



## طراحی و اعتبارسنجی مدل انتخاب مؤدیان در حسابرسی مبتنی بر ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های با ریسک بالا

اردشیر بورد<sup>۱</sup>

نگار خسروی پور<sup>۲</sup>

علی اسماعیل زاده مقری<sup>۳</sup>

فرزانه حیدرپور<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۴/۱۹

### چکیده

هدف از این مقاله طراحی مدل انتخاب مؤدیان در نظام مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های ریسک بالا با روش تلفیقی دلفی و فرآیند تحلیل شبکه‌ای بوده است. روش تحقیق حاضر، از نظر هدف از نوع توسعه‌ای و کاربردی و در حیطه پیمایشی است. جامعه آماری تحقیق شامل ۲۷ شرکت از بین ۴۲ شرکت (مودی) با در نظر گرفتن مودیان اشخاص حقوقی موضوع تبصره ۲ ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۰۲/۱۷ در کل کشور با داشتن اظهارنامه مالیاتی در طی سال‌های شمسی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۷، به عنوان شرکت‌های ریسک بالا بودند. به منظور طراحی و اعتبارسنجی مدل انتخاب مودیان از تکنیک دلفی و فرآیند تحلیل شبکه‌ای ANP استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان داد شاخص‌های ثبت‌نام، تسلیم به موقع اظهارنامه، سوابق حسابرسی (عدم تطابق اطلاعات خرید و فروش فصلی)، سوابق حسابرسی و پرداخت، به عنوان شاخص‌های ریسک عدم تمکین مؤدیان در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران در شرکت‌های با ریسک بالا، در مدل انتخاب مودیان می‌باشند که اولویت این شاخص‌ها به ترتیب تسلیم اظهارنامه، سوابق حسابرسی (عدم ارائه فهرست خرید و فروش فصلی)، سوابق حسابرسی (عدم تطابق فهرست خرید و فروش فصلی)، پرداخت و ثبت نام می‌باشد. بنابراین باید اذعان داشت که اظهارنامه مالیاتی در انتخاب مودیان بر ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌بایست بیشتر مورد توجه قرار گیرد.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی مبتنی بر ریسک، ریسک مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده.

۱- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران ardeshir.bovard@outlook.com

۲- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)، پست الکترونیک: N\_khosravipour@yahoo.com

۳- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران alies35091@gmail.com

۴- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران fheidarpoor@yahoo.com

## مقدمه

توزیع دریافت می‌شود. این مالیات در واقع نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر قیمت فروش است که بار مالیاتی آن بر دوش مصرف‌کنندگان نهایی است و بر اساس درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از زنجیره تولید- توزیع اخذ می‌شود (فرزینی، ۱۳۹۸). فعالان اقتصادی که واجد شرایط مراحل اول تا ششم ثبت نام و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بوده‌اند، حتی در صورت انطباق با شرایط مشمولیت مرحله هفتم ثبت نام این نظام مالیاتی جزو مودیان مشمول مراحل قبلی ثبت نام و اجرای قانون محسوب و مکلف به اجرای مقررات از تاریخ شمول فراخوان مربوط از جمله وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده از خریداران، ارائه اظهارنامه و واریز مالیات و عوارض بر ارزش افزوده به حساب‌های تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشند. باید توجه داشت که معافیت‌های قانون ارزش افزوده همچنان به قوت خود باقی است (نظری، ۱۳۹۷). سازمان امور مالیاتی با اجرای مرحله‌ای قانون مالیات بر ارزش افزوده سعی در نوسازی نظام مالیاتی و توسعه عدالت مالیاتی داشته است. اجرای منظم و هدفمند، اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی مداوم از طریق رسانه‌های محیطی، جمعی و نوین، شناسایی فرصت‌ها و چالش‌های هر مرحله و اصلاح گام‌های بعدی از جمله اقدامات این حوزه بوده است. با اجرای مرحله هفتم مالیات بر ارزش افزوده گامی دیگر برای مشارکت شهروندان در تأمین منابع عمومی برداشته شده است (دارابی، ۱۳۹۷). مشکلات موجود در سیستم مالیاتی ایران، مسئولان را بر آن داشت تا تمهیداتی جدی در

اطمینان از انطباق اطلاعات ارایه شده مودیان با سایر بانک‌های اطلاعاتی متصل به سامانه‌های مالیاتی برای مدیریت و کنترل ریسک فرار یا اجتناب مالیاتی ضرورت دارد. انجام حسابرسی باعث ایجاد هزینه برای سازمان امور مالیاتی و همچنین برای فعالان اقتصادی خواهد شد. ممیزی یک روش بسیار خوشایند برای مالیات‌دهندگان نخواهد بود و از طرفی بار مالی هزینه‌ای برای اقتصاد کشور دارد. سازمان امور مالیاتی می‌بایست با استفاده از روش‌های نوین مدیریت ریسک با توجه به منابع محدود خود حداکثر بهره‌وری در عملکرد و تمکین مالیاتی را به دست آورد، در این مسیر با جلوگیری از فرار مالیاتی مودیان سعی در انطباق اطلاعات مالیات‌دهندگان با بانک‌های اطلاعاتی بیرونی در دسترس خود نموده و با حداقل هزینه حداکثر درآمد مالیاتی را کسب نماید. تحقیق حاضر سعی دارد با بررسی تجارب سایر کشورها در زمینه مدیریت ریسک مودیان و تحلیل معیارهای معین ریسک در انتخاب مودیان برای حسابرسی موضوع تبصره (۲) ماده (۲۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان دامنه تحقیق خود انتخاب نموده و مدل انتخاب مودیان برای حسابرسی را طراحی، سپس با توجه به داده‌های موجود در معاونت مالیات بر ارزش افزوده و ادارات کل مالیات بر ارزش افزوده مدل طراحی شده را اعتبارسنجی نماید. این مدل به عنوان یک مدل الگو برای سایر موارد مورد نیاز سازمان امور مالیاتی ایران در خصوص مدیریت عدم تمکین مالیاتی و انتخاب مودیان برای حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد (برزگری و همکاران، ۱۳۹۹).

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات است که از ارزش افزوده بنگاه‌ها در مراحل مختلف زنجیره تولید

خصوص نظام مالیاتی<sup>۱</sup> بیاندهند. مشکلاتی از قبیل ایرادات، ناهمسانی سیاست‌ها، نظام‌ها و فرایندهای ناکارآمد مالیاتی، عدم وجود دید یکپارچه به مودیان مالیاتی<sup>۲</sup> و اطلاعات ایشان، دانش ناکافی مودیان، افزایش فرارهای مالیاتی و کاهش درآمدها گردیده است. لذا با توجه به نواقص و کاستی‌های موجود در اطلاعات، فرایندها، اجرا و قوانین موجود نظام مالیاتی، اهمیت اجرای طرح جامع مالیاتی<sup>۳</sup> را ایجاب نموده است (دستگیر و همکاران، ۱۳۹۲).

در سال‌های اخیر، سیاست‌گذاران مالیاتی به اهمیت تدوین استراتژی‌های مدیریت ریسک مودیان و افزایش تمکین مالیاتی داوطلبانه پی برده‌اند. بنابراین، ترویج داوطلبانه تمکین مالیاتی مستلزم وجود یک سیستم ارزیابی ریسک خودکار است که در آن مالیات‌دهندگان بر اساس معیارهای تعریف شده معینی رتبه‌بندی شده و میزان ریسک عدم تمکین آنها مورد ارزیابی قرار گیرد. در حال حاضر بدلیل عدم استفاده از مدیریت ریسک در حسابرسی مالیاتی در ایران ارزیابی درستی از میزان ریسک مودیان صورت نگرفته و با صرف هزینه‌های سنگین حسابرسی تمام مودیان را در استراتژی خود قرار داده است که بدلیل محدودیت نیروی انسانی، حسابرس مالیاتی و سایر امکانات لازم عملاً برنامه حسابرسی تمام مودیان هیچ‌گاه تحقق نیافته و همواره تعدادی از مودیان در برنامه حسابرسی قرار نگرفته‌اند. سیاست مالیاتی فعلی باعث افزایش هزینه‌های وصول مالیات و در مواردی عدم تحقق درآمدهای مالیاتی شده است. از طرفی میزان فرار مالیاتی مودیان پریسک در شرایط نبود نظام مدیریت ریسک و عدم تمرکز حسابرسان بر اینگونه مودیان بطور طبیعی افزایش یافته است. با توجه به وظایف و مسئولیت‌های

سازمان امور مالیاتی کشور درخصوص کاهش هزینه‌های وصول و افزایش درآمدهای مالیاتی در مقابل درآمدهای نفتی کشور ضرورت مطالعه روش‌های نوین کاربردی به‌منظور توسعه رویکردهای مدرن برای حسابرسی مالیاتی بر اساس مدیریت ریسک احساس می‌شود. بنابراین، تأثیر حسابرسی مالیاتی به طور قابل توجهی بستگی به استراتژی انتخاب مؤدیان پریسک و با ریسک متوسط دارد، تمرکز حسابرسی مالیاتی بر مؤدیان پریسک باعث بهبود نتایج عملکرد سازمان و کاهش هزینه‌های وصول مالیات خواهد شد. این تحقیق با توجه به اهمیت فوق‌العاده مالیات بر ارزش افزوده در سیستم مالیاتی کشور ایران، درصدد طراحی مدلی جهت انتخاب مؤدیان برای حسابرسی مالیاتی (در بین اشخاص حقوقی) می‌باشد. در واقع این تحقیق می‌خواهد با پارامترهای علمی به مدلی دست پیدا کند که جهت حسابرسی مالیاتی بتوان از این مدل استفاده نمود و به جای انتخاب تصادفی شرکت‌ها جهت حسابرسی و مقایسه مالیات ابرازی و تشخیصی، انتخاب بر مبنای مدل علمی و نرم افزاری (در بین مؤدیانی که ضریب بالاتری از اجتناب و فرار مالیاتی داشته باشند) صورت گیرد. همچنین در ادامه ساختار مقاله به اینصورت تنظیم شده است که در بخش دوم مبانی نظری شامل تئوری‌های مطرح و نتایج مطالعات تجربی صورت گرفته در ارتباط با موضوع ارائه شده است. در بخش سوم مدل، روش تحقیق و آزمون‌های مورد استفاده بیان شده است. بخش چهارم نیز به نتایج آزمون‌ها و برآورد مدل اختصاص یافته است. در بخش پنجم خلاصه و نتیجه‌گیری ارائه می‌گردد.

<sup>3</sup> Comprehensive tax plan

<sup>1</sup> Tax system

<sup>2</sup> Tax payers

مبانی نظری و مروری بر پیشینه

مالیات‌ها بخش عمده‌ای از درآمدهای هر دولتی را تشکیل داده و یک منبع پایدار درآمدی را فراهم می‌کنند. در این راستا ترویج تمکین داوطلبانه<sup>۱</sup> پرداخت مالیات‌ها نیاز به توسعه رویکردهای نوین مبتنی بر مدیریت ریسک و در جهت مقرون به صرفه بودن درآمدهای حاصله دارد. تمکین داوطلبانه از طریق سیستم خوداظهاری به دست می‌آید که در آن مؤدیان<sup>۲</sup> تعهدات مالیاتی خود را بدون مداخله مقامات مالیاتی انجام می‌دهند. در این رویکرد مؤدیان به طور داوطلبانه و به دقت اظهارنامه‌های مالیاتی خود را برای شناسایی تمام بدهی‌های مالیاتی تکمیل می‌کنند و این اظهارنامه‌ها را جهت پرداخت تسلیم می‌کنند. وقتی که این اتفاق نمی‌افتد، اداره مالیاتی عملیات اجرایی مناسب را از جمله حسابرسی مالیاتی اعمال می‌کند. برخلاف انتظار معمول، تمرکز اصلی یک سیستم نوین مالیاتی که بر پایه خوداظهاری و تمکین مالیاتی داوطلبانه استوار است، جمع آوری مالیات‌ها نیست، بلکه در آن تعهدات مالیاتی به وسیله خود مؤدیان ارزیابی می‌شود و از طریق بانک پرداخت می‌گردد. در این حالت وظیفه اصلی سازمان مالیاتی: الف) مدیریت تمکین مالیاتی به منظور شناسایی و جلوگیری از رفتار مجرمانه؛ ب) ارائه خدمات و آموزش به منظور کمک به مؤدیان جهت انجام تعهدات مالیاتی‌شان با سهولت و کمترین پیچیدگی و تمکین مالیاتی می‌باشد. اما ترویج تمکین داوطلبانه نیاز به توسعه رویکردهای نوین مبتنی بر مدیریت ریسک به منظور ارتقاء هزینه‌ی اثر

بخشی در وصول درآمدها دارد که بدین منظور نیاز است عوامل مؤثر بر ریسک تمکین مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته و در جهت حسابرسی مبتنی بر ریسک به این عوامل توجه گردد. این تحقیق با توجه به اهمیت فوق العاده مالیات بر ارزش افزوده در سیستم مالیاتی کشور ایران، درصدد طراحی مدلی جهت انتخاب مؤدیان برای حسابرسی مالیاتی (در بین اشخاص حقوقی) می‌باشد. در واقع این تحقیق می‌خواهد با پارامترهای علمی به مدلی دست پیدا کند که جهت حسابرسی مالیاتی بتوان از این مدل استفاده نمود و به جای انتخاب تصادفی شرکت‌ها جهت حسابرسی و مقایسه مالیات ابرازی و تشخیصی، انتخاب بر مبنای مدل علمی و نرم افزاری (در بین مؤدیانی که ضریب بالاتری از اجتناب و فرار مالیاتی داشته باشند) صورت گیرد. در ادامه به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهشی پرداخته می‌شود.

#### بررسی ضرورت حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده

انگیزه افراد و شرکت‌ها که منجر به اجتناب مالیاتی، فرار مالیاتی و تأخیر در پرداخت مالیات می‌گردد، بسیار متنوع است. در نتایج حاصل از یک برنامه شناخته شده حسابرسی - برنامه تحقیق ملی انجام شده توسط خدمات درآمد داخلی آمریکا (IRS)؛ شکاف مالیاتی (مالیاتی که داوطلبانه یا به موقع پرداخت نشود) را ۳۴۵ میلیارد دلار در سال ۲۰۱۰ تخمین زده است. این مقدار تقریباً ۳/۲٪ از تولید ناخالص ملی برای آن سال است. اگر چه تجزیه و تحلیل در کشورهای دیگر به دلایل متعددی از جمله

2. Tax payers

1. Voluntary Compliance

محدودیت منابع و عدم انتشار نتایج بررسی محدود است، اما شکاف مالیاتی تخمین زده شده قابل توجه است. بنابراین حسابرسی مالیاتی در منابع مختلف مالیاتی از جمله مالیات بر ارزش افزوده دارای اهمیت می‌باشد و مستلزم تدوین یک طرح حسابرسی مؤثر می‌باشند (فانیش<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱). همانند دیگر انواع مالیات‌ها فرار از مالیات بر ارزش افزوده نیز امکان پذیر است. ایجاد طرح‌های حسابرسی مؤثر برای شناسایی و مجازات شرکت‌هایی از قوانین و مقررات بر ارزش افزوده تمکین نمی‌کنند، نقش اساسی و حساسی دارد. به طور معمول رایج‌ترین موارد فرار از مالیات بر ارزش افزوده مشابه روش‌های فرار از مالیات بر فروش است و شامل عدم ثبت نام شرکت‌ها، کم‌نمایی دریافتی‌های ناخالص، سوء استفاده مشابه روش‌های فرار از مالیات بر فروش است و شامل عدم ثبت نام شرکت‌ها، کم‌نمایی دریافتی‌های ناخالص سوء استفاده از تعدد نرخ‌ها و عدم پرداخت مالیات دریافتی از مشتریان به مراجع مالیاتی می‌شود. با وجود این، تقلب در مالیات بر ارزش افزوده شاید پیچیده‌تر از دیگر مالیات‌های غیر مستقیم باشد. برخی تقلب‌های ویژه مالیات بر ارزش افزوده عبارتند از کاربرد صورتحساب‌های جعلی برای سوء استفاده از سیستم اعتبار، گزارش دادن فروش داخلی به جای صادرات به منظور بهره‌برداری از نرخ صفر و مطالبه اعتبار مالیات بر ارزش افزوده برای خریدهای محروم از اعتبار. در صورت عدم برخورد مناسب با این نوع تقلب‌ها به ویژه در موارد سوء استفاده از مکانیسم اعتبار و سیستم استرداد چه بسا کل سیستم مالیات بر ارزش افزوده آلوده گردد. روشن‌ترین پیامدهای

حسابرسی غیر مؤثر، افت تمکین از مالیات بر ارزش افزوده و از دست رفتن اعتبار و عدم اطمینان نسبت به تشکیلات مالیاتی است. حتی در صورت تمهید مجازات‌های قانونی کافی، چنانچه مؤدیان احتمال چندان را برای حسابرسی خود احساس نکنند، نمی‌توانند مانع از کم‌نمایی آن‌ها در بدهی مالیاتی‌شان شد. زمانی می‌رسد که شرکت‌های درستکار در می‌یابند از عهده رقابت با شرکت‌های دائماً گریزان از مالیات بر ارزش افزوده بر نمی‌آیند و شاید آن‌ها نیز به نوبه خود تصمیم به کم‌نمایی در بدهی مالیاتی خود بگیرند (جاچ<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱). با در نظر گرفتن موارد امکان تقلب و کم‌نمایی در حوزه مالیات بر ارزش افزوده و همچنین مشاهده موارد یاد شده در تجربه اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور در ده سال اخیر، ارائه مدل مناسب برای حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و با تأکید بر ریسک حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن و مدیریت این ریسک یک ضرورت غیر قابل اجتناب می‌باشد.

#### حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک اشخاص حقوقی

یکی از جنبه‌های طراحی استراتژی حسابرسی، روش مورد استفاده برای انتخاب مودی می‌باشد. مهم‌ترین روش‌های مورد استفاده توسط سازمان مالیاتی کشورها جهت انتخاب مودیان برای حسابرسی می‌تواند به سه روش غربالگری فردی (انتخاب دستی)، انتخاب تصادفی و انتخاب مبتنی بر ریسک باشد. مدیریت ریسک عنصری کلیدی، موثر و کارآمد در مدیریت تمکین مالیاتی مودیان بوده و از اولویت‌های عملیاتی یک سازمان مالیاتی مدرن

کارکرد ارزیابی ریسک از کارکرد اجرای حسابرسی تفکیک می‌گردد (السن و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲).

سازمان مالیاتی باید حسابرسی را برای مودیان با ریسک بالا استفاده نماید و این تمرکز، به احتمال زیاد درآمدهای بیشتری را در پی خواهد داشت و مسلماً عامل بازدارنده قوی برای متخلفان خواهد بود. در چنین سیستمی انتخاب مودی جهت حسابرسی یا ممیزی بر اساس معیار ریسک مودی خواهد بود. در نتیجه برنامه‌ریزی حسابرسی با توجه به طبقات مختلف ریسک مودیان انجام خواهد شد. در یک سیستم نمره دهی ریسک از مشخصات و ویژگی‌های مودی، جهت شناسایی و ارزیابی ریسک تمکین استفاده می‌شود. سیستم، ریسک اطلاعات و نحوه رعایت و تمکین مودی را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد. چنانچه ریسک از آستانه از پیش تعیین شده پائین‌تر باشد، یک ارزیابی خودکار انجام پذیرفته و برگ تشخیص صادر می‌گردد و چنانچه بیش از آستانه باشد، مودی برای حسابرسی و بازنگری به صورت دستی انتخاب می‌گردد (انتخاب جهت حسابرسی مبتنی بر ریسک) و پس از حسابرسی و بررسی‌های لازم، برگ تشخیص صادر و ابلاغ می‌شود (سازمان مالیاتی ایران و ۱۳۹۰). اندازه مودیان یکی از عوامل موثر بر ریسک آن‌ها می‌باشد. طبقه‌بندی مودیان بر اساس اندازه اولین گام حساس در تحلیل محیط ریسک و در نتیجه مدیریت ریسک می‌باشد. در واقع شناسایی طبقات مختلف مودیان اجازه میدهد تا مقامات مالیاتی، استراتژی‌های موثر و هدف‌مندی برای تمکین مالیاتی ارائه دهند و در

به حساب می‌آید. اعمال یک استراتژی تمکین توسط سازمان مالیاتی، عکس‌العمل متناسب با سطح ریسک تمکین هر مودی می‌باشد (نظیر مکاتبه، اخطار، اعتماد به خود اظهاری، حسابرسی محدود و حسابرسی جامع). بسیاری از سازمان‌های مالیاتی استراتژی‌های حسابرسی خود را بر پایه روش‌های نمره دهی بر مبنای ریسک توسعه داده‌اند. به دلیل محدود بودن منابع دولت و تعداد بسیار زیاد مودیان (بالاخص موسسات کوچک و متوسط)، سازمان مالیاتی برای شناسایی و انتخاب مودی جهت حسابرسی، نیازمند روشی سیستماتیک و بر مبنای ریسک می‌باشد (سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، ۲۰۰۴). دولت نمی‌تواند تک‌تک مودیان را مورد ممیزی و رسیدگی قرار دهد و همچنین بررسی مداوم مودیان کم‌خطر و تمکین‌کننده، هدر دادن منابع توسط دولت می‌باشد. به نوعی می‌توان گفت هزینه فرصت از دست رفته برای یک چنین بررسی‌هایی بسیار بالا است، بنابراین منابع باید برای مودیانی که پتانسیل ایجاد درآمد و سود بالایی دارند، صرف گردد. سازمان مالیاتی باید با هزینه-منفعت نمودن روش‌ها و تکنیک‌های خود ۱- تمکین مالیاتی توسط مودیان را به‌منظور نارسایی و پیشگیری از رفتار مجرمانه مدیریت نماید؛ و ۲- بوسیله ارائه خدمات و آموزش مناسب، مودیان را در تمکین و پرداخت تعهدات مالیاتی‌شان کمک نماید. چنین سیستم مدرنی بر پایه خوداظهاری و تمکین داوطلبانه توسط مودیان پایه ریزی شده است و

<sup>1</sup>. Elsan et al

مودیان انصاف را در الف) سطح مالیات پرداختی ب) رفتار سازمان مالیاتی با مودی در مقایسه با دیگر مودیان یا به عبارتی، تبعیض مالیاتی و ج) نحوه استفاده از وجوه عمومی توسط دولت، ارزیابی می‌نمایند. عامل آخر به طور بالقوه در کشورهای با سطوح پائین حاکمیت دولت و درجه قابل توجهی از فساد، قوی عمل می‌نماید.

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

— رتبه بندی مؤدیان بر اساس ریسک تمکین استفاده از تکنیک‌های جدید داده کاوی امکان تعیین رتبه بندی مؤدی از لحاظ ریسک را بر اساس داده‌های دریافتی فراهم نموده است. در واقع در این روش بر اساس داده‌های مؤدی همانند اندازه، نوع صنعت، تاریخچه تمکین یا عدم تمکین و سایر اطلاعات و همچنین بر اساس دانش و تجربه به دست آمده از حسابرسی‌های قبلی و طراحی مدل پیش

نتیجه بتوانند عکس‌العمل متناسب با سطح ریسک هر مودی را نشان داده و بهترین پاسخ برای خدمات مورد نیاز مودیان را فراهم نمایند. در مورد شرکت‌های بزرگ مالیاتی، که با وجود تعداد اندک به طور متوسط در حدود ۷۰ تا ۸۰ درصد مالیات پرداختی را دارند و شرکت‌های کوچک با وجود تعداد زیاد آنها، پرداخت مالیاتی کم‌تری دارند، لذا حسابرسی مالیاتی در این دو نوع شرکت متناسب با سطح ریسک آنها، متفاوت خواهد بود. شرکت‌های بزرگ توسط مدیران حرفه‌ای اداره شده و مقررات مالی سختگیرانه بوده و قوانین و مقررات خاص خود را دارا می‌باشند و اغلب دارای سیستم حاکمیت شرکتی قوی‌تری می‌باشند (خباززاده و چهان‌شاد، ۱۳۹۹). حاکمیت شرکتی در سیاست‌های مالیاتی ایفای نقش می‌نماید و در خصوص ارتباط بین مالیات و حاکمیت شرکتی، می‌توان این‌گونه نتیجه گرفت که شرکت‌ها تمایل به کاهش بدهی مالیاتی خود دارند (تیموتی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰).

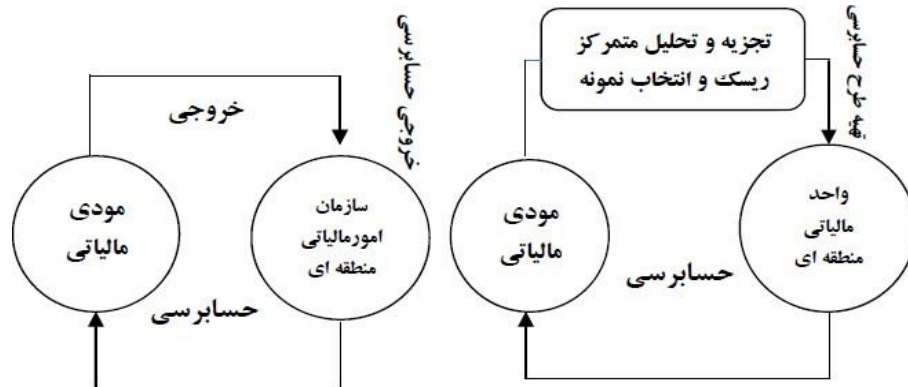
مکانیزم‌های مختلف روانی و رفتاری به‌عنوان عوامل موثر بر تمکین مالیاتی مودیان شناسایی شده‌اند اول: تمکین مالیاتی به عوامل شخصی از قبیل جنس، سن و تحصیلات بستگی دارد. در مورد مالیات یک موسسه، نگرش‌های شخصی مدیر شرکت می‌تواند معنی‌دار باشد. همچنین عوامل ویژه شرکت از قبیل وضعیت صنعت، اندازه یا وضعیت مالی می‌تواند از عوامل قوی و موثر بر تمکین یا عدم تمکین باشند.

دوم: تمکین مالیاتی بستگی به درک انصاف و عدالت توسط مودی از سیستم مالیاتی دارد. هر یک از

<sup>۱</sup>. Timuti

حسابرسی، حسابرس با توجه به عوامل مؤثر بر ریسک، برای مؤدی انتخابی یک طرح و برنامه حسابرسی مالیاتی خاص تدوین و اجرا می‌نماید. بنابراین طرح حسابرسی بسته به نوع ریسک عدم تمکین تعیین شده برای مؤدیان می‌تواند متفاوت باشد.

#### روش حسابرسی سنتی



شکل ۱. مقایسه مراحل روش حسابرسی مبتنی بر ریسک و حسابرسی سنتی (منبع: باقری و عموری، ۱۳۸۸).

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 این گونه 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 نگرش مثبت بیشتر نسبت به مالیات، ارتباط داشت. افرادی که اظهار داشتند که مالیات را از گردش مالی

بینی، امکان تعیین امتیاز ریسک هر مؤدی وجود دارد (شاپوری و همکاران، ۱۳۹۹).

#### تهیه و تنظیم طرح حسابرسی بهینه

حسابرسی مبتنی بر ریسک همانند هر حسابرس علمی می‌تواند به دو بخش شیوه انتخاب نمونه (مؤدی) و طرح حسابرسی تقسیم گردد. در طرح

#### حسابرسی مبتنی بر ریسک

در حال حاضر بدلیل عدم استفاده از مدیریت ریسک در حسابرسی مالیاتی در ایران ارزیابی درستی از میزان ریسک مؤدیان صورت نگرفته و با صرف هزینه های سنگین حسابرسی تمام مؤدیان را در استراتژی خود قرار داده است که بدلیل محدودیت نیروی انسانی، حسابرس مالیاتی و سایر امکانات لازم عملاً برنامه حسابرسی تمام مؤدیان هیچ گاه تحقق نیافته و همواره تعدادی از مؤدیان در برنامه حسابرسی قرار نگرفته اند.

#### پیشینه تحقیق

السن و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۲)، در مقاله خود تحت عنوان حسابداری ذهنی مالیات بر درآمد و مالیات بر

<sup>۱</sup>. Elsan et al



به عنوان مودی مالیاتی انتخاب شده ثابت باقی مانده است.

کایتلین و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) در تحقیق خود با موضوع حسابرسی مبتنی بر ریسک: فاکتورهای مرتبط با اجرای آن، نشان داده اند حسابرسی مبتنی بر ریسک دارای تجزیه و تحلیل ریسک و انتخاب نمونه است که از این لحاظ در بحث انتخاب مودیان مالیاتی جدیداً زیاد مورد توجه قرار می گیرد و همچنین حسابرسی مبتنی بر ریسک به بخش دولتی (مالیات گیران) کمک می کند تا مودیان خود را درست انتخاب کنند.

جعفری منصورآباد و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی نقش حسابرسی مبتنی بر ریسک در سیاست‌های نظام مالیات بر ارزش افزوده پرداختند. بدین منظور بعد از تشکیل ماتریس مقایسه زوجی با به کار گیری اعداد فازی، پرسشنامه ای طراحی و در اختیار خبرگان قرار داده شد و بعد از آن محاسبه ماتریس S برای هر یک از سطرهای ماتریس مقایسه زوجی انجام گرفت. در مرحله بعد به محاسبه درجه بزرگی S ها نسبت به همدیگر پرداخته شد؛ در این مرحله Si ها از نظر درجه بزرگی با یکدیگر مقایسه شد. با استفاده از نرم افزار Expert choice تقابل دو به دو ماتریس ها سنجیده شده. مشاهده نرخ سازگاری بدست آمده کمتر از ۰/۱ بود که نشان می دهد که ماتریس بدست آمده سازگار می باشد. نتایج نهایی نشان می دهد که دانش حسابرس دارای بیشترین مطلوبیت (با ارزش وزنی ۰/۲۷۸)، شناخت حسابرسی در اولویت دوم (با ارزش وزنی ۰/۲۶۸)، استقلال

جدا می کنند، اغلب ادعا دارند که کسب و کارهای موفق را از لحاظ مالی اداره می کنند. 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 می تواند نشان دهد که افزایش توانایی مالیات دهندگان مشاغل آزاد برای سازماندهی فعالیت‌های مالی خود، ممکن است یک استراتژی امیدوارکننده برای تقویت رقابت پذیری کسب و کار آن‌ها باشد.

فانیش<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) در مقاله خود تحت عنوان اجرای مالیات بر ارزش افزوده: چالش‌ها و فرصت‌ها در بخش مالی، جهت پر کردن شکاف بین ظرفیت واقعی و ظرفیت بالقوه درآمد مالیاتی در مالی به بررسی چالش‌ها و فرصت‌های موجود در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده پرداخت و به این نتیجه دست یافت که بزرگترین چالش در اجرای مالیات بر ارزش افزوده در مالی در طی هفت سال، عدم آگاهی کافی مودیان مالیاتی بوده است.

جاچ<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) در تحقیقی به بررسی مالیات بر ارزش افزوده برای سود شرکت های یونان پرداخت نتایج این تحقیق حاکی از آن بود که نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۱۷ درصد خواهد بود که در مقایسه با نرخ موثر ۵۶ در صد مالیات بر سود شرکت ها منجر به کاهش مالیاتی می شود. همچنین در جایگزینی سیستم مالیات بر سود شرکت ها هزینه های اداری اضافی وجود نخواهد داشت زیرا تعدا شرکت هایی که

<sup>3</sup> Caitlin Hartley, Scott Daniels

1. Fanish  
2. Jach

مالیاتی و مسئولیت اجتماعی بر ارزش شرکت در هر چهار الگوی قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اثر معنادار دارند. تاثیر ریسک مالیاتی بر ارزش شرکت، معکوس؛ تاثیر مسئولیت اجتماعی بر ارزش شرکت، مستقیم، ولی اثر تعاملی ریسک مالیاتی و مسئولیت اجتماعی بر ارزش شرکت، معنادار نیست. همچنین در مقایسه الگوها نشان داده شد که الگوی پنج عاملی بازار تاثیر متغیر مستقل بر وابسته را بهتر از سایر الگوهای این پژوهش توضیح می‌دهد

خباززاده و جهان‌شاد (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر نسبت‌های سودآوری و ویژگی‌های مودیان در سیستم حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر ریسک پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد، از بین عوامل موثر مورد بررسی در پژوهش بر ریسک حسابرسی (رسیدگی) مالیاتی مودی ارتباط بین ارائه اظهارنامه مالیاتی و دوره رسیدگی معاملات مودی با ریسک حسابرسی معکوس است اما ارتباط بین حجم معاملات مودی با ریسک حسابرسی مستقیم است و همچنین نتایج بیانگر عدم وجود رابطه بین عضویت شرکت مودی در بورس و نسبت‌های سودآوری مودیان (بازده سرمایه در گردش، بازده سهام، سود هر سهم) با ریسک حسابرسی مودی می‌باشد.

شاپوری و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیقی تاثیر شرکت‌های حسابداری بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده دریافتند که یافته‌های پژوهششان نشان از معنادار بودن تاثیر شرکت‌های حسابداری بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده دارد و نمودار در حالت استاندارد نیز نشان می‌دهد که

حسابرسی در اولویت سوم (با ارزش وزنی ۰/۲۳۸) و در نهایت ترکیب مشتریان (با ارزش وزنی ۰/۲۱۶) در اولویت آخر قرار دارد.

طاهری و همکاران (۱۴۰۰) به تدوین مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران پرداختند. داده‌های پژوهش به کمک روش کُدگذاری باز، کُدگذاری محوری و انتخابی که از اجزاء پیکره روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های اصلی و خرده‌مقوله‌ها (مفاهیم) استخراج شد. در این پژوهش، در مجموع ۴۹ مقوله اصلی و همچنین ۲۵۶ خرده‌مقوله‌ها (مفاهیم) کشف و شناسایی گردید و در قالب مدل جامع راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده ارائه گردید. مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده بر اساس رویکرد سیستمی که دربرگیرنده دو بخش کلان شامل ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در سه خرده‌سطح (سطح کار حسابرسی مالیاتی، سطح ارکان رفع اختلاف مالیاتی و سطح سازمانی) و بخش دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در یک خرده‌سطح (مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده) با کشف و شناسایی عوامل راهبردی، شرایط مداخله‌گر (زمینه‌ای) و پیامدهای آن به همراه شرایط بستر طراحی و ارائه شد.

برزگری و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی اثر تعاملی ریسک مالیاتی و مسئولیت اجتماعی بر ارزش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان دادند که ریسک

سوابق حسابرسی در ادراه مالیات، از جمله عوامل تاثیرگذار بر تمکین مالیاتی شرکت‌ها است. چهرقانی و همکاران (۱۳۹۸) در مطالعه‌ای تحت عنوان بررسی تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقتصادی ایران با استفاده از الگوی تعادل عمومی قابل محاسبه<sup>۱</sup> CGE با استفاده از داده‌های برگرفته از ماتریس حسابداری اجتماعی (SAM)<sup>۲</sup>، با تحلیل سیاست در قالب نه سناریو، وضع مالیات بر ارزش افزوده با نرخ‌های اجرا شده در ایران (۳٪، ۴٪، ۵٪، ۶٪، ۸٪ و ۹٪) و نرخ‌های قابل اجرا (۱۰ و ۱۵ و ۲۰٪) را اعلام کرده اند که این اشاره بر اهمیت انجام تحقیق در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده در کشور و ارائه پیشنهادات برای بهبود آن دارد اما در کل این تحقیق نشان داده است مالیات بر ارزش افزوده اثر مثبتی بر رشد اقتصادی ایران دارد.

**مدل مفهومی:** بنابراین با توجه به مطالب بالا و تحقیقات پیشین، در ادامه مبحث حسابرسی مبتنی بر ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده و انتخاب مؤدیان، عوامل و شاخص‌های ثبت نام، اظهارنامه، سوابق حسابرسی (عدم ارائه فهرست خرید و فروش فصلی)، سوابق حسابرسی (عدم تطابق فهرست خرید و فروش فصلی) و پرداخت به عنوان پیش شاخص‌های تحقیق حاضر انتخاب شدند چراکه شاید خبرگان این رشته نیز مولفه‌ها و شاخص‌هایی را در بخش پیشمایشی اضافه و یا کم کنند که در این تحقیق نیز از طریق رویکرد دلفی به آنها پرداخته شده است.

### سوالات تحقیق:

شرکت‌ها حسابداری ۸۲ درصد ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده را تبیین می‌نمایند و همچنین رد پای شرکت‌ها حسابداری در ۹۷ درصد معاملات مشکوک مشهود می‌باشد و مدیران می‌توانند با طراحی شرایط مناسب و بهبود راهکارهای شناسایی شرکت‌ها حسابداری، ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده را کاهش دهند.

فریدی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی عوامل موثر بر اجرای طرح مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های ایرانی پرداخت. اهداف تحقیق به بررسی عوامل سازمانی، اجتماعی، عوامل قانونی عوامل اقتصادی، بررسی تاثیر فناوری اطلاعات، تاثیر نظام بانکداری الکترونیکی بررسی تاثیر وجود دفاتر قانونی تنظیم شده بر اساس استاندارد حسابداری توسط مؤدیان باشد.

مسیحی و همکاران (۱۳۹۸) در این پژوهش به سنجش ریسک مالیاتی مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده پرداخته شده است و سه گروه مؤدیان ریسک کم یا بدون ریسک، ریسک متوسط و ریسک بالا، معرفی شده‌اند. همچنین مهمترین معیارهای تاثیرگذار در انتخاب مؤدیان ثبت نام، خود اظهاری (تسلیم اظهارنامه، سوابق حسابرسی اعم از ارائه و تطبیق لیست خرید و فروش و پرداخت مالیات بوده است. باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) در تحقیق خود با موضوع شناسایی عوامل موثر بر تمکین مالیاتی ایران به شناسایی جامع عوامل موثر بر تمکین مالیاتی در ایران نشان داده‌اند عوامل و شاخص‌هایی مانند نوع درآمد، فرهنگ خوداظهاری، فرهنگ پرداخت بموقع و نوع حرفه، آموزه‌های شرعی، سن و وجود

<sup>2</sup> Social accounting matrix

<sup>1</sup> Calculable general equilibrium

## ابزار گردآوری اطلاعات

در بخش میدانی از ابزار پرسشنامه دلفی و مقایسات زوجی استفاده شده است.

### پرسشنامه دلفی:

این پرسشنامه شامل سه بخش بوده است. بخش اول مربوط به اطلاعات جمعیت‌شناسی پاسخ دهندگان، بخش دوم شامل عوامل انتخاب مودیان در نظام مالیات در ارزش افزوده مبتنی بر ریسک مالیاتی برای شرکت‌هایی با ریسک بالا بوده است. بخش سوم شامل نظرات خبرگان در مورد عوامل بوده است. سوالات پرسشنامه بر اساس مقیاس پنج درجه ای لیکرت (تاثیر خیلی زیاد، زیاد، تاثیر متوسط، تاثیر کم، تاثیر خیلی کم) نمره‌دهی شد. به منظور سنجش روایی پرسشنامه از روش قضاوت خبرگان استفاده شد که نظر سنجی از اعضای هم‌اندیشی خبرگان باعث شد تا عوامل مؤثر آنها برای انجام مرحله اول دلفی<sup>۱</sup> نهایی، به اشباع رسیده و آماده شوند.

البته طبق قوانین روش دلفی، این پرسشنامه سه بار در بین خبرگان توزیع و جمع‌آوری شده است. دور اول، عوامل استخراجی از پژوهش‌های پیشین؛ دور دوم، حاوی مولفه‌های دور اول و پیشنهادهای پاسخ‌دهندگان (در قالب طیف لیکرت از تاثیر بسیار کم، تاثیر کم، تاثیر متوسط، تاثیر زیاد، تاثیر بسیار زیاد). دور سوم، شامل مجموعه عواملی از میانگین آنها در دور دوم بالای ۳/۵ بوده است. در هر سه دور، نظرات به حد اشباع رسیده است.

به منظور سنجش روایی پرسشنامه از روش قضاوت خبرگان استفاده شد که نظر سنجی از اعضای هم

با توجه به مباحث عنوان شده در رابطه با حسابرسی مبتنی بر ریسک و انتخاب مودیان، سوالات زیر در این رابطه در تحقیق حاضر بصورت زیر بوده‌اند:

۱. شاخص‌های ریسک عدم تمکین مؤدیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده شرکت‌های ریسک بالا، کدام هستند؟

۲. ترتیب و اولویت شاخص‌های انتخاب مودیان (مدل انتخاب مودیان) برای حسابرسی بر مبنای ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده شرکت‌های با ریسک بالا چگونه است؟

### روش شناسی تحقیق

پژوهش حاضر از نظر هدف توسعه‌ای کاربردی است. همچنین از نظر جمع‌آوری داده‌ها از نوع تحقیقات پیمایشی است. برای گردآوری اطلاعات از دو روش کتابخانه‌ای و میدانی استفاده شده است. ابتدا در روش کتابخانه‌ای با بهره‌گیری از کتب و مقالات علمی، بخش ادبیات تحقیق تدرین و با به کارگیری ابزار فیش برداری اطلاعات علمی لازم از طریق مرور ادبیات مرتبط با موضوع در سراسر جهان جمع‌آوری شده است.

جامعه آماری تحقیق ۴۲ شرکت با در نظر گرفتن قانون مودیان حقوقی موضوع تبصره ۲ ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده در کل کشور با داشتن اظهارنامه مالیاتی در طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۷ بوده است که از میان آنها نمونه آماری با ۲۷ شرکت، به عنوان شرکت‌های ریسک بالا بودند. به عنوان نمونه آماری تحقیق حاضر انتخاب شدند.

<sup>1</sup> Delphi

یافته‌های بدست آمده بر طبق تجزیه و تحلیل داده‌های ۲۷ شرکت (ناشی از آمار و داده‌های سازمان مالیاتی و دسته بندی ۴۲ شرکت نمونه آماری تحقیق و ۲۷ شرکت به عنوان شرکت پریسک از نظر ریسک عدم تمکین) و نظرات خبرگان رشته مربوطه می‌باشند.

برای پاسخ به سوال اول تحقیق، مبنی بر شاخص‌های ریسک عدم تمکین مؤدیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده شرکت‌های ریسک بالا، پرسشنامه دلفی در ۳ دور شامل شاخص انتخاب مؤدیان (جدول ۱)، در بین خبرگان توزیع شد. این پرسشنامه با توجه به مبانی نظری و بررسی تحقیقات قبلی در داخل و خارج از کشور، از ۵ شاخص (ثبت نام، تسلیم اظهارنامه، سوابق حسابرسی (عدم تطبیق اطلاعات خرید و فروش فصلی)، سوابق حسابرسی (عدم ارائه فهرست خرید و فروش فصلی) و پرداخت) و ۲۶ سوال تشکیل شده بود.

در مرحله اول، ادبیات انتخاب مؤدیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک مرور شد که این مرحله شامل مفاهیم، تعاریف، ابعاد، المنت‌ها و شاخص‌های کلیدی بودند. پرسشنامه‌ای که از روی آن تهیه شده است. این عمل باعث کاهش حالت بازگویی یا تکرار روش دلفی را کاهش داده است. برای شروع دور اول پرسشنامه‌ها و همچنین در بقیه مراحل (دور دوم و سوم) پرسشنامه به طور مستقیم در بین کارشناسان (کارشناسان و متخصصان حوزه مالیات) توزیع شده است که میزان پاسخگویی پاسخ دهندگان (۲۰ خبره) با میانگین بالای ۹۵٪ بوده است. البته برای

اندیشی خبرگان باعث شد تا عوامل مؤثر و زیر عامل‌های آنها برای انجام مرحله اول دلفی نهایی شوند. پایایی پرسشنامه نیز با استفاده روش همبستگی پیرسون پرسشنامه از طریق حضوری اندازه گیری (۰/۸۱) شد. پرسشنامه از طریق حضوری توسط پژوهشگر و یا ارسال آن از طریق پست الکترونیک به نمونه مورد نظر انجام شد.

#### پرسشنامه مقایسات زوجی:

این پرسشنامه دارای شاخص انتخاب مؤدیان در نظام مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر ریسک مالیاتی برای شرکت‌هایی با ریسک بالا به صورت پرسشنامه مقایسات زوجی بوده است. برای اطمینان از اعتبار پرسشنامه مقایسات زوجی، نرخ ناسازگاری محاسبه گردید تا سازگاری قضاوت‌های خبرگان ارزیابی شود و از این طریق اعتبار پرسشنامه تایید شده است.

برای تجزیه و تحلیل سوالات تحقیق و ارائه مدل از رویکرد دلفی در شناسایی و نمایش عوامل و شاخص‌های انتخاب مؤدیان در حسابرسی مبتنی بر ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های ریسک بالا و روش ساختار شبکه‌ای (ANP)<sup>۱</sup> برای اولویت بندی شاخص‌های مدل انتخاب مؤدیان در حسابرسی مبتنی بر ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های ریسک بالا استفاده شد. برای این کار از نرم افزارهای Excel و Super Decision استفاده شده است.

#### یافته‌های تحقیق

<sup>۱</sup> Analytical Network Process (ANP)

در دور نهایی یعنی دور سوم، پرسشنامه برای تایید دور دوم و نیز تجزیه و تحلیل مولفه‌ها و شاخص‌های انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک در بین متخصصان پخش شده است بعد از جمع آوری اطلاعات به روش دلفی و همراه با واریانس، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته اند که نتایج آنها در جداول ۱ و ۲ آورده شده‌اند.

بر طبق جدول ۱، همه میانگین‌ها برای همه شاخص‌ها بر طبق نظر خبرگان، بالای ۳/۵ بوده‌اند بنابراین تایید شده‌اند.

همچنین واریانس و مودوس پرسشنامه برای شاخص‌ها در مرحله اول، دوم و سوم دلفی به شکل جدول ۲ بوده است.

این حالت در تجزیه و تحلیل داده‌ها از میانگین نظرات استفاده شد که با توجه به میانگین، عوامل همه دارای میانگین بالای ۳/۵ بودند و همه شاخص‌ها در مرحله اول تایید شدند (جدول ۱).

همچنین در مرحله دوم پخش پرسشنامه در ابتدا متخصصان، پاسخ‌های دور اول از طریق پرسشنامه ارائه شده را تایید کردند، چنانچه تغییراتی خاصی در آنها دیده نشد. نتایج بدست آمده مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مدلی بدست آمد که باید در پرسشنامه سوم قرار می‌گرفت. در واقع آن مقدار واریانس و مودوس برای انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک (با ۵ بعد) در مرحله دوم با حالت واریانس بالای ۰/۲ و مقدار مودوس بالای ۰/۹۶ تایید شدند.

جدول ۱. میانگین پرسشنامه دلفی در شاخص‌های انتخاب مودیان (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

شاخص	ثبت نام	تسلیم اظهارنامه	سوابق حسابرسی (عدم ارائه فهرست خرید و فروش فصلی)	سوابق حسابرسی (عدم تطبیق اطلاعات خرید و فروش فصلی)	پرداخت
میانگین	۳/۵۷	۴/۰۸	۳/۸۴	۳/۷۰	۳/۷۳
تایید یا رد	تایید	تایید	تایید	تایید	تایید

جدول ۲. واریانس و مودوس شاخص‌های انتخاب مودیان در حسابرسی بر مبنای ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده شرکت‌های ریسک بالا (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

شماره	شاخص‌ها	مودوس			واریانس	
		دور اول	دور دوم	دور سوم	دور دوم	دور سوم
۱	ثبت نام	۱۹	۲۰	۲۰	۰/۱۲۳	۰/۰۸۷
۲	تسلیم اظهارنامه	۱۹	۱۹	۲۰	۰/۱۶۷	۰/۱۳۴
۳	سوابق حسابرسی (عدم تطابق اطلاعات خرید و فروش فصلی)	۱۹	۲۰	۲۰	۰/۱۲۱	۰/۱۲۶

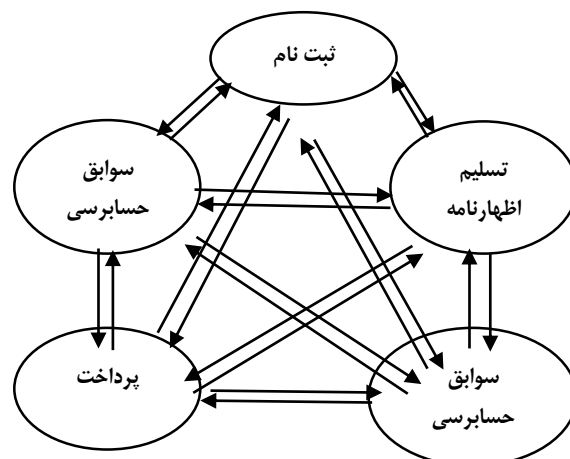
۴	سوابق حسابرسی (عدم ارائه اطلاعات خرید و فروش فصلی)	۱۸	۱۹	۲۰	۰/۱۷۶	۰/۱۴۵	۰/۱۴۲
۵	پرداخت	۱۹	۲۰	۲۰	۰/۰۷۶	۰/۱۲۱	۰/۱۲۶

شبکه ای ANP در ادامه انجام شده است. در بحث های تصمیم گیری، ساختار شبکه ای جایگزین ساختار سلسله مراتبی AHP شده است. چراکه که روش فرآیند تحلیل شبکه ای ANP علاوه بر مزیت هایی همچون انعطاف پذیری، قابلیت بررسی سازگاری در قضاوت ها و امکان رتبه بندی نهایی گزینه ها، می تواند ارتباطات پیچیده (وابستگی های متقابل و بازخورد) بین و میان عناصر تصمیم را با بکارگیری ساختار شبکه ای، در نظر بگیرد. مراحل انجام ANP در این تحقیق به شرح زیر می باشد:

#### ۱) ساخت مدل و تبدیل مسئله به یک ساختار شبکه ای

برای مشخص نمودن ارتباط بین شاخص های انتخاب مودیان، از تمام ۲۰ عضو این گروه خبره، نظرسنجی بعمل آمد. بر این اساس، ساختار شبکه ای برای تعیین وزن عوامل عدم تمکین شرکت های ریسک بالا، بصورت شکل ۲ ارائه گردید.

بر طبق جدول ۲، نتایج دلفی برای همه ابعاد در حالت واریانس زیر ۰/۲ بوده است (مقدار واریانس برای تایید نظرات باید زیر ۰/۲ باشد، آگونگ ویو و همکاران، ۲۰۱۸) و این نشانه ای است که توافق و آرای یکسان بین متخصصان در مورد مفاهیم/شاخص ها تایید شده است همچنین مقدار مودوس در همه مفاهیم/شاخص ها تقریباً بالای ۰/۹۶ می باشد که باز موافق بودن و اجماع متخصصان با هم در مورد انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک را نشان می دهد. بنابراین بر طبق نتایج این تحقیق همه شاخص های موجود در جداول ۱ و ۲ جزء شاخص های انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک اعلام می شوند که توسط متخصصان تایید شده اند. با پایان یافتن تحلیل داده های پرسشنامه دلفی و انجام تعدیلات لازم بر روی شاخص های موجود در مدل، اولویت بندی آن را برای شرکت هایی با ریسک بالا از طریق روش تحلیل



شکل ۲. ساختار شبکه ای عوامل عدم تمکین انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک (منبع: یافته های پژوهشگر)

با توجه به شکل ۲، علاوه بر ارتباطات وابستگی بین ابعاد، کمان‌های متصل به ۵ بُعد نشان می‌دهد، مولفه‌های درون هر کدام از آنها نیز دارای وابستگی درونی هستند.

## ۲) تعیین وزن انتخاب مؤدیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک شرکت‌های ریسک بالا

در گام دوم، ماتریس‌های مقایسه زوجی برای بدست آوردن وزن‌های ۵ بُعد اصلی، شکل گرفت. از مقیاس ۹ قسمتی ساعتی (۱۹۹۴) برای بیان مقایسه‌های زوجی محاسبه شده توسط ۲۰ عضو گروه خبرگان، استفاده شده است. شاخص‌های سازگاری (CI) و نرخ

سازگاری (CR) برای بررسی سازگاری مقایسه‌های زوجی پاسخ دهندگان، بکار برده شده‌اند. در این تحقیق برای محاسبه CI، CR از نرم افزار Super Decision استفاده شده است و مقدارهای به دست آمده برای همه ماتریس‌های مقایسه‌های زوجی کمتر از ۰/۱ بوده است (جدول ۳) که آستانه سازگاری تعریف شده بوسیله ساعتی را تایید می‌کند (مقدار بیش از ۰/۱ شود، با توجه به آستانه سازگاری تعریف شده بوسیله ساعتی، می‌بایست از پاسخ دهندگان خواسته شود قضاوت هایشان را تکرار کنند).

جدول ۳. ساختار ماتریس کنترل جهت مقایسه‌های زوجی (CI و CR) عوامل با توجه به روابط وابستگی آنها (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

نسبت به ثبت نام (نرخ سازگاری ۰/۰۲)					
پرداخت	سوابق حسابرسی (عدم ارائه...)	سوابق حسابرسی (عدم تطابق...)	تسلیم اظهارنامه	ثبت نام	
۰/۰۵۴	۰/۵۴۲	۰/۴۵۳	۰/۷۸۶	۱/۰۰۰	ثبت نام
۰/۸۹۷	۰/۶۵۳	۰/۷۶۲	۱/۰۰۰	۰/۶۷۶	تسلیم اظهارنامه
۰/۷۶۵	۰/۷۶۳	۱/۰۰۰	۰/۸۲۳	۰/۷۶۵	سوابق حسابرسی (عدم تطابق...)
۰/۶۴۲	۱/۰۰۰	۰/۶۵۴	۰/۶۵۱	۰/۸۶۵	سوابق حسابرسی (عدم ارائه...)
۱/۰۰۰	۰/۸۹۸	۰/۸۷۹	۰/۷۸۵	۰/۷۶۷	پرداخت
نسبت به تسلیم اظهارنامه (نرخ سازگاری ۰/۰۳)					
پرداخت	سوابق حسابرسی (عدم ارائه...)	سوابق حسابرسی (عدم تطابق...)	تسلیم اظهارنامه	ثبت نام	
۰/۴۲۸	۰/۱۱۲	۰/۴۳۲	۰/۶۵۴	۱/۰۰۰	ثبت نام
۰/۸۷۶	۰/۴۵۶	۰/۳۴۵	۱/۰۰۰	۰/۱۲۳	تسلیم اظهارنامه
۰/۵۵۳	۰/۸۷۶	۱/۰۰۰	۰/۶۷۵	۰/۲۳۴	سوابق حسابرسی (عدم تطابق...)
۰/۵۴۶	۱/۰۰۰	۰/۵۴۳	۰/۷۶۵	۰/۴۳۲	سوابق حسابرسی (عدم ارائه...)
۱/۰۰۰	۰/۷۶۵	۰/۴۳۱	۰/۵۴۲	۰/۴۳۷	پرداخت
نسبت به سوابق حسابرسی (عدم تطابق... (نرخ سازگاری ۰/۰۱)					
پرداخت	سوابق حسابرسی (عدم ارائه...)	سوابق حسابرسی (عدم تطابق...)	تسلیم اظهارنامه	ثبت نام	
۰/۹۸۷	۰/۴۷۶	۰/۲۳۴	۰/۸۷۳	۱/۰۰۰	ثبت نام

<sup>2</sup> Compatibility rate

<sup>1</sup> Compatibility indicators



۰/۸۷۹	۰/۵۸۷	۰/۵۴۷	۱/۰۰۰	۰/۸۷۶	تسلیم اظهارنامه
۰/۶۵۱	۰/۹۸۱	۱/۰۰۰	۰/۶۵۴	۰/۵۶۲	سوابق حسابرسی (عدم تطابق...)
۰/۴۳۲	۱/۰۰۰	۰/۴۵۳	۰/۶۵۷	۰/۷۵۳	سوابق حسابرسی (عدم ارائه...)
۱/۰۰۰	۰/۸۷۶	۰/۵۴۶	۰/۶۷۵	۰/۷۶۵	پرداخت
<b>نسبت به سوابق حسابرسی (عدم ارائه...) (نرخ سازگاری ۰/۰۱)</b>					
پرداخت	سوابق حسابرسی (عدم ارائه...)	سوابق حسابرسی (عدم تطابق...)	تسلیم اظهارنامه	ثبت نام	
۰/۷۶۳	۰/۴۵۰	۰/۱۴۲	۰/۳۴۵	۱/۰۰۰	ثبت نام
۰/۶۲۵	۰/۶۵۱	۰/۴۳۷	۰/۰۰۰	۰/۳۴۸	تسلیم اظهارنامه
۰/۶۳۲	۰/۵۸۲	۱/۰۰۰	۰/۴۵۳	۰/۷۶۲	سوابق حسابرسی (عدم تطابق...)
۰/۳۴۶	۱/۰۰۰	۰/۵۶۴	۰/۹۸۷	۰/۷۶۳	سوابق حسابرسی (عدم ارائه...)
۱/۰۰۰	۰/۵۴۳	۰/۵۶۴	۰/۶۵۷	۰/۶۵۴	پرداخت
<b>نسبت به پرداخت (نرخ سازگاری ۰/۰۰۰۰)</b>					
پرداخت	سوابق حسابرسی (عدم ارائه...)	سوابق حسابرسی (عدم تطابق...)	تسلیم اظهارنامه	ثبت نام	
۰/۶۰۱	۰/۵۷۹	۰/۵۷۹	۰/۷۳۳	۱/۰۰۰	ثبت نام
۰/۷۹۷	۰/۴۳۲	۰/۸۷۵	۱/۰۰۰	۰/۶۶۳	تسلیم اظهارنامه
۰/۱۲۳	۰/۶۵۱	۱/۰۰۰	۰/۷۸۲	۰/۶۵۴	سوابق حسابرسی (عدم تطابق...)
۰/۹۸۱	۱/۰۰۰	۰/۶۲۱	۰/۶۵۷	۰/۵۵۹	سوابق حسابرسی (عدم ارائه...)
۱/۰۰۰	۰/۶۷۲	۰/۷۶۵	۰/۵۲۳	۰/۶۱۸	پرداخت

در این مطالعه نیز میزان اختلاف نظر خبرگان در مرحله های دوم و سوم برای تمام مولفه های موفقیت، کمتر از حد آستانه خیلی کم (۰/۱) شد. به عبارتی پس از سه مرحله، پاسخ های خبرگان به سازگاری و ثبات کافی رسید. بنابراین می توان گفت نتایج بدست آمده، از پایایی برخوردار است.

روایی یک مطالعه دلفی در گرو ترکیبی از خبرگان است که گروه خبره را تشکیل می دهند. دو نکته عمده در این مورد مطرح است: اندازه گروه خبره و شایستگی های خبرگان. البته شواهد تجربی کمی در خصوص تاثیر تعداد شرکت کنندگان بر روایی نتایج دلفی، وجود دارد. در این راستا روایی و اعتبار روش دلفی بیشتر به خبرگی گروه شرکت کننده در مطالعه بر می گردد تا تعداد شرکت کنندگان. بنابراین اگر اعضای شرکت کننده در مطالعه، نماینده

با توجه به جدول ۳، مقدار همه ماتریس ها و نرخ سازگاری زیر ۰/۱، بنابراین وابستگی دورنی بین ابعاد تایید شود. پس می توان به دنبال سوپر ماتریس ها بود.

### ۳) تعیین مقایسه های زوجی برای مولفه های عدم تمکین و ساخت سوپر ماتریس

در این گام، وزن مولفه های درون هر یک از ۵ عوامل، همانند روش AHP تعیین شده است. علاوه بر این، مقایسه های زوجی برای نشان دادن وابستگی های دورنی بین شرح عامل های هر عامل/فاکتور، شکل گرفت. وزن های اولویت مولفه های هر عامل/فاکتور، در تشکیل ماتریس کنترل، استفاده شده است که این بخش نیز تایید شده است.

### بررسی روایی و پایایی نتایج تحقیق

با توجه به جدول ۴ مبنی بر وزن های اهمیت نهایی به همراه اولویت بندی عوامل و شرح عوامل انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک شرکت های ریسک بالا، اولویت بندی و یا ترتیب عوامل تاثیرگذار در انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک شرکت های ریسک بالا به شکل زیر می باشد:

ی گروه یا حوزه‌ی دانش موردنظر باشند، اعتبار روش دلفی تأیید می شود. لازم به ذکر است، در مورد پایایی نتایج روش ANP نیز چون مقدار هر دوی CR, CI کمتر از ۰/۱ بود، مؤید پایایی این نتایج می باشد.

جدول ۴. وزن های اهمیت نهایی به انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک شرکت های ریسک بالا (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

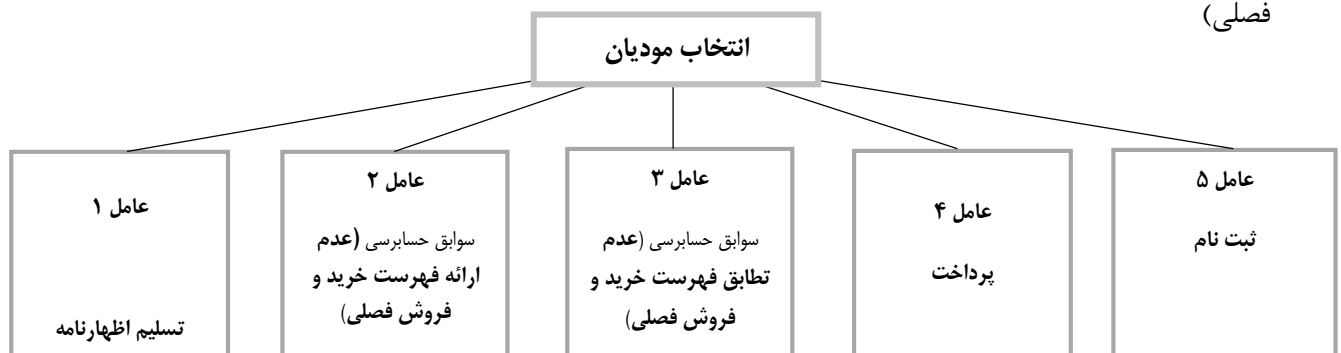
شماره	مفاهیم	وزن عامل ها	رتبه
۱	ثبت نام	۰/۴۰۹	۵
۲	تسلیم اظهارنامه	۰/۴۸۷	۱
۳	سوابق حسابرسی (عدم تطابق اطلاعات خرید و فروش فصلی)	۰/۴۴۲	۳
۴	سوابق حسابرسی (عدم ارائه اطلاعات خرید و فروش فصلی)	۰/۴۷۶	۲
۵	پرداخت	۰/۴۸۷	۴

ترتیب و اولویت عوامل انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک شرکت های ریسک بالا

۴. پرداخت  
۵. ثبت نام.

مدل اولویت بندی و نهایی برای انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک شرکت های ریسک بالا، بر طبق نتایج بصورت نمودار ۱ می باشد:

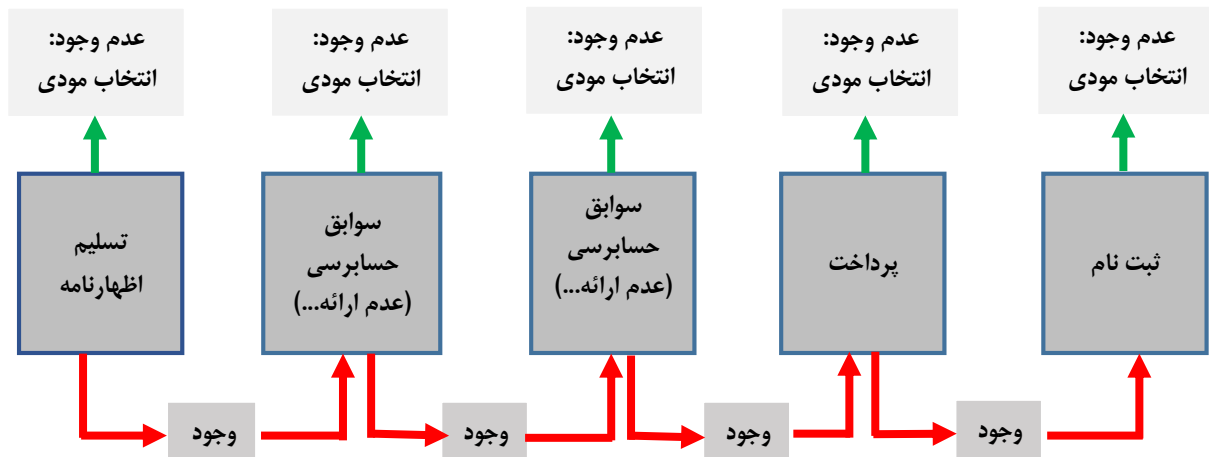
۱. تسلیم اظهارنامه
۲. سوابق حسابرسی (عدم ارائه فهرست خرید و فروش فصلی)
۳. سوابق حسابرسی (عدم تطابق فهرست خرید و فروش فصلی)



نمودار ۱. اولویت انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک شرکت های ریسک بالا(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

مورد نظر برای انتخاب مودی انتخاب شده است ولی با داشتن شاخصه "وجود"، انتخاب مودی به شاخص بعدی با اولویت عنوان شده، ارجاع داده می شود.

با توجه به نتایج و نمودار ۱، می توان مدل انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک شرکت های ریسک بالا در نظام مالیات ارزش افزوده را به صورت شکل ۳ داشت. با این توضیح در هر شاخص، با داشتن شاخصه "عدم وجود"، به این معنی است که شاخص



شکل ۳. مدل انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک در نظام مالیات ارزش افزوده شرکت های ریسک بالا (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

### نتیجه گیری و پیشنهادها

تسلیم اظهارنامه مالیاتی، سوابق حسابرسی و پرداخت اشاره داشته‌اند. همچنین تحقیق صالح اردستانی و همکاران (۱۳۹۷) مبنی بر موانع سیستم مالیات بر ارزش افزوده، شاخص های عدم تسلیم اظهارنامه، عدم سوابق حسابرسی شرکت‌ها و پرداختی از سوی مودیان را از موانع وصول مالیات بر ارزش افزوده عنوان کرده‌اند البته عوامل دیگری نیز در این تحقیق آورده شده است که خارج از مبنای تحقیق حاضر می باشد. عبدی و همکاران (۱۳۹۴) نیز به بررسی حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده پرداخته اند، آنها کاهش ریسک حسابرسی در نظام مالیات بر ارزش افزوده را تشخیص مودیان به عنوان یکی از شاخص های اصلی و تسلیم اظهارنامه (خوداظهاری)، وجود سوابق حسابرسی و همچنین

تحقیق بدنبال طراحی مدل انتخاب مؤدیان در نظام مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های ریسک بالا با روش تلفیقی دلفی و فرآیند تحلیل شبکه‌ای بوده است. نتایج تحقیق نشان داد تسلیم اظهارنامه، سوابق حسابرسی (عدم ارائه فهرست خرید و فروش فصلی)، سوابق حسابرسی (عدم تطابق فهرست خرید و فروش فصلی)، پرداخت و ثبت نام به ترتیب داری اولویت بیشتر تا کمتر در مدل انتخاب مودیان برای حسابرسی بر مبنای ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های پر ریسک بوده‌اند. نتایج تحقیق حاضر با نتایج تحقیق باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) مبنی بر عوامل موثر بر تمکین مالیاتی و انتخاب مودیان همخوانی دارد. آنها نیز در تحقیق خود به

صورت گرفته در بحث محاسبات (استفاده از روش‌های آماری پیشرفته و اقتصادسنجی) و استفاده از روش‌های جدید حسابرسی در دسترس همچون حسابرسی مبتنی بر ریسک، عوامل مؤثری در جلوگیری از فرار مالیاتی و سایر موارد عدم تمکین محسوب می‌شود. اولویت بندی در شرکت‌های ریسک بالا از جهت عدم تمکین در پرداخت مالیات، بر طبق مبانی نظری می‌توان اینگونه اعلام کرد که در اکثر این شرکت‌ها، ثبت نام (به عنوان عامل آخر) در همان مراحل اول ارسال دعوتنامه انجام می‌شود ولی اظهارنامه تسلیم نمی‌شود و یا اگر می‌شود بموقع نیست و با تاخیر انجام می‌شود. همچنین با وجود تسلیم اظهار نامه مالیاتی، سوابق حسابرسی ارائه نمی‌شوند و یا به عمد اشتباهی ارائه می‌شوند و یا دستکاری می‌شوند و اگر هم ارائه شوند عدم تطابق اطلاعات خرید و فروش فصلی وجود دارد و در نهایت پرداختها یا انجام نمی‌شوند و یا اگر انجام شوند در موعد مقرر نیست، یا تقاضای اقساط می‌شود و یا به دادگاه و دادرسی کشیده می‌شود.

در این میان، نقش سازمان مالیاتی در مدل مبتنی بر ریسک، به عنوان یک بازیگر استراتژیک خواهد بود. در این مدل، این واقعیت در نظر گرفته می‌شود که احتمال شناسایی (با فرض این که مؤدیان بخواهند به طور طبیعی درآمدها را کمتر اظهار کنند) بستگی به اطلاعات ارائه شده توسط مؤدیان به سازمان مالیاتی در هنگام تکمیل اظهارنامه مالیاتی آنها، خواهد داشت. از طرفی، نکته مهم این است اگر چه این مالیات در مراحل مختلف زنجیره واردات/تولید/توزیع/مصرف اخذ می‌شود اما در اصل به واسطه ویژگی اعتبار مالیاتی در این نظام مالیاتی (که بر اساس آن فعالان اقتصادی می‌توانند مالیاتی

ثبت نام مؤدیان اعلام کرده اند. رحمانی و ابوحوزه (۱۳۹۴) نیز در تحقیق در رابطه با تمکین مالیاتی و حسابرسی مالیاتی، تمکین مؤدیان را در ابتدای کار با شناخت مؤدیان یکی می‌دانند که همسو با تحقیق حاضر و نتایج آن می‌باشد. همچنین تحقیق پیری و جباری (۱۳۹۴) در حسابرسی مبتنی بر ریسک اعلام کرده اند عوامل شرکتی مانند تصمیم بر تسلیم اظهارنامه، ثبت نام و پرداخت مالیات بر حسابرسی مبتنی بر ریسک شرکت‌ها از لحاظ شرکت‌های ریسک بالا و ریسک متوسط تاثیر گذار هستند که همسو با نتایج تحقیق حاضر می‌باشند. تحقیق کوشانفر (۱۳۹۲) و جباری و کوشافر (۱۳۸۸) نیز با نتایج تحقیق حاضر همخوانی دارد. در تحقیقات خارجی، جیمز و همکاران (۲۰۱۶) نشان داده‌اند فرهنگ تمکین در نظام مالیاتی شامل ارائه اظهارنامه، ثبت نام، پرداخت مؤدیان می‌باشد که از شاخص‌های انتخاب مؤدیان نیز به شمار می‌روند که در مسیر تحقیق حاضر و نتایج آن می‌باشند. الابد و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۵) نیز در تحقیق خود شاخص‌ها و معیارهای تمکین مالیاتی را در تسلیم اظهارنامه، وجود سوابق حسابرسی و ثبت نام می‌دانند که همسو با نتایج تحقیق حاضر می‌باشد. ساموئل و دی یو<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) در تحقیق خود سوابق حسابرسی درست و نادرست در فاکتورها، فهرست خرید و فروش و عدم تطابق آنها را از عوامل تاثیر گذار بر وجود شرکت‌های ریسک بالا و ریسک متوسط در بخش مالیات اعلام کرده اند.

در تبیین نتیجه این تحقیق باید گفت که برای پاسخ به نیازهای مالیاتی و برآورد آن، در سازمان‌های مالیاتی، امروزه بسیاری از سازمان‌های جهانی و کارشناسان حرفه‌ای بر این باورند که پیشرفت‌های

<sup>2</sup> Samuel & Duo

<sup>1</sup> Alabede

را بر روی نهاده‌های خود پرداخت نموده‌اند، از دولت پس بگیرند) ساختار آن به گونه‌ای است که مصرف کننده نهایی هم صرف نظر از تعداد مراحل زنجیره اقتصادی ما قبل مصرف کالا توسط او، نهایتاً یک بار و بر اساس قیمت نهایی عرضه کالای نهایی مالیات می‌پردازد (مالیات بر ارزش افزوده) و متحمل بار مالیات مضاعف نمی‌شود. به عبارت دیگر ساختار این مالیات به گونه‌ای است که صرف نظر از تعداد مراحل موجود مابین تولید تا مصرف کالا یا خدمت مورد نظر، مجموع مالیاتی که نهایتاً تجمیع گردیده و توسط مصرف کننده نهایی پرداخت می‌گردد معادل با حاصلضرب نرخ مالیات اعمال شده در قیمت کالا یا خدمت مورد نظر خواهد بود.

با در نظر گرفتن موارد امکان تقلب و کم‌ابرازی در حوزه مالیات بر ارزش افزوده و همچنین مشاهده مواردی در تجربه اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور در ده سال اخیر، ارائه مدل مناسب انتخاب پرونده برای حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و با تأکید بر ریسک حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن و مدیریت این ریسک یک ضرورت غیر قابل اجتناب به نظر رسید و چنانچه نتایج این تحقیق نیز شاخص‌ها و اولویت شاخص‌های انتخاب مودیان مبتنی بر ریسک در نظام ارزش افزوده را تسلیم اظهارنامه، سوابق حسابرسی (عدم تطابق فهرست خرید و فروش فصلی)، سوابق حسابرسی (عدم تطابق فهرست خرید و فروش فصلی)، پرداخت و ثبت نام نشان داده است. برای پیاده سازی موثر سیستم مالیات بر ارزش افزوده و انتخاب مودیان پیشنهاد می‌شود برای اظهارنامه در شرایط خوداظهاری شرایط پشتیبان سیستم مالیاتی دارای خوداظهاری مانند قوانین ساده مالیاتی، خدمات به مشتریان، وصول و اجرا، وجود مجازات در صورت عدم خود اظهاری، امکان تجدید نظر

مستقل در تصمیم‌ها و حسابرسی با امکانات کافی برای مودیان مهیا شود. همچنین سوابق حسابرسی از لحاظ ارائه فهرست خرید و فروش فصلی و عدم تطابق فهرست خرید و فروش فصلی نیز باید بیشتر مورد توجه قرار گیرد.

### منابع

افضلی، باران (۱۳۸۳) بررسی مشکلات رویه و دستورالعمل‌های فرآیند رسیدگی به پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده پژوهشنامه مالیات شماره (۱۷)

پدرامی، صابر (۱۳۹۷) رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و نرخ مؤثر مالیاتی فصلنامه حسابداری رسمی شماره (۱۳)

حساس یگانه، یحیی، محظوفی، غلامرضا و پور یحیی ناو، ذبیح اله (۱۳۹۳). پیشنهاد مدلی برای انتخاب حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای ریسک (مطالعه موردی معاونت مالیات بر ارزش افزوده استان گیلان) اولین کنفرانس بین المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری و علوم اجتماعی، رشت.

خباززاده محمد اسمعیل، جهانشاد آزیتا، پورزمانی زهرا. شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران). پژوهشنامه مالیات. ۱۴۰۰؛ ۲۹ (۵۲): ۲۵-۵۲

جعفری منصورآباد، آیت‌اله، عوض زاده فتح، فریبرز، مرادی، مهرداد. (۱۴۰۱). بررسی نقش حسابرسی مبتنی بر ریسک در سیاست‌های نظام مالیات بر ارزش افزوده. ماهنامه جامعه شناسی سیاسی ایران، ۵(۱۲)، ۱۴۸۲-۱۴۹۵

رضانی، مهدی، دستگیر، محسن، عسگری، علی و خانی، عبدالم... (۱۳۹۲). حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن با تأکید بر اندازه مؤدیان

- مالیاتی و تجربه سایر کشورها، پژوهشنامه مالیات، شماره (۱۸)، ۷۷-۱۰۲.
- شاپوری، صابر (۱۳۹۹) تأثیر شرکت های حسابداری بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، مجله مدیریت شماره (۱۳)
- ضیایی، فرخ (۱۳۸۳) حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده پژوهشنامه مالیات شماره (۱۷)
- ظهوریان، ابوالفضل (۱۳۸۹). انتخاب برای ممیزی مالیاتی بر مبنای ریسک، پژوهشنامه مالیات، ۸(۵۶)، ۱۷۸-۲۰۱.
- طاهری، محمد، خان محمدی، محمدحامد، جهانگیر نیا، حسین، غلامی جمکرانی، رضا. (۱۴۰۰). تدوین مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران. دانش حسابداری مالی، ۸(۱)، ۲۹-۶۴.
- فرزینی، جمال (۱۳۹۸) شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در ایران فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه گذاری شماره (۲۳)
- فریدی، مایان (۱۳۹۹) عوامل مؤثر بر اجرای طرح مالیات بر ارزش افزوده در شرکت های ایرانی، انتشارات آزمون شماره (۱۳)
- قهاری، فرید (۱۳۹۷) نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور مجله دانش بنیان شماره (۱۳)
- مسیحی، محمد، یعقوب نژاد، احمد، کیقبادی امیررضا و ترابی، تقی (۱۳۹۸). استفاده از تکنیک‌های داده کاوی برای سنجش ریسک مالیاتی مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده، فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه گذاری، ۷(۳۲)، ۱-۱۷.
- ناصری، آریا (۱۳۹۷) تأثیر شرکت های کاغذی بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، دفتر انتشارات و مطالعه توسعه ای.
- Apreku-Djan, P. K., Ameyaw, F., Ahiale, F. A., Owusu, M., & Apreku, I. K. O. (2022). The Effect of Risk-Based Auditing on Value-Based Financial Performance of Banks in Ghana. *Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 12(5), 903-928.
- Afzali, Baran (2004). "Investigation of procedural problems and guidelines of the audit process for value added tax cases", *Tax Research Journal No. (17)*. (in persian)
- Caitlin Hartley, Scott Daniels (2017) "The Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide", *Ernst & Young's Tax Services*.
- Farzini, Jamal (2019). "Identifying Factors Affecting Tax Compliance in Iran", *Investing Knowledge Scientific Research Quarterly*, No.(۲۳). (in persian)
- Föhr, T. L., Marten, K. U., & Schreyer, M. (2023). Deep Learning Meets Risk-Based Auditing: a Holistic Framework for Leveraging Foundation and Task-Specific Models in Audit Procedures. Available at SSRN 4488271.
- Faridi, Mayan (2020). "Effective factors on the implementation of value added tax plan in Iranian companies", *Azmoun Publications No. (13)*. (in persian)
- Ghahari, Farid (2018). "risk-based internal audit system in the Islamic Azad University of Iran", *Danesh Banyan magazine*, number No.(13). (in persian)
- Habtamu Dheressa, K.K Reddy, Debela Yadeta (2015). "Challenges of Value Added Tax Administration: The Case of East Wollega Zone", *Research Journal of Financial and Accounting*, Vol 6, No 2.

tax", Bureau of Publications and Developmental Studies. (In Persian)

Pedrami, Saber (2018). "The relationship between the transparency of financial reporting and the effective tax rate", *Certified Accountant Quarterly*, No. (13). (in Persian)

Ramezani, Mehdi, Dastgir, Mohsen, Asgari, Ali, Khani, Abda... (2013). "Risk-based tax audit and its determining criteria with an emphasis on the size of taxpayers and the experience of other countries", *Research Journal of Taxation*, No. (18), 102-77. (In Persian)

Sahaib, R. M. (2023). THE ROLE OF RISK-BASED AUDITING IN ENHANCING THE INFORMATIONAL CONTENT OF FINANCIAL REPORTS. *World Economics and Finance Bulletin*, 22, 42-66.

Shapouri, Saber (2020). "The effect of accounting companies on value added tax audit risk", *Management Magazine* No. (13). (in Persian)

Ziaei, Farrokh (2004). "Tax audit in the value added tax system", tax research paper No. (17) (In Persian).

Zahouriyani, Abolfazl (2010). "Selection for tax audit based on risk", *Tax Research Journal*, No. (8), 178-201. (In Persian)

Hamedian, H., Rahdarian, A. and Kavyani, M. (2014). Information Content of Income, Tax Avoidance and Taxable Income Management. *Accountancy Business and the Public Interest*, vol 13, pp. 1-21.

Hassas Yeganeh, Yahya, Mahzoufi, Gholamreza, Pour Yahya Nao, Zabih Elah (2014). "Proposing a risk based value added tax audit selection model" (a case study of the deputy of value added tax in Gilan province), the first international conference on economics, management, accounting and social sciences, Rasht. (In Persian)

Lois, Petros, Drogalas, George, Nerntzidis, Mikhail, Georgiou, Ifigenia & Gkampeta, Eleni (2021). Risk-based internal audit: factors related to its implementation, *Emerald Group Publishing Limited*.

Masihi, Mohammad, Yaghoobnejad, Ahmad, Keygobadi, Amirreza, Torabi, Taghi (2019). "Using data mining techniques to measure tax risk of value added taxes", *Investing Knowledge Scientific Research Quarterly*, No. (32), 1-17. (In Persian)

Mu, R., Fentaw, N. M., & Zhang, L. (2022). The impacts of value-added tax audit on tax revenue performance: the mediating role of electronics tax system, evidence from the Amhara region, Ethiopia. *Sustainability*, 14(10), 6105.

Nugraha, N., Yazid, H., & Bastian, E. (2022). THE EFFECT OF RISK-BASED INTERNAL AUDIT PLANNING AND COMPETENCE ON AUDIT QUALITY WITH THE INTERNAL AUDITOR PARADIGM AS A MODERATING VARIABLE. *Jurnal Ekonomi*, 11(01), 678-688.

Naseri, Aria (2018). "The effect of paper companies on the audit risk of value added

**Design and validation of taxpayer selection model in risk-based audit in value added tax system in high risk companies.**

Ardeshir Bovard<sup>1</sup>  
Negar Khosravi Pour<sup>2</sup>  
Ali Esmailzadeh maghari<sup>3</sup>  
Farzaneh Heidarpour<sup>4</sup>

**Abstract**

The purpose of this article was to design a taxpayer selection model in the value added tax system in high-risk companies with the combined Delphi method and network analysis process. The current research method, in terms of its purpose, was developmental and applied in the scope of survey. The statistical population of the research includes 27 companies out of 42 companies (Taxpayer), taking into account the Law on Taxpayers of Legal Entities, the subject of Note 2, Article 27 of the Value Added Tax Law in the whole country, with tax declarations during the solar years of 1387 to 1397 (2008 to 2018), as companies The risk was high. audit records (failure to provide seasonal purchase and sale list), and payment, as risk indicators of taxpayers' non-compliance in Iran's value added tax system in high-risk companies was in the taxpayer selection model, where the priority of these indicators was the submission of the declaration, audit records (failure to provide the seasonal purchase and sales list), audit records (inconsistency of the seasonal purchase and sales list) ), paid and registration. Therefore, it should be acknowledged that the tax declaration should be considered more in the selection of high-risk taxpayers in the value added tax system. Prioritization in high-risk companies due to non-compliance in paying taxes, according to theoretical bases, it can be stated that in most of these companies, registration is done at the very first stages of sending the invitation but the declaration is not submitted, or if it is, it is done late. In addition, despite the submission of the tax declaration, the documents not presented completely in the audit records, or they are manipulated, and if they are presented, there is a mismatch of seasonal sales and purchase information, and finally, payments are not made or it is not on time.

**Keywords:** tax risk, risk-based audit, value added tax.

---

<sup>1</sup>- Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. ardeshir.bovard@outlook.com

<sup>2</sup>- Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran, (corresponding author), N\_khosravipour@yahoo.com

<sup>3</sup>- Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. alies35091@gmail.com

<sup>4</sup>- Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. fheidarpour@yahoo.com