdIdris. (2011). Determinants of Tax Compliance Behaviour: A Proposed Model for Nigeria, International Research Journal of Finance and Economics, ISSN 1450-2887, Issue 78.
19. Khwaja, Munawer Sultan, Rajul Awasthi, and Jan Loeprick.(2011). Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences, The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, 1818 H Street NW, Washington DC 20433.
20. Ameli, Angela and Nahid Afshari, (2013). A Study of Procedure Problems and Procedures for Processing VAT Value Cases (Case Study of Value Added Tax Units in Tehran Province). Quarterly Journal of Tax Research, No. 17, pp. 124.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.25]