

## نسبت‌های سودآوری و ویژگی‌های مودیان در سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر ریسک

محمداسماعیل خباززاده<sup>۱</sup>  
آزیتا جهانشاد<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۱/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۳/۲۲

### چکیده

حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به عنوان بخش مرتبط با رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی مودیان و مهمترین بخش در ارتباط با تحقق درآمد مالیاتی دولت در نظام مالیات بر ارزش افزوده امروزه با چالش‌هایی دست و پنجه نرم می‌کند که آن را از هدف نهایی یعنی دستیابی به کل درآمد مالیاتی بالقوه بازمی‌دارند؛ بنابراین این پژوهش با هدف شناسایی، بررسی چالش‌های حسابداری مالیات بر ارزش افزوده سعی در برداشتن گامی جهت برداشتن این چالش‌ها و دستیابی به نظام مالیاتی کارآمدتر دارد. این پژوهش به بررسی عوامل مؤثر بر ریسک حسابداری در سیستم مالیات بر ارزش افزوده و نقش نسبت‌های سودآوری مودیان مالیاتی در سیستم حسابداری مالیاتی مبتنی بر ریسک می‌پردازد. در این پژوهش برای تعیین نمونه آماری، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است و در نهایت نمونه‌ای شامل ۸۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفت. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از تحلیل رگرسیون چندگانه غیرخطی به روش لاجیت استفاده شده است. نتایج این پژوهش نشان داد، از بین عوامل مؤثر مورد بررسی در پژوهش بر ریسک حسابداری (رسیدگی) مالیاتی مؤدی ارتباط بین ارائه اظهارنامه مالیاتی و دوره رسیدگی معاملات مؤدی با ریسک حسابداری معکوس است اما ارتباط بین حجم معاملات مؤدی با ریسک حسابداری مستقیم است و همچنین نتایج بیانگر عدم وجود رابطه بین عضویت شرکت مؤدی در بورس و نسبت‌های سودآوری مودیان (بازده سرمایه در گردش، بازده سهام، سود هر سهم) با ریسک حسابداری مؤدی می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** مالیات بر ارزش افزوده، حسابداری مالیاتی، ریسک مؤدی، نسبت‌های سودآوری

۱- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، (نویسنده مسئول) az\_jahanshad@yahoo.com

## ۱- مقدمه

یکی از مهم‌ترین سیاست‌های اقتصادی و درآمدی کشورها وصول مالیات است که به عنوان یک ابزار مالی برای تأمین منابع مالی هزینه‌های ضروری دولت و تعدیل در توزیع درآمد و ثروت و هدایت فعالیت‌های اقتصادی جامعه به کار می‌رود. ثبات و تداوم مالیات باعث ثبات در برنامه‌ریزی دولت در ارائه خدمات مورد نیاز شهروندان در زمینه‌های گوناگون می‌شود. سازمان امور مالیاتی برای تشخیص و تعیین درآمد مشمول مالیات مودیان مالیاتی از طریق رسیدگی به دفاتر و مدارک حسابداری مبادرت به رسیدگی (حسابرسی مالیاتی) دفاتر و مدارک حسابداری، ترازنامه، حساب سود و زیان و اظهارنامه مالیاتی مودیان مالیاتی می‌کند تا پس از حصول اطمینان از صحت و درستی آن‌ها، اقدام به تشخیص درآمد مشمول مالیات و صدور برگ تشخیص و وصول مالیات نماید. از این رو می‌توان گفت هدف حسابرسی مالیاتی، تشخیص درآمد مشمول مالیات و تعیین میزان مالیات مربوط به آن است که از مبادرت به آن علاوه بر رسیدگی به دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حسابداری باید تحقق رعایت قوانین موضوعه، مقررات، بخشنامه‌ها، آئین‌نامه‌ها، موازین و اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی مورد توجه قرار داده شوند (معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات، ۱۳۸۸).

اما این حسابرسی فاقد ریسک نیست. نظیر سایر مالیات‌ها، حسابرسی در نظام مالیات بر ارزش افزوده نیز دارای ریسک است. ریسک حسابرسی مالیاتی عبارت از کمتر از واقع نشان دادن درآمد فروش و بیش از واقع نشان دادن خریده‌ها، هزینه‌ها و معافیت‌های مالیاتی است؛ بنابراین طراحی و تدوین یک برنامه مؤثر حسابرسی (که ریسک سوء استفاده را شناسایی و صاحبان فعالیت‌هایی که از تکالیف مالیات بر ارزش افزوده تمکین نمی‌کنند را مجازات کند)، بسیار حیاتی و لازم است. نظام مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران، از ابتدا با کاستی‌ها و مشکلات عدیده‌ای از جمله در زمینه قوانین و مقررات، سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات ستان و مودیان مالیاتی دست به گریبان تحقیقات بازار بوده که باعث بروز ناکارآمدی در این نظام شده‌اند. مسائل عنوان شده نشان از ضعف نظام مالیاتی در کشور جمهوری اسلامی ایران دارد؛ بنابراین برای رفع این مشکلات نیاز به بررسی و تصحیح ارکان اصلی این نظام احساس می‌شود. یکی از ارکان این نظام که نقش بسزایی در افزایش تمکین مالیاتی و وصول بیشتر درآمدهای مالیاتی دولت و کاهش هزینه‌های وصول مالیات‌ها و نقش نظارتی در اجرای صحیح قانون‌های مالیاتی بر عهده دارد، حسابرسی و ممیزی مالیاتی می‌باشد. در این پژوهش به طور خاص به بررسی و تلاش در جهت بهبود حسابرسی و ممیزی یکی از انواع مالیات، یعنی مالیات بر ارزش افزوده پرداخته شده است. اگر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به قدر کافی کارآمد نباشد عملکرد تشکیلات مالیاتی 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 ارزش افزوده، باعث ضعف کلی نظام مالیات بر ارزش افزوده خواهد شد (تایت<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱).

حسابرسی کارآمد در جهت اطمینان بخشی به اطلاعات اظهار شده توسط مودیان 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. این طرح حسابرسی باید روش‌های متفاوتی برای بهترین نحو مقابله با هریک از موارد عدم تمکین داشته باشد. به علاوه باید برنامه‌های خاصی هم برای جلوگیری از عدم تمکین به طور همزمان اجرا شود. (جباری و کوشافر، ۱۳۹۳).

روند تحول و توسعه نظام مالیات ستانی در کشورمان با قانون مالیات بر ارزش افزوده، منجر به اهمیت توجه به حسابرسی این نوع مالیات شده است. در این راستا انجام رسیدگی‌های دقیق‌تر و صحیح‌تر توسط مأمورین مالیاتی موجب افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و کاهش سوء استفاده‌های احتمالی توسط مودیان مالیاتی خواهد شد. در این پژوهش ابتدا ضرورت حسابرسی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده مورد بحث و بررسی قرار گرفته است و در ادامه به بررسی عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده پرداخته شده است. در نهایت با طراحی مدلی جهت ارزیابی و حسابرسی مالیاتی مودیان بر مبنای ریسک هر کدام سعی در بهینه‌تر شدن سیستم مالیاتی شده است.

## ۲- مبانی نظری

### ۲-۱- مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات است که از ارزش افزوده بنگاه‌ها در مراحل مختلف زنجیره<sup>۲</sup> تولید 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، (ضیایی بیگدلی و طهماسبی، ۱۳۸۳).

مالیات بر ارزش افزوده به دلیل نداشتن تاریخچه طولانی در ادبیات اقتصادی و از آن فراتر نداشتن سابقه‌ای طولانی در اجرا سهم چندانی در مالیه عمومی نداشته است. به گونه‌ای که تا حدود 63 سال قبل تنها از آن به عنوان نظریه‌ای نام برده می‌شد؛ اما امروزه با توجه به تجربیات موفق کشورهای مختلف در بکارگیری این نظام، آن را به عنوان انقلابی در ادبیات مالیه عمومی شناسانده است. با

توجه به تاریخچه<sup>۱</sup> استقرار و کاربرد نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌توان گفت که از سال 1954 به بعد کشورهایمانند آلمان، فرانسه و دانمارک به‌عنوان پیشگامان اجرا و بکارگیری این نظام مالیاتی بوده‌اند و سپس در دهه 70 قرن بیستم سایر کشورهای عضو جامعه اروپا نسبت به استقرار این نظام مالیاتی اقدام کردند. مالیات بر ارزش افزوده اولین بار در سال 1918 به وسیله فون زیمنس<sup>۲</sup> به منظور فائق آمدن بر مسائل مالی بعد از جنگ طرح‌ریزی و به دولت آلمان معرفی شد و سپس در سال 1913 به وسیله آدامز<sup>۳</sup> به منظور استفاده در آمریکا مطرح شد، اما منافع گسترده مالیات بر ارزش افزوده در اواخر دهه 50 قرن بیستم میلادی مشخص شد و کشورهای مختلف به آن روی آوردند. در ایران در سال ۱۳۶۶، لایحه مالیات بر ارزش افزوده به مجلس رفت و در شور اول تصویب و در شور دوم هم ۶ ماده آن تصویب شد. در نهایت با توجه به شرایط آن زمان، به دولت مسترد گردید. در سال ۱۳۷۰، دپارتمان امور مالی صندوق بین‌المللی پول، اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان یکی از عوامل اصلی افزایش کارایی نظام مالیاتی به ایران پیشنهاد کرد. بررسی‌های متعددی روی این گزارش و نظام مالیاتی جدید صورت پذیرفت. در سال ۱۳۷۶، انجام مطالعات علمی بر روی استقرار مالیات بر ارزش افزوده به وسیله معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت دارایی مجدداً آغاز گردید. در مهرماه ۱۳۸۱، لایحه مالیات بر ارزش افزوده به مجلس تقدیم شد و در نهایت و پس از رفع ایرادهای اولیه، مشتمل بر ۵۳ ماده و ۴۷ تبصره در نشست کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی طبق اصل ۸۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصویب شد. پس از موافقت مجلس شورای اسلامی با اجرای آزمایشی آن به مدت پنج سال، لایحه مالیات بر ارزش افزوده در خردادماه ۱۳۸۷ به تأیید شورای نگهبان رسید و سپس به عنوان قانون از سوی مجلس به دولت ابلاغ شد. قانون مالیات بر ارزش افزوده، از ابتدای مهرماه ۱۳۸۷ به دنبال حذف قانون تجمیع عوارض در سراسر ایران به اجرا درآمد. سازمان امور مالیاتی برای اجرای بهتر و بدون چالش قانون مالیات بر ارزش افزوده، به تدریج و به صورت مرحله‌ای واحدهای صنفی مختلف را تحت شمول این قانون قرار داد، به این صورت که بعد از لازم‌الاجرا شدن آن، یک‌باره تمام واحدهای صنفی و تجاری موظف به اجرای آن نشده‌اند، بلکه به صورت دوره‌ای و در بازه‌های زمانی مشخص گروهی از واحدهای صنفی مشمول آموزش و اجرای این قانون اعلام شدند.

در سال ۱۳۸۷ مرحله اول فراخوان ارزش افزوده کلیه واردکنندگان و صادرکنندگان و همچنین فعالان اقتصادی با مجموع فروش سه میلیارد ریال در سال ۱۳۸۶ و کلیه افراد مذکور با مجموع فروش یک میلیارد و دویست پنجاه میلیون ریال یا بیشتر در پنج ماهه آغازین سال ۱۳۸۷، مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده شدند. در مرحله دوم که از اول مهرماه ۱۳۸۸ به اجرا گذاشته شد، کارخانه‌ها و واحدهای تولیدی دارای جواز تأسیس و پروانه بهره‌برداری، بهره‌برداران معادن،

ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی و دفترداری، حسابداران رسمی، خدمات مدیریتی و مشاوره‌ای، خدمات انفورماتیک، هتل‌ها و متل‌های سه ستاره و بالاتر، بنکداران و عمده‌فروشان، نمایندگان مؤسسات تجاری و صنعتی، مؤسسات حمل‌ونقل، مؤسسات مهندسی، تبلیغاتی و بازاریابی فراخوان شدند. در مرحله سوم که از اول فروردین ۱۳۸۹ به اجرا گذاشته شد، دامنه شمول مودیان گسترش یافت و کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که بر اساس شرایط مراحل اول و دوم ثبت‌نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نشده بودند و در صورتی که در سال ۱۳۸۷ یا ۱۳۸۸ مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات (غیرمعاف یا معاف و غیرمعاف) آن‌ها سه میلیارد ریال و بالاتر بود، مشمول این مرحله شدند. مرحله چهارم از تاریخ ۱۳۸۹/۷/۱ اجرا شد و در این مرحله کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که بر اساس شرایط مراحل اول، دوم و سوم ثبت‌نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نشده بودند، در صورتی که شاغل به فعالیت‌های موضوع بند «ب» ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم (صاحبان کارگاه‌های صنعتی، فروشندگان طلا و جواهر و سایر فلزات تزئینی، فروشندگان آهن‌آلات و سایر فلزات، صاحبان تالارهای پذیرایی و رستوران‌ها، صاحبان متل و هتل‌های یک و دو ستاره و هتل آپارتمان، صاحبان نمایشگاه‌های و فروشگاه‌های خودرو و معاملات املاک، تعمیرگاه‌های مجاز خودرو، چاپخانه‌داران، صاحبان دفاتر اسناد رسمی، مراکز ارتباط رایانه‌ای، دفاتر خدماتی، دولت الکترونیک، خدمات الکترونیک شهر و صاحبان سینماها، تماشاخانه‌ها و مکان‌های ورزشی و تفریحی) بودند با هر میزان فروش یا درآمد مشمول مرحله چهارم ثبت‌نام، آموزش و اجرای قانون شدند. در مرحله پنجم که از تاریخ ۱/۷/۱۳۹۰ اجرا شد کلیه اشخاص حقوقی که در مراحل قبلی مشمول نبودند و مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات (غیرمعاف یا معاف و غیرمعاف) آن‌ها در هر یک از سال‌های ۸۷، ۸۸ و ۸۹ یک میلیارد ریال و بیشتر بود و کلیه اشخاص حقوقی که قبل یا بعد از سال ۱۳۹۰ ایجاد، تأسیس و به ثبت رسیده یا می‌رسند و حائز شرایط مذکور نشده بودند، در صورتی که مجموع فروش کالا و ارائه خدمات (غیرمعاف یا معاف و غیرمعاف) آن‌ها در سال ۱۳۹۰ یا سال‌های بعد، یک میلیارد ریال و بیشتر بود، از اولین دوره مالیاتی بعد از رسیدن به آستانه مذکور، مشمول مرحله پنجم ثبت‌نام و اجرای قانون شدند. مرحله ششم ارزش‌افزوده از ابتدای سال ۱۳۹۴ اجرا شد؛ که در این مرحله اشخاص حقوقی و همچنین حقیقی (صرف‌نظر از مبلغ فروش سالانه) موضوع ماده «۹۵» قانون مالیات‌های مستقیم که به فعالیت‌های چلوکبابی‌ها، سالن‌های غذاخوری، سفره‌خانه‌های سنتی و اغذیه‌فروشی‌های زنجیره‌ای با مالکیت واحد و یا نام و نشان و عنوان تجاری واحد فارغ از مساحت محل کسب‌وکار و نوع مجوز مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده شدند. از ابتدای مهرماه ۱۳۹۵ مرحله هفتم مالیات بر ارزش‌افزوده به اجرا در آمد. بر این اساس کلیه اشخاص حقوقی فعال با هر حجم از فروش و یا

درآمد از محل عرضه کالا و ارائه خدمات مشمول که به موجب فراخوان‌های قبلی تاکنون برای اجرای قانون فراخوان نشده‌اند، طی این مرحله مکلف به ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده و اجرای این قانون از ابتدای مهرماه سال جاری می‌باشند. بر اساس اختیارات حاصل از مقررات ماده ۱۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، فعالان اقتصادی عرضه‌کننده کالا و ارائه‌دهنده خدمات مشمول مرحله هفتم ثبت‌نام نظام مالیات بر ارزش افزوده به منظور آموزش و اجرای مقررات موضوع این قانون فراخوان شده‌اند. همچنین اشخاص حقوقی که بعد از تاریخ اجرای فراخوان نیز ایجاد، تأسیس و به ثبت می‌رسند و یا شروع به انجام فعالیت می‌کنند، در صورت فعالیت با هر حجم از فروش و یا درآمد حاصل از کالا و خدمت، از اولین دوره مالیاتی بعد از شروع فعالیت مشمول اجرای این قانون می‌باشند.

فعالان اقتصادی که واجد شرایط مراحل اول تا ششم ثبت‌نام و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بوده‌اند، حتی در صورت انطباق با شرایط مشمولیت مرحله هفتم ثبت‌نام این نظام مالیاتی جزو مودیان مشمول مراحل قبلی ثبت‌نام 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. بر اساس ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، اشخاص حقوقی که در زمینه عرضه کالا و ارائه خدمات یا واردات محصولات کشاورزی فراوری نشده، دام و طیور زنده، آبیان، زنبور عسل و نوغان، انواع کود، سم، بذر و نهال، آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی، شیر خشک کودکان، کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات، انواع دارو و لوازم مصرفی درمانی و خدمات درمانی، خدمات حمل‌ونقل عمومی مسافری، فرش دستباف و خوراک دام و طیور فعالیت دارند، الزامی به ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده ندارند. 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.

نظام مالیات بر ارزش افزوده که در مجموعه مالیات‌های غیرمستقیم جای می‌گیرد جهت استقرار کامل خود در ایران با موانعی روبرو شده است. اجرای مالیات بر ارزش افزوده منجر به افزایش سطح رفاه عمومی می‌شود و در صورتی که درست اجرا نشود می‌تواند تبعات منفی اجتماعی داشته باشد.

استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده متغیر وابسته و عوامل بیرونی کلان، بیرونی خرد و درونی متغیرهای مستقل آن را تشکیل می‌دهد. منظور از عوامل بیرونی کلان، انتظارات تورمی افراد جامعه، فرهنگ مالیاتی، اقتصاد زیرزمینی، انتظارات افزایش نابرابری افراد جامعه و نظام تأمین اجتماعی می‌باشد. منظور از عوامل بیرونی خرد، سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده، هزینه‌های مالی مودیان، سنتی بودن پرداخت‌های مودیان و استرداد می‌باشد. منظور از عوامل درونی نیز ضعف اطلاع‌رسانی سازمان، فقدان بانک اطلاعاتی جامع، تعداد ناکافی نیروی انسانی، پیچیدگی اجراء، زمان نامناسب اجراء و سطح آستانه مالیاتی است. متغیرهای عوامل بیرونی کلان، عوامل بیرونی خرد و عوامل بیرونی به ترتیب مهم‌ترین عوامل مؤثر در عدم استقرار کامل سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران است. به صورت جزئی‌تر سطح فعلی اقتصاد زیرزمینی، ناکافی بودن میزان اطلاع‌رسانی به مودیان مالیاتی، فقدان بانک اطلاعاتی، تحمیل هزینه‌های مضاعف به مودیان مالیاتی از مهم‌ترین موانع عدم استقرار مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. اگر اجراء قانون مالیات بر ارزش افزوده را به سه دوره اجراء اولیه، میان‌مدت و بلندمدت تقسیم کنیم در دوره اجراء اولیه بسته به زمان اجراء و شرایط اقتصادی آن زمان شفاف‌سازی و اطلاع‌رسانی اجراء این طرح میان عموم اقشار، تدریجی اجراء کردن آن و عوامل دیگر می‌تواند تبعات تورمی، توزیعی و تخصیص مختلفی داشته باشد که عدم تدبیر آن‌ها اثرات نامطلوبی بر تورم، توزیع درآمد و دگرگونی شرایط بازار و اقتصاد خواهد داشت. اجراء قانون مالیات بر ارزش افزوده در میان‌مدت و بلندمدت همگام با کمرنگ شدن آثار منفی اجراء آن در مراحل اولیه، بیشتر تأثیرات مثبت خود را نشان خواهد داد. کاهش فشار مالیاتی بر بخش تولید و تشویق سرمایه‌گذاری، جلوگیری از فرار مالیاتی و از فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی، حذف مالیات‌های مضاعف و مستند شدن معاملات در چرخه تولید، توزیع، صادرات و واردات کالا به علت شفاف‌سازی مبادلات اقتصادی، اثر مثبت بر تراز خارجی، جلوگیری در اعمال سلیقه‌های شخصی ممیزین مالیاتی، افزایش نرخ پس‌انداز نسبت به دیگر مالیات‌ها حتی در زمان‌های اولیه پس از اجراء امکان کاهش زمان تأخیر وصول درآمدها و گسترش پایه مالیاتی که می‌تواند حتی با نرخ‌های پایین، درآمد دولت را به طور قابل توجه بالا ببرد و منابع کافی را برای عملکرد ضروری دولت فراهم کند و زمینه‌های کاهش اتکای بودجه دولت را فراهم کند و زمینه‌های کاهش اتکای بودجه دولت را به درآمد‌های نفت و گاز فراهم آورد و کارایی نظام مالیات را به عنوان یکی از مهم‌ترین ابزار سیاست مالی بالا برده و در بازتوزیع درآمد بین اقشار محروم جامعه به نحو مؤثرتری عمل نماید؛ اما در اجراء طرح مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک الزام باید کوشید تا اثرات نامطلوب آن را بر تورم و نابرابری، تولید، تجارت و ... تا حد امکان کاهش داده تا با استمرار اجراء آن از اثرات بلندمدت آن بهره‌مند شد. وزیر امور اقتصاد و دارایی در گفت‌وگو با واحد مرکزی خبر، قانون مالیات بر ارزش افزوده را گامی

بلند در راستای عدالت اجتماعی دانست. به گفته‌ی وی بسیاری از آسیب‌های نظام مالیاتی با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده برطرف می‌شود. گرچه قانون مالیات بر ارزش افزوده مهم است اما دو مسئله در ارتباط با آن وجود دارد: مسئله نخست تصمیم‌گیری طرح و مسئله دیگر اجرای طرح می‌باشد. تصمیم‌گیری اقتصادی (قانون مالیات بر ارزش افزوده) در فضای اقتصادی اتفاق بیفتد و به وضع معیشتی جامعه توجه کند. اجرای طرح باید با سازوکار مشخص و در زمان مناسب صورت گیرد که در این صورت باعث ایجاد فضای مناسب کسب‌وکار و شکوفایی اقتصادی خواهد شد. نحوه اجرای مالیات بر ارزش افزوده، با چالش‌هایی مواجه است. اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نیازمند سازوکار وزیر ساخت‌های لازم است؛ توسعه فرهنگ مالیاتی، آموزش نیروی متخصص، ایجاد پایگاه‌های اطلاعاتی و بر این اساس باید تمام معاملات شناسنامه‌دار شوند تا با صدور فاکتور، نوع، مقدار، قیمت، تاریخ و محل فروش کالا مشخص شود؛ اما بدون شفاف‌سازی و فراهم کردن زیرساخت‌های لازم، با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، نوعی هیجان دور از واقعیت اقتصادی، بر بازار حاکم می‌شود. به طور کلی نظام مالیات بر ارزش افزوده ابزار مالیاتی یگانه‌ای است که کمتر از سایر مالیات‌ها منجر به تخصیص نامناسب منابع می‌گردد اما صرفه‌های حاصل از آن بستگی به شرایط موجود در هر زمان دارد. انواع مالیات بر ارزش افزوده شامل مالیات بر ارزش افزوده تولیدی، مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی و مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی می‌باشد. مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، بیشترین پایه مالیاتی و مالیات بر ارزش افزوده مصرفی کمترین پایه مالیاتی را ایجاد می‌کند. به کار بستن این نظام موجب تجدیدنظر در ترکیب مالیات‌ها می‌شود به نحوی که نتیجه آن نیل به رشد اقتصادی دلخواه‌تر، حصول عدالت مالیاتی بیشتر و تخصیص بهتر منابع می‌شود. به منظور کاهش آثار منفی سیستم مالیات بر ارزش افزوده می‌توان با گسترش دامنه مالیات به کالاهای لوکس و محدود کردن آن به کالاهای ضروری از طریق معافیت کالایی یا تفاوت نرخ‌ها این آثار منفی را کنترل نمود که البته تجربه سایر کشورها نشان می‌دهد در زمان شروع این مالیات با نرخی واحد برای تمام کالاها اعمال شود که هزینه اجرایی وصول مالیات کاهش یابد. با توجه به ماهیت نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک مالیات مدرن مبتنی بر نظام خوداظهاری، رویه‌ها و تکنیک‌های انجام تکالیف مذکور متفاوت از رویه‌ها و تکنیک‌های رایج در نظام مالیات سنتی است. کارهایی که باید در این زمینه انجام داد اصلاح قوانین و رویه‌های مالیاتی در نظام مالیاتی کشور است. یکی از این کارها استانداردسازی فرآیندهاست به گونه‌ای که این فرآیندها باید برای همه اعم از مؤدی و مالیات‌بگیر یکسان باشد. از این رو، آموزش مأموران مالیاتی برای ایفای نقش جدید خود در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده را حیاتی می‌سازد. آموزش، فراگیرترین رکن و عامل اجرای مالیات بر ارزش افزوده است. ماهیت مدرن، دوره‌های کوتاه‌مدت، رویه خود اظهاری



سازوکار استرداد و کثرت تعداد مودیان این نظام مالیاتی در مقایسه با نظام سنتی مالیات ستانی، آموزش همه عوامل درگیر در اجرای آن را از کارکنان و مأموران مالیاتی گرفته تا مودیان، مصرف‌کنندگان، مشاغل حرفه‌ای مرتبط با آن مثل حسابداران و حسابرسان و کارکنان ذیربط بنگاه‌ها و مؤسسات اقتصادی (کارکنان بخش فروش، مأموران خرید و تدارکات و حسابداری) را الزامی می‌سازد. از سویی مالیات بر ارزش‌افزوده همانند سایر نظام‌های مالیاتی از لحاظ فرار، تخلف و عدم تمکین مالیاتی، آسیب‌پذیر است. به ویژه در مورد مالیات بر ارزش‌افزوده، ساز و کار تخصیص اعتبار و استرداد آن فرصت مناسبی را برای سوءاستفاده و تخلف ایجاد کرده است؛ بنابراین حسابرسی می‌تواند قدرت و توان این نظام مالیاتی را افزایش دهد. از رایج‌ترین موارد تمکین تقلب مالیاتی و پرهیز از پرداخت مالیات است. متقلبین مالیاتی به ساختن اسناد جعلی می‌پردازند. پرهیز از پرداخت مالیات نیز در اثر سوء استفاده از مفاد قانونی مالیات بر ارزش‌افزوده می‌باشد. چنانچه مودیان احتمال حسابرسی بر فعالیت خود ندهند نمی‌توان مانع از کم‌نمایی آن‌ها در بدهی مالیاتی‌شان شد؛ بنابراین اجرای طرح‌های حسابرسی مؤثر جهت کشف و مقابله با تخلفات ضروری است. همچنین امور مربوط به دریافت و استرداد مالیات بر ارزش‌افزوده تولید و خدمات فرامرزی با تفویض اختیار به گمرک ایران از سوی سازمان امور مالیاتی انجام خواهد شد؛ بنابراین برای اجرای مؤثر مالیات بر ارزش‌افزوده لازم است علاوه بر طراحی ساختار سازمانی منطقی رابطه بین سازمان امور مالیاتی و گمرک از نظر وظایف تقسیم شود چراکه بسیاری از واردکنندگان با ارائه صورتحساب غیر واقعی از بار مالیاتی‌شان خالی می‌کنند. کارآمدی وصول مالیات بر ارزش‌افزوده در مورد کالاهای وارداتی در گرو کارآمدی گمرک است و روبرو شدن با تقلب‌های در ارتباط با مالیات بر ارزش‌افزوده کالاها و خدمات وارداتی با بهینه کردن قانون گمرکی امکان‌پذیر است. تعیین ارزش کالا بطور دقیق، کنترل کم و کیفی کالا در گمرک، استفاده از سیستم کارت هوشمند و... اقدامات مثبت گمرک برای تعیین مالیات بر ارزش‌افزوده دقیق برای کالاهای وارداتی است. (موسوی جهرمی، ۱۳۹۵).

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

## ۲-۲- حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک

سازمان امور مالیاتی رابط اصلی بین دولت و شهروندان است که عملکرد خوب آن نمادی از دولت خوب محسوب می‌گردد. بدین علت در سال‌های اخیر سیاست‌گذاران با آگاهی یافتن از

اهمیت این موضوع به دنبال روش‌هایی هستند تا ضمن ترویج و توسعه کسب‌وکار در کشور موجب اطمینان منطقی از رعایت و پرداخت داوطلبانه مالیات در کشورها گردد. یکی از این سیاست‌ها و روش‌ها بهره‌گیری از حسابرسی‌های مدرن با رویکرد مدیریت ریسک بوده و این رویکرد، عنصری اساسی جهت مدیریت کارا و اثربخش رعایت تمکین مالیاتی به حساب می‌آید. این دیدگاه می‌کوشد تا با اولویت‌بندی عملیات در سازمان مالیاتی، مسیر تعامل بین مودیان و سازمان را به سمت تبعیت مالیاتی بهتر از سوی مودیان و کاهش تنش‌های مالیاتی سوق دهد. (برزگری خانقاه و فیض پور، ۱۳۹۲).

در استراتژی حسابرسی مبتنی بر ریسک باید به "برنامه جبران خدمات حسابرسان" مورد استفاده سازمان مالیاتی توجه ویژه‌ای شود. تجارب بین‌المللی نشان‌دهنده این واقعیت است که حق‌الزحمه حسابرسان نباید به طور مستقیم به حجم اصلاحات حسابرسی پیوند داده شود و نباید جرائم نیز بدان وسیله افزایش یابد. همانطور که اغلب موارد در روش‌های حسابرسی سنتی در مقابل روش‌های حسابرسی مبتنی بر ریسک مشاهده می‌گردد، پاداش‌ها به صورت خودکار بر اساس نتایج حسابرسی پرداخت می‌گردند که در این صورت حسابرسی جانبدارانه و در نتیجه بر ضد مودیان به وجود خواهد آمد و این امر باعث تضعیف درک انصاف و عدالت در سیستم مالیاتی که بسیار مورد نیاز است خواهد گردید. علاوه بر این در محیط‌هایی که کارکرد انتخاب حسابرسی به اندازه کافی از کارکرد اجرای حسابرسی تفکیک نشده است (روش سنتی حسابرسی)، این موضوع بر چگونگی انتخاب مؤدی نیز تأثیرگذار خواهد بود و انتخاب مؤدی با هدف افزایش حداکثری پاداش حسابرسان انجام خواهد گرفت. (کاواجا و همکاران، ۲۰۱۱).

حسابرسی و ممیزی مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از انواع حسابرسی مالیاتی، یک نوع حسابرسی رعایت محسوب می‌گردد که تلفیقی از اصول و موازین حسابرسی و مقررات مالیاتی می‌باشد و به منظور تعیین مطابقت عملیات حسابداری واحد مورد رسیدگی با قانون مالیات بر ارزش افزوده انجام می‌گیرد. (عبداللهی و خدایاریگانه، ۱۳۸۸). حسابرسی عبارت است از تحقیق و بررسی در دفاتر و حساب‌ها یا اظهارنامه‌ها و صورت‌های مالی مودیان از سوی یک عامل خارجی نظیر مؤسسات حسابرسی یا مراجع مالیاتی. این کار یا به طور معمول و روزمره انجام می‌شود و یا در زمانی صورت می‌پذیرد که احتمال گریز مالیاتی در میان است. در بسیاری از کشورها، مؤسسات بزرگ تجاری (به‌ویژه آن‌هایی که با مشارکت عمومی تشکیل شده‌اند) قانوناً مکلفند حسابداران یا حسابرسانی را برای تهیه یا تأیید صورت‌های مالی سالانه خود از نظر مالیاتی به کار گمارند. حسابرسی مراجع مالیاتی جنبه کنترل روزمره دارد و یا به خاطر بررسی موارد احتمال سوء اداره یا تقلب انجام می‌پذیرد. (توکل، ۱۳۹۰).

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

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

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

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

## ۳- پیشینه پژوهش

## ۳-۱- پژوهش‌های خارجی

السن و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۹)، در مقاله خود تحت عنوان حسابداری ذهنی مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده در میان صاحبان کسب و کارهای مستقل به این نتیجه رسیدند که برخی از مالیات‌دهندگان به صورت ذهنی مالیات را از گردش مالی جدا می‌کنند (جداکننده‌ها) در حالی که سایرین این‌گونه نیستند (ادغام‌کننده‌ها). 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 (تحریک‌پذیری) کمتر و نگرش مثبت بیشتر نسبت به مالیات، ارتباط داشت. افرادی که اظهار داشتند که مالیات را از گردش مالی جدا می‌کنند، اغلب ادعا دارند که کسب و کارهای موفق‌تری را از لحاظ مالی اداره می‌کنند. حسابداری ذهنی با نیت افراد برای فرار مالیاتی ارتباط ندارد اما افراد با نمرات حسابداری ذهنی بالاتر، سطوح مشخصی از برنامه‌ریزی مالیات را گزارش کردند. در حالی که روش تحقیق اجازه طرح نتایج علی را نمی‌دهد، این یافته‌ها می‌تواند نشان دهد که افزایش توانایی مالیات‌دهندگان مشاغل آزاد برای سازماندهی فعالیت‌های مالی خود، ممکن است یک استراتژی امیدوارکننده برای تقویت رقابت‌پذیری کسب و کار آن‌ها باشد.

درسا و همکاران<sup>۵</sup> (2015)، در مقاله خود تحت عنوان چالش‌های اجرای مالیات بر ارزش افزوده مطالعه موردی منطقه ولگای شرقی نیجریه با بررسی مشکلات و چالش‌های موجود بر سر راه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده به این نتیجه رسیدند که مهمترین چالش‌های موجود عبارت‌اند از: عدم آگاهی کافی مودیان، مقاومت آنان در برابر ثبت نام، فرهنگ ضعیف مالیاتی و سیستم ضعیف مالیات بر ارزش افزوده.

هوپس و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۲)، به بررسی تأثیر انجام حسابرسی مالیاتی بر کاهش گریز مالیاتی شرکتی پرداختند. آن‌ها شواهدی ارائه نمودند مبنی بر اینکه افزایش نظارت مالیاتی (حسابرسی مالیاتی) موجب کاهش گریز مالیاتی شرکتی و قانون‌مند شدن شرکت‌ها می‌شود.

لیزوسسکی و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۱۲)، به بررسی ارتباط بین تقلب در گزارش دهی مالیاتی و تقلب در حسابداری با اتکا به چند معیار برای اجتناب مالیاتی شامل نرخ‌های مؤثر مالیاتی و اختلاف‌های دائمی مالیات و گزارش کمیسیون امنیت بورس اوراق بهادار آمریکا در مورد شرکت‌های متقلب پرداختند. به بیان دیگر، شرکت‌هایی که اجتناب مالیاتی دارند به احتمال کمتری مرتکب تقلب حسابداری می‌شوند.

آلابد و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۱)، در پژوهشی تحت عنوان "معیارهای رفتار تمکین مالیاتی مدل پیشنهادی برای نیجریه"، با استفاده از بسط مدل فیشر و ترکیب کیفیت خدمات اداره مالیاتی، کیفیت حاکمیت عمومی، تفاوت‌های قومی و همچنین اثر تعدیلی شرایط مالی و اولویت ریسک را بر روابط بین نگرش مودیان و تمکین مالیاتی مورد ارزیابی قرار دادند. در این مقاله عوامل اقتصادی، اجتماعی، روان-شناسی و فرهنگی در یک مدل جامع آورده شده است و وضعیت مناسب و محیطی ویژه‌ای را برای بهتر فهمیدن رفتار مالیاتی مودیان حقیقی بر می‌شمرد.

کاواجا و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۱۱)، در کتابی تحت عنوان "حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، روش‌ها و تجربیات کشورها" مطالب مطرح شده در کنفرانس بین‌المللی استانبول به انضمام چارچوب، اصول، روش‌ها، ساختار و تجربیات کشورهای مختلف در زمینه حسابرسی مبتنی بر ریسک را به تفصیل ارائه و مدیریت ریسک را عنصری کلیدی در استراتژی سازمان مالیاتی مدرن تلقی نموده است.

آبراهام<sup>۱۰</sup> (2010)، در مقاله خود تحت عنوان اجرای مالیات بر ارزش افزوده: چالش‌ها و فرصت‌ها در بخش مکلهی اتیوپی، جهت پر کردن شکاف بین ظرفیت واقعی و ظرفیت بالقوه درآمد مالیاتی در اتیوپی 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 اتیوپی در طی هفت سال، عدم آگاهی کافی مودیان مالیاتی بوده است.

### ۳-۲- پژوهش‌های داخلی

باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) در مقاله خود تحت عنوان شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در ایران به شناسایی جامع عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در ایران، با الگو قرار دادن مدل تمکین OECD پرداختند. بررسی وضعیت موجود حاکی از آن بود که تاکنون در کشور، چنین پژوهشی صورت نگرفته و پژوهش حاضر، اولین پژوهشی است که عوامل مذکور را به صورت جامع مورد بررسی قرار می‌دهد بدین ترتیب، پس از انجام مطالعات اکتشافی و بررسی پژوهش‌های انجام شده و نیز با در نظر گرفتن شرایط محیطی حاکم بر کشور ایران، عوامل مذکور در ۸ مؤلفه و ۴۰ شاخص طبقه‌بندی و با به کارگیری روش دلفی فازی، نظرات ۶۱ خبره در خصوص تأثیر هر یک از شاخص‌های مذکور بر تمکین مالیاتی دریافت و مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج پژوهش بیانگر آن بود که از نظر خبرگان، به استثنای شاخص‌های نوع مؤدی، نوع درآمد، نوع حرفه، سن، نوع جنسیت، نوع مذهب و آموزه‌های شرعی، نوع نژاد و ملیت، پیشینه قومی، اشاعه و گسترش دفاتر

مشاوره مالیاتی و در نهایت نهادهای مدنی و هنجارهای اجتماعی، سایر شاخص‌های پژوهش بر تمکین مالیاتی اثرگذار می‌باشند.

چهرقانی و همکاران (۱۳۹۸) در مقاله خود تحت عنوان بررسی تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقتصادی ایران با استفاده از الگوی تعادل عمومی قابل محاسبه CGE با استفاده از داده‌های برگرفته از ماتریس حسابداری اجتماعی (SAM) به تحلیل سیاست در قالب نه سناریو پرداختند که عبارتند از: وضع مالیات بر ارزش افزوده با نرخ‌های اجرا شده در ایران (۳٪، ۴٪، ۵٪، ۶٪، ۸٪ و ۹٪) و نرخ‌های قابل اجرا (۱۰ و ۱۵ و ۲۰٪). در تمامی سناریوها نرخ مالیات بر ارزش افزوده در بخش کشاورزی صفر در نظر گرفته شده است. نتایج حاصل بیانگر آن بود که مالیات بر ارزش افزوده اثر مثبتی بر رشد اقتصادی ایران دارد.

عباس پور و همکاران (۱۳۹۸) در مقاله خود تحت عنوان امکان‌سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور به این نتایج رسیدند که به ترتیب عوامل انسانی، عوامل ساختاری و عوامل فنی در قالب ۸ متغیر شامل: اهداف و فرآیندهای سازمانی، آموزش جهت افزایش توان فنی، پذیرش و حمایت مدیران ارشد، امکان تجزیه و تحلیل و اولویت‌بندی ریسک‌ها، تعیین نقاط ضعف کنترلی و فعالیت‌های کنترلی، تدوین برنامه حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، انجام رسیدگی و ارائه گزارش حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور از عوامل اصلی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی است.

صالح اردستانی و همکاران (۱۳۹۷) در مقاله خود تحت عنوان بررسی موانع اجرایی سیستم مالیات بر ارزش افزوده در استان تهران به این نتایج رسیدند که موانع اجرایی سیستم مالیات بر ارزش افزوده در استان تهران به ترتیب شامل ضعف نرم‌افزار مناسب، عدم آموزش کافی مأموران مالیاتی، پیچیدگی سازمان امور مالیاتی و ضعف اطلاع‌رسانی کافی و مناسب از طرف سازمان امور مالیاتی می‌باشند.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۷) در مقاله خود تحت عنوان رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و نرخ مؤثر مالیاتی به این نتایج رسیدند که هموارسازی سود و اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیار دستکاری سود، دارای رابطه مثبت و معنادار با نرخ مؤثر مالیاتی است، کیفیت افشا به عنوان معیاری مستقیم از شفافیت گزارشگری مالی، دارای رابطه منفی و معنادار با نرخ مؤثر مالیاتی می‌باشد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت حسابرسی به عنوان معیاری مستقیم از شفافیت گزارشگری مالی، دارای رابطه منفی و معنادار با نرخ مؤثر مالیاتی است.

پورزمانی و همکاران (۱۳۹۷) در مقاله خود تحت عنوان تأثیر شرکت های کاغذی بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده (VAT) دریافتند که یافته های پژوهششان نشان از معنادار بودن تأثیر شرکت های کاغذی بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده دارد و نمودار در حالت استاندارد نیز نشان می دهد که شرکت های کاغذی ۸۲ درصد ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده را تبیین می نماید و همچنین رد پای شرکت های کاغذی در ۹۷ درصد معاملات مشکوک مشهود می باشد و مدیران می توانند با طراحی شرایط مناسب و بهبود راهکارهای شناسایی شرکت های کاغذی، ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده را کاهش دهند.

رضایی و همکاران (۱۳۹۵) در مقاله خود تحت عنوان تأثیر سرمایه فکری بر نسبت ارزش افزوده اقتصادی به سود حسابداری و نسبت ارزش افزوده بازار به سود حسابداری به این نتایج رسیدند که سرمایه فکری تأثیر مثبت و معناداری بر نسبت ارزش افزوده اقتصادی به سود حسابداری دارد. همچنین، نتایج نشان داد که تأثیر سرمایه فکری بر نسبت ارزش افزوده بازار به سود حسابداری مثبت و معنادار است. با توجه به مقادیر ضریب تعیین بالاتر شاخص ارزش افزوده اقتصادی به سود حسابداری از توان تبیین بهتری نسبت، به شاخص ارزش افزوده بازار به سود حسابداری برخوردار است.

عبدی و همکاران (۱۳۹۳) در مقاله خود تحت عنوان حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، با تأکید بر ریسک حسابرسی، به بررسی روش های تعیین ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در سایر کشورها و انطباق آن با روش های موجود در حسابرسی این نوع مالیات در ایران پرداختند و یافته های این تحقیق مبین آن بود که برخی از کشورها در سال های اولیه استقرار این نظام برای گسترش تمکین، شناسایی و تشخیص مؤدیان پریسک و جبران ضعف در فرآیندهای حسابرسی از شیوه مقابله کامل فاکتورهای خرید و فروش استفاده می کنند. با این که این روش در سال های اولیه اجرای نظام مذکور می تواند بکار گرفته شود اما لازم است در سال های بعد از روش نمونه گیری و انتخاب تصادفی پرونده ها و حتی انتخاب طبقه ای معاملات استفاده کرد. سایر یافته های تحقیق نیز مبین استفاده از سیستم فناوری اطلاعات، آموزش کارکنان و یکپارچه سازی نظام مالیاتی به عنوان اقدامات پشتیبان برای کاهش ریسک حسابرسی در نظام مالیات بر ارزش افزوده است.

عاملی و افشاری (۱۳۹۲) در مقاله خود تحت عنوان بررسی مشکلات رویه و دستورالعمل های فرآیند رسیدگی به پرونده های مالیات بر ارزش افزوده، با استخراج و خلاصه سازی فرآیند کلی رسیدگی مالیات بر ارزش افزوده و تشریح گام های اساسی آن به بررسی مشکلات و چالش های موجود در این فرآیند پرداختند و به این نتیجه دست یافتند که تمام گام های فرآیند رسیدگی به پرونده های مالیات بر ارزش افزوده به جز گام مربوط به ابلاغ صورت مجلس به مؤدی با مشکل یا مشکلاتی

مواجهاند و طبق نتایج کلی مراحل تشخیص به صورت علی‌الراس و تهیه گزارش رسیدگی و صدور اوراق مالیاتی با بیشترین مشکلات در فرآیند رسیدگی مواجه‌اند.

ملکی و لیوانی (۱۳۹۱) با بررسی چالش‌های پیش روی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در بخش خدمات در ایران به این نتیجه رسیدند که اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در بخش خدمات در ایران، کاملاً اقتصادی بوده و عدالت مالیاتی را در این حوزه برقرار خواهد کرد. همچنین درآمد مشمول مالیات را در بخش‌های خدماتی می‌توان به درستی اندازه‌گیری کرد و مشکلات اداری و اجرایی مانعی برای اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در بخش خدمات در ایران نخواهد بود.

ناصرآبادی (۱۳۸۹) در پژوهشی با عنوان حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده: چالش‌های موجود، مواردی از جمله درک نادرست مودیان از قوانین موجود، کافی نبودن تمهیدات برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده، اعمال سلیقه حسابرسان در برخی موارد و نامناسب بودن فضای حقوقی و قضایی را به عنوان چالش‌های پیش روی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده بیان کرد.

سیدنورانی و توتونچی ملکی (۱۳۸۹) در مقاله خود تحت عنوان بررسی برخی از چالش‌ها و موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران، چالش‌های اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده به صورت مطالعه موردی در رابطه با فعالان صنف طلا، جواهر و نقره را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه دست یافتند که قانون مالیات بر ارزش افزوده متناسب با ساختار و نحوه فعالیت فعالان صنف مذکور نبوده و قانون‌گذار در تدوین و تصویب قانون به برخی از ویژگی‌های خاص صنفی مشاغل توجه نداشته است.

جباری و کوشافر (۱۳۸۸) در مقاله خود تحت عنوان ارزیابی عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه دست یافتند که رعایت کامل استانداردهای حسابداری ایران در تنظیم صورت‌های مالی، به صورت معناداری بر روی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است، لیکن محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته در واحد مورد رسیدگی توسط کارشناسان مستقل بر روی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر نمی‌باشد.

#### ۴- فرضیه پژوهش

فرضیه‌های اصلی این پژوهش به شرح زیر است:

- مودیانی که اظهارنامه مالیاتی خود را به موقع ثبت و تسلیم اداره مربوطه داده‌اند از ریسک رسیدگی کمتری برخوردارند.



- مودیانی که حجم معاملات و یا نسبت میزان فروش به خرید کالا و خدمات آن‌ها با سابقه و میزان عملکرد آن‌ها فاصله قابل ملاحظه‌ای داشته باشد از ریسک رسیدگی بیشتری برخوردارند.
- عضویت اشخاص حقوقی در بورس اوراق بهادار ایران با ریسک رسیدگی بر ارزش‌افزوده ارتباط دارد.
- زمان سه ماهه رسیدگی به عملکرد ارزش‌افزوده ارتباط با ریسک حسابرسی مالیاتی در ارزش‌افزوده دارد.
- بازده سرمایه در گردش با ریسک حسابرسی مالیاتی ارتباط دارد.
- بازده سهام با ریسک حسابرسی مالیاتی ارتباط دارد.
- سود هر سهم با ریسک حسابرسی مالیاتی ارتباط دارد.

#### ۵- نوع پژوهش

از آنجا که در این پژوهش در چارچوب مدل مفهومی پژوهش رابطه بین تعدادی از متغیرها با ریسک مؤدی مورد بررسی قرار گرفته است، بنابراین نوعی تحقیق تبیینی است. همچنین، پژوهش حاضر از نظر هدف، جزء تحقیقات توسعه‌ای و کاربردی بوده که در راستای آن ابتدا از طریق مرور ادبیات مربوطه در ایران و جهان و تجربیات علمی و اجرایی پژوهشگر، عوامل اصلی مؤثر بر ریسک مؤدی مالیاتی از دیدگاه سازمان مالیاتی و نقش آن‌ها در مدل حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک استخراج شده و نقش و اهمیت هر یک از عوامل در افزایش (کاهش) ریسک و بهبود و ارتقاء مدل انتخاب حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک مؤدیان حقوقی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

#### ۵-۱- قلمرو پژوهش

هر پژوهش باید دارای قلمرو و دامنه مشخص باشد تا پژوهشگر در تمامی مراحل پژوهش، بر موضوع پژوهش احاطه کافی داشته باشد و بتواند بر اساس آن، نتایج حاصل از نمونه را به جامعه تعمیم دهد.

#### ۵-۱-۱- قلمرو موضوعی پژوهش

قلمرو موضوعی این پژوهش در حوزه مالیات بر ارزش‌افزوده قرار می‌گیرد.

#### ۵-۱-۲- قلمرو مکانی پژوهش

قلمرو مکانی این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. دلیل انتخاب شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دسترسی آسان به اطلاعات مالی و غیرمالی شرکت‌ها، قابلیت اتکای بالای اطلاعات و قابل مقایسه بودن این‌گونه اطلاعات است.

**۵-۱-۳- قلمرو زمانی پژوهش**

دوره زمانی مورد نظر برای جمع‌آوری داده‌ها و آزمون فرضیات سال‌های ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶ می‌باشد. (هر سال نیز شامل ۴ دوره). از آنجا که اطلاعات سازمان امور مالیاتی در مقایسه با اطلاعات سازمان بورس بسیار متأخرتر است؛ این موضوع در بخش ارزش افزوده به لحاظ وجود فرصت ۱۰ ساله جهت رسیدگی و سایر عوامل پررنگ‌تر از بخش رسیدگی به عملکرد شرکت‌هاست. همین موضوع یکی از عمده‌ترین دلایل عدم استفاده از دیتاهای به روزتر در این پژوهش می‌باشد.

**۵-۲- روش نمونه‌گیری و حجم نمونه**

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

- به منظور قابل مقایسه بودن اطلاعات، سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند ماه هر سال باشد.
  - طی بازه زمانی پژوهش سال مالی خود را تغییر نداده باشند.
  - به منظور همگن بودن اطلاعات جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، بانک‌ها و لیزینگ نباشند.
  - معاملات سهام آن‌ها طی دوره پژوهش، بیش از سه ماه در بورس اوراق بهادار متوقف نشده باشد، به عبارت دیگر سهام این شرکت‌ها باید در طول این سال‌ها در بورس فعال باشد.
  - اطلاعاتشان در دسترس باشد
- با در نظر گرفتن شرایط فوق، در مجموع ۸۰ شرکت به عنوان نمونه انتخاب گردیدند.

**۵-۲-۱- روش گردآوری داده‌ها**

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

- روش کتابخانه‌ای: در این روش برای جمع‌آوری اطلاعات در مبنای نظری موضوع پژوهش، از طریق مطالعه کتب، مقالات و مراجعه به سایت‌های تخصصی، اطلاعات لازم جمع‌آوری شده است.
- روش اسنادکاو: جهت جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز برای تخمین مدل و آزمون فرضیه‌ها از این روش استفاده شده است. داده‌های مورد نیاز از صورت‌های مالی حسابرسی شده و

یادداشت‌های همراه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نرم‌افزارهای تدبیر پرداز، سایت‌های اینترنتی، سازمان سیستم جامع اطلاع‌رسانی ناشران و سازمان بورس و اوراق بهادار جمع‌آوری شده است.

در این پژوهش پس از اعمال محدودیت‌های مربوط به انتخاب نمونه، اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه متغیرها و برآورد مدل پژوهش، جمع‌آوری شده و در محیط نرم‌افزار Excel نسخه 2013 وارد گردید. تمامی اطلاعات مورد نیاز از ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجه نقد شرکت‌های نمونه که با استفاده از نرم‌افزار تدبیر پرداز گردآوری شده است و از طریق سایت کدال جمع‌آوری گردید. همچنین از طریق بانک‌های اطلاعاتی موجود در سازمان امور مالیاتی کشور، ستاد طرح جامع مالیاتی و اداره کل مالیاتی تهران و نیز به صورت میدانی و مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مودیان نسبت به گردآوری داده‌ها اقدام گردید؛ و نتایج حاصله با استفاده از روش‌های آماری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

#### ۵-۲-۲- ابزار تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش حاضر از آمار توصیفی و استنباطی استفاده می‌شود. جهت تشریح و تلخیص داده‌های جمع‌آوری شده آر آمار توصیفی (میانگین، واریانس، همبستگی، کوواریانس، ...) و برای تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از آمار استنباطی بهره‌گیری می‌شود. در این پژوهش از آزمون F لیمر و هاسمن برای تعیین نوع داده‌های ترکیبی و از آماره z برای تعیین معنادار بودن رابطه تک تک متغیرهای وابسته با متغیر مستقل و از آماره F برای آزمون معنادار بودن رابطه کلی معادلات رگرسیونی و همچنین از مدل لاجیت برای بررسی ارتباط بین متغیرهای وابسته و مستقل استفاده شده است. همچنین برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و استخراج نتایج پژوهش، نرم‌افزارهای Excel نسخه 2013 و Stata نسخه 16 به کار گرفته شده است.

#### ۵-۳- مدل پژوهش

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

$$\text{رابطه ۱)} \quad \text{(TR=)} \frac{1}{X} p = \frac{e^{\beta_0 + \beta_1 jse + \beta_2 str + \beta_3 p + \beta_4 roe + \beta_5 rocc + \beta_6 eps + \beta_7 tsp + \epsilon}}{1 + e^{\beta_0 + \beta_1 jse + \beta_2 str + \beta_3 p + \beta_4 roe + \beta_5 rocc + \beta_6 eps + \beta_7 tsp + \epsilon}}$$

## ۴-۵- متغیرهای پژوهش و نحوه محاسبه آن‌ها

## ۴-۵-۱- متغیر وابسته

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

$$(۲) \text{Taxpayer Risk} = 100 * \text{مالیات قطعی} / \text{مالیات ابرازی} - \text{مالیات قطعی}$$

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

## ۴-۵-۲- متغیرهای مستقل

ارائه اظهارنامه مالیاتی: مودیانی که به وظیفه قانونی خود برای پرداخت مالیات اقدام می‌نمایند در مرحله اول بعد از ثبت نام در طرح می‌بایست اظهارنامه عملکرد خود را به اداره مالیات بر

ارزش افزوده ارائه نمایند. در صورت عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی ریسک رسیدگی آن‌ها افزایش یافته و به آن دسته از مودیان عدد یک و مودیانی که طبق قانون و در موعد مقرر نسبت به ارائه و تسلیم اظهارنامه خود اقدام نموده‌اند و دارای ریسک کمتری در رسیدگی هستند عدد صفر نسبت داده می‌شود.

نسبت فروش به خرید (حجم معاملات): اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) معمولاً هر ساله با درصد قابل قبولی افزایش یا کاهش نسبت به سال قبل ارقام خرید و فروش خود را در قالب صورت سود و زیان در اظهارنامه بیان می‌نمایند. این نسبت در صورتی که در یک دوره مالی نسبت به دوره‌های قبل افزایش یا کاهش قابل ملاحظه‌ای داشته باشد به عنوان تغییر غیر نرمال شناسایی و بالتبع ریسک رسیدگی در بخش ارزش افزوده را افزایش می‌دهد. در این تحقیق بر اساس روند میانگین ده ساله هر شرکت در صورتی که روند دوره مورد رسیدگی بیش از روند میانگین ده سال قبل باشد پر ریسک و عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را به خود اختصاص می‌دهد.

عضویت شرکت مؤدی در بورس: منظور این است که آیا شخص حقوقی منتخب این تحقیق عضو پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران می‌باشد یا خیر. عضویت شرکت در بورس به دلیل الزام به ارائه اطلاعات مالی شفاف‌تر و مقررات سخت‌گیرانه‌تر، می‌تواند بر ریسک مؤدی تأثیرگذار باشد. چنانچه شرکت، عضو پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران نباشد عدد صفر و در غیر این صورت عدد یک به آن شرکت اختصاص می‌یابد.

دوره رسیدگی: دوره رسیدگی به ارزش افزوده سه ماه است در حالی که دوره رسیدگی به عملکرد یکسال. هرچه قدر دوره رسیدگی بیشتر باشد ریسک رسیدگی کمتر می‌شود.

بازده سرمایه در گردش: برای توضیح این نسبت ابتدا به بررسی مفهوم سرمایه در گردش می‌پردازیم. سرمایه در گردش شرکت، حاصل تفاضل بدهی‌های جاری از دارایی‌های جاری آن است. در واقع این نسبت بیان‌کننده میزان سود خالص (قبل از کسر مالیات) شرکت از سرمایه در گردش آن است. نحوه محاسبه نسبت بازده سرمایه در گردش حاصل تقسیم سود خالص (قبل از کسر مالیات) بر سرمایه در گردش شرکت است.

سرمایه در گردش / سود خالص = نسبت بازده سرمایه در گردش

با فرض ثابت بودن سرمایه در گردش، رشد سود خالص موجب افزایش بازده سرمایه در گردش خواهد شد. با توجه به اینکه سرمایه در گردش حاصل تفاوت دارایی‌های جاری از بدهی‌های جاری است و چون دارایی جاری ماهیت نقدی دارد، برای افزایش بازدهی باید به‌طور پی‌درپی در حال تبدیل به هزینه، محصول و مجدداً به دارایی باشد. نسبت بازده سرمایه در گردش، در ارزیابی

کارایی شرکت در زمینه به‌کارگیری سرمایه در گردش برای افزایش فروش، مورد استفاده قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است سرمایه در گردش ارتباط مستقیمی با فروش، موجودی‌ها، وجوه نقد و حساب‌های دریافتی دارد.

بازده سهام: بازده سهام یا نرخ بازده سهام عادی برابر با بازده سالانه سرمایه‌گذاری در سهام عادی است که با توجه به قیمت اول و آخر دوره و منافع حاصل از مالکیت محاسبه می‌گردد.

سود هر سهم: از جمله شاخص‌های سنتی و متداول سنجش عملکرد است که برای ارزشیابی قیمت سهام نیز کاربرد دارد و به صورت ریال بیان می‌گردد. این نسبت از تقسیم سود خالص سهامداران عادی بر تعداد سهام عادی به دست می‌آید. نتیجه نسبت نشان می‌دهد که به ازای یک سهم، چه میزان عایدی به دست آمده است و هر چقدر نتیجه نسبت بیشتر باشد، گویای عملکرد مطلوب شرکت است، از این نسبت برای ارزشیابی سهام نیز استفاده می‌شود که با توجه به قیمت بازاری سهام (قیمت معاملاتی سهم)، ارزش سهام در آینده نیز معلوم می‌گردد.

میانگین موزون تعداد سهام عادی / (سود سهم سهام ممتاز - سود خالص)

## ۶- یافته‌های پژوهش

### ۶-۱- آمار توصیفی

برای ارائه یک نمای کلی از خصوصیات مهم متغیرهای محاسبه شده، در جدول ۱ مفاهیم آمار توصیفی این متغیرها، شامل میانگین، میانه، حداقل و حداکثر مشاهدات، انحراف معیار، چولگی و کشیدگی ارائه شده است.

جدول ۱- آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
بازده سرمایه در گردش	rocc	۰/۳۶۳	۰/۴۴۲	-۳۶/۵۳۲	۸/۶۱۶	۳/۱۶۹	-۹/۶۶۸	۱۱۵/۶۷۳
بازده سهام	roe	۱/۸۱۹	۱/۴۷۲	-۱۱۶/۲۳	۳۸/۹۰۴	۱۰/۵۵۴	-۸/۵۰۷	۹۹/۴۸۰
سود هر سهم	eps	۵۳۳/۶۵۰	۳۲۶/۴۶۶	-۲۵۱۶/۲۷۹	۳۹۳۰/۲	۹۶۸/۰۹۵	۰/۵۶۹	۵/۶۰۷

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### ۶-۲- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

مدل رگرسیون لاجیت این پژوهش با استفاده از داده‌های ترکیبی برآورد گردیده است. با توجه به استفاده از داده‌های ترکیبی، به منظور انتخاب بین روش داده‌های تابلویی و تلفیقی در برآورد

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

جدول ۲- نتایج حاصل از آزمون‌ها

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

منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۶-۲-۱- نتایج حاصل از آزمون مدل لاجیت پژوهش

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

جدول ۳- الگوی برآورد مدل لاجیت پژوهش

$P(1/X) = \frac{e^{\beta_0 + \beta_1 jse + \beta_2 str + \beta_3 p + \beta_4 roe + \beta_5 rocc + \beta_6 eps + \beta_7 tsp + \epsilon}}{1 + e^{\beta_0 + \beta_1 jse + \beta_2 str + \beta_3 p + \beta_4 roe + \beta_5 rocc + \beta_6 eps + \beta_7 tsp + \epsilon}}$					
متغیرها	نماد متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	معناداری
مقدار ثابت	$\beta$	۴/۲۰	۰/۰۷۴	۵/۶۴	۰/۰۰۰
ارائه اظهارنامه مالیاتی	str	-۰/۷۳۷	۰/۰۴۹	-۱/۴۹	۰/۰۱۳
حجم معاملات	tsp	۰/۴۱۴	۰/۰۴۷	۰/۸۷	۰/۰۳۸
عضویت شرکت مؤدی در بورس	jse	۰/۸۱۵	۰/۰۸۳	۰/۵۶	۰/۶۹۵
دوره رسیدگی	p	-۰/۰۶۲	۰/۰۵۱	-۰/۱۲	۰/۰۲۵
بازده سرمایه در گردش	rocc	-۰/۱۵۵	۰/۰۱۷	-۰/۸۹	۰/۳۷۱
بازده سهام	roe	-۰/۰۰۶	۰/۰۳۵	-۰/۲۰	۰/۸۴۴
سود هر سهم	eps	-۰/۰۰۱	۰/۰۰۰	-۰/۸۰	۰/۴۲۴
Wald chi2 (7) = ۹/۲۴ Prob > chi2 = ۰/۰۳۹۹					

منبع: یافته‌های پژوهشگر

- **فرضیه اول:** مودیانی که اظهارنامه مالیاتی خود را به موقع ثبت و تسلیم اداره مربوطه داده‌اند از ریسک رسیدگی کمتری برخوردارند.
- نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها در جدول ۳ نشان می‌دهد که ضریب متغیر ارائه اظهارنامه مالیاتی مخالف صفر و برابر با -۰/۷۳۷، آماره Z برابر ۱/۴۹- و سطح معناداری برابر ۰/۰۱۳ است؛ بنابراین با توجه به این که معناداری ضریب متغیر ارائه اظهارنامه مالیاتی (str) کمتر از ۰/۰۵ است، پس می‌توان نتیجه گرفت که در سطح خطای ۵ درصد (سطح اطمینان ۹۵ درصد) ارتباط میان متغیر ارائه اظهارنامه مالیاتی با ریسک حسابرسی (رسیدگی) مؤدی وجود دارد. منفی بودن ضریب رگرسیون متغیر ارائه اظهارنامه مالیاتی دلالت بر رابطه معکوس این متغیر با ریسک حسابرسی (رسیدگی) مؤدی دارد به عبارتی هر چه مؤدی به موقع اقدام به ارائه و تسلیم اظهارنامه مالیاتی نماید منجر به کاهش ریسک حسابرسی (رسیدگی) مالیاتی مؤدی خواهد شد و بالعکس هر چه مؤدی از ارائه و تسلیم به موقع اظهارنامه مالیاتی خودداری نماید ریسک حسابرسی (رسیدگی) مالیاتی مؤدی افزایش می‌یابد. لذا فرضیه اول این پژوهش رد نمی‌شود.



• **فرضیه دوم:** مودیانی که حجم معاملات و یا نسبت میزان فروش به خرید کالا و خدمات آن‌ها با سابقه و میزان عملکرد آن‌ها فاصله قابل ملاحظه‌ای داشته باشد از ریسک رسیدگی بیشتری برخوردارند.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها در جدول ۳ نشان می‌دهد که ضریب متغیر حجم معاملات مؤدی مخالف صفر و برابر با ۰/۴۱۴، آماره  $Z$  برابر ۰/۸۷ و سطح معناداری برابر ۰/۰۳۸ است؛ بنابراین با توجه به این که معناداری ضریب متغیر حجم معاملات مؤدی (tsp) کمتر از ۰/۰۵ است، پس می‌توان نتیجه گرفت که در سطح خطای ۵ درصد (سطح اطمینان ۹۵ درصد) ارتباط میان متغیر حجم معاملات مؤدی با ریسک حسابرسی (رسیدگی) مؤدی وجود دارد. مثبت بودن ضریب رگرسیون متغیر حجم معاملات مؤدی دلالت بر رابطه مستقیم این متغیر با ریسک حسابرسی (رسیدگی) مؤدی دارد به عبارتی هر چه نسبت حجم معاملات مؤدی که در اظهارنامه اعلام می‌شود نوسان مشهود و قابل ملاحظه و تغییر غیر نرمالی نسبت به دوره‌های قبل داشته باشد و بیشتر باشد منجر به افزایش ریسک حسابرسی (رسیدگی) مالیاتی مؤدی خواهد شد و از ریسک رسیدگی بیشتری برخوردار می‌شوند و بالعکس هر چه این نوسان کمتر باشد ریسک حسابرسی (رسیدگی) مالیاتی مؤدی کاهش می‌یابد. لذا فرضیه دوم این پژوهش رد نمی‌شود.

• **فرضیه سوم:** عضویت اشخاص حقوقی در بورس اوراق بهادار ایران با ریسک رسیدگی بر ارزش افزوده ارتباط دارد.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها در جدول ۳ نشان می‌دهد که ضریب متغیر عضویت شرکت مؤدی در بورس مخالف صفر و برابر با ۰/۸۱۵، آماره  $Z$  برابر ۰/۵۶ و سطح معناداری برابر ۰/۶۹۵ است؛ بنابراین با توجه به این که معناداری ضریب متغیر عضویت شرکت مؤدی (jse) بیشتر از ۰/۰۵ است، پس می‌توان نتیجه گرفت که در سطح خطای ۵ درصد (سطح اطمینان ۹۵ درصد) ارتباط میان متغیر عضویت شرکت مؤدی در بورس با ریسک حسابرسی (رسیدگی) مؤدی وجود ندارد. لذا فرضیه سوم این پژوهش رد می‌شود.

• **فرضیه چهارم:** زمان سه ماهه رسیدگی به عملکرد ارزش افزوده ارتباط با ریسک حسابرسی مالیاتی در ارزش افزوده دارد.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها در جدول ۳ نشان می‌دهد که ضریب متغیر دوره رسیدگی معاملات مؤدی مخالف صفر و برابر با ۰/۰۶۲، آماره  $Z$  برابر ۰/۱۲- و سطح معناداری برابر ۰/۰۲۵ است؛ بنابراین با توجه به این که معناداری ضریب متغیر دوره رسیدگی مؤدی (p) کمتر از ۰/۰۵

است، پس می‌توان نتیجه گرفت که در سطح خطای ۵ درصد (سطح اطمینان ۹۵ درصد) ارتباط میان متغیر دوره رسیدگی مؤدی با ریسک حسابرسی (رسیدگی) مؤدی وجود دارد. منفی بودن ضریب رگرسیون متغیر دوره رسیدگی مؤدی دلالت بر رابطه معکوس این متغیر با ریسک حسابرسی (رسیدگی) مؤدی دارد به عبارتی هر چه دوره رسیدگی بیشتر باشد منجر به کاهش ریسک حسابرسی (رسیدگی) مالیاتی مؤدی خواهد شد و بالعکس هر چه دوره رسیدگی کمتر باشد ریسک حسابرسی (رسیدگی) مالیاتی مؤدی افزایش می‌یابد. لذا فرضیه چهارم این پژوهش رد نمی‌شود.

• **فرضیه پنجم:** بازده سرمایه در گردش با ریسک حسابرسی مالیاتی ارتباط دارد. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها در جدول ۳ نشان می‌دهد که ضریب متغیر بازده سرمایه در گردش شرکت مخالف صفر و برابر با  $0/155$ ، آماره  $Z$  برابر  $0/89$  - و سطح معناداری برابر  $0/371$  است؛ بنابراین با توجه به این که معناداری ضریب متغیر بازده سرمایه در گردش (FOCC) بیشتر از  $0/05$  است، پس می‌توان نتیجه گرفت که در سطح خطای ۵ درصد (سطح اطمینان ۹۵ درصد) ارتباط میان متغیر بازده سرمایه در گردش با ریسک حسابرسی (رسیدگی) مؤدی وجود ندارد. لذا فرضیه پنجم این پژوهش رد می‌شود.

• **فرضیه ششم:** بازده سهام با ریسک حسابرسی مالیاتی ارتباط دارد. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها در جدول ۳ نشان می‌دهد که ضریب متغیر بازده سهام شرکت مخالف صفر و برابر با  $0/006$ ، آماره  $Z$  برابر  $0/20$  - و سطح معناداری برابر  $0/844$  است؛ بنابراین با توجه به این که معناداری ضریب متغیر بازده سهام (roe) بیشتر از  $0/05$  است، پس می‌توان نتیجه گرفت که در سطح خطای ۵ درصد (سطح اطمینان ۹۵ درصد) ارتباط میان متغیر بازده سهام با ریسک حسابرسی (رسیدگی) مؤدی وجود ندارد. لذا فرضیه ششم این پژوهش رد می‌شود.

• **فرضیه هفتم:** سود هر سهم با ریسک حسابرسی مالیاتی ارتباط دارد. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها در جدول ۳ نشان می‌دهد که ضریب متغیر سود هر سهم شرکت مخالف صفر و برابر با  $0/001$ ، آماره  $Z$  برابر  $0/80$  - و سطح معناداری برابر  $0/424$  است؛ بنابراین با توجه به این که معناداری ضریب متغیر سود هر سهم شرکت (eps) بیشتر از  $0/05$  است، پس می‌توان نتیجه گرفت که در سطح خطای ۵ درصد (سطح اطمینان ۹۵ درصد) ارتباط میان

متغیر سود هر سهم شرکت با ریسک حسابرسی (رسیدگی) مؤدی وجود ندارد. لذا فرضیه هفتم این پژوهش رد می‌شود.

## ۷- بحث و نتیجه‌گیری

مدیریت ریسک عنصری کلیدی، مؤثر و کارآمد در مدیریت تمکین مالیاتی مودیان 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 مودیان، نیازمند روشی سیستماتیک و بر مبنای ریسک می‌باشد. در یک سیستم مدرن جهت وصول مالیات غیر ممکن است که دولت تک تک مودیان را مورد ممیزی و رسیدگی قرار دهد و همچنین بررسی مداوم مودیان کم خطر و تمکین کننده، 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 مودیان انجام خواهد شد. در یک سیستم نمره دهی 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 تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد. چنانچه ریسک از آستانه از پیش تعیین شده پایین تر باشد، یک ارزیابی خودکار انجام پذیرفته و برگ تشخیص صادر می‌گردد 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. یکی از ارکان نظام مالیاتی که نقش بسزایی در افزایش تمکین مالیاتی و وصول بیشتر درآمدهای مالیاتی دولت و کاهش هزینه‌های وصول مالیات‌ها و نقش نظارتی در اجرای صحیح قانون‌های مالیاتی بر عهده دارد، حسابرسی و ممیزی مالیاتی می‌باشد. در این پژوهش به طور خاص به بررسی و تلاش در جهت بهبود حسابرسی و ممیزی یکی از انواع مالیات، یعنی مالیات بر ارزش افزوده پرداخته شده است. اگر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به قدر کافی کارآمد نباشد عملکرد تشکیلات مالیاتی 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 ارزش افزوده، باعث ضعف کلی نظام مالیات بر ارزش افزوده خواهد شد. برای کاهش شکاف میان مالیات گزارش شده از طرف مودیان 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 مودیان 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. در نظام مالیات بر ارزش افزوده، شناسایی ریسک و استفاده از منابع حسابرسی در حوزه‌هایی که بیشترین ریسک را دارند، حائز اهمیت است. حساب‌رسان در میان تعداد زیاد ریسک، باید توجه خویش را بر روی ریسک‌هایی متمرکز کنند که احتمال وقوع آن‌ها بیشتر و تأثیرشان بر روی درآمدهای مالیاتی دولت بیشتر است. دستگاه مالیاتی می‌تواند به عنوان بزرگترین استفاده‌کننده از نتایج این پژوهش، سیستمی را طراحی و اجرا نماید تا با اتخاذ شیوه‌ای عادلانه و معقول، مودیان مالیات‌گریز را شناسایی و مجازات پیش‌بینی شده در قانون را برای آن‌ها به کار گیرد. این خود یکی از جنبه‌های نوآوری و جدید بودن پژوهش حاضر است؛ که اگر تاکنون چنین پژوهش انجام شده بود قطعاً سیستم مالیات بر ارزش افزوده فعلی با توسل به نتایج آن نواقص متعدد فعلی را نمی‌داشت و کارایی آن چندین برابر می‌شد. با توجه به تقسیم‌بندی مالیات‌ها به دو گروه عمده مستقیم و غیر مستقیم پژوهش حاضر به نیت بررسی عوامل و ارائه مدلی جهت ارزیابی ریسک مودیان در گروه مالیات‌های غیر مستقیم می‌پردازد که مالیات بر ارزش افزوده یکی از انواع مالیات‌های غیر مستقیم است. لذا در راستای این پژوهش هفت فرضیه تدوین گردید که پس از آزمون فرضیات نتایج پژوهش نشان داد، از بین عوامل مؤثر مورد بررسی در پژوهش بر ریسک حسابرسی (رسیدگی) مالیاتی مؤدی ارتباط بین ارائه اظهارنامه مالیاتی و دوره رسیدگی معاملات مؤدی با ریسک حسابرسی معکوس است اما ارتباط بین حجم معاملات مؤدی با ریسک حسابرسی مستقیم است و همچنین نتایج بیانگر عدم وجود رابطه بین عضویت شرکت مؤدی در بورس و نسبت‌های سودآوری مودیان (بازده سرمایه در گردش، بازده سهام، سود هر سهم) با ریسک حسابرسی (رسیدگی) مؤدی بود. طی سالیان گذشته مطالعات متعددی در زمینه مالیات بر ارزش افزوده صورت گرفته است، اما شمار مطالعات در زمینه حسابرسی و ممیزی این مالیات بسیار اندک بوده است. علاوه بر این در این مطالعات به صورت مستقیم به موضوع چالش‌های پیش روی حسابرسی و ممیزی مالیات بر ارزش افزوده پرداخته نشده و به صورت ضمنی به آن اشاراتی شده است. از جمله پژوهش‌های مشابه با این پژوهش در خارج از کشور می‌توان به پژوهش درسا و همکاران ۲۰۱۵ اشاره کرد که آنان در این پژوهش مهمترین چالش‌های پیش روی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور اتیوپی را عدم آگاهی کافی مودیان، فرهنگ ضعیف مالیاتی آنان و سیستم ضعیف اجرایی مالیات بر ارزش افزوده بیان کردند که با نتایج حاصل از پژوهش حاضر انطباق دارد. در تحقیق آقای رمضانی و همکاران با ارائه مدلی جهت ارزیابی مودیان اشخاص حقوقی از نظر ریسک مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند و وجه افتراق این تحقیق با پژوهش ایشان در این است که با توجه به

تقسیم‌بندی مالیات‌ها به دو گروه عمده مستقیم و غیر مستقیم یکی از منابع مالیات‌های مستقیم مالیات بر عملکرد (سود مشمول مالیات) شرکت‌ها است که آقای رضانی با این دید پژوهش خود را انجام داده‌اند در حالی که تحقیق حاضر به نیت بررسی عوامل و ارائه مدلی جهت ارزیابی ریسک مودیان در گروه مالیات‌های غیر مستقیم می‌پردازد که مالیات بر ارزش‌افزوده یکی از انواع مالیات‌های غیر مستقیم است. در تحقیق دیگری آقای عبدی و همکاران ایشان 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 مودیان بر اساس ریسک هستیم. در تحقیق بعدی با موضوع «حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجاربی از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه» که توسط آقایان برزگری خانقاه و فیض پور اجرا گردید حسابرسی مبتنی بر ریسک در کشورهای مختلف مورد مطالعه قرار گرفته و روش حسابرسی مبتنی بر ریسک به عنوان یک روش جدید و مدرن در دنیای امروز به سازمان امور مالیاتی جهت انجام رسیدگی‌های مالیاتی پیشنهاد گردیده است.

در انتها لازم است نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده به شرح جدول ۴ ارائه گردد:

جدول ۴- نرخ‌های مالیات بر ارزش‌افزوده

سال	ضریب کل	درصد مالیات	درصد عوارض
۱۳۸۷	۳	۱/۵	۱/۵
۱۳۸۸	۳	۱/۵	۱/۵
۱۳۸۹	۳	۱/۵	۱/۵
۱۳۹۰	۴	۲/۲۰	۱/۸۰
۱۳۹۱	۵	۲/۹۰	۲/۱۰
۱۳۹۲	۶	۳/۶۰	۲/۴۰
۱۳۹۳	۸	۵/۳۰	۲/۷۰
۱۳۹۴	۹	۶	۳
۱۳۹۵	۹	۶	۳
۱۳۹۶	۹	۶	۳
۱۳۹۷	۹	۶	۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### فهرست منابع

- ۱) توکل، محمد، (۱۳۹۰)، "فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی انگلیسی به فارسی و فارسی به انگلیسی، تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، چاپ دوم.
- ۲) جباری، حسین و ابوالفضل کوشافر، (۱۳۹۳)، "ارزیابی عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ۱۸، صص ۸۱-۹۸.
- ۳) حساس یگانه، یحیی، اسحاق بهشور و مسعود شکری کیانی، (۱۳۹۷)، "رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و نرخ مؤثر مالیاتی"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۳۸، صص ۱-۳۰.
- ۴) رضایی، عماد و ابراهیم عباسی، (۱۳۹۵)، "تأثیر سرمایه فکری بر نسبت ارزش‌افزوده اقتصادی به سود حسابداری و نسبت ارزش‌افزوده بازار به سود حسابداری"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۳۱، صص ۱۴۴-۱۲۷.
- ۵) سیدنورانی، سیدمحمدرضا و سعید توتونچی ملکی، (۱۳۸۹)، "بررسی برخی از چالش‌ها و موانع قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران"، مطالعه موردی فعالان صنف طلا و جواهر، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، شماره ۸، صص ۸۰-۴۹.
- ۶) ضیایی بیگدلی، محمدتقی و فرهاد طهماسبی بلداجی، (۱۳۸۳)، "مالیات بر ارزش‌افزوده: مالیاتی مدرن"، تهران، انتشارات پژوهشکده امور اقتصاد.
- ۷) عاملی، آنژلا و ناهید افشاری، (۱۳۹۲)، "بررسی مشکلات رویه و دستورالعمل فرآیند رسیدگی پرونده‌های مالیات بر ارزش‌افزوده (مطالعه موردی واحدهای مالیات بر ارزش‌افزوده استان تهران)"، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۷، صص ۱۲۴-۹۹.
- ۸) عبداللهی، شهرام و سعید خدایار یگانه، (۱۳۸۸)، "حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده"، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۹، صص ۷۱-۶۱.
- ۹) عباس پور، سعید و رحمت اله محمدی پور، (۱۳۹۸)، "امکان‌سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۴۱، صص ۲۶۲-۲۲۹.
- ۱۰) عبدی، محمدرضا، رضا رسولی شمیرانی و مجتبی امیری، (۱۳۹۳)، "حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، با تأکید بر ریسک حسابرسی"، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۳، صص ۹۰-۶۷.

- (۱) معاونت مالیات بر ارزش افزوده، (۱۳۹۵)، "مبانی محاسباتی مالیات بر ارزش افزوده"، دفتر انتشارات و مطالعات توسعه‌ای.
- (۱۲) ملکی، علیرضا و حمید لیوانی، (۱۳۹۱)، "چالش‌های پیش روی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در بخش خدمات در ایران"، اولین همایش منطقه‌ای رویکردهای نوین حسابداری و حسابرسی، بندرگز.
- (۱۳) موسوی جهرمی، یگانه، (۱۳۹۵)، "راه‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای جلوگیری از آن"، پژوهشکده امور اقتصادی.
- (۱۴) ناصرآبادی، دلیر، (۱۳۸۹)، "حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده: چالش‌های موجود"، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۱۱، صص ۷۵-۸۲.
- 15) Chandra, P., and Long, C, (2013), "VAT Rebates and Export Performance in China: Firm-level Evidence", *Journal of Public Economics*, No.102, PP. 13-22.
- 16) Dheressa, Hantamu, & Yadeta, Debela, (2015), "Challenges of Value Added Tax Administration: The Case of East Wollega Zone", *Research Journal of Financial and Accounting*, (6)2.
- 17) Ernst & Young, (2014), "The Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide", Ernst & Young's Tax Services.
- 18) Hamedian Hamed, Rahdarian Azar, Kavyani Mohsen, (2014), "Information Content of Income, Tax Avoidance and Taxable Income Management", *Accountancy Business and the Public Interest*, Vol. 13, PP. 1-21.
- 19) Lisowsky, P., L. Robinson, and A. Schmidt, (2012), "Do Publicly Disclosed Tax Reserves Tell us about Privately Disclosed Tax Shelter Activity?", Workingpaper, University of Illinois at Urbana Champaign.
- 20) Tait, Alen A, (2011), "Value Added Tax: Administrative and Policy Issues", The International Monetary Fund Publication.

#### یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Tait  
<sup>2</sup> Von Siemens  
<sup>3</sup> Adams  
<sup>4</sup> Olsen & et al  
<sup>5</sup> Dheressa & et al  
<sup>6</sup> Hoopes & et al  
<sup>7</sup> Lisowsky & et al  
<sup>8</sup> Alabd & et al  
<sup>9</sup> Cawaja & et al  
<sup>10</sup> Abraha