-- Special Issuance of Tax Research --
Conference on Tax and Financial Policies in Iran,
May 10, 2025, 297-328
taxjournal.ir
DOI:/10.61882/taxjournal.0.295

Iranian National Tax Administration

# Presenting a Model for Identifying High-Risk Taxpayers in the Value-Added Tax System with a Hybrid Approach

**Sasan Mehrani*** Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran.

**Ali Salehi** PhD in Accounting, Department of Accounting, Kish International Center Branch, Islamic Azad University, Kish Island, Iran.

**Yaser Valizadeh** PhD in Accounting, Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran.

## Abstract

This research aims to present a model for identifying high-risk taxpayers in the value-added tax system with a hybrid approach, trying to take a step towards overcoming these challenges and achieving a more efficient tax system. Therefore, the transformation of the tax system in order to improve its status in terms of its functions and in order to achieve the intended goals is essential. The present research was a survey research in terms of its fundamental purpose, and a paradigmatic one, a hybrid-exploratory research, and the data collection method was library-based. Sampling in the qualitative part of the research was purposeful, and in the quantitative part, simple random. In the qualitative phase, interviews were conducted with 20 experts, who were mainly managers and deputies of the tax system and university professors, and during which the most important indicators effective in identifying high-risk taxpayers in the value-added tax system were extracted. These indicators include characteristics related to the taxpayer, characteristics of the taxpayer's activities, financial ratios of the company, characteristics of the taxpayer's control system, and compliance with the dimensions of corporate governance of the taxpayer. According to the results of the research, this model has a desirable quality and can provide a suitable framework for developing a tax system vision document.

* Corresponding Author: smehrani@ut.ac.ir

**How to Cite:** Mehrani, S., Salehi, A., & Valizadeh, Y. (2025). Presenting a Model for Identifying High-Risk Taxpayers in the Value-Added Tax System with a Hybrid Approach. *Conference on Tax and Financial Policies in Iran, Special Issuance of Tax Research,* 297-328.

Original Research
Accepted: 01/09/2025
Received: 25/08/2025
p-ISSN: 2251-64-84
e-ISSN: 2717-1817

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]
[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

## Introduction

Taxation is one of the most basic financial resources of most countries. Taxation is imposed directly or indirectly on incomes, and the executive power of the government is provided in this way. According to the conventional macroeconomic theory, increasing taxes reduces demand and consequently reduces inflation (Ahmadi et al., 1402). In addition to implementing the aforementioned tax system and to increase the efficiency of the tax system by improving the level of tax compliance, a comprehensive tax plan has been designed and is currently being pursued by utilizing the knowledge and expertise of a group of experts and specialists within and outside the organization, as well as domestic and foreign consulting companies, in the form of 5 sets and 32 projects. One of the projects of the aforementioned plan is conducting a risk-based tax audit. A tax audit is a type of compliance audit. By conducting a tax audit using sufficient and reliable evidence, tax compliance is improved as an indicator of the efficiency and effectiveness of the tax system. Risk-based audit has been the flag bearer of the fight against corruption in recent years. The center of gravity of risk-based auditing is the correct and principled assessment of risk (Austen et al., 2000). Considering the aforementioned material, the researcher decided to conduct a study entitled "Providing a Model for Identifying High-Risk Taxpayers in the Value Added Tax System."

## Methods and Materials

The overall objective of this study is to present a model for identifying pre-risk taxpayers in the value-added tax system with a mixed approach. Based on the research objectives, the present study was of an applied type; the method of its conduct was descriptive-survey; and the data collection method was library-field. The research was conducted within the framework of a qualitative approach and by using the grounded theory method. Therefore, the analysis began with "open coding"[1] (identifying categories and dimensions[2], characteristics), continued with "selective coding"[3] (examining conditions, strategies, and consequences), and continued with "axial coding" (forming a theory around a category) (Creswell, 1998). The statistical population of this study is experts and specialists in the system who have been selected for interviews. In other words, the statistical population of this study is taxpayers (legal entities) subject to the value-added tax system of the General Directorate of Value-Added Tax in Tehran, whose tax return information was reviewed, and high-risk companies in the value-added tax system and tax experts who have the highest authority to comment in the field of taxation were selected. First, the main factors and

1. Open coding
2. Properties
3. Selective coding

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

indicators of high-risk taxpayers in the value-added tax system and the structure of the model were explained in general. After recognizing the important factors and indicators, high-risk taxpayers in the value-added tax system were identified/ prioritized, and the importance of the model variables was assessed through a questionnaire and the results were analyzed using exploratory and confirmatory factor analysis.

## Results and Discussion

To improve the process of classifying codes, a theoretical comparison tool proposed by Strauss and Corbin in 1989 was used. Accordingly, the final extracted codes were grouped into 25 categories and 5 main axes. The categories analyzed in the initial stages generated perspectives, thoughts, and ideas in the researcher's mind to were raised in subsequent questions and interviews. By conducting these interviews and analyzing the data, the researcher gained a deeper perspective and understanding of the interviewees' experience. Then, a back-and-forth movement was made between the categories and characteristics identified in the initial stage of open coding. New concepts identified in the new interviews were added to the identified categories until the categories reached theoretical saturation. Where necessary, some categories were renamed, and relationships were established between different categories and subcategories. The categorization and selection of categories and axes were done in collaboration with tax experts. Each expert did this work independently. After that, the researcher finalized the items by summarizing their opinions.

From the results obtained based on the opinions and views of the expert group and also the fitting of the measurement models of the research structures, 6 items of taxpayer characteristics, six items of taxpayer activity characteristics, four items of company financial ratios, seven items of taxpayer control system characteristics, and two items of compliance with corporate governance dimensions have obtained positive test results. In line with the research objective of "Model for identifying high-risk taxpayers in the VAT system", the general research model is fitted, and first, the significance of the relationship between the factors in the model and then the significance of the items is examined. In the present study, factors and items whose T-statistics are significant and whose factor loading is estimated to be more than 0.5 are considered as effective factors in identifying high-risk taxpayers in the VAT system. If a factor or item is not significant or has a factor loading of less than 0.5, it is removed from the research process and is not effective in identifying high-risk taxpayers in the VAT system.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

**Table 1.** Fitting the Model for Identifying High-Risk Taxpayers in the VAT System

| Index name | Acceptable amount | Ideal amount | Result | Result |
|---|---|---|---|---|
| Optimized Chi-square (df /χ2) | 2 <χ2/df ≤ 3 | 0 ≤ χ2/df ≤ 2 | 1.835 | Ideal |
| Goodness of Fit (GFI) | .80 ≤ GFI<.95 | .95 ≤ GFI ≤ 1.00 | 0.804 | Ideal |
| Root Mean Square Residual (RMR) | 0 <RMR ≤.10 | 0 ≤ RMR ≤.05 | 0.047 | Ideal |
| Comparative Fit Index (CFI) | .90 ≤ CFI<.97 | .97 ≤ CFI ≤ 1.00 | 0.907 | Ideal |
| Root Mean Square Error of Estimate (RMSEA) | .05<RMSEA≤.08 | 0 ≤ RMSEA ≤.05 | 0.074 | Ideal |
| Normalized Fit Index (NFI) | .80 ≤ GFI<.95 | .95 ≤ GFI ≤ 1.00 | 0.828 | |

**Source:** Research finding.

As can be seen in the table, the normalized or relative chi-square index for the model in question is 1.835, which is a suitable and acceptable value. The comparative fit index or CFI for the aforementioned model is 0.907, which, considering that the interval is greater than 0.9, suggests that the data are well-fitted, or in other words, the model is close to the independence model, the distance model, and a saturated model. The root mean square error of estimation index, or RMSEA index, of this model is also 0.074, and the RMR index is 0.050, which indicates the acceptability of the model. The values of the GFI and NFI indices also indicate the optimal and appropriate fit of the model. Therefore, the optimal and appropriate fit and quality of the model are confirmed, and the use of the model results is permissible. The table below presents the T values for examining the significance of the coefficients of the main factors in the model and their probability value. If the absolute value of T corresponding to a coefficient is greater than 1.96 and the probability value is less than 0.05, then that coefficient has a significant relationship at the 0.05 level.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

**Table 2.** Significant Results of Effective Factors in Identifying High-Risk Taxpayers in the VAT System

| Main factors | Factorial load | T-status | Probability value |
|---|---|---|---|
| Characteristics related to the taxpayer | 0.940 | 7.564 | <0.001 |
| Characteristics of the taxpayer's activities | 1.013 | - | <0.001 |
| Financial ratios of the company | 0.900 | 8.023 | <0.001 |
| Characteristics of the taxpayer's control system | 0.911 | 8.237 | <0.001 |
| Compliance with the dimensions of corporate governance of the taxpayer | 0.826 | 8.427 | <0.001 |

**Source:** Research finding.

As can be seen in this table, all five main factors of taxpayer characteristics, taxpayer activity characteristics, company financial ratios, taxpayer control system characteristics, and compliance with corporate governance dimensions have T values that are greater than 1.96, and the probability value is less than 0.05. This means that the presence of these variables in the model is significant. Also, the factor loading of all five main factors is more than 0.5, and it can be said that the factors of taxpayer characteristics, taxpayer activity characteristics, company financial ratios, taxpayer control system characteristics, and compliance with corporate governance dimensions have a significant effect on identifying high-risk taxpayers in the VAT system. The following table presents T values to examine the significance of the coefficients of the items related to the main factors in the model and their probability values.

**Table 3.** Significant Results of the Items of Factors Affecting the Identification of High-Risk Taxpayers in the VAT System

| Variables | Questionnaire questions (indicators) | Factor loading | StatisticsT | P.VALUE |
|---|---|---|---|---|
| Modi-related features | Company ownership type (private) | 0.647 | - | <0.001 |
| Modi-related features | Company ownership type (government) | 0.656 | 8.544 | <0.001 |
| Modi-related features | Company ownership type (public) | 0.694 | 7.390 | <0.001 |
| Modi-related features | Company size (based on sales and assets, etc.) | 0.741 | 7.801 | <0.001 |
| Modi-related features | Tax history | 0.711 | 7.562 | <0.001 |
| Modi-related features | Past tax fraud | 0.677 | 7.262 | <0.001 |
| Modi's Activities Feature | Extent of the company's exclusive activity | 0.729 | - | <0.001 |

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

| Variables | Questionnaire questions (indicators) | Factor loading | StatisticsT | P.VALUE |
|---|---|---|---|---|
| Modi's Activities Feature | Transactions with related parties | 0.709 | 8.970 | <0.001 |
| Modi's Activities Feature | Foreign currency accounts, including both the income and expenses of the company | 0.704 | 9.102 | <0.001 |
| Modi's Activities Feature | The combination of exempt and non-exempt income of the company | 0.653 | 8.046 | <0.001 |
| Modi's Activities Feature | Diversity of the company's product supply and service provision | 0.764 | 9.480 | <0.001 |
| Modi's Activities Feature | Issuance of formatted invoices (such as bills, water, electricity, gas, insurance policies, etc.) | 0.657 | 8.097 | <0.001 |
| Company financial ratios | Ratio of operating cash flow to purchases | 0.706 | - | <0.001 |
| Company financial ratios | Ratio of operating cash flow to sales | 0.794 | 9.135 | <0.001 |
| Company financial ratios | Profitability ratios (return on assets, equity, return on sales) | 0.777 | 8.951 | <0.001 |
| Company financial ratios | Ratio of purchases to sales | 0.784 | 9.022 | <0.001 |
| Modi control system feature | Having an internal audit | 0.719 | | <0.001 |
| Modi control system feature | Having an audit committee | 0.723 | 9.441 | <0.001 |
| Modi control system feature | Approved pricing of goods and services | 0.696 | 8.225 | <0.001 |
| Modi control system feature | Type of auditor's opinion on financial statements | 0.758 | 8.898 | <0.001 |
| Modi control system feature | Size of the auditor (audit organization and audit firm, Mofid Rahab, large, and other audit firms should be considered small) | 0.725 | 8.573 | <0.001 |
| Modi control system feature | Specialty Financial Statement Auditor in Industry | 0.702 | 9.288 | <0.001 |
| Modi control system feature | Listing on the Stock Exchange and Over-the-Counter | 0.635 | 7.512 | <0.001 |
| Compliance with Modi's corporate governance dimensions | Percentage of Institutional Shareholders (Large Owners of the Company) | 0.828 | | <0.001 |
| Compliance with Modi's corporate governance dimensions | Type of Activity of Legal Entities (Production-Commerce-Services) | 0.816 | 10.115 | <0.001 |

**Source:** Research finding.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

As can be seen in this table, all items related to all five main factors of taxpayer characteristics, taxpayer activity characteristics, company financial ratios, taxpayer control system characteristics, and compliance with corporate governance dimensions have T values that are greater than 1.96, and the probability value is less than 0.05. This means that the presence of these items in the model is significant. Also, the factor loading of all items related to the five main factors is more than 0.5, and it can be said that all items of the factors of taxpayer characteristics, taxpayer activity characteristics, company financial ratios, taxpayer control system characteristics, and compliance with corporate governance dimensions have a significant effect on identifying high-risk taxpayers in the VAT system.

P-value of the gap between the current and desired status obtained for all items effective in identifying high-risk taxpayers in the VAT system, which is smaller than the error level (0.05); therefore, there is a significant difference between the current and desired status of all items effective in identifying high-risk taxpayers in the VAT system. Also, according to the reported averages, it is observed that in all items, the average of the desired status is greater than the current status, and the highest gap is related to the size of the company (based on sales and assets, etc.), and the lowest gap is related to the type of company ownership (public). The chart below shows the radar chart of the current and desired status of the items, effective in identifying high-risk taxpayers in the VAT system: Human resources.

## Conclusion

In Iran, the main sources of government revenue are mainly from two sources: oil sales and tax revenues. Among them, one of the fundamental issues of the Iranian economy is the small share of tax revenues and the dependence of public revenues on oil revenues. Therefore, reforming the country's fiscal system as part of reforming the country's financial and economic programs was placed on the agenda of the government. Within this framework, the formation of the National Tax Affairs Organization is an attempt to implement a comprehensive tax plan and also introduce new tax bases, and in particular, the approval of the Value Added Tax Law and its implementation from October 2008 are among the most important measures taken within the framework of the country's tax system reform and transformation program. Implementing Value Added Tax as a new tax system in a country with a different structure from tax collection in the past has been accompanied by challenges, one of which is the identification of high-risk taxpayers. Of course, it should be noted that in most countries, auditing is the weakest component of this type of tax system. In our country, despite issuing an inspection manual and defining the priorities for taxpayer audits, and considering the emphasis of internal and external supervisory bodies on conducting maximum audits of taxpayers to reduce the possibility of fraud and

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

tax evasion, and on the other hand, considering the lack of human resources and the implementation experience of other countries on conducting tax audits only for high-risk taxpayers with an emphasis on audit quality instead of auditing all taxpayers, there is a significant research gap in this field so that, using practical and research solutions, while identifying the factors affecting the identification of high-risk taxpayers, the tax system can present a model that, while selecting a percentage of taxpayers for audit, can obtain reasonable assurance that fraud and tax evasion are minimized in this tax system.

Risk management is a key, effective, and efficient element in managing taxpayer tax compliance and is considered one of the operational priorities of a modern tax organization. Implementing a compliance strategy by the tax organization is a response commensurate with the level of compliance risk of each taxpayer. The tax authority needs a systematic and risk-based approach to identify and select taxpayers for audit due to resource constraints and the large number of taxpayers. In a modern tax collection system, the government can't audit and review each taxpayer individually, and it is a waste of resources for the government to continuously review low-risk and compliant taxpayers. In such a system, the selection of taxpayers for audit or audit will be based on the taxpayer's risk criteria. As a result, the audit planning will be done according to the different risk classes of taxpayers. In a risk scoring system, the characteristics and characteristics of the taxpayer are used to identify and assess the compliance risk. The system analyzes the risk of information and the taxpayer's compliance and compliance. If the risk is below a predetermined threshold, an automatic assessment is performed and a notice is issued. If it is above the threshold, the taxpayer is manually selected for audit and review, and after the audit and necessary reviews, a notice is issued and notified.

If the VAT audit is not efficient enough, the performance of the tax administration will be ineffective. The tax administration and system are like a set of links in a chain, and the strength of the entire chain is determined by the strength of the weakest link. Therefore, a weakness in VAT audit will lead to the overall weakness of the VAT system. In order to reduce the gap between the tax reported by taxpayers and the legal tax, it is necessary to foresee and implement a complete and efficient audit program. An efficient audit in order to assure the information declared by taxpayers is directly dependent on identifying, examining, and overcoming the challenges and problems of its implementation operations. Accordingly, identifying these challenges and problems and ranking them, as well as providing solutions to overcome them, seems essential.

Abdi et al. (2014) have studied the tax audit in value added in Iran and other countries, and without presenting a specific model or hypothesis, they have examined the obstacles to the establishment of the value added tax system as a challenge and compared it with other countries. While in this research, identifying the obstacles and challenges to the establishment of the tax system

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

in Iran, we are seeking to present a model for classifying taxpayers based on risk. Barzegari Khanaghah and Feizpour (2018) have investigated risk-based auditing in different countries, and the risk-based auditing method was proposed to the Tax Affairs Organization as a new and modern method in today's world for conducting tax audits.

**Keywords:** High-risk Taxpayers, Tax Compliance, Value Added Tax.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ] [ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

-- مجله علمی، ویژه‌نامه --
همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران،
اردیبهشت ۱۴۰۴، ۳۲۸-۲۹۷
taxjournal.ir
DOI:/10.61882/taxjournal.0.295

مقاله پژوهشی
تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۶/۰۳
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۶/۱۰
p-ISSN: ۲۲۵۱-۶۴-۸۴
e-ISSN: ۲۷۱۷-۱۸۱۷

# ارائه الگوی شناسایی مؤدیان پرریسک در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده با رویکرد ترکیبی

**ساسان مهرانی*** دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

**علی صالحی** دکترای حسابداری، گروه حسابداری، واحد مرکز بین‌المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران.

**یاسر ولی‌زاده** دکترای حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

## چکیده

این پژوهش با هدف ارائه الگوی شناسایی مؤدیان پرریسک در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده با رویکرد ترکیبی سعی در برداشتن گامی جهت رفع این چالش‌ها و دستیابی به نظام مالیاتی کارآمدتر دارد. بنابراین تحول نظام مالیاتی در راستای بهبود وضعیت آن به لحاظ کارکردهای آن و در راستای دستیابی به اهداف مدنظر امری ضروری می‌باشد. پژوهش حاضر از نظر هدف بنیادین کاربردی، از نظر ماهیت، تحقیق‌های پیمایشی و از نظر پارادایمی، تحقیق‌های ترکیبی- اکتشافی و روش جمع‌آوری داده‌ها در آن به صورت کتابخانه‌ای بوده است. نمونه‌گیری در بخش کیفی پژوهش به صورت هدفمند و در بخش کمّی به صورت تصادفی ساده انجام شد. در فاز کیفی با ۲۰ نفر از خبرگان، که عمدتاً مدیران و معاونین نظام مالیاتی و اساتید دانشگاهی بودند، مصاحبه‌هایی صورت گرفت و طی آن مهم‌ترین شاخص‌های مؤثر بر شناسایی مؤدیان پرریسک در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده استخراج گردید. این شاخص‌ها، ویژگی‌های مربوط به مؤدی، ویژگی فعالیت‌های مؤدی، نسبت‌های مالی شرکت، ویژگی سیستم کنترلی مؤدی، رعایت ابعاد حاکمیت شرکتی مؤدی می‌باشند. نتایج نشان داد که شفافیت‌بخشی در فرآیندهای مالی منجر به افزایش اعتماد عمومی، بهبود رابطه دولت- مردم، افزایش عدالت اجتماعی،افزایش درآمدهای مالیاتی و پاسخگویی می گردد.

**کلیدواژه‌ها:** حسابرسی مالیاتی، ریسک مؤدی، مالیات بر ارزش‌افزوده.

* نویسنده مسئول: smehrani@ut.ac.ir

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]
[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

## مقدمه

مالیات یکی از اساسی‌ترین منابع مالی بیشتر کشورها است. مالیات به صورت مستقیم یا غیرمستقیم بر درآمدها نهاده می‌شود و توان اجرایی دولت از همین راه تأمین می‌گردد. بر اساس تئوری متعارف اقتصاد کلان، افزایش مالیات باعث کاهش تقاضا و در نتیجه کاهش تورم می‌شود (احمدی و همکاران، ۱۴۰۲). در کنار پیاده‌سازی نظام مالیاتی مذکور و به منظور افزایش کارایی نظام مالیاتی از طریق بهبود سطح تمکین مالیاتی اجرای طرح جامع مالیاتی، با بهره‌گیری از دانش و تخصص مجموعه‌ای از خبرگان و متخصصان درون و برون سازمانی و همچنین شرکت‌های مشاوره‌ای داخلی و خارجی در قالب ۵ مجموعه و ۳۲ پروژه طراحی و در حال حاضر، در حال پیگیری می‌باشد. یکی از پروژه‌های طرح مذکور، حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک[1] می‌باشد. حسابرسی مالیاتی، نوعی حسابرسی رعایت می‌باشد. با انجام حسابرسی مالیاتی با استفاده از شواهد کافی و قابل اطمینان، تمکین مالیاتی[2] به عنوان شاخص کارایی و اثربخشی نظام مالیاتی بهبود می‌یابد. از طرفی، مالیات، نوعی هزینه اجتماعی است و بخشی از حاکمیت مالی دولت‌ها به شمار می‌رود. بنابراین حسابرسی مالیاتی یکی از ابزارهای اعمال حاکمیت مالی دولت‌ها به شمار می‌رود که در قالب آن مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی کنترل می‌گردد. در این راستا مدیریت مالیاتی از منظر بهبود درجه تمکین مالیاتی به عنوان شاخص اثربخشی و کارایی نظام‌های مالیاتی از جمله نظام مالیات بر ارزش‌افزوده به عنوان یک نظام نوپا در کشور ایجاب می‌نماید که عوامل مؤثر بر ریسک مالیاتی[3] مؤدیان را شناسایی و اولویت‌بندی نماید تا در فرایند انتخاب مؤدیان برای حسابرسی مالیاتی مورد توجه قرارگیرند. حسابرسی مبتنی بر ریسک در سال‌های اخیر، پرچم‌دار مبارزه با فساد بوده است. مرکز ثقل حسابرسی مبتنی بر ریسک، ارزیابی درست و اصولی ریسک می‌باشد (آستن و همکاران، ۲۰۰۰). با توجه به مطالب ذکر شده، محقق بر آن شد تا پژوهشی با عنوان «ارائه الگوی شناسایی مؤدیان پرریسک در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده» انجام دهد.

## پژوهش‌های داخلی

حاجیان نژاد و دانش سرارودی (۱۳۹۸) به بررسی به تحلیل همزمان تأثیر نقد شوندگی و هزینه

1. Risk -Based Tax Audit
2. Compliac
3. Tax Risk

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

نمایندگی بر اجتناب مالیاتی، با توجه به سودآوری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته و به این نتیجه رسیده‌اند که سودآوری، قابلیت تبیین هریک از متغیرهای نقدشوندگی و هزینه نمایندگی را به عنوان متغیر درون‌زا دارد و با توجه به نتایج معادلات همزمان، نقدشوندگی بر اجتناب مالیاتی، تأثیری منفی و هزینه نمایندگی بر اجتناب مالیاتی تأثیری مثبت داشته است.

در تحقیق بحیرایی و همکاران (۱۳۹۷)، نقش نظام مدیریت استراتژیک بر افزایش درآمدهای مالیات بر اشخاص حقوقی در اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ بررسی شد. جامعه آماری مورد مطالعه، اداره کل اداره امور مالیاتی مؤدیان بزرگ در شهر تهران می‌باشند که در آن، ۱۲۰ نفر انتخاب شده‌اند. حجم نمونه از طریق نمونه‌گیری تصادفی، ۹۲ نفر انتخاب شد. روش ابزار، جمع‌آوری اطلاعات با پرسشنامه و روش جمع‌آوری، به صورت کتابخانه‌ای و میدانی است. برای تجزیه و تحلیل از روش معادلات ساختاری و نرم‌افزار PLS استفاده شد. نتایج حاکی از این است که بین تفکر استراتژیک و افزایش درآمدهای مالیاتی اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

عبدالرحیمیان و همکاران (۱۳۹۷)، پژوهشی درباره راهکارهای پیشگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده از نگاه کارشناسان امور مالیاتی در استان یزد انجام دادند. مطالعه فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده و راهکارهای پیشگیری آن، از نظر تبیین امکانات و شناخت مشکلات و نارسایی‌ها و تنگناهای آن، در فرایند طراحی، پیاده‌سازی و اجرا از اهمیت بالایی برخوردار است. تحقیق حاضر بر پایه هدف شناسایی راهکارهای پیشگیری فرار مالیاتی مؤدیان نظام مالیات بر ارزش‌افزوده از نگاه کارشناسان امور مالیاتی کشور، شکل گرفته است. روش به کارگرفته شده در این پژوهش، توصیفی پیمایشی با هدف کاربردی است که از طریق بررسی‌های میدانی انجام شده است. جامعه آماری تحقیق را ۵۰ نفر از مدیران و رؤسای حسابرسی مالیاتی در اداره امور مالیاتی و اساتید مدیریت دولت استان یزد در سال ۱۳۹۶تشکیل می‌دهند. در بخش میدانی نیز از روش پرسش‌نامه‌ای برای گردآوری داده‌ها استفاده شد.

شجاع (۱۳۹۷)، به عوامل مؤثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در مؤدیان نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در استان خراسان (رضوی، شمالی، جنوبی) می‌پردازد. جامعه آماری تحقیق از ۵۰۸۵۲ مؤدی ثبت نام شده در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در سال ۱۳۹۵ در استان خراسان می‌باشد. حجم نمونه، بر اساس فرمول کوکران، ۳۸۲ نمونه برآورد شده است. روش گردآوری

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

اطلاعات، ابزار پرسشنامه ۵ گزینه‌ای با طیف لیکرت می‌باشد که با ۲۸ سوأل، فرضیات پژوهش را به آزمون گذاشته است. برای تجزیه و تحلیل اطلاعات بدست آمده از نرم‌افزار SPSS استفاده شده است. این‌گونه نتیجه می‌شود که ارتباطات زیرساخت‌ها، مشارکت و تصمیم‌گیری، مدیریت تغییر، رهبری و روابط بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در مؤدیان نظام مالیات بر ارزش‌افزوده تأثیر دارد.

ساری و اعتمادی (۱۳۹۷)، الگویی بهینه برای کمینه‌سازی ریسک مالیاتی شرکت‌ها بر اساس مؤلفه‌های کیفیت محیط اطلاعات داخلی و با رهیافتی کاربردی از روش درخت تصمیم فازی ارائه کرده است. از طریق تبیین تفاوت مالیات ابرازی و قطعی، به عنوان ریسک مالیاتی و بر اساس نظریه عمومی اطلاعات، رابطه بین کیفیت محیط اطلاعات داخلی با ریسک مالیاتی شرکت‌ها بر اساس روش رگرسیون چند متغیره بررسی شده است. یافته‌های پژوهش با استفاده از اطلاعات ۱۳۶ شرکت طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۴ نشان می‌دهد که عدم اطمینان محیطی، ریسک مالیاتی شرکت را افزایش می‌دهد.

بزرگر و همکاران (۱۳۹۷)، به بررسی عوامل مؤثر بر عدم اجرای صحیح قانون مالیات برارزش‌افزوده در استان لرستان پرداخته‌اند. نتایج پژوهش حاکی از آن بوده که در این موارد: داشتن ذهنیت منفی نسبت به مالیات بر ارزش‌افزوده، فقدان عوامل زیرساختی مناسب و وجود اشکالات قانونی در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، بین میانگین تجربی و نظری تفاوت معناداری وجود دارد.

## پژوهش‌های خارجی

چیونگ[1] و همکاران (۲۰۲۰)، سودمندی اطلاعات مالیات معوق در پیش‌بینی پرداخت‌های مالیاتی آتی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج ایشان نشان می‌دهد که اطلاعات مالیات معوق، باعث افزایش توان پیش‌بینی پرداخت‌های مالیاتی آتی از طریق کاهش ۷۸ .۲ درصدی خطای اندازه‌گیری می‌شود. همچنین آن‌ها نشان دادند که به طور کلی اطلاعات مالیات معوق باعث کاهش متوسط خطای پیش‌بینی جریانات نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی (CFO) در اکثر صنایع مورد بررسی می‌شود.

روان و همکاران (۲۰۱۹) سعی نموده‌اند تا با استفاده از روش داده‌های بزرگ‌کلان داده مربوط

1. Cheung

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

به معاملات با اشخاص وابسته، فرار مالیاتی شرکت‌ها را کشف نمایند. نتایج نشان می‌دهد که روش ترکیبی ارائه شده از سوی نویسندگان، می‌تواند بر اساس داده‌های حاصل از معاملات با اشخاص وابسته، فرار مالیاتی شرکت‌های چینی را پیش‌بینی نماید.

گوزل[1] (۲۰۱۸)، به بررسی تأثیر ادراک عدالت مالیاتی و اعتماد به دولت بر تمکین مالیاتی، از دیدگاه ۵۰۰ حسابدار رسمی در ترکیه پرداخته است. نتایج نشان می‌دهد که درک عدالت مالیاتی، در رابطه بین اعتماد به دولت و تمکین مالیاتی، نقش واسطه دارد. همچنین اعتماد به دولت، بر درک عدالت مالیاتی تأثیر دارد.

یو و لو (۲۰۱۸) به بررسی دستاوردهای چین، در مشارکت در زنجیره‌های ارزش جهانی، از نظر تولید ناخالص داخلی در صادرات (DVA - ارزش‌افزوده داخلی) و نیز عوامل مؤثر بر سود چین پرداخته‌اند. دو مؤلفه برای بدست آوردن مقیاس تولید ناخالص داخلی در صادرات چین، در سطح کشور و بخش‌های آن، اندازه‌گیری می‌شود؛ نتایج نشان می‌دهد که هم صادرات ارزش‌افزوده و هم تولید ناخالص داخلی در صادرات چین کمتر از آمار سنتی تجارت ناخالص است.

اکگون[2] و همکاران (۲۰۱۸)، به بررسی تأثیر سودآوری بر ارزش‌افزوده بازار پرداخته‌اند. هدف از این مطالعه، بررسی تجربی رابطه بین ارزش‌افزوده اقتصادی (EVA)، بازده دارایی (ROA) و بازده سهام (ROE) با ارزش‌افزوده بازار (MVA) در بورس اوراق بهادار استانبول (BIST) است. همچنین این مطالعه، عملکرد شرکت‌های انفورماتیک و فناوری ترکیه در بحران مالی جهانی ۲۰۰۸-۲۰۰۹ را نیز بررسی کرده است. داده‌های آزمایشی از تابلویی متشکل از ۱۳ شرکت انفورماتیک و فناوری در ترکیه که در BIST ذکر شده‌اند، طی بازه ۱۰ ساله، استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌های موجود در ادبیات مورد بررسی، مدل‌های رگرسیون مختلفی با چندخطی مورد بررسی قرار گرفت. در روش تحقیق، مانند اثرات ثابت و اثرات تصادفی، به منظور آزمایش فرضیه‌های پیشنهادی ما مورد بررسی قرار گرفت. سرانجام شواهدی ارائه شده که نشان می‌دهد EVA با MVA رابطه منفی و معنی‌داری دارد، در حالی که ROA و ROE در درازمدت با MVA رابطه معنی‌داری ندارند.

1. Guzel
2. Akgun

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

## روش‌شناسی پژوهش

هدف کلی این پژوهش ارائه الگوی شناسایی مؤدیان پرریسک در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده با رویکرد ترکیبی است. پژوهش حاضر بر اساس اهداف پژوهش، از نوع کاربردی؛ روش انجام آن توصیفی-پیمایشی؛ و روش جمع‌آوری داده‌ها به صورت کتابخانه‌ای-میدانی می‌باشد. این پژوهش، در چارچوب رویکرد کیفی و با به‌کارگیری روش نظریه داده‌بنیاد انجام گرفته است. بنابراین تحلیل با «کدگذاری باز[1]» (شناسایی مقوله‌ها[2]، مشخصه‌ها[3]، و ابعاد[4]) آغاز شده، با «کدگذاری انتخابی[5]» (بررسی شرایط، راهبردها، و پیامدها) ادامه یافته، و با «کدگذاری محوری[6]» (شکل دادن نظریه حول یک مقوله) ادامه پیدا کرده است (Creswell, 1998). تهیه جامعه آماری این مطالعه، از طریق مصاحبه با کارشناسان و متخصصان نظام بوده است. به عبارت دیگر، این جامعه آماری شامل مؤدیان (اشخاص حقوقی) مشمول نظام مالیات برارزش‌افزوده در اداره کل مالیات بر ارزش‌افزوده شهر تهران می‌باشد که اطلاعات اظهارنامه‌های مالیاتی آن‌ها مورد رسیدگی قرار گرفته است و شرکت‌هایی پرریسک در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده هستند و نیز صاحب‌نظران مالیاتی، از میان افرادی که بالاترین صلاحیت اظهارنظر در حوزه مالیاتی را دارند، انتخاب شده‌اند.

ابتدا عوامل و شاخص‌های اصلی مؤدیان پرریسک در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده و ساختار مدل، به طور کلی تبیین گردید. پس از شناخت عوامل و شاخص‌های مهم شناسایی مؤدیان پرریسک، در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، این عوامل، اولویت‌بندی شدند و اهمیت متغیرهای مدل از طریق پرسش‌نامه طراحی شده مشخص شد و نتایج با روش تحلیل عاملی اکتشافی و تأییدی تحلیل شد.

## روش انتخاب مشارکت‌کنندگان

در پژوهش کیفی، نمونه‌گیری به سه روش اصلی انجام می‌شود: روش ساده، روش گلوله برفی[7]

1. Open coding
2. Categorises
3. Properties
4. Dimentions
5. Selective coding
6. Axial coding
7. Snow ball

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

و روش نمونه‌گیری نظری[1] یا مبتنی بر هدف (Coyne, 1997). در روش ساده، از موارد در دسترس و یا داوطلب استفاده می‌شود. در روش گلوله برفی، از اولین موارد انتخابی که معمولاً به روش ساده انتخاب شده‌اند، خواسته می‌شود تا اگر افراد دیگری را با تجارب مشابه می‌شناسند، برای مشارکت در پژوهش معرفی کنند. در روش نمونه‌گیری نظری یا مبتنی بر هدف، پژوهشگر می‌کوشد به صورت هدف‌دار بر مبنای اینکه چه نوع اطلاعاتی در پی یافته‌های اولیه مورد نیاز است، موارد یا مشارکت‌کنندگان‌هایی را انتخاب کند (Salsali et al., 2003). در این پژوهش از روش نمونه‌گیری نظری استفاده شده است؛ یعنی افرادی به عنوان مشارکت‌کنندگان انتخاب می‌شوند که در حوزه مالیات اشراف دارند، انتخاب می‌شود و نمونه‌گیری تا حدی ادامه می‌یابد که به اشباع نظری برسیم؛ یعنی مصاحبه با افراد بیشتر به اطلاعات جدید بیشتری نیانجامد.

## تعیین تعداد افراد مشارکت‌کننده

از آنجا که کیفیت داده‌ها بر اندازه مشارکت‌کنندگان تأثیر می‌گذارند، در پژوهش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد از نمونه‌گیری گلوله‌برفی استفاده شده است. فرایند انتخاب مشارکت‌کنندگان، فرایندی تکاملی است که به تکامل الگوها، مقوله‌ها و ابعادی که از داده‌ها نمایان می‌شوند، بستگی دارد. مشارکت‌کنندگانی که از بینش عمیق‌تری در زمینه الگوها، مقوله‌ها و ابعاد برخوردارند و علاوه بر تسلط تجربی و علمی، نسبت به موضوع مالیات، درک عمیق دارند، در بحث فرار مالیاتی و وصول مالیات عادلانه نیز سوابق بروز و کارآمدی دارند (Corbin and Strauss, 19). در این پژوهش با ۱۶ نفر از خبرگان و متخصصان حوزه مالیات مصاحبه شد که تصویری از همه الگوها، مفاهیم، مقوله‌ها، ویژگی‌ها و ابعاد مربوط به شناسایی مؤدیان پرریسک (حقوقی) در نظام مالیات را روشن ساخت. اندازه مشارکت‌کنندگان در پژوهش به این بستگی دارد که پژوهشگر می‌خواهد چه چیزی را دریابد، نتایج چگونه مورد استفاده قرار خواهد گرفت و پژوهشگر چه منابعی برای مطالعه در اختیار داشته است که در ادامه، اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان پژوهش حاضر ذکر می‌گردد.

1. Theoretical

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان پژوهش (خبرگان)

| عوامل جمعیت‌شناختی | زیرمؤلفه | تعداد | مجموع فراوانی |
|---|---|---|---|
| جنسیت | مرد | ۱۱ | ۱۶ نفر |
| | زن | ۵ | |
| سن | کمتر از ۳۰ سال | ۲ | ۱۶ نفر |
| | ۳۰ تا ۴۰ سال | ۷ | |
| | ۴۱ تا ۵۰ سال | ۴ | |
| | بالای ۵۰ سال | ۳ | |
| پست‌سازمانی | مدیران عالی | ۸ | ۱۶ نفر |
| | مدیران میانی | ۵ | |
| | کارشناسان خبره مالیات و صنعت | ۳ | |
| تحصیلات | کارشناسی و پایین‌تر | ۵ | ۱۶ نفر |
| | ارشد | ۸ | |
| | دکتری | ۳ | |
| سابقه‌کار | کمتر از ۵ سال | ۱ | ۱۶ نفر |
| | ۵ تا ۱۵ سال | ۸ | |
| | ۱۵ تا ۲۵ سال | ۵ | |
| | بالای ۲۵ سال | ۲ | |

**منبع:** یافته‌های پژوهش.

برخلاف روش‌های نمونه‌گیری احتمالی که در آن‌ها هدف، تعمیم نتایج مشارکت‌کنندگان به کل جامعه مورد پژوهش است، در روش‌های کیفی، چنین هدفی مدنظر نیست و معیار، توصیف یا تبیین یک پدیده، به مشروح‌ترین شکل ممکن است. بنابراین معیاری معرفی می‌شود که در آن، رسیدن به حداکثر اطلاعات در مورد پدیده، به عنوان نقطه پایان در نظر گرفته می‌شود. این معیار در زمینه پژوهش‌های کیفی، اشباع نامیده می‌شود. استفاده از روش اشباع داده در پژوهش‌های کیفی به عنوان استاندارد طلایی پایان نمونه‌گیری در نظر گرفته می‌شود (Rangber et al., 2012).

اشباع نظری، قضاوتی است که پژوهشگر بر اساس آن تصمیم می‌گیرد که نیاز به جمع‌آوری اطلاعات بیشتر وجود ندارد و اطلاعات جدیدی که به تعریف خصوصیات طبقه کمک کند به پژوهش وارد نمی‌شود. اما اتفاقی که در ذهن یک فرد می‌افتد را می‌توان ملاکی برای عدم

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

نیاز به داده جدید و خاتمه پژوهش دانست. هرچند بر اساس ماهیت پژوهش‌های کیفی که در آن پژوهشگر و ذهن پژوهشگر به عنوان ابزار پژوهش در نظر گرفته می‌شوند، می‌توان تکیه بر قضاوت پژوهشگر را پذیرفت، اما این مسأله ممکن است دقت پژوهش را به خطر اندازد. از این رو برخی از پژوهشگران سعی در ارائه روش‌هایی عینی‌تر داشته‌اند. روش پیشنهادی فونتانلا و همکاران (۲۰۱۱)، دارای هشت مرحله است: در مرحله اول، علاوه بر پیاده‌سازی مصاحبه به صورت متن، پیشنهاد شده که فایل صوتی هر مصاحبه نیز همراه فایل متنی حاضر باشد تا از حالات صدا، مانند تن و مکث‌های همراه با صحبت مصاحبه‌شونده نیز استفاده شود. در مرحله دوم، طبقات اولیه پس از غوطه‌ور شدن در داده‌ها شکل می‌گیرند. مرحله سوم، مرحله‌ای است که اگر تحلیل داده‌ها به صورت تیمی و جدا انجام گیرد، این تحلیل‌ها توسط یکی از اعضای تیم پژوهش در کنار هم قرار می‌گیرد و در مرحله چهارم، تم‌های مشترکی ایجاد می‌شود. در مرحله پنجم، کدگذاری انجام می‌شود و تم‌ها یا طبقات شکل می‌گیرند. نام‌گذاری، فرایندی است که در آن از اجزاء به مفاهیمی کلی‌تر و انتزاعی‌تر می‌رسیم. این روش، تا اینجای کار، کاملاً مشابه روش‌های معمول تحلیل داده‌ها است. در مرحله ششم، جدولی رسم می‌شود که هر طبقه بدست آمده در مراحل قبلی، به همراه خصوصیات یا زیرطبقاتش، به عنوان ردیف‌های آن هستند و در ستون‌ها نیز شماره مشارکت‌کنندگان پژوهش وارد شده است. در گام هفتم، اشباع هر طبقه مشخص می‌شود (Rangber et al., 2012). اعدادی که در جدول (۱) آورده شده است، مبین تعداد مفهوم جدیدی است که در آن مصاحبه، در رابطه با یک مضمون اصلی، شناسایی شده است و نشان‌دهنده این است که اولین موردی که به یک مفهوم خاص اشاره کرده، در کدام مصاحبه بوده است و مابقی کدهای دیگر مصاحبه‌ها، تنها همان مفاهیم را به طرق مختلف و با ادبیات دیگری بیان کرده‌اند. همان‌طور که مشاهده می‌شود از مصاحبه پانزدهم، مفهوم جدیدی به مضمون‌ها اضافه نشده است که این نشان‌دهنده به اشباع رسیدن داده‌ها است؛ با این وجود محقق، مصاحبه را تا ۱۶ نفر ادامه داده است.

## یافته‌های پژوهش

برای بهبود فرایند طبقه‌بندی کدها در قالب مقوله‌ها، از ابزار «مقایسه نظری» اشتراوس و کوربین (۱۹۸۹) استفاده شده است. بر این اساس، کدهای مستخرج نهایی در قالب، ۲۵ مقوله و ۵ محور اصلی دسته‌بندی شدند. مقوله‌هایی که در مراحل ابتدایی مورد تجزیه و تحلیل واقع شدند،

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

دیدگاه‌ها، تفکرات و ایده‌هایی را در ذهن محقق ایجاد کردند تا در سوأل‌ها و مصاحبه‌های بعدی مطرح کند. محقق با انجام این مصاحبه‌ها و تحلیل داده‌ها، دیدگاه و درک عمیق‌تری در رابطه با تجربه مصاحبه‌شوندگان بدست آورد. سپس بین مقوله‌ها و ویژگی‌های شناسایی شده در مرحله اولیه کدگذاری باز، حرکت رفت و برگشتی انجام شده است. مفاهیم جدیدی که در مصاحبه‌های جدید شناسایی شدند، به مقوله‌های شناسایی شده اضافه شدند تا زمانی که مقوله‌ها به حد اشباع نظری رسیدند. در صورت ضرورت، بعضی از مقوله‌ها تغییر نام پیدا کردند و ارتباط بین مقوله‌ها و مقوله‌های فرعی مختلف شکل گرفتند. دسته‌بندی و انتخاب مقولات و محورها با همکاری خبرگان حوزه مالیاتی انجام شد و هر کدام از خبرگان، به طور مستقل این امر را به انجام رساندند. پس از آن، محقق، نظرات آن‌ها را جمع‌بندی و نهایی نموده است.

**جدول ۱.** مفاهیم نهایی شده (مستخرج از مصاحبه‌ها)

| ردیف | محور | مقوله |
|---|---|---|
| ۱ | ویژگی‌های مربوط به مؤدی | نوع مالکیت شرکت (خصوصی) |
| ۲ | | نوع مالکیت شرکت (دولتی) |
| ۳ | | نوع مالکیت شرکت (عمومی) |
| ۴ | | اندازه شرکت (بر اساس میزان فروش و دارایی‌ها و...) |
| ۵ | | سابقه مؤدی |
| ۶ | | تقلب مالیاتی گذشته |
| ۷ | ویژگی فعالیت‌های مؤدی | میزان انحصاری بودن فعالیت شرکت |
| ۸ | | معامله با اشخاص وابسته |
| ۹ | | حساب‌های ارزی اعم از درآمدی و هزینه‌ای شرکت |
| ۱۰ | | ترکیب درآمدهای معاف و غیرمعاف شرکت |
| ۱۱ | | تنوع عرضه محصولات و ارائه خدمات شرکت |
| ۱۲ | | صدور صورحساب فرمت شده (نظیر قبض، آب، برق، گاز، بیمه نامه...) |
| ۱۳ | نسبت‌های مالی شرکت | نسبت جریان نقدی عملیاتی به خرید |
| ۱۴ | | نسبت جریان نقدی عملیاتی به فروش |
| ۱۵ | | نسبت‌های سودآوری (بازده دارایی، حقوق صاحبان سهام، بازده فروش) |
| ۱۶ | | نسبت خرید به فروش |

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

| ردیف | محور | مقوله |
|---|---|---|
| ۱۷ | ویژگی سیستم کنترلی مؤدی | داشتن حسابرسی داخلی |
| ۱۸ | | داشتن کمیته حسابرسی |
| ۱۹ | | قیمت‌گذاری مصوب روی کالاها و خدمات |
| ۲۰ | | نوع اظهار نظر حسابرسان صورت‌های مالی |
| ۲۱ | | اندازه حسابرس (سازمان حسابرسی و مؤسسه حسابرسی مفید راهبر، بزرگ و بقیه مؤسسات حسابرسی کوچک در نظر گرفته شود). |
| ۲۲ | | تخصص حسابرس صورت‌های مالی در صنعت |
| ۲۳ | | پذیرش در بورس و فرا بورس |
| ۲۴ | رعایت ابعاد حاکمیت شرکتی مؤدی | درصد سهامداران نهادی (مالکان بزرگ شرکت) |
| ۲۵ | | نوع فعالیت اشخاص حقوقی (تولیدی-بازرگانی-خدماتی) |

**منبع:** یافته‌های پژوهش.

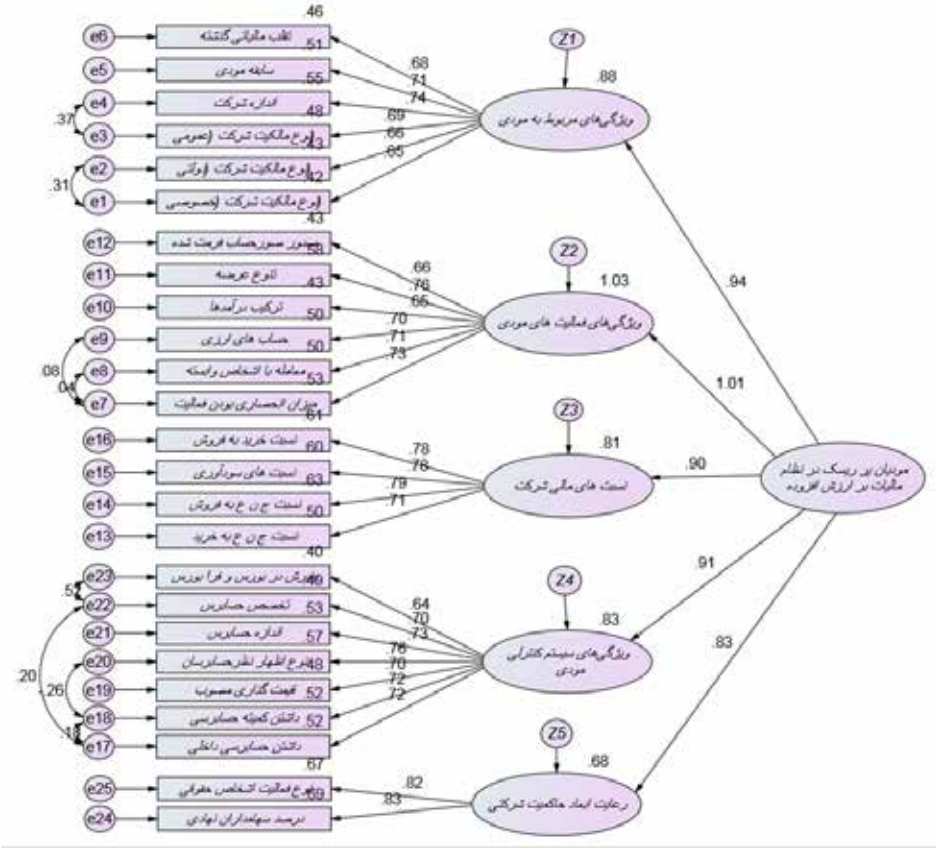
## برازش مدل شناسایی مؤدیان پرریسک در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده

از نتایج حاصل، بر مبنای نظرات و دیدگاه‌های گروه خبرگان و همچنین برازش مدل‌های اندازه‌گیری سازه‌های پژوهش، ۶ گویه ویژگی‌های مربوط به مؤدی، ۶ گویه ویژگی‌های فعالیت‌های مؤدی، ۴ گویه نسبت‌های مالی شرکت، ۷ گویه ویژگی‌های سیستم کنترلی مؤدی و ۲ گویه رعایت ابعاد حاکمیت شرکتی، نتیجه مثبت آزمون را کسب نموده‌اند. در راستای هدف پژوهش که «الگوی شناسایی مؤدیان پرریسک در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده» می‌باشد، مدل کلی پژوهش برازش داده شد و معناداری رابطه عوامل در مدل و سپس معنی‌داری گویه‌ها بررسی شد. همچنین عوامل و گویه‌هایی که آماره T آن‌ها، معنی‌دار بوده و بار عاملی آن‌ها بیش از ۰.۵ برآورد شده، به عنوان عوامل مؤثر بر شناسایی مؤدیان پرریسک در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در نظر گرفته شد و چنانچه عامل و یا گویه‌ای معنی‌دار نبود و یا بار عاملی کمتر از ۰.۵ داشت، از روند تحقیق حذف شد و مؤثر در شناسایی مؤدیان پرریسک در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، تشخیص داده نشد.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

**نمودار ۱.** برازش الگوی شناسایی مؤدیان پرریسک نظام مالیات بر ارزش‌افزوده




**منبع:** یافته‌های پژوهش.

**جدول ۲.** برازش الگوی شناسایی مودیان پر ریسک نظام مالیات بر ارزش‌افزوده

| نام شاخص | مقدار قابل قبول | مقدار ایده‌آل | نتیجه | نتیجه |
|---|---|---|---|---|
| کای اسکوئر بهینه شده (df / ۲) | $2 < \chi 2/df \leq 3$ | $0 \leq \chi 2/df \leq 2$ | ۱.۸۳۵ | ایده آل |
| نیکوئی برازش (GFI) | $.80 \leq GFI < .95$ | $.95 \leq GFI \leq 1.00$ | ۰.۸۰۴ | ایده آل |
| ریشه میانگین مربعات باقی مانده (RMR) | $0 < RMR \leq .10$ | $0 \leq RMR \leq .05$ | ۰.۰۴۷ | ایده آل |
| شاخص برازش تطبیقی (CFI) | $.90 \leq CFI < .97$ | $.97 \leq CFI \leq 1.00$ | ۰.۹۰۷ | ایده آل |
| ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA) | $.05 < RMSEA \leq .08$ | $0 \leq RMSEA \leq .05$ | ۰.۰۷۴ | ایده آل |
| شاخص برازش هنجارشده (NFI) | $.80 \leq GFI < .95$ | $.95 \leq GFI \leq 1.00$ | ۰.۸۲۸ | ایده آل |

**منبع:** یافته‌های پژوهش.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

همان‌طور که در جدول مشاهده می‌شود شاخص کای اسکوئر بهنجار یا نسبی برای مدل مورد نظر، ۸۳۵ .۱ است که مقداری مناسب و قابل قبول است. شاخص برازش تطبیقی یا CFI برای مدل مذکور، ۹۰۷ . ۰ است که با توجه به اینکه بزرگ‌تر از ۹. ۰ می‌باشد، می‌توان گفت که داده‌ها به طور خوبی برازش یافته‌اند یا به عبارت دیگر، مدل پژوهش از مدل استقلال، فاصله گرفته و به مدل اشباع نزدیک می‌شود. شاخص ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد یا RMSEA نیز در این مدل، ۰۷۴ .۰ و شاخص RMR، ۰۵۰ .۰ بدست آمده که نشان‌گر قابل قبول بودن مدل می‌باشد. مقادیر شاخص‌های GFI و NFI نیز بر برازش مطلوب و مناسب مدل دلالت دارد. بنابراین، برازش، مطلوب و مناسب است و کیفیت مدل، تأیید شده و استفاده از نتایج مدل، جایز می‌باشد. در جدول زیر، مقادیر T برای بررسی معنی‌داری ضرایب عوامل اصلی در مدل و ارزش احتمال آن ارائه شده است. اگر مقدار قدرمطلق T، متناظر با یک ضریب بزرگ‌تر از ۹۶. ۱ و ارزش احتمال، کمتر از ۰۵ .۰ باشد، آن‌گاه آن ضریب در سطح ۰۵ .۰، رابطه معناداری دارد.

**جدول۳.** نتایج معنی‌داری عوامل مؤثر در شناسایی مؤدیان پرریسک نظام مالیات بر ارزش‌افزوده

| | عوامل اصلی | بارعاملی | آماره تی | ارزش احتمال |
|---|---|---|---|---|
| مؤدیان پرریسک نظام مالیات بر ارزش افزوده | ویژگی‌های مربوط به مؤدی | ۰.۹۴۰ | ۷.۵۶۴ | <۰.۰۰۱ |
| | ویژگی فعالیت‌های مؤدی | ۰.۰۱۳ | - | <۰.۰۰۱ |
| | نسبت‌های مالی شرکت | ۰.۹۰۰ | ۸.۰۲۳ | <۰.۰۰۱ |
| | ویژگی سیستم کنترلی مؤدی | ۰.۹۱۱ | ۸.۲۳۷ | <۰.۰۰۱ |
| | رعایت ابعاد حاکمیت شرکتی مؤدی | ۰.۸۲۶ | ۸.۴۲۷ | <۰.۰۰۱ |

**منبع:** یافته‌های پژوهش.

همان‌طور که در جدول بالا دیده می‌شود، هر پنج عامل اصلی ویژگی‌های مربوط به مؤدی، ویژگی‌های فعالیت‌های مؤدی، نسبت‌های مالی شرکت، ویژگی‌های سیستم کنترلی مؤدی و رعایت ابعاد حاکمیت شرکتی دارای مقادیر T هستند که بزرگ‌تر از ۹۶. ۱ و ارزش احتمال کمتر از ۰۵ .۰ است؛ یعنی وجود این متغیرها در مدل، معنی‌دار است. همچنین بار عاملی هر پنج عامل اصلی بیش از ۵. ۰ بوده و می‌توان گفت عوامل ویژگی‌های مربوط به مؤدی، ویژگی‌های فعالیت‌های مؤدی، نسبت‌های مالی شرکت، ویژگی‌های سیستم کنترلی مؤدی و رعایت ابعاد حاکمیت شرکتی، تأثیر معنی‌داری در شناسایی مؤدیان پرریسک نظام مالیات بر ارزش‌افزوده دارند.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

در جدول زیر مقادیر T برای بررسی معنی‌داری ضرایب گویه‌های مربوط به عوامل اصلی در مدل و ارزش احتمال آن ارائه شده است.

**جدول۴.** نتایج معنی‌داری گویه‌های عوامل مؤثر در شناسایی مؤدیان پرریسک نظام مالیات بر ارزش‌افزوده

| متغیرها | | سوال‌های (شاخص‌های) پرسشنامه | بار عاملی | آماره T | P.VALUE |
|---|---|---|---|---|---|
| مؤدیان پرریسک نظام مالیات بر ارزش افزوده | ویژگی‌های مربوط به مؤدی | نوع مالکیت شرکت (خصوصی) | ۰.۶۴۷ | - | <۰.۰۰۱ |
| | | نوع مالکیت شرکت (دولتی) | ۰.۶۵۶ | ۸.۵۴۴ | <۰.۰۰۱ |
| | | نوع مالکیت شرکت (عمومی) | ۰.۶۹۴ | ۷.۳۹۰ | <۰.۰۰۱ |
| | | اندازه شرکت (بر اساس میزان فروش و دارایی‌ها و...) | ۰.۷۴۱ | ۷.۸۰۱ | <۰.۰۰۱ |
| | | سابقه مؤدی | ۰.۷۱۱ | ۷.۵۶۲ | <۰.۰۰۱ |
| | | تقلب مالیاتی گذشته | ۰.۶۷۷ | ۷.۲۶۲ | <۰.۰۰۱ |
| | ویژگی فعالیت‌های مؤدی | میزان انحصاری بودن فعالیت شرکت | ۰.۷۲۹ | - | <۰.۰۰۱ |
| | | معامله با اشخاص وابسته | ۰.۷۰۹ | ۸.۹۷۰ | <۰.۰۰۱ |
| | | حساب‌های ارزی اعم از درآمدی و هزینه‌ای شرکت | ۰.۷۰۴ | ۹.۱۰۲ | <۰.۰۰۱ |
| | | ترکیب درآمدهای معاف و غیرمعاف شرکت | ۰.۶۵۳ | ۸.۰۴۶ | <۰.۰۰۱ |
| | | تنوع عرضه محصولات و ارائه خدمات شرکت | ۰.۷۶۴ | ۹.۴۸۰ | <۰.۰۰۱ |
| | | صدور صورحساب فرمت شده (نظیر قبض، آب، برق، گاز، بیمه‌نامه...) | ۰.۶۵۷ | ۸.۰۹۷ | <۰.۰۰۱ |
| | نسبت‌های مالی شرکت | نسبت جریان نقدی عملیاتی به خرید | ۰.۷۰۶ | - | <۰.۰۰۱ |
| | | نسبت جریان نقدی عملیاتی به فروش | ۰.۷۹۴ | ۹.۱۳۵ | <۰.۰۰۱ |
| | | نسبت‌های سودآوری (بازده دارایی، حقوق صاحبان سهام، بازده فروش) | ۰.۷۷۷ | ۸.۹۵۱ | <۰.۰۰۱ |
| | | نسبت خرید به فروش | ۰.۷۸۴ | ۹.۰۲۲ | <۰.۰۰۱ |
| | ویژگی سیستم کنترلی مؤدی | داشتن حسابرسی داخلی | ۰.۷۱۹ | - | <۰.۰۰۱ |
| | | داشتن کمیته حسابرسی | ۰.۷۲۳ | ۹.۴۴۱ | <۰.۰۰۱ |
| | | قیمت‌گذاری مصوب روی کالاها و خدمات | ۰.۶۹۶ | ۸.۲۲۵ | <۰.۰۰۱ |
| | | نوع اظهارنظر حسابرسان صورت‌های مالی | ۰.۷۵۸ | ۸.۸۹۸ | <۰.۰۰۱ |

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

| متغیرها | سوال‌های (شاخص‌های) پرسشنامه | بارعاملی | آماره T | P.VALUE |
|---|---|---|---|---|
| ویژگی سیستم کنترلی مؤدی | اندازه حسابرس (سازمان حسابرسی و مؤسسه حسابرسی مفید راهبر، بزرگ و بقیه مؤسسات حسابرسی کوچک در نظر گرفته شود) | ۰.۷۲۵ | ۸.۵۷۳ | < ۰.۰۰۱ |
| | تخصص حسابرس صورت‌های مالی در صنعت | ۰.۷۰۲ | ۹.۲۸۸ | < ۰.۰۰۱ |
| | پذیرش در بورس و فرابورس | ۰.۶۳۵ | ۷.۵۱۲ | < ۰.۰۰۱ |
| رعایت ابعاد حاکمیت شرکتی مؤدی | درصد سهامداران نهادی (مالکان بزرگ شرکت) | ۰.۸۲۸ | - | < ۰.۰۰۱ |
| | نوع فعالیت اشخاص حقوقی (تولیدی-بازرگانی-خدماتی) | ۰.۸۱۶ | ۱۰.۱۱۵ | < ۰.۰۰۱ |

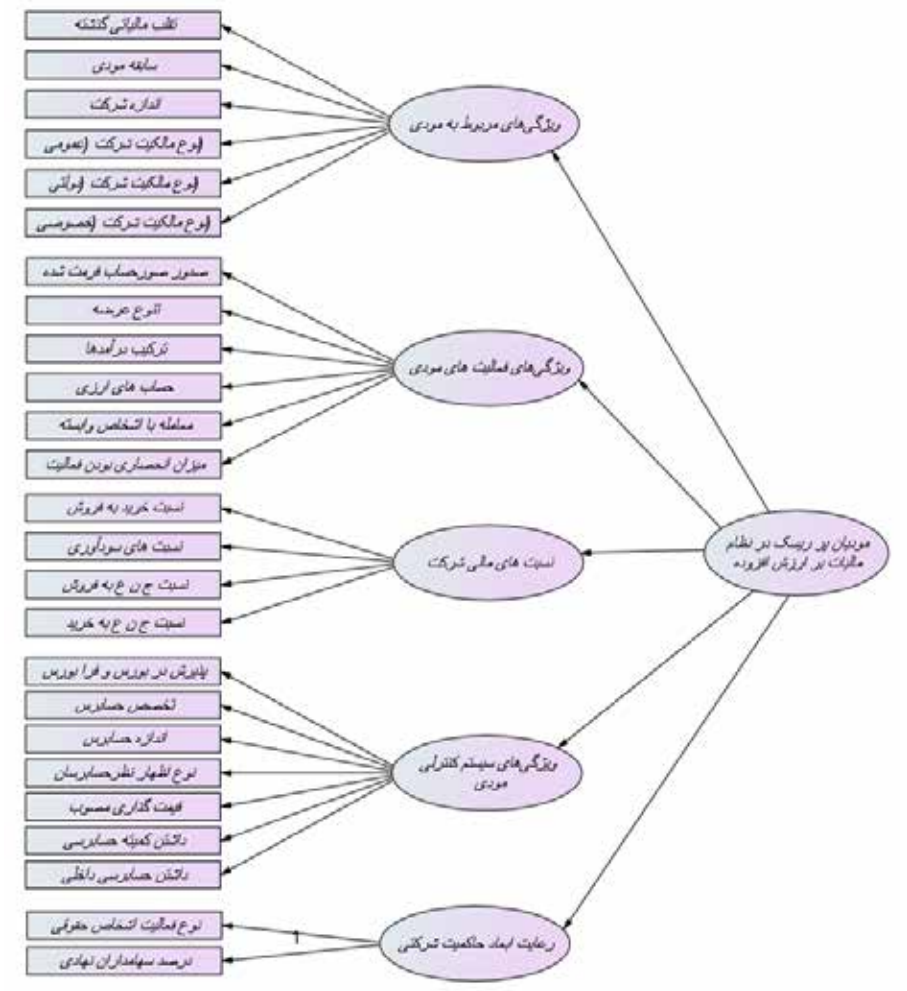
**منبع:** یافته‌های پژوهش.

همان‌طور که در این جدول دیده می‌شود، تمامی گویه‌های مربوط به هر پنج عامل اصلی ویژگی‌های مربوط به مؤدی، ویژگی‌های فعالیت‌های مؤدی، نسبت‌های مالی شرکت، ویژگی‌های سیستم کنترلی مؤدی و رعایت ابعاد حاکمیت شرکتی دارای مقادیر T هستند که بزرگ‌تر از ۱.۹۶ و ارزش احتمال کمتر از ۰.۰۵ است. این یعنی وجود این گویه‌ها در مدل معنی‌دار است. همچنین بار عاملی هر تمام گویه‌های مربوط به پنج عامل اصلی بیش از ۰.۵ بوده و می‌توان گفت تمامی گویه‌های عوامل ویژگی‌های مربوط به مؤدی، ویژگی‌های فعالیت‌های مؤدی، نسبت‌های مالی شرکت، ویژگی‌های سیستم کنترلی مؤدی و رعایت ابعاد حاکمیت شرکتی تأثیر معنی‌داری در شناسایی مؤدیان پرریسک نظام مالیات بر ارزش‌افزوده دارند. پس بنابراین با استفاده از نتایج بدست آمده الگوی شناسایی مؤدیان پرریسک در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده به صورت زیر ارائه می‌شود.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

**نمودار ۲.** الگوی شناسایی مؤدیان پرریسک نظام مالیات بر ارزش‌افزوده ارائه شده با استفاده از نتایج تحقیق




**منبع:** یافته‌های پژوهش.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

**جدول۵.** بررسی شکاف وضعیت کنونی و مطلوب گویه‌های مؤثر در شناسایی مؤدیان پرریسک

| متغیرها | سوأل‌های (شاخص‌های) پرسشنامه | نماد گویه | میانگین | | میانگین شکاف | آماره آزمون | سطح معنی‌داری |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | وضع موجود | وضع مطلوب | | | |
| ویژگی‌های مربوط به مؤدی | نوع مالکیت شرکت (خصوصی) | Q2 | ۲.۵۰ | ۳.۲۲ | ۰.۷۲ | -۶.۴۵ | <۰.۰۰۱ |
| | نوع مالکیت شرکت (دولتی) | Q3 | ۲.۷۶ | ۳.۴۸ | ۰.۷۲ | -۷.۰۸ | <۰.۰۰۱ |
| | نوع مالکیت شرکت (عمومی) | Q4 | ۳.۰۱ | ۳.۴۶ | ۰.۴۵ | -۴.۴۵ | <۰.۰۰۱ |
| | اندازه شرکت (بر اساس میزان فروش و دارایی‌ها و...) | Q5 | ۲.۶۸ | ۳.۵۲ | ۰.۸۴ | -۷.۴۵ | <۰.۰۰۱ |
| | سابقه مؤدی | Q6 | ۲.۸۲ | ۳.۵۰ | ۰.۶۸ | -۵.۸۷ | <۰.۰۰۱ |
| | تقلب مالیاتی گذشته | Q7 | ۲.۹۴ | ۳.۴۱ | ۰.۴۷ | -۴.۶۸ | <۰.۰۰۱ |
| ویژگی فعالیت‌های مؤدی | میزان انحصاری بودن فعالیت شرکت | Q8 | ۲.۸۴ | ۳.۳۰ | ۰.۴۶ | -۴.۳۰ | <۰.۰۰۱ |
| | معامله با اشخاص وابسته | Q9 | ۲.۶۶ | ۳.۳۲ | ۰.۶۵ | -۵.۶۴ | <۰.۰۰۱ |
| | حساب‌های ارزی اعم از درآمدی و هزینه‌ای شرکت | Q10 | ۲.۶۲ | ۳.۳۴ | ۰.۷۲ | -۶.۰۹ | <۰.۰۰۱ |
| | ترکیب درآمدهای معاف و غیرمعاف شرکت | Q11 | ۲.۷۳ | ۳.۳۴ | ۰.۶۱ | -۵.۸۷ | <۰.۰۰۱ |
| | تنوع عرضه محصولات و ارائه خدمات شرکت | Q12 | ۲.۶۸ | ۳.۳۵ | ۰.۶۷ | -۶.۱۷ | <۰.۰۰۱ |
| | صدور صورت‌حساب فرمت شده (نظیر قبض، آب، برق، گاز، بیمه نامه ...) | Q13 | ۲.۸۰ | ۳.۴۳ | ۰.۶۳ | -۵.۵۱ | <۰.۰۰۱ |
| نسبت‌های مالی شرکت | نسبت جریان نقدی عملیاتی به خرید | Q14 | ۲.۶۰ | ۳.۳۸ | ۰.۷۸ | -۶.۷۸ | <۰.۰۰۱ |
| | نسبت جریان نقدی عملیاتی به فروش | Q15 | ۲.۶۷ | ۳.۴۱ | ۰.۷۴ | -۶.۶۰ | <۰.۰۰۱ |
| | نسبت‌های سودآوری (بازده دارایی، حقوق صاحبان سهام، بازده فروش) | Q16 | ۲.۸۴ | ۳.۳۷ | ۰.۵۴ | -۵.۴۶ | <۰.۰۰۱ |
| | نسبت خرید به فروش | Q17 | ۲.۹۲ | ۳.۴۳ | ۰.۵۲ | -۵.۲۸ | <۰.۰۰۱ |
| ویژگی سیستم کنترلی مؤدی | داشتن حسابرسی داخلی | Q18 | ۲.۷۰ | ۳.۳۷ | ۰.۶۷ | -۶.۲۰ | <۰.۰۰۱ |
| | داشتن کمیته حسابرسی | Q19 | ۲.۶۷ | ۳.۴۹ | ۰.۸۲ | -۷.۴۰ | <۰.۰۰۱ |
| | قیمت‌گذاری مصوب روی کالاها و خدمات | Q20 | ۲.۹۱ | ۳.۳۹ | ۰.۴۸ | -۴.۹۴ | <۰.۰۰۱ |
| | نوع اظهار نظر حسابرسان صورت‌های مالی | Q21 | ۲.۹۳ | ۳.۴۸ | ۰.۵۵ | -۵.۳۰ | <۰.۰۰۱ |
| | اندازه حسابرس (سازمان حسابرسی و مؤسسه حسابرسی مفید راهبر، بزرگ و بقیه مؤسسات حسابرسی کوچک در نظر گرفته شود) | Q22 | ۲.۷۳ | ۳.۵۵ | ۰.۸۳ | -۶.۷۴ | <۰.۰۰۱ |

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

| متغیرها | سوال‌های (شاخص‌های) پرسشنامه | نماد گویه | میانگین: وضع موجود | میانگین: وضع مطلوب | میانگین شکاف | آماره آزمون | سطح معنی‌داری |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ویژگی سیستم کنترلی مؤدی | تخصص حسابرس صورت‌های مالی در صنعت | Q23 | ۲.۷۵ | ۳.۲۳ | ۰.۴۸ | -۳.۷۸ | < ۰.۰۰۱ |
| | پذیرش در بورس و فرابورس | Q24 | ۲.۷۹ | ۳.۲۵ | ۰.۴۶ | -۳.۹۳ | < ۰.۰۰۱ |
| رعایت ابعاد حاکمیت شرکتی مؤدی | درصد سهامداران نهادی (مالکان بزرگ شرکت) | Q25 | ۲.۶۲ | ۳.۲۶ | ۰.۶۴ | -۵.۳۴ | < ۰.۰۰۱ |
| | نوع فعالیت اشخاص حقوقی (تولیدی- بازرگانی- خدماتی) | Q1 | ۲.۷۴ | ۳.۲۸ | ۰.۵۴ | -۴.۳۳ | < ۰.۰۰۱ |

**منبع:** یافته‌های پژوهش.

P مقدار شکاف بین وضعیت موجود و مطلوب بدست آمده برای تمامی گویه‌های مؤثر در شناسایی مؤدیان پرریسک در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده که کوچک‌تر از سطح خطا (۰.۰۵) است، بنابراین بین وضعیت موجود و مطلوب تمامی گویه‌های مؤثر در شناسایی مؤدیان پرریسک در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده تفاوت معنی‌دار وجود دارد. همچنین با توجه به میانگین‌های گزارش شده ملاحظه می‌شود که در تمامی گویه‌ها میانگین وضعیت مطلوب بیشتر از وضعیت موجود بوده و بالاترین شکاف مربوط به اندازه شرکت (بر اساس میزان فروش و دارایی‌ها و...) و کمترین شکاف مربوط به نوع مالکیت شرکت (عمومی) بوده است. نمودار زیر، نمودار رادار وضعیت موجود و مطلوب گویه‌های مؤثر در شناسایی مؤدیان پرریسک در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نیروی انسانی را نمایش می‌دهد.

## بحث و نتیجه‌گیری

در ایران منابع اصلی تأمین درآمدهای عمومی دولت عمدتاً از دو منبع فروش نفت و درآمدهای مالیاتی تأمین می گردد و در این میان یکی از مسائل اساسی اقتصاد ایران، سهم اندک درآمدهای مالیاتی و وابستگی درآمدهای عمومی به درآمدهای نفتی می‌باشد. بنابراین اصلاح نظام مالیانی کشور به عنوان بخشی از اصلاح برنامه‌های مالی و اقتصادی کشور در دستورکار دولتمردان قرار گرفت که در این چارچوب تشکیل سازمان امور مالیاتی کشور تلاشی برای اجرای طرح

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

جامع مالیاتی و همچنین معرفی پایه‌های جدید مالیات و به طور ویژه تصویب قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و عملیاتی نمودن آن از مهر ۱۳۸۷ از مهمترین اقدامات به عمل آمده در قالب برنامه اصلاح و تحول نظام مالیاتی کشور می‌باشد. اجرای مالیات برارزش‌افزوده به عنوان یک نظام مالیاتی جدید در کشور با ساختاری متفاوت از اخذ مالیات در گذشته همراه با چالش‌هایی بوده است که یکی از این چالش‌ها شناسایی مؤدیان پرریسک مالیاتی می‌باشد. البته باید توجه داشت که در اغلب کشورها، حسابرسی ضعیف‌ترین مؤلفه این نوع نظام مالیاتی می‌باشد. در کشور ما نیز علی‌رغم صدور دستورالعمل رسیدگی و همچنین تعریف اولویت‌های حسابرسی مؤدیان مالیاتی، و با توجه به تأکید دستگاه‌های نظارتی درون و برون سازمانی مبنی بر انجام حسابرسی حداکثری مؤدیان مالیاتی به منظور کاهش امکان تقلب و فرار مالیاتی و از طرفی با توجه به کمبود منابع انسانی و همچنین تجربه اجرای سایر کشورها مبنی بر انجام حسابرسی مالیاتی صرفاً برای مؤدیان پرریسک با تأکید بر کیفیت حسابرسی به جای حسابرسی همه مؤدیان، خلأ پژوهشی محسوسی در این زمینه به چشم می‌خورد به گونه‌ای که بتوان با استفاده از راهکارهای عملی و تحقیقاتی ضمن شناسایی عوامل مؤثر بر شناسایی مؤدیان پرریسک نظام مالیاتی مدلی را ارائه نمود که ضمن انتخاب درصدی از مؤدیان برای حسابرسی از به حداقل رسیدن تقلب و فرار مالیاتی در این نظام مالیاتی اطمینان معقولی کسب نمود.

مدیریت ریسک عنصری کلیدی، مؤثر و کارآمد در مدیریت تمکین مالیاتی مؤدیان بوده و از اولویت‌های عملیاتی یک سازمان مالیاتی مدرن محسوب می‌شود. اعمال یک استراتژی تمکین توسط سازمان مالیاتی، عکس‌العمل متناسب با سطح ریسک تمکین هر مؤدی می‌باشد. سازمان مالیاتی برای شناسایی و انتخاب مؤدی جهت حسابرسی، به دلیل محدودیت منابع و تعداد بسیار زیاد مؤدیان، نیازمند روشی سیستماتیک و بر مبنای ریسک می‌باشد. در یک سیستم مدرن جهت وصول مالیات غیرممکن است که دولت تک تک مؤدیان را مورد ممیزی و رسیدگی قرار دهد و همچنین بررسی مداوم مؤدیان کم‌خطر و تمکین‌کننده، هدر دادن منابع توسط دولت می‌باشد. در یک چنین سیستمی انتخاب مؤدی جهت حسابرسی یا ممیزی بر اساس معیار ریسک مؤدی خواهد بود. در نتیجه برنامه‌ریزی حسابرسی با توجه به طبقات مختلف ریسک مؤدیان انجام خواهد شد. در یک سیستم نمره‌دهی ریسک از مشخصات و ویژگی‌های مؤدی جهت شناسایی و ارزیابی ریسک تمکین استفاده می‌شود. سیستم، ریسک اطلاعات و نحوه رعایت و تمکین مؤدی را مورد تجزیه‌وتحلیل قرار می‌دهد. چنانچه ریسک از آستانه از پیش تعیین شده پایین‌تر باشد، یک ارزیابی خودکار انجام پذیرفته و برگ تشخیص صادر می‌گردد

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

و چنانچه بیش از آستانه باشد، مؤدی برای حسابرسی و بازنگری به صورت دستی انتخاب می‌گردد و پس از حسابرسی و بررسی‌های لازم برگ تشخیص صادر و ابلاغ می‌شود.

اگر حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده به قدر کافی کارآمد نباشد عملکرد تشکیلات مالیاتی بی‌اثر 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 ارزش‌افزوده، باعث ضعف کلی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده خواهد شد. برای کاهش شکاف میان مالیات گزارش شده از طرف مؤدیان و مالیات قانونی، لازم است یک برنامه حسابرسی کامل و کارآمد پیش‌بینی 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 اجرایی آن دارد، بر این اساس شناسایی این چالش‌ها و مشکلات و رتبه‌بندی آن‌ها و همچنین ارائه راهکارهایی جهت از پیشروی برداشتن آن‌ها ضروری به نظر می‌رسد.

عبدی و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی حسابرسی مالیاتی در ارزش‌افزوده در ایران و سایر کشورها پرداخته‌اند و بدون ارائه مدل یا فرضیه‌ای خاص، صرفاً به صورت چالش موانع استقرار نظام مالیات بر ارزش‌افزوده را بررسی و با سایر کشورها مقایسه نموده‌اند. در حالی که در این تحقیق ما ضمن شناسایی موانع و چالش‌های استقرار نظام مالیاتی در ایران به دنبال ارائه مدلی جهت طبقه‌بندی 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 برزگری خانقاه و فیض‌پور (۱۳۹۷) 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 شده است.

## تعارض منافع

این پژوهش تعارض منافع ندارد.

## سپاسگزاری

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

**ORCID**

Sasan Mehrani https://orcid.org/0000-0001-8540-6402
Ali Salehi https://orcid.org/0009-0003-4355-1793
Yaser Valizadeh https://orcid.org/0009-0000-9310-7015

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

## منابع


۱. بحیرایی، سارا. (۱۳۹۷). نقش نظام مدیریت استراتژیک بر افزایش درآمدهای مالیات بر اشخاص حقوقی در اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ (پایان‌نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه آزاد اسلامی، شهریار.

۲. بزرگری خانقاه، جمال، و قدک فروشان، مریم. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش مطالعه موردی: استان لرستان. تحقیقات مالی، ۲۲(۲)، ۲۶۶ - ۲۹۶.

۳. توکل، محمد. (۱۳۹۰). فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین المللی مالیاتی انگلیسی به فارسی و فارسی به انگلیسی (چاپ دوم). تهران: انتشارات دانشکده امور اقتصادی.

۴. جباری، حسین، و کوشافر، ابوالفضل. (۱۳۹۳). ارزیابی عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه تخصصی مالیات، ۱۸، ۸۱ - ۹۸.

۵. حاجیان نژاد، امین، و دانش سرارودی، سید رسول. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر هزینه نمایندگی و نقدشوندگی بر اجتناب مالیاتی از طریق سودآوری. دانش حسابداری، ۱۰(۳۶)، ۱۱۵ - ۱۳۶.

۶. خبازاده، محمداسماعیل، و جهانشاد، آزیتا. (۱۳۹۹). نسبت‌های سودآوری و ویژگی‌های مؤدیان در سیستم حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده مبتنی بر ریسک. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، ۱۳۲-۱۶۲.

۷. ساری، محمد، و اعتمادی، حسین. (۱۳۹۷). ارائه الگویی بهینه برای کمینه‌سازی ریسک مالیاتی شرکت‌ها بر اساس مؤلفه‌های کیفیت محیط اطلاعات داخلی رهیافتی کاربردی از روش درخت تصمیم فازی. دانش حسابداری مالی، ۵(۴)، پیاپی ۱۹، ۱- ۲۰.

۸. شجاع، صادق. (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در مؤدیان نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در استان خراسان (رضوی، شمالی، جنوبی). دوازدهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

۹. عبدی، محمدرضا، رسولی شمیرانی، رضا، و امیری، مجتبی. (۱۳۹۳). حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، با تأکید بر ریسک حسابرسی. پژوهشنامه مالیات، ۲۳، ۶۷ - ۹۰.

۱۰. عبدالرحیمیان، محمدحسین، و کمالیان، مهدیه. (۱۳۹۷). راهکارهای پیشگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده از نگاه کارشناسان امور مالیاتی (مطالعه موردی: استان یزد). چهارمین سمپوزیوم بین المللی علوم مدیریت، مؤسسه آموزشی عالی مهر اروند و مرکز راهکارهای دستیابی به توسعه پایدار، تهران، ایران.

۱۱. ضیایی بیگدلی، محمدتقی، و طهماسبی بلداجی، فرهاد. (۱۳۸۳). مالیات بر ارزش‌افزوده: مالیاتی مدرن. تهران: انتشارات پژوهشکده امور اقتصاد.

۱۲. موسوی جهرمی، یگانه. (۱۳۹۵). راه‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده و راهکارهای جلوگیری از آن. تهران: پژوهشکده امور اقتصادی.

۱۳. معاونت مالیات بر ارزش‌افزوده. (۱۳۹۵). مبانی محاسباتی مالیات بر ارزش‌افزوده. تهران: دفتر انتشارات و مطالعات توسعه‌ای.


[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]

## References


1. Akgun, A. I., Samiloglu, F., & Oztop, A. O. (2018). The Impact of Profitability on Market Value Added: Evidence from Turkish Informatics and Technology Firms. *International Journal of Economics and Financial Issues, 8*(4), 105-113.
2. Hamedian, H., Rahdarian, A., & Kavyani, M. (2014). Information Content of Income, Tax Avoidance, and Taxable Income Management. *Accountancy Business and the Public Interest*, *13*(1), 1-21.
3. Gozel. (2018). The Impact of Tax Justice Perceptions and Government Confidence on Tax Compliance in Turkey. *Journal of Development Economics, 59*, 155-192.
4. Yu, C., & Luo, Z. (2018). What are China's Real Gains within Global Value Chains? Measuring Domestic Value Added in China's Exports of Manufactures. *China Economic Review, 47*, 263-273.


**استناد به این مقاله:** مهرانی، ساسان، صالحی، علی، و ولی‌زاده، یاسر. (۱۴۰۴). ارائه الگوی شناسایی مؤدیان پرریسک در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده با رویکرد ترکیبی. پژوهشنامه مالیات، ویژه‌نامه همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ۲۹۷ - ۳۲۸.

Journal of Tax Research is licensed under a Creative Commons Attribution-Noncommercial4.0 International License.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-24 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.0.295 ]