Quarterly Journal of Fiscal and Economic Policies ***Vol. 13, No. 51, Autumn 2025***

The Role of Forensic Accounting in Reducing VAT Evasion in Small and Medium-Sized Enterprises: An Analysis using the Fisher Model Perspective

Mohammad Nazaripour
Associate Professor, Department of Accounting, University of Hazrat-e Masoumeh, Qom, Iran. (Corresponding Author)
nazaripour@hmu.ac.ir
AmirMohammad Heidari
MA in Accounting, Department of Accounting, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran .
heidariamir1377@gmail.com

Economic transactions today are highly complex and voluminous, making the identification and prevention of financial violations, such as tax evasion, a significant challenge that requires effective tools. Forensic accounting offers specialized techniques and methods to detect and address various financial irregularities. This study aims to examine the role of forensic accounting in reducing value-added tax (VAT) evasion through the application of the Fisher model. The research utilized a descriptive-correlational design and structural equation modeling. The study population consisted of accountants from manufacturing companies, with a sample of 252 participants selected using a convenience sampling method. Data were gathered via questionnaires distributed in the second half of 2024. Structural equation modeling was employed to analyze the data. The results reveal those independent variables—namely, the probability of detection, tax sanctions, tax ethics, tax justice, government spending, and forensic accounting—have a significant negative effect on VAT evasion. This suggests that an increase in any of these factors contributes to a reduction in VAT evasion. In conclusion, the findings offer valuable insights into the factors influencing VAT evasion and provide a basis for developing more effective policies to address this issue.

JEL Classification: D22, H26, K34, M41.
Keywords: Forensic Accounting, Value-Added Tax (VAT), Tax Evasion, Fisher Model.

Reccived: 2025/06/10 Accepted: 2025/12/06

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

نشریه علمی (فصلنامه) سیاست‌های مالی و اقتصادی
سال ۱۳، شماره ۵۱، پاییز ۱۴۰۴، صفحه ۹۳ - ۴۰

نقش حسابداری دادگاهی در کاهش فرار مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های کوچک و متوسط: تحلیلی مبتنی بر مدل فیشر

محمد نظری‌پور
دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه حضرت معصومه (س)، قم، ایران (نویسنده مسئول)
m.nazaripour@hmu.ac.ir
امیرمحمد حیدری
کارشناسی ارشد حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران.
heidariamir1377@gmail.com

پیچیدگی و حجم بالای معاملات اقتصادی در دنیای امروز، شناسایی و مقابله با تخلفات مالی، به‌ویژه فرار مالیاتی را به چالشی جدی تبدیل کرده است. حسابداری دادگاهی، به‌عنوان رشته‌ای تخصصی، با بهره‌گیری از ابزارها و روش‌های تحلیلی پیشرفته، نقشی کلیدی در کشف و پیشگیری از فرار مالیاتی ایفا می‌کند. پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر حسابداری دادگاهی بر کاهش فرار مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های کوچک و متوسط، بر اساس چارچوب مدل فیشر انجام شده است. این مطالعه از نوع توصیفی-همبستگی و مبتنی بر مدل‌یابی معادلات ساختاری است. جامعه آماری پژوهش، حسابداران شرکت‌های تولیدی بوده و نمونه‌ای متشکل از ۲۵۲ نفر به روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند. داده‌ها از طریق پرسشنامه در نیم‌سال دوم ۱۴۰۳ گردآوری و با استفاده از مدل‌یابی معادلات ساختاری تحلیل شدند. یافته‌ها نشان می‌دهند که متغیرهای مستقل پژوهش (احتمال کشف تخلف، تنبیهات و جرایم مالیاتی، اخلاق مالیاتی، عدالت مالیاتی، مخارج دولت، و حسابداری دادگاهی) اثر منفی و معناداری بر فرار مالیات بر ارزش افزوده دارند. به عبارت دیگر، تقویت هر یک از این عوامل به کاهش فرار مالیاتی منجر می‌شود. نتایج این پژوهش می‌تواند راهگشای درک عمیق‌تر عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی و طراحی سیاست‌های مؤثر برای پیشگیری از این پدیده در شرکت‌های کوچک و متوسط باشد.

طبقه‌بندی JEL: D22, H26, K34, M41.
واژگان کلیدی: حسابداری دادگاهی، مالیات بر ارزش افزوده، فرار مالیاتی، مدل فیشر.

❁ تاریخ دریافت: ۱۴۰۴ / ۳ / ۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴ / ۹ / ۱۵

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]
[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

۱. مقدمه

مالیات بر ارزش افزوده (VAT)، به‌عنوان یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها در سراسر جهان، با ساختار خوداجبار خود نقشی کلیدی در تأمین مالی خدمات عمومی، توسعه زیرساخت‌ها و تقویت ثبات اقتصادی ایفا می‌کند (رستمی و همکاران، ۱۳۹۹؛ کاهیادی[1]، ۲۰۲۴). این نظام مالیاتی، که بر اساس ارزش افزوده در هر مرحله از زنجیره تأمین اعمال می‌شود، به دلیل شفافیت و کارایی در جمع‌آوری مالیات، در بسیاری از کشورها به‌عنوان ابزاری مؤثر برای افزایش درآمدهای دولتی شناخته شده است. در ایران، پیاده‌سازی VAT با هدف بهبود شفافیت مالیاتی و کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی از سال ۱۳۸۷ آغاز شد. با این حال، فرار مالیاتی در حوزه VAT یکی از چالش‌های اصلی نظام مالیاتی کشور محسوب می‌شود که سالانه خسارات قابل‌توجهی به اقتصاد ملی وارد می‌کند (صمدی و تابنده، ۱۳۹۲؛ عبدلی و همکاران، ۱۳۹۴). فرار مالیاتی، که شامل اقداماتی نظیر کم‌اظهاری درآمد، جعل اسناد مالی، سوءاستفاده از معافیت‌های مالیاتی، یا انجام معاملات غیرمجاز است، نه‌تنها درآمدهای دولت را کاهش می‌دهد، بلکه به تضعیف عدالت مالیاتی، کاهش اعتماد عمومی به نظام مالیاتی، و ایجاد نابرابری در رقابت اقتصادی منجر می‌شود (گانگل و تورگلر[2]، ۲۰۲۰؛ اوزیلی[3]، ۲۰۲۳).

1. Cahyadi
2. Gangl & Torgler.
3. Ozili

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، که سهمی قابل‌توجه در اشتغال‌زایی و تولید ناخالص داخلی ایران دارند، به دلیل محدودیت منابع مالی، ساختار حسابداری ساده و خلأهای نظارتی، آسیب‌پذیری بیشتری در برابر فرار مالیاتی دارند (تنهایی و محبی، ۱۴۰۲). فقدان سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه و ابزارهای نظارتی پیشرفته، زمینه را برای انجام تخلفات مالیاتی در این بخش فراهم کرده است (بالیوس و همکاران[1]، ۲۰۲۰). بر اساس گزارش‌های رسمی، میزان فرار مالیاتی کشور در سال ۱۴۰۲ به حدود ۱۳۸ هزار میلیارد تومان رسیده که معادل ۱۷ درصد کل مالیات وصول‌شده است (خبرگزاری تسنیم، ۱۴۰۳). این واقعیت ضرورت به‌کارگیری سازوکارهای نوین و کارآمد، به‌ویژه در حوزه مالیات بر ارزش افزوده، را برای مهار این پدیده آشکار می‌کند.

اگرچه داده‌های آماری تفصیلی درباره سهم دقیق SMEs از فرار مالیات بر ارزش افزوده موجود نیست، اما شاخص‌های کلان مالیاتی ابعاد گسترده این مشکل را نشان می‌دهند. طبق آمارهای رسمی، نسبت فرار مالیاتی به کل درآمدهای مالیاتی کشور در سال۱۴۰۱ حدود ۳۲ درصد بوده است که بیانگر تأثیر چشمگیر این پدیده بر کاهش ظرفیت‌های مالی دولت است. علاوه بر این، در بازه دو تا سه سال اخیر، با وجود رشد ۲/۵برابری درآمدهای مالیاتی وصول‌شده به بیش از ۸۰۰ هزار میلیارد تومان، میزان برآوردی فرار مالیاتی نیز حدود ۵۰ درصد افزایش یافته است. چنین روندی، ازمنظراقتصادی، فرضیه‌هایی مبنی بر برابری عدم‌النفع مالیاتی با کل مالیات وصول‌شده را قابل تأمل می‌سازد (خبرگزاری تسنیم، ۱۴۰۳) و ضرورت تدوین راهکارهای هدفمند برای مهار این پدیده، به‌ویژه در بخش SMEs، را برجسته می‌کند.

1. Balios et al

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

پیاده‌سازی نظام حسابداری دادگاهی و ارتقای سازوکارهای نظارتی در بنگاه‌های کوچک و متوسط مستلزم صرف هزینه‌هایی در زمینه تربیت نیروی انسانی متخصص، توسعه فناوری‌های تحلیل داده و یکپارچه‌سازی سامانه‌های مالیاتی است. با این حال، بررسی‌های میدانی و آمارهای رسمی نشان می‌دهد که بازده اقتصادی این اقدام به مراتب بیشتر از هزینه‌های انجام‌شده خواهد بود. طبق گزارش مرکز بازرسی و مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی سازمان امور مالیاتی، تنها در سال ۱۴۰۲ حدود ۱۴ هزار میلیارد تومان معادل ۱۰درصد از فرار مالیاتی شناسایی و وصول شده است (ایرنا، ۱۴۰۳). رقمی که چندین برابر سرمایه‌گذاری مورد نیاز برای استقرار چنین سیستمی است. علاوه بر درآمدزایی مستقیم، این سازوکار می‌تواند موجب ارتقای شفافیت و تقویت اعتماد عمومی به نظام مالیاتی شود که در بلندمدت بر پایداری مالی دولت اثر مثبت خواهد داشت.

در سال‌های اخیر، اقداماتی نظیر اجرای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و الزام صدور صورتحساب الکترونیکی، به‌منظور کاهش زمینه‌های فرار مالیاتی در ایران به اجرا درآمده است. با وجود این، ارزیابی‌ها نشان می‌دهد که ضعف در اجرا، نظارت ناکافی و آگاهی محدود مؤدیان، اثربخشی این تدابیر را کاهش داده است (صمدی و تابنده، ۱۳۹۲؛ مسیحی و همکاران، ۱۳۹۴). در چنین شرایطی، حسابداری دادگاهی به‌عنوان حوزه‌ای میان‌رشته‌ای که مهارت‌های حسابداری را با دانش حقوقی ترکیب می‌کند (اوگونلی و فانیموکان[1]، ۲۰۲۵)، ظرفیت بالایی برای شناسایی و پیشگیری از تخلفات مالیاتی دارد. این رویکرد با ارائه مستندات دقیق و مبتنی بر شواهد، امکان تصمیم‌گیری منصفانه‌تر در مراجع

1. Ogunleye & Fanimokun

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

قضایی را فراهم کرده و به‌طور خاص در حوزه بنگاه‌های کوچک و متوسط، می‌تواند نقش مؤثری در کاهش فرار مالیاتی ایفا کند (ماتار[1]، ۲۰۲۳؛ الحارسیس و همکاران[2]، ۲۰۲۳).

برخلاف حسابرسی مالیاتی که بر سنجش انطباق گزارش‌های مالی با الزامات قانونی متمرکز است، حسابداری دادگاهی در بستر پرونده‌های قضایی عمل کرده (آدجومو و اوگبری[3]، ۲۰۲۵) و از ابزارهایی نظیر داده‌کاوی، تحلیل الگوهای تراکنش و ارزیابی اسناد مالی برای کشف تخلفات بهره می‌گیرد (الشرافت و همکاران[4]، ۲۰۲۰؛ عبدلی و همکاران، ۱۳۹۴). این ویژگی، آن را به مکملی مؤثر برای حسابرسی مالیاتی تبدیل می‌کند که می‌تواند مواردی همچون پنهان‌سازی درآمد، صدور فاکتورهای صوری یا تحریف داده‌های مالی را شناسایی کند (الشرافت و همکاران، ۲۰۲۲). اهمیت این کارکرد در SMEs دوچندان است، زیرا این بنگاه‌ها به‌دلیل فقدان سیستم‌های مالی پیشرفته و محدودیت نظارتی، بیشتر مستعد وقوع تخلفات مالیاتی هستند (الشاریاری[5]، ۲۰۱۸).

با وجود پژوهش‌های گسترده در زمینه فرار مالیاتی (الشیراح و همکاران[6]، ۲۰۲۴؛ جایا و نارسا[7]، ۲۰۲۱)، مطالعات محدودی به‌طور خاص به نقش حسابداری دادگاهی در کاهش فرار مالیاتی VAT در SMEs ایران پرداخته‌اند. بیشتر پژوهش‌ها بر عوامل روان‌شناختی، اقتصادی، یا اجتماعی مؤثر بر فرار مالیاتی تمرکز کرده‌اند (گانگل و تورگلر، ۲۰۲۰؛ آلم و همکاران[8]، ۲۰۱۶)، اما توجه کمتری به ابزارهای تخصصی مانند حسابداری دادگاهی، که

1. Matar
2. Alharasis et al
3. Adejumo & Ogburie
4. Alshurafat et al
5. Al-Sharairi
6. Alshira'h et al
7. Jaya & Narsa.
8. Alm et al.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

می‌تواند در مراحل قضایی به شناسایی تخلفات کمک کند، شده است (الشاریاری، ۲۰۱۸). این شکاف پژوهشی، به‌ویژه در ایران که فرار مالیاتی مانعی جدی برای توسعه پایدار محسوب می‌شود، اهمیت این مطالعه را دوچندان می‌کند (هادی و همکاران[1]، ۲۰۱۸). حسابداری دادگاهی با تحلیل عمیق سوابق مالی و بررسی جریان‌های نقدی، به شناسایی تحریف‌های مالی کمک کرده و می‌تواند به‌عنوان پلی بین حسابرسی مالیاتی و نظام قضایی عمل کند (ایمانه[2]، ۲۰۲۳).

مالیات بر ارزش افزوده به دلیل ماهیت خوداجبار، که در آن شرکت‌ها به‌عنوان واسطه‌های جمع‌آوری مالیات عمل می‌کنند، در مقایسه با مالیات‌های دیگر مانند مالیات بر عملکرد، که به سودآوری وابسته است، بیشتر در معرض فرار مالیاتی ناشی از نقص آگاهی یا سوءاستفاده‌های عمدی قرار دارد (رستمی و همکاران، ۱۳۹۹؛ موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۹۹). VAT در زنجیره تأمین اعمال می‌شود و نیازمند گزارش‌دهی دقیق در هر مرحله است. این ویژگی، همراه با پیچیدگی‌های کمتر در ساختار مالی SMEs، احتمال تخلفات مالیاتی را افزایش می‌دهد (بالیوس و همکاران، ۲۰۲۰). حسابداری دادگاهی با ابزارهای تحلیلی خود، مانند داده‌کاوی و ردیابی مغایرت‌ها، این شکاف‌ها را پر کرده و با شناسایی الگوهای غیرعادی، احتمال کشف تخلفات را افزایش می‌دهد (الشیراح و همکاران، ۲۰۲۴). این نقش در تهران، به‌عنوان مرکز اقتصادی ایران با حجم بالای تراکنش‌های مالیاتی، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (رستمی و همکاران، ۱۳۹۹).

1. Hadi et al.
2. Imane

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

این پژوهش با هدف بررسی تأثیر حسابداری دادگاهی و عوامل مرتبط بر کاهش فرار مالیاتی VAT در شرکت‌های کوچک و متوسط تهران انجام شده است. برای تحلیل رفتار مالیاتی مؤدیان، این مطالعه از مدل فیشر (جکسون و میلیرون[1]، ۱۹۸۶) استفاده می‌کند که عوامل اقتصادی (مانند احتمال کشف تخلف و جرایم مالیاتی) و غیراقتصادی (مانند اخلاق مالیاتی و عدالت مالیاتی) را در یک چارچوب یکپارچه ترکیب می‌کند (چاو و لیانگ، ۲۰۰۹). مدل فیشر به دلیل تأکید بر تصمیم‌گیری‌های فردی، برای تحلیل رفتار مالیاتی در SMEs، که اغلب تحت تأثیر تصمیمات مدیران یا حسابداران هستند، چارچوبی مناسب فراهم می‌کند (جایا و نارسا، ۲۰۲۱). این مطالعه علاوه بر متغیرهای اصلی مدل فیشر، عوامل دیگری مانند دانش مالیاتی و فرهنگ مالیاتی را نیز در نظر گرفته تا چارچوبی جامع‌تر برای تحلیل رفتار مالیاتی ارائه دهد (چاو و لیانگ، ۲۰۰۹).

نوآوری این پژوهش در ارائه شواهد تجربی جدید درباره نقش حسابداری دادگاهی در کاهش فرار مالیاتی VAT در SMEs تهران نهفته است. با تمرکز بر این شرکت‌ها، که نقش محوری در اقتصاد ایران دارند، این مطالعه به ادبیات پژوهش می‌افزاید و سیاست‌گذاران مالیاتی را در طراحی ابزارهای نظارتی مؤثرتر یاری می‌دهد (گانگل و تورگلر، ۲۰۲۰؛ آلینگهام و سندوم[2]، ۱۹۷۲). حسابداری دادگاهی با تحلیل دقیق سوابق مالی و شناسایی تحریف‌ها، به‌عنوان مکملی برای حسابرسی مالیاتی عمل کرده و می‌تواند به تقویت تمکین مالیاتی در SMEs کمک کند (الشرافت و همکاران، ۲۰۲۲). این مطالعه با بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری مؤدیان در خصوص فرار مالیاتی VAT، به سؤالاتی

1. Jackson & Millironal
2. Allingham & Sandom

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

مانند نقش حسابداری دادگاهی در کاهش تخلفات مالیاتی و کاربرد مدل فیشر در تحلیل رفتار مالیاتی SMEs پاسخ می‌دهد. نتایج این پژوهش می‌تواند به بهبود سیاست‌های مالیاتی، تقویت نظام نظارتی، و کاهش خسارات ناشی از فرار مالیاتی در ایران کمک کند.

ساختار مقاله حاضر به شرح زیر است: در بخش دوم، ادبیات پژوهش و مبانی نظری مرتبط با تدوین فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌شود. بخش سوم به روش‌شناسی پژوهش، شامل جامعه آماری، ابزار گردآوری داده‌ها و روش‌های تحلیل، اختصاص دارد. در بخش چهارم، یافته‌های حاصل از تحلیل داده‌ها ارائه می‌شود. بخش پنجم به بحث و نتیجه‌گیری اختصاص یافته و شامل کاربردهای نظری و عملی و همچنین محدودیت‌های پژوهش و پیشنهادهایی برای مطالعات آتی می‌شود.

۲. ادبیات پژوهش و مبانی نظری تدوین فرضیه‌ها

۲-۱. نقش حسابداری دادگاهی در کاهش فرار مالیاتی

فرار مالیاتی، به‌عنوان اقدامی غیرقانونی شامل کم‌اظهاری درآمد، دست‌کاری صورت‌های مالی، سوءاستفاده از معافیت‌های مالیاتی، یا انجام معاملات غیرمجاز برای کاهش تعهدات مالیاتی، یکی از چالش‌های اصلی نظام‌های مالیاتی جهانی است (ریچارسون[1]، ۲۰۰۶). این رفتار نه‌تنها درآمدهای دولت را کاهش می‌دهد، بلکه عدالت مالیاتی را تضعیف کرده و اعتماد عمومی به نظام مالیاتی را خدشه‌دار می‌کند (فالستا و همکاران[2]، ۲۰۲۴). مالیات بر ارزش افزوده (VAT)، به دلیل ساختار چندمرحله‌ای و وابستگی به مستندات دقیق، به‌ویژه در شرکت‌های کوچک و متوسط (SMEs) که اغلب فاقد سیستم‌های حسابداری پیشرفته

1. Richardson
2. Falsetta et al

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

و زیرساخت‌های نظارتی هستند، در برابر تخلفات مالیاتی آسیب‌پذیر است (بالیوس و همکاران، ۲۰۲۰). این آسیب‌پذیری، ضرورت استفاده از ابزارهای نظارتی مؤثر مانند حسابداری دادگاهی را برای کاهش فرار مالیاتی برجسته می‌کند.

حسابداری دادگاهی، به‌عنوان شاخه‌ای تخصصی از حسابداری (الشیراح و همکاران، ۲۰۲۵)، با بهره‌گیری از تکنیک‌های تحلیلی نظیر داده‌کاوی، تحلیل صورت‌های مالی، و ردیابی مغایرت‌ها، نقش کلیدی در شناسایی و پیشگیری از فرار مالیاتی ایفا می‌کند (الشورافات و همکاران، ۲۰۲۴). این رشته با تلفیق اصول حسابداری و روش‌های حقوقی، شواهد علمی و قابل‌اتکایی برای نظام قضایی فراهم می‌آورد که به کاهش تخلفات مالیاتی، به‌ویژه در SMEs، کمک می‌کند (مطر، ۲۰۲۳). برای ارائه چارچوبی تئوریک و قابل اندازه‌گیری، حسابداری دادگاهی از طریق سه شاخص عملکردی زیر تعریف و ارزیابی می‌شود:

- دقت در شناسایی تخلفات: توانایی تشخیص ناهماهنگی‌های مالی، مانند کتمان درآمدها یا صورت‌حساب‌های متقلبانه، با استفاده از تکنیک‌های پیشرفته تحلیل داده.
- کیفیت شواهد قانونی: تولید مستندات معتبر و قابل‌استناد که با الزامات قانونی همخوانی داشته و از پیگرد قضایی پشتیبانی می‌کند.
- تأثیر بر تصمیم‌گیری قضایی: تسهیل تصمیم‌گیری عادلانه در محاکم از طریق ارائه اطلاعات مالی دقیق و قابل‌اعتماد.

این شاخص‌ها با ابزارهای پژوهشی پیمایشی، مانند پرسشنامه‌های مبتنی بر مقیاس لیکرت یا تحلیل‌های آماری، قابل اندازه‌گیری هستند و امکان ارزیابی تجربی اثربخشی حسابداری دادگاهی را فراهم می‌کنند (الشورافات و همکاران، ۲۰۲۴). در SMEs، که به دلیل نظارت محدود و ساختار مالی ساده‌تر مستعد فرار مالیاتی هستند، حسابداری دادگاهی

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

به‌عنوان ابزاری استراتژیک برای تقویت نظارت داخلی و افزایش شفافیت عمل می‌کند (الشورافات و همکاران، ۲۰۲۰). این نقش با شناسایی زودهنگام تخلفات و ارائه شواهد قانونی، به کاهش رفتارهای غیرقانونی مالیاتی کمک می‌کند.

۲-۲. نظریه بازدارندگی مالیاتی

نظریه بازدارندگی مالیاتی، که ریشه در اصول اقتصاد رفتاری دارد، بیان می‌کند که رفتار مالیاتی مؤدیان تحت تأثیر دو عامل اصلی قرار دارد: احتمال کشف تخلف و شدت جرایم مالیاتی (آلینگهام و ساندمو، ۱۹۷۲). افزایش احتمال کشف تخلف از طریق نظارت دقیق و تقویت شدت جرایم از طریق پیگرد قضایی مؤثر، انگیزه مؤدیان برای فرار مالیاتی را کاهش داده و تمایل به تمکین مالیاتی را افزایش می‌دهد (جین و همکاران[1]، ۲۰۲۲). این نظریه بر این فرض استوار است که مؤدیان با ارزیابی هزینه‌ها و فواید مرتبط با اقدامات غیرقانونی، تصمیم به تمکین یا تخلف می‌گیرند.

حسابداری دادگاهی در چارچوب نظریه بازدارندگی مالیاتی، نقش محوری در تقویت هر دو عامل ایفا می‌کند. این رشته با استفاده از تکنیک‌های تحلیلی، مانند داده‌کاوی و بررسی اسناد مالی، توانایی شناسایی زودهنگام ناهماهنگی‌های مالی، مانند کتمان درآمدها یا صورت‌حساب‌های متقلبانه، را افزایش می‌دهد (آدکویا و همکاران[2]، ۲۰۲۰). همچنین، با ارائه شواهد قانونی قابل‌استناد، فرآیند پیگرد قضایی را تسهیل کرده و شدت جرایم مالیاتی را از طریق اعمال مجازات‌های مؤثر تقویت می‌کند (مطر، ۲۰۲۳). علاوه بر این، حسابداری دادگاهی با افزایش شفافیت در فرآیندهای مالیاتی، ادراک مؤدیان از نظارت را

1. Jin et al
2. Adekoya et al

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]
[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

بهبود بخشیده و بر عوامل غیراقتصادی مانند عدالت مالیاتی و اخلاق مالیاتی تأثیر مثبت می‌گذارد (دروگالاس و همکاران[1]، ۲۰۱۸؛ کاسا[2]، ۲۰۲۱). این تعاملات، حسابداری دادگاهی را به‌عنوان ابزاری کلیدی در کاهش فرهنگ فرار مالیاتی و تقویت تعهد به قوانین مالیاتی معرفی می‌کنند.

۳-۲. نقش حسابداری دادگاهی در کاهش فرار مالیاتی براساس مدل فیشر

مدل فیشر چارچوبی جامع برای تحلیل رفتار مالیاتی ارائه می‌دهد که عوامل اقتصادی (مانند احتمال کشف و جرایم مالیاتی) و غیراقتصادی (مانند اخلاق مالیاتی و عدالت مالیاتی) را در تصمیم‌گیری مؤدیان ترکیب می‌کند (جکسون و میلیرون، ۱۹۸۶). این مدل فرض می‌کند که مؤدیان با ارزیابی هزینه‌ها و فواید مرتبط با فرار مالیاتی، تصمیم به تمکین یا تخلف می‌گیرند (چائو و لئونگ[3]، ۲۰۰۹). در این پژوهش، مدل فیشر برای تبیین انگیزه‌های فرار مالیاتی در SMEs، که به دلیل محدودیت‌های ساختاری و نظارت کمتر مستعد تخلفات مالیاتی هستند، به‌کار گرفته شده است (بالیوس و همکاران، ۲۰۲۰).

حسابداری دادگاهی در چارچوب مدل فیشر، نقش محوری در کاهش انگیزه‌های فرار مالیاتی ایفا می‌کند. از منظر عوامل اقتصادی، تصمیم‌گیری حسابداران دادگاهی، که مبتنی بر تکنیک‌های تحلیلی مانند داده‌کاوی و تحلیل اسناد مالی است، احتمال کشف تخلفات را از طریق شناسایی الگوهای غیرعادی، مانند کتمان درآمدها یا دستکاری اسناد، افزایش می‌دهد (الشورافات و همکاران، ۲۰۲۴). این امر هزینه مورد انتظار فرار مالیاتی را بالا برده و انگیزه تخلف را کاهش می‌دهد. همچنین، با ارائه شواهد قانونی قابل‌استناد، حسابداران

1. Drogalas et al
2. Kassa
3. Chau & Leung

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]
[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

دادگاهی فرآیند پیگرد قضایی را تسهیل کرده و شدت جرایم مالیاتی را تقویت می‌کنند (مطر، ۲۰۲۳).

از منظر عوامل غیراقتصادی، حسابداری دادگاهی با افزایش شفافیت در فرآیندهای مالیاتی، ادراک مؤدیان از عدالت مالیاتی را بهبود بخشیده و با تقویت نظارت، انگیزه اخلاقی برای تمکین مالیاتی را افزایش می‌دهد (فوچمن و کرول[1]، ۲۰۱۶). تصمیم‌گیری حسابداران دادگاهی، از طریق تحلیل دقیق داده‌های مالی و ارائه شواهد معتبر، این فرآیند را تسریع کرده و دقت آن را افزایش می‌دهد. این تعاملات، حسابداری دادگاهی را به‌عنوان یک عامل کلیدی در کاهش فرار مالیاتی در SMEs برجسته می‌کنند، زیرا این رشته با اثرگذاری هم‌زمان بر عوامل اقتصادی و غیراقتصادی مدل فیشر، رفتار مالیاتی مؤدیان را بهبود می‌بخشد.

۴-۲. مبانی نظری تدوین فرضیه‌ها

در بخش زیر، مبانی نظری تدوین هر یک از فرضیه‌های پژوهش به تفصیل ارائه می‌شود.

۱-۴-۲. احتمال کشف

نظریه بازدارندگی اقتصادی، احتمال کشف تخلف را عاملی کلیدی در کاهش فرار مالیاتی می‌داند (جین و همکاران، ۲۰۲۲). در حوزه مالیات بر ارزش افزوده، افزایش احتمال کشف تخلفات مالیاتی انگیزه مؤدیان برای فرار را کاهش می‌دهد. با این حال، یافته‌های پژوهش‌ها در این زمینه متفاوت است. برخی مطالعات رابطه منفی بین احتمال کشف و فرار مالیاتی را تأیید کرده‌اند (فلد و لارسن[2]، ۲۰۱۲)، در حالی که برخی دیگر رابطه‌ای معکوس یا عدم

1. Fochmann & Kroll
2. Feld & Larsen

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

ارتباط را گزارش کرده‌اند (تهولو و دینبرو[1]، ۲۰۱۴؛ اسلمرود و همکاران[2]، ۲۰۰۱). این تناقضات، ضرورت پژوهش‌های بیشتر در زمینه مالیات بر ارزش افزوده را برجسته می‌کند. مطالعات نشان می‌دهند که احتمال کشف با متغیرهایی مانند پیچیدگی قوانین مالیاتی و هزینه‌های اجرای قانون در تعامل است (وودوارد و تن[3]، ۲۰۱۵؛ فاریدی و همکاران[4]، ۲۰۱۴). تقویت نظارت مالیاتی و استفاده از ابزارهای تحلیلی می‌تواند احتمال کشف را افزایش داده و فرار مالیاتی را کاهش دهد. با توجه به موارد ذکر شده، می‌توان فرضیه زیر را مطرح نمود:

فرضیه ۱: بین احتمال کشف و فرار مالیات بر ارزش افزوده رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

۲-۴-۲. تنبیهات و جرائم مالیاتی

تنبیهات و جرایم مالیاتی، به‌عنوان هزینه‌های فرار مالیاتی، نقش مهمی در تشویق تمکین مالیاتی دارند. نظریه‌های اقتصادی بیان می‌کنند که مؤدیان با ارزیابی هزینه‌ها و فواید فرار مالیاتی تصمیم‌گیری می‌کنند؛ اگر فواید تخلف بیشتر باشد، انگیزه فرار افزایش می‌یابد (سعید[5]، ۲۰۱۲). در مالیات بر ارزش افزوده، افزایش شدت جرایم، ریسک تخلف را بالا برده و مؤدیان را از فرار بازمی‌دارد (کیرچلر و همکاران، ۲۰۱۰). جرایم مالیاتی، همراه با احتمال کشف، ابزار اصلی اجرای قوانین مالیاتی‌اند و اثر منفی و معناداری بر فرار مالیاتی دارند (الشیراح و همکاران، ۲۰۲۴). چارچوب‌های روانشناسی اجتماعی نیز نشان می‌دهند

1. Tehulu & Dinberu
2. Slemrod et al.
3. Woodward & Tan
4. Faridy et al.
5. Saad

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

که ادراک مؤدیان از ریسک جریمه، بازدارنده‌ای قوی برای کاهش فرار مالیاتی است (کیرچلر و همکاران[1]، ۲۰۰۸).

با این حال، نتایج پژوهش‌ها متفاوت است. برخی مطالعات تأثیر منفی و معنادار جرایم مالیاتی بر فرار مالیاتی را تأیید کرده‌اند (فریدلاند، ۱۹۸۲)، در حالی که برخی دیگر جرایم را مهم‌تر از احتمال کشف دانسته‌اند (فریدلاند و همکاران[2]، ۱۹۷۸). اما پژوهش‌هایی مانند موهدالی و همکاران[3] (۲۰۱۴) و حمیدی و همکاران (۱۳۹۴) نشان می‌دهند که اثر جرایم مالیاتی در مقایسه با عواملی مانند پیچیدگی قوانین محدودتر است. رفتارهای ناعادلانه مقامات مالیاتی نیز می‌تواند واکنش منفی مؤدیان را برانگیخته و فرار مالیاتی را افزایش دهد. با توجه به موارد ذکر شده، می‌توان فرضیه زیر را مطرح نمود:

فرضیه ۲: بین تنبیهات و جرائم مالیاتی و فرار مالیات بر ارزش افزوده رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

۳-۴-۲. اخلاق مالیاتی

اخلاق مالیاتی، به‌عنوان مجموعه باورها و ارزش‌های فردی که تصمیم‌گیری مالیاتی را شکل می‌دهند، نقش محوری در تمکین مالیاتی دارد (یانگ و همکاران[4]، ۲۰۱۶؛ پرندویل و کینسلا[5]، ۲۰۲۲). مطالعات نشان‌دهنده رابطه منفی و معنادار بین اخلاق مالیاتی و فرار مالیاتی هستند (دراگالاس و همکاران، ۲۰۱۸). این عامل غیراقتصادی، به‌ویژه در مالیات بر ارزش افزوده، با تقویت رفتارهای مسئولانه مؤدیان، به توسعه اقتصادی کمک می‌کند

1. Kirchler et al.
2. Friedland et al.
3. Mohdali et al.
4. Young et al.
5. Prendeville & Kinsella

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

(ریچاردسون، ۲۰۰۶). پژوهش‌ها تأکید دارند که مؤدیان با اخلاق مالیاتی قوی، حتی در شرایط اقتصادی دشوار، کمتر به فرار مالیاتی تمایل دارند (فلد و اشنایدر[1]، ۲۰۱۰).

یافته‌ها حاکی از آن است که اخلاق مالیاتی در مقایسه با عوامل اقتصادی، تأثیر بیشتری بر کاهش فرار مالیاتی دارد (وودوارد و تن، ۲۰۱۵). این اثر در مالیات بر ارزش افزوده، که نیازمند گزارش‌دهی دقیق در زنجیره تأمین است، برجسته‌تر است. با این حال، برخی مطالعات نشان می‌دهند که عوامل غیراقتصادی دیگر، مانند اقناع اجتماعی، نیز بر رفتار مالیاتی اثر می‌گذارند (فلنر و همکاران[2]، ۲۰۱۳). تقویت اخلاق مالیاتی می‌تواند با کاهش انگیزه فرار، تمکین مالیاتی را بهبود بخشد. با توجه به یافته‌های پژوهش‌های پیشین و اهمیت موضوع، می‌توان فرضیه زیر را مطرح نمود:

فرضیه ۳: بین اخلاق مالیاتی و فرار مالیات بر ارزش افزوده رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

۴-۴-۲. عدالت مالیاتی

عدالت مالیاتی، به‌عنوان اصلی بنیادین در نظام‌های مالیاتی، توزیع عادلانه بار مالیاتی را تضمین می‌کند و بر رفتار مالیاتی مؤدیان اثر می‌گذارد (کاسا، ۲۰۲۱). این مفهوم شامل دو بعد است: عدالت توزیعی، که به توزیع منصفانه مالیات بر اساس درآمد (اصول افقی و عمودی) اشاره دارد، و عدالت ادراک‌شده، که قضاوت مؤدیان درباره شفافیت و انصاف نظام مالیاتی را منعکس می‌کند. عدالت ادراک‌شده به‌طور خاص بر تصمیم‌گیری مؤدیان برای تمکین یا فرار مالیاتی تأثیر می‌گذارد. مطالعات نشان می‌دهند که ناعدالتی مالیاتی انگیزه فرار مالیاتی را افزایش می‌دهد (ناگاها و هاجانیرینا[3]، ۲۰۲۰)، اما برخی پژوهش‌ها

1. Feld & Schneider
2. Fellner et al.
3. Nugaha & Hajanirina

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]
[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

رابطه معکوس یا عدم ارتباط بین عدالت مالیاتی و فرار مالیاتی را گزارش کرده‌اند (جکسون و میلیرون، ۱۹۸۶؛ چاو و لیانگ، ۲۰۰۹).

عدالت مالیاتی با عواملی مانند معافیت‌ها، جرایم مالیاتی، و هزینه‌های اجرای قانون در ارتباط است (وودوارد و تن، ۲۰۱۵؛ کاکماک و همکاران[1]، ۲۰۱۱). اگرچه مطالعات رابطه بین عدالت مالیاتی و فرار مالیاتی را تأیید می‌کنند، جهت و شدت این رابطه متفاوت است (فوچمان و کرول، ۲۰۱۶). تقویت عدالت مالیاتی، به‌ویژه در مالیات بر ارزش افزوده، می‌تواند تمکین مالیاتی را بهبود بخشد. با توجه به موارد ذکر شده، می‌توان فرضیه زیر را مطرح نمود:

فرضیه ۴: بین عدالت مالیاتی و فرار مالیات بر ارزش افزوده رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

۵-۴-۲. مخارج دولت

تئوری مبادله اجتماعی رابطه مستقیمی بین ارائه خدمات عمومی باکیفیت توسط دولت و تمکین مالیاتی شهروندان برقرار می‌کند. این تئوری بیان می‌دارد که شهروندان به دولت‌هایی که خدمات مؤثر و ملموس ارائه می‌دهند، تمایل بیشتری به پرداخت مالیات نشان می‌دهند (آلم و همکاران، ۱۹۹۳). خدمات عمومی باکیفیت به‌عنوان انگیزه‌ای برای تمکین عمل کرده و فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد (ایرامان و همکاران[2]، ۲۰۲۱؛ فلد و فری[3]، ۲۰۰۷). تئوری مبادله اجتماعی بر تحلیل هزینه-فایده تأکید دارد؛ زمانی که ارزش خدمات عمومی از مالیات پرداختی بیشتر باشد، تمایل به تمکین افزایش می‌یابد.

1. Cakmak et al.
2. Iraman et al.
3. Feld & Frey

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

تئوری مطلوبیت مورد انتظار نیز مکمل این دیدگاه است و نشان می‌دهد شهروندان در شرایط عدم قطعیت، گزینه‌هایی را انتخاب می‌کنند که رفاه بیشتری به همراه دارد، مانند پرداخت مالیات برای بهبود خدمات (الشیراح و همکاران، ۲۰۲۴). ادراک شهروندان از شفافیت و عدالت در تخصیص درآمدهای مالیاتی نقش کلیدی در تقویت تمکین دارد. وقتی مالیات‌ها به‌صورت عادلانه صرف خدمات عمومی شوند، انگیزه پرداخت مالیات افزایش می‌یابد (کیرچگاسنر[1]، ۲۰۱۱). عدالت مالیاتی و خدمات مؤثر، فرار مالیاتی را به‌طور مؤثری کاهش می‌دهند. با توجه به مبانی نظری و یافته‌های پژوهش‌های پیشین، می‌توان فرضیه زیر را مطرح نمود:

فرضیه ۵: بین مخارج دولت و فرار مالیات بر ارزش افزوده رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

۶-۴-۲. حسابداری دادگاهی

حسابداری دادگاهی، شاخه‌ای تخصصی از حسابداری، با بهره‌گیری از روش‌های تحلیلی و آماری، نقش کلیدی در شناسایی و پیشگیری از فرار مالیاتی ایفا می‌کند (عباسی تفرشی و سلیمانی امیری، ۱۴۰۳؛ مجبوری یزدی و همکاران، ۱۴۰۲). فرار مالیاتی، شامل کم‌اظهاری یا عدم پرداخت مالیات، به اقتصاد ملی آسیب می‌رساند و شناسایی آن از اهمیت بالایی برخوردار است. حسابداری دادگاهی با استفاده از تکنیک‌هایی نظیر تحلیل صورت‌های مالی، داده‌کاوی، و ردیابی معاملات غیرعادی، امکان تشخیص الگوهای متقلبانه را فراهم می‌آورد (آدکویو و همکاران، ۲۰۲۰). این تکنیک‌ها به حسابرسان دادگاهی کمک می‌کنند تا با بررسی دقیق اسناد مالی،

1. Kirchgässner

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

مغایرت‌ها و رفتارهای مشکوک را شناسایی کرده و شواهد قانونی برای پیگرد متخلفان ارائه دهند (الشیراح و همکاران، ۲۰۲۴).

مطالعات نشان می‌دهند که حسابداری دادگاهی ابزار کارآمدی در کشف فرار مالیاتی است. پژوهش کوه و همکاران[1] (۲۰۰۹) در مالزی نشان داد که تحلیل داده‌ها و اسناد مالی، تقلبات مالیاتی را به‌طور مؤثری شناسایی می‌کند. به‌طور مشابه، رضایی و وانگ[2] (۲۰۱۹) در هنگ‌کنگ تأیید کردند که تکنیک‌های حسابداری دادگاهی در ردیابی معاملات مشکوک و ارائه شواهد قضایی مفید هستند. این ابزارها با تحلیل عمیق داده‌ها، الگوهای غیرعادی را مشخص کرده و به کاهش فرار مالیاتی کمک می‌کنند. حسابداری دادگاهی، با تقویت نظارت مالیاتی و ارائه مستندات معتبر، نقش مکملی برای حسابرسی مالیاتی ایفا می‌کند. با توجه به یافته‌های مطالعات پیشین و اهمیت نقش حسابداری دادگاهی در مبارزه با فرار مالیاتی، می‌توان فرضیه زیر را مطرح نمود:

فرضیه ۶: بین حسابداری دادگاهی و فرار مالیات بر ارزش افزوده رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

۵-۲. پیشینه پژوهش

در حوزه فرار مالیاتی، پژوهش‌های متعددی از دیدگاه‌های نظری و تجربی انجام شده است که به منظور شناسایی عوامل مؤثر بر این پدیده و درک ابعاد مختلف آن صورت گرفته‌اند. ریچاردسون (۲۰۰۶) در یکی از مطالعات برجسته، به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی پرداخت و یافته‌های وی نشان داد که ضعف در نظارت مالیاتی، کم‌بودن سطح شفافیت

1. Koh et al.
2. Rezaee & Wang

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

مالیاتی و اخلاق مالیاتی پایین، از جمله عوامل اصلی افزایش فرار مالیاتی هستند. دوالاریف و همکاران (۲۰۱۹) نیز در پژوهشی به مقایسه اثربخشی رویکردهای واکنشی و پیشگیرانه در مقابله با فرار مالیاتی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که تلفیق این دو روش می‌تواند نتایج بهتری در کاهش تخلفات مالیاتی به همراه داشته باشد. دروگالاس و همکاران (۲۰۱۸) نقش اخلاق مالیاتی و دیدگاه‌های عمومی مردم نسبت به نظام مالیاتی را در شکل‌گیری رفتارهای فرار از مالیات بررسی کردند و دریافتند که اعتماد عمومی به نظام مالیاتی و اخلاق فردی، تأثیر قابل توجهی در کاهش این پدیده دارند. اُزیلی (۲۰۲۳) نیز به نقش حسابداری پیشگیرانه در شناسایی و کنترل فرار مالیاتی پرداخت و گزارشگری شفاف را به عنوان یکی از مهم‌ترین ابزارها برای مقابله با تخلفات مالیاتی معرفی کرد.

در خصوص مالیات بر ارزش افزوده (VAT)، مطالعات متعددی نیز به بررسی انواع سازوکارهای فرار مالیاتی در این نظام پرداخته‌اند. حمیدی و همکاران (۱۳۹۴) در یک مطالعه تأثیر جرائم مالیاتی را بر انگیزه‌های فرار از مالیات در چارچوب VAT بررسی کردند. رضایی و ونگ (۲۰۱۹) نیز به نقش فناوری‌های نوین و استفاده از داده‌های بزرگ در شناسایی تقلب‌های مالیاتی پرداختند. هاشمی و همکاران (۱۳۹۷) نیز با استفاده از نظریه بازی‌ها، تعاملات فروشندگان و خریداران در شبکه‌های تقلبی مالیاتی را تحلیل کردند.

مالیات بر ارزش افزوده دارای ویژگی‌های منحصر به فردی است که آن را از دیگر انواع مالیات‌ها متمایز می‌کند. این نظام لایه‌ای اجازه می‌دهد تخلفات در هر مرحله از زنجیره تولید تا مصرف رخ دهد. همچنین، وابستگی بالای این نظام به مستندات مالی و فاکتورها، گزارش‌گری دقیق را ضروری و در عین حال فرصت‌هایی برای جعل و دستکاری فراهم می‌کند. وجود شبکه‌های تقلبی نیز از دیگر مشخصه‌های این نوع فرار مالیاتی است

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

که به دلیل ساختار سازمان‌یافته و همکاری‌های متقابل اعضای آن، شناسایی و ردگیری تخلفات را بسیار دشوار می‌نماید. با توجه به اینکه تعداد محدودی از پژوهش‌ها به طور مستقیم به این موضوع پرداخته‌اند، انجام مطالعات بیشتر می‌تواند به تقویت ادبیات موجود و ارائه راهکارهای عملی در مقابله با فرار مالیاتی کمک کند.

بررسی مطالعات پیشین نشان می‌دهد که هرچند پژوهش‌های متعددی به شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی پرداخته‌اند، اما اغلب آن‌ها بر داده‌های کلان و مقطعی متکی بوده و کمتر به تحلیل عمیق رفتار مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط پرداخته‌اند (بنی‌خالید و همکاران[1]، ۲۰۲۲؛ تنهایی و محبی، ۱۴۰۲). علاوه بر این، بخش قابل‌توجهی از این تحقیقات فاقد رویکرد بین‌رشته‌ای بوده و از ظرفیت‌های حسابداری دادگاهی به‌عنوان ابزار پیشگیرانه و کشف‌کننده تخلفات مالیاتی استفاده نکرده‌اند. همچنین، بسیاری از این مطالعات عمدتاً به بررسی تجارب کشورهای توسعه‌یافته محدود شده و کمتر شرایط نهادی، قانونی و اقتصادی ایران را مدنظر قرار داده‌اند.

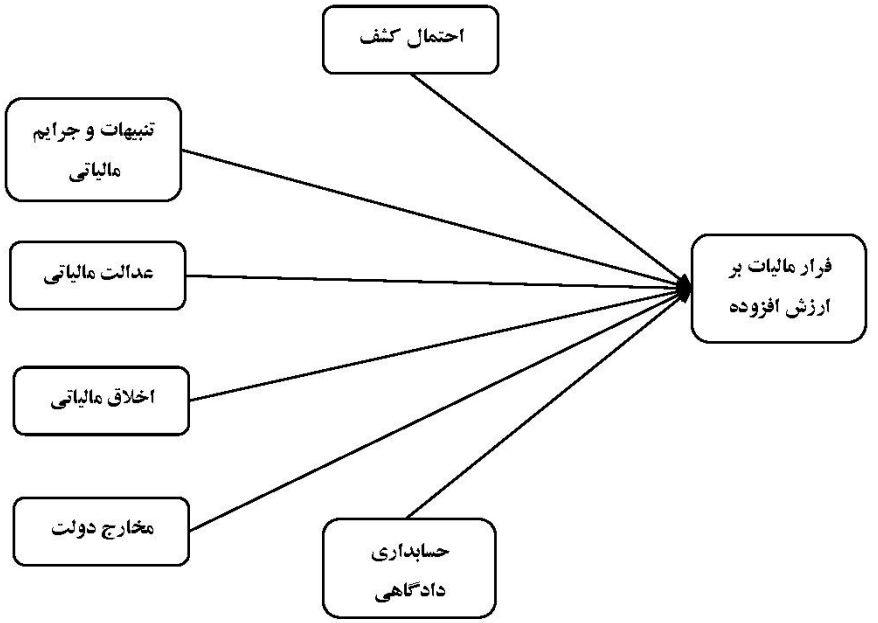
پژوهش حاضر با تمرکز بر نقش حسابداری دادگاهی در کاهش فرار مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط در ایران، خلأ موجود در ادبیات را پوشش می‌دهد. این مطالعه با بهره‌گیری از رویکرد بین‌رشته‌ای، ترکیب مفاهیم حسابداری، حقوق و سیاست‌گذاری مالیاتی را مدنظر قرار داده و با استفاده از داده‌های به‌روز و بومی، امکان مقایسه هزینه-فایده پیاده‌سازی این نظام را فراهم می‌سازد. بدین ترتیب، یافته‌های این تحقیق می‌تواند هم در حوزه توسعه دانش علمی و هم در طراحی سیاست‌های مالیاتی کشور نقش‌آفرینی کند.

1. Bani-Khalid et al.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

براساس ادبیات پژوهش و مبانی نظری تدوین فرضیه‌ها می‌توان مدل مفهومی پژوهش را به شرح زیر تدوین کرد.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

۳. روش‌شناسی

پژوهش حاضر با رویکردی توصیفی و همبستگی، به بررسی عوامل مؤثر بر پدیده فرار مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های کوچک و متوسط شهر تهران پرداخته است. مدل نظری پژوهش شامل شش سازه کلیدی است: احتمال کشف، تنبیهات و جرائم مالیاتی، اخلاق مالیاتی، عدالت مالیاتی، مخارج دولت و حسابداری دادگاهی. این سازه‌ها بر اساس ادبیات پژوهش و با توجه به شرایط خاص نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران انتخاب شده‌اند. جهت سنجش هر یک از سازه‌های یاد شده، از مقیاس‌های اقتباس شده از

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]
[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

پژوهش‌های پیشین بهره گرفته شده است. این مقیاس‌ها با در نظر گرفتن ویژگی‌های خاص سیستم مالیات بر ارزش افزوده در محیط پژوهش حاضر، مورد بازنگری و اصلاح قرار گرفته‌اند. پرسش‌های پژوهش با استفاده از مقیاس لیکرت پنج‌گزینه‌ای طراحی و اجرا شده‌اند. شایان ذکر است که گویه‌های مربوط به هر یک از سازه‌ها از پژوهش‌های معتبر و مرتبط زیر اقتباس شده‌اند. فرار مالیات بر ارزش افزوده (فاریدای و همکاران، ۲۰۱۴ و گیلیگان و ریچاردسون[1]، ۲۰۰۵)؛ تنبیهات و جرائم مالیاتی (بریتوایت و بریتوایت[2]، ۲۰۰۱)؛ اخلاق مالیاتی و عدالت مالیاتی (تورگلر و همکاران[3]، ۲۰۰۷)؛ مخارج دولت (فالستا و همکاران، ۲۰۲۴) و حسابداری دادگاهی (الشیراح و همکاران، ۲۰۲۴). با بهره‌گیری از این مقیاس‌ها، تلاش شده است تا روایی و پایایی ابزار اندازه‌گیری مورد استفاده در پژوهش به حداکثر برسد.

داده‌های مورد نیاز این پژوهش به وسیله پرسشنامه‌ای محقق‌ساخته جمع‌آوری شده است. پرسش‌های این پرسشنامه با اقتباس از پژوهش‌های پیشین و مرتبط با موضوع، تدوین گردیده‌اند. برای سنجش نظرات پاسخگویان، از مقیاس لیکرت پنج‌گزینه‌ای استفاده شده است که طیفی از کاملاً مخالف (عدد ۱) تا کاملاً موافق (عدد ۵) را دربرمی‌گیرد. پیش از اجرای نهایی پرسشنامه، نسخه اولیه آن به منظور بررسی روایی محتوایی در اختیار پنج نفر از صاحب‌نظران حوزه مورد مطالعه قرار گرفت. بازخوردهای دریافتی منجر به اصلاحات لازم در بیان گویه‌ها و افزایش درک پاسخگویان از محتوای سوالات گردید. همچنین، به منظور افزایش پایایی و کاهش ابهامات درکی، در بخش

1. Gilligan & Richardson
2. Braithwaite & Braithwaite
3. Torgler et al.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

مقدماتی پرسشنامه توضیحاتی در خصوص مفاهیمی مانند «حسابداری دادگاهی» و «فرار مالیاتی» ارائه شد. این اقدام به منظور تسهیل درک مفاهیم غیرمعمول برای بسیاری از پاسخگو دهندگان انجام گرفت.

جامعه آماری این پژوهش را حسابداران شاغل در شرکت‌های کوچک و متوسط تشکیل می‌دهند که حداقل دارای دو سال سابقه فعالیت در یکی از حوزه‌های تخصصی حسابداری بودند. همچنین این افراد از دانش قابل‌قبولی در زمینه مالیات بر ارزش افزوده برخوردار بودند، به‌گونه‌ای که توانایی تحلیل و درک فرآیندهای مرتبط با این نوع مالیات را دارا بودند. انتخاب شرکت‌های کوچک و متوسط به‌دلیل نقش برجسته آن‌ها در ساختار اقتصادی کشور و همچنین به‌دلیل احتمال بالاتر تمایل به کاهش بار مالیاتی نسبت به شرکت‌های بزرگ‌تر صورت گرفته است.

بنابر تعریف مرکز آمار ایران و بانک مرکزی، بنگاه‌های اقتصادی دارای ۹۹-۱۰ نفر پرسنل به‌عنوان صنایع کوچک و متوسط لحاظ می‌شوند. با توجه به این‌که شهر تهران به عنوان پایتخت و مرکز اقتصادی کشور محسوب می‌شود، لذا می‌تواند دیدگاه‌های متنوعی را در مورد فرار مالیاتی ارائه دهد. به منظور انتخاب نمونه‌ای نماینده از این جامعه، از روش نمونه‌گیری در دسترس استفاده شده است. حجم نمونه مورد نیاز در این پژوهش با استفاده از فرمول زیر تعیین گردیده است (علی‌پور و همکاران[1]، ۲۰۱۲):

$$5q \leq n \leq 15q \qquad (۱)$$

1. Alipour et al.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

با توجه به تعداد ۳۵ گویه در پرسشنامه پژوهش (به استثنای پرسش‌های جمعیت‌شناختی)، بر اساس فرمول محاسبه حجم نمونه، حداقل و حداکثر حجم نمونه مورد نیاز به ترتیب ۱۷۵ و ۵۲۵ نفر تعیین گردید. همچنین، با استناد به نظر بسیاری از پژوهشگران در حوزه مدل‌سازی معادلات ساختاری، حداقل حجم نمونه قابل قبول برای اطمینان از دقت نتایج، ۲۰۰ مورد ذکر شده است (حبیبی و کلاهی، ۱۴۰۱). در این پژوهش، تعداد ۳۲۰ پرسشنامه به صورت هدفمند در میان نمونه آماری توزیع شد که از این تعداد، ۲۶۰ پرسشنامه تکمیل و جمع‌آوری گردید. پس از حذف پرسشنامه‌های ناقص و مخدوش، ۲۵۲ پرسشنامه برای تحلیل نهایی مورد استفاده قرار گرفت. لازم به ذکر است که فرآیند جمع‌آوری داده‌ها در نیمه دوم سال ۱۴۰۳به انجام رسید. در این پژوهش، از مقیاس رتبه‌بندی برای جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده و به پاسخگویان اطمینان داده شد که کلیه اطلاعات ارائه شده به صورت محرمانه تلقی خواهد شد. این امر موجب افزایش همکاری پاسخگویان و کاهش احتمال سوگیری در پاسخ‌ها گردید (رابین و بابی[1]، ۲۰۱۶).

به‌منظور اطمینان از استحکام یافته‌ها و افزایش اعتبار نتایج پژوهش، آزمون‌های تکمیلی استحکام مورد استفاده قرار گرفتند. نخست، تحلیل حساسیت مدل با حذف تصادفی ۱۰ درصد از داده‌ها و تکرار تحلیل مسیر انجام شد. نتایج حاصل از این تحلیل نشان داد که حذف بخشی از داده‌ها تأثیر معناداری بر روابط بین متغیرها نداشته و ساختار مدل همچنان پایدار باقی مانده است. در گام بعد، از روش بوت‌استرپینگ با ۲۰۰۰ تکرار شبیه‌سازی بهره گرفته شد تا ضرایب مسیر و سطح معناداری آماری متغیرها مجدداً مورد

1. Rubin & Babbie

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

ارزیابی قرار گیرد. نتایج این مرحله نیز مؤید پایداری ضرایب و عدم تغییر معنادار در نتایج مدل بود. اجرای این آزمون‌ها به‌طور کلی به افزایش اعتبار علمی و قابلیت اعتماد یافته‌های پژوهش کمک شایانی کرده است.

۴. یافته‌ها

جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش حاضر، از نرم‌افزار اسمارت پی ال اس[1] نسخه ۳ بهره‌گرفته‌شد. این نرم‌افزار، به عنوان یکی از ابزارهای قدرتمند در حوزه مدل‌سازی معادلات ساختاری، امکان تحلیل همزمان روابط پیچیده میان متغیرهای پژوهش را فراهم می‌آورد. به عبارت دیگر، بدون محدودیت به حجم نمونه، نرم‌افزار پی ال اس[2] قادر است مدل‌های ساختاری پیچیده با تعداد زیادی متغیر پنهان و آشکار را مورد ارزیابی قرار دهد (بنی خالید و همکاران[3]، ۲۰۲۲). از آنجایی که نرم‌افزار PLS به فرض نرمال بودن داده‌ها وابسته نیست، قابلیت تحلیل داده‌های با توزیع غیرنرمال را نیز دارا می‌باشد. این ویژگی، نرم‌افزار PLS را به ابزاری مناسب برای تحلیل داده‌های پژوهش‌هایی تبدیل می‌کند که در آن‌ها فرض نرمال بودن داده‌ها برقرار نمی‌باشد (لطفی و همکاران[4]، ۲۰۲۳). مدل‌سازی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی (پی ال اس- اس ای ام[5]) به طور کلی شامل دو بخش اصلی مدل‌سازی می‌باشد:

1. SmartPLS
2. PLS
3. Bani-Khalid et al.
4. Lutfi et al.
5. PLS-SEM

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

- مدل اندازه‌گیری (مدل بیرونی): این بخش به بررسی روایی و پایایی سازه‌ها و شاخص‌های پژوهش می‌پردازد و اطمینان حاصل می‌کند که سازه‌های پژوهش به درستی توسط شاخص‌ها اندازه‌گیری شده‌اند.
- مدل ساختاری (مدل داخلی): در این بخش، روابط بین سازه‌های پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد و فرضیه‌های پژوهش آزمون می‌شوند (القوداح و همکاران[1]، ۲۰۲۳).

۱-۴. آمار توصیفی

در این بخش، به ارائه مشخصات جمعیت‌شناختی پاسخگویان پرداخته شده است. همان‌گونه که در جدول شماره ۱ ملاحظه می‌شود، داده‌های جمع‌آوری شده از ۲۵۲ نفر مورد تحلیل قرار گرفته است.

جدول ۱. آمار توصیفی پژوهش

متغیر	گزاره	درصد	متغیر	گزاره	درصد
جنسیت	مرد	۶۷/۱		کمتر از ۳۰ سال	۱۳/۱
	زن	۳۲/۹	سن	۳۰ تا ۴۰ سال	۳۶/۱
تحصیلات	لیسانس	۴۲/۵		۴۰ تا ۵۰ سال	۳۲/۹
	فوق‌لیسانس و بالاتر	۵۷/۵		بیشتر از ۵۰ سال	۱۷/۹

منبع: یافته‌های پژوهش

بر اساس جدول ۱، مشخص شد که توزیع جنسیتی شرکت‌کنندگان به گونه‌ای است که مردان با ۶۷/۱ درصد فراوانی، نسبت به زنان با ۳۲/۹ درصد فراوانی، مشارکت بیشتری در این پژوهش داشته‌اند. همچنین، اکثریت پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی

1. Alqudah et al.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

فوق‌لیسانس و بالاتر (۵۷/۵ درصد) بوده و به لحاظ سنی، گروه سنی ۳۰ تا ۴۰ سال با ۳۶/۱ درصد فراوانی، بیشترین تعداد شرکت‌کنندگان را به خود اختصاص داده است.

۲-۴. آمار استنباطی

گام نخست در تحلیل آماری استنباطی، ارزیابی نرمال بودن توزیع داده‌ها می‌باشد. بر اساس قضیه حد مرکزی، در نمونه‌هایی با حجم بیش از ۲۰۰ مورد، توزیع داده‌ها به طور معمول به سمت توزیع نرمال میل می‌کند (دمیر[1]، ۲۰۲۲). با توجه به اینکه حجم نمونه در پژوهش حاضر ۲۵۲ مورد بوده است، بنابراین، می‌توان فرض کرد که توزیع داده‌ها از حالت نرمال پیروی می‌نماید.

در بستر نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس، پیش از آغاز تحلیل داده‌ها، انجام سه مرحله آزمون زیر الزامی است:

الف) آزمون مدل اندازه‌گیری: در این مرحله، روایی و پایایی سازه‌های پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد.

ب) آزمون مدل ساختاری: در این مرحله، روابط بین سازه‌های پژوهش (متغیرهای پنهان) مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

ج) آزمون مدل کلی: در نهایت، کلیت مدل پژوهش از نظر برازش با داده‌ها مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

1. Demir

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

۱-۲-۴. آزمون مدل اندازه‌گیری

برای ارزیابی برازش مدل‌های اندازه‌گیری در این پژوهش، از سه معیار پایایی[1]، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شده است.

پایایی: برای سنجش پایایی پرسشنامه مورد استفاده در این پژوهش، از ضریب آلفای کرونباخ بهره گرفته شده است (جدول شماره ۳). پایایی، به عنوان شاخصی از قابلیت اعتماد ابزار اندازه‌گیری، نشان می‌دهد که آیا ابزار مورد نظر در زمان‌های مختلف و برای گروه‌های نمونه مشابه، نتایج یکسانی را تولید می‌کند یا خیر. به عبارت دیگر، پایایی بیانگر ثبات نتایج حاصل از اندازه‌گیری یک سازه در شرایط یکسان است.

جدول ۲. ضریب پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	تعداد سوال	ضریب پایایی	متغیر	نماد	تعداد سوال	ضریب پایایی
فرار مالیات بر ارزش افزوده	VATE	۵	۰/۸۶۲	اخلاق مالیاتی	TE	۵	۰/۸۵۸
احتمال کشف	PD	۵	۰/۸۵۹	مخارج دولت	GS	۵	۰/۸۷۰
تنبیهات و جرائم مالیاتی	TS	۵	۰/۸۵۵	حسابداری دادگاهی	FA	۵	۰/۸۵۳
عدالت مالیاتی	TJ	۵	۰/۸۶۰				

منبع: یافته‌های پژوهش

برای ارزیابی پایایی پرسشنامه، ضریب آلفای کرونباخ محاسبه گردید. بر اساس مندرج در جدول ۲، مقدار این ضریب برای تمامی گویه‌های پرسشنامه بیش از ۰/۷۰ بوده و ضریب آلفای کرونباخ کلی پرسشنامه نیز برابر با ۰/۷۸۳ محاسبه شده است. بر این اساس، می‌توان

1. Reliability

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

نتیجه گرفت که پرسشنامه مورد استفاده از پایایی مطلوبی برخوردار بوده و ابزار اندازه‌گیری قابل اعتمادی محسوب می‌شود.

روایی همگرا: برای ارزیابی روایی همگرا در این پژوهش، از شاخص میانگین واریانس استخراج شده[1] (AVE) استفاده شده است. این شاخص میزان ارتباط و همبستگی سؤالات یک سازه (متغیر پنهان) با یکدیگر را نشان می‌دهد. بر اساس نظر فورنل و لارکر[2](۱۹۸۸)، برای تایید روایی همگرا، مقدار AVE باید بیش از ۰/۵۰ باشد. همچنین، برای بررسی برازش درونی مدل، از شاخص پایایی ترکیبی[3] (CR) بهره گرفته شده است. این شاخص میزان سازگاری درونی گویه‌های هر سازه را نشان می‌دهد. به عبارت دیگر، CR نشان می‌دهد که آیا گویه‌های یک سازه به طور یکپارچه و هماهنگ آن سازه را اندازه‌گیری می‌کنند یا خیر. مقدار قابل قبول برای CR به طور معمول ۰/۷۰ یا بیشتر در نظر گرفته می‌شود.

جدول ۳. پایایی ترکیبی و روایی همگرای سازه‌های اصلی پژوهش

متغیرها	AVE	CR
فرار مالیات بر ارزش افزوده	۰/۵۵۶	۰/۸۶۲
احتمال کشف	۰/۵۴۸	۰/۸۶۳
تنبیهات و جرائم مالیاتی	۰/۵۳۸	۰/۸۴۵
عدالت مالیاتی	۰/۵۴۴	۰/۸۳۸
اخلاق مالیاتی	۰/۵۴۷	۰/۸۵۴
مخارج دولت	۰/۵۶۴	۰/۸۶۳
حسابداری دادگاهی	۰/۵۳۹	۰/۸۵۱

منبع: یافته‌های پژوهش

1. Average Variance Extracted (AVE)
2. Fornell & Larcker
3. Composite Reliability (CR)

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

همان‌گونه که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، مقدار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) برای تمامی سازه‌ها بیش از ۰/۵۰ بوده و مقدار پایایی ترکیبی (CR) نیز برای تمامی سازه‌ها بیش از ۰/۷۰ می‌باشد. همچنین، مقدار CR در تمامی موارد بزرگ‌تر از مقدار AVE است. بر اساس این یافته‌ها، می‌توان نتیجه گرفت که روایی همگرای سازه‌های پژوهش تأیید شده است.

روایی واگرا: در چارچوب مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس، روایی واگرا به عنوان سومین معیار ارزیابی برازش مدل‌های اندازه‌گیری مطرح می‌شود. روایی واگرا بیانگر آن است که سازه‌های پژوهش به طور واضح از یکدیگر متمایز بوده و با سازه‌های دیگر همبستگی پایینی دارند. برای بررسی روایی واگرا، از ماتریسی استفاده می‌شود که در آن مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه‌ها در خانه‌ها و جذر مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) هر سازه در قطر اصلی قرار می‌گیرند. بر اساس نظر فورنل و لارکر (۱۹۸۸)، شرط لازم برای تأیید روایی واگرا آن است که مقدار جذر AVE هر سازه بزرگ‌تر از ضریب همبستگی آن سازه با سایر سازه‌های مدل باشد. به عبارت دیگر، اگر سهم واریانس مشترک بین دو سازه کمتر از واریانس منحصر به فرد هر یک از آن‌ها باشد، می‌توان گفت که آن دو سازه از یکدیگر متمایز هستند و روایی واگرا تأیید می‌شود.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

جدول ۴. ماتریس سنجش روایی واگرا

متغیر	FA	GS	PD	TE	TJ	TS	VATE
FA	۰/۷۳۳						
GS	۰/۳۳۳	۰/۷۵۱					
PD	۰/۲۷۷	۰/۱۳۵	۰/۷۴۰				
TE	۰/۴۵۲	۰/۱۴۲	۰/۳۵۸	۰/۷۴۰			
TJ	۰/۳۲۶	۰/۲۸۱	۰/۲۴۱	۰/۳۱۷	۰/۷۳۸		
TS	۰/۴۴۵	۰/۳۶۸	۰/۲۹۶	۰/۳۹۵	۰/۳۰۷	۰/۷۳۴	
VATE	-۰/۵۵۹	-۰/۴۲۹	-۰/۴۲۴	-۰/۴۷۷	-۰/۴۷۰	-۰/۵۳۴	۰/۷۴۶

منبع: یافته‌های پژوهش

همان‌گونه که در جدول ۴ مشخص است، مقدار جذر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) برای هر سازه، بزرگ‌تر از ضریب همبستگی آن سازه با سایر سازه‌های مدل می‌باشد. این امر بیانگر آن است که هر سازه، واریانس منحصر به فرد قابل توجهی داشته و با سایر سازه‌ها همبستگی پایینی دارد. بر اساس این یافته‌ها، می‌توان نتیجه گرفت که روایی واگرای مدل پژوهش تأیید شده است.

۲-۲-۴. آزمون مدل ساختاری

پس از ارزیابی مدل اندازه‌گیری، نوبت به ارزیابی مدل ساختاری پژوهش می‌رسد. در حالی که مدل اندازه‌گیری به بررسی روابط بین متغیرهای پنهان و متغیرهای آشکار (سؤالات پرسشنامه) می‌پردازد، مدل ساختاری به تحلیل روابط بین خود متغیرهای پنهان اختصاص دارد. بدین معنا که در مدل ساختاری، روابط بین مفاهیم انتزاعی و غیرقابل مشاهده (سازه‌های پنهان) مورد بررسی قرار می‌گیرد. برای ارزیابی برازش مدل ساختاری، از شاخص‌های مختلفی همچون ضریب تعیین (R^2)، شاخص Q^2 و اندازه اثر F^2 استفاده

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]
[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

می‌شود. این شاخص‌ها به ترتیب نشان‌دهنده میزان تبیین واریانس متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل، توان پیش‌بینی مدل در نمونه‌های جدید و میزان اهمیت روابط بین سازه‌ها می‌باشند.

ضریب تعیین: ضریب تعیین (R^2) شاخصی است که میزان تبیین واریانس متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل در یک مدل رگرسیونی را نشان می‌دهد. به عبارت دیگر، R^2 بیانگر آن است که چه مقدار از تغییرات مشاهده شده در متغیر وابسته را می‌توان به تغییرات متغیرهای مستقل نسبت داد. هرچه مقدار R^2 به عدد یک نزدیک‌تر باشد، نشان‌دهنده آن است که مدل رگرسیونی به خوبی توانسته است تغییرات متغیر وابسته را تبیین کند و برازش مدل بهتر است.

شاخص Q^2: شاخص Q^2 به عنوان معیاری برای سنجش توان پیش‌بینی مدل در سازه‌های درون‌زا به کار می‌رود. این شاخص نشان می‌دهد که تا چه میزان مدل قادر است تغییرات در سازه‌های درون‌زا را به طور دقیق پیش‌بینی نماید. در واقع، Q^2 بیانگر آن است که اگر از مدل برای پیش‌بینی مقادیر جدید سازه‌های درون‌زا استفاده شود، تا چه اندازه پیش‌بینی‌های مدل به واقعیت نزدیک خواهند بود. اگر مقدار شاخص Q^2 مثبت باشد، دلالت بر آن دارد که مدل از توانایی قابل قبولی در پیش‌بینی تغییرات سازه‌های درون‌زا برخوردار است و برازش مدل به طور کلی مطلوب ارزیابی می‌شود. به طور معمول، مقادیر Q^2 بزرگ‌تر از صفر نشان‌دهنده آن است که مدل می‌تواند به‌طور معناداری تغییرات در سازه‌های درون‌زا را تبیین نماید. بر اساس پژوهش‌های انجام شده، مقادیر مختلفی برای تفسیر قدرت پیش‌بینی مدل بر اساس شاخص Q^2 پیشنهاد شده است. به عنوان مثال، (هنسلر

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

و همکاران[1]، ۲۰۰۹) مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را به ترتیب نشان‌دهنده قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی مدل دانسته‌اند.

جدول ۵. شاخص‌های نیکویی برازش به‌دست آمده

متغیر	شاخص R^2	شاخص Q^2	SRMR
VATE	۰/۵۴۷	۰/۲۶۶	۰/۰۶۲

منبع: یافته‌های پژوهش

همان‌گونه که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، ضریب تعیین (R^2) مدل رگرسیونی برای متغیر وابسته فرار مالیات بر ارزش افزوده برابر با ۰/۵۴۷ است. این بدان معناست که حدود ۵۵ درصد از تغییرات در متغیر فرار مالیات بر ارزش افزوده توسط شش متغیر مستقل مورد بررسی در مدل تبیین می‌گردد. همچنین، مقدار شاخص Q^2 برابر با ۰/۲۶۶ محاسبه شده است. بر اساس این نتیجه، می‌توان گفت که مدل از توانایی پیش‌بینی قابل قبولی در خصوص فرار مالیات بر ارزش افزوده برخوردار است.

اندازه اثر F^2: اندازه اثر شاخصی است که جهت و شدت رابطه بین دو متغیر را نشان می‌دهد. به عبارت دیگر، اندازه اثر به ما می‌گوید که یک متغیر تا چه اندازه بر متغیر دیگر تأثیرگذار است و این تأثیر در چه جهتی (مثبت یا منفی) است. کوهن[2] (۱۹۸۸) معیارهایی را برای تفسیر شدت رابطه بر اساس اندازه اثر پیشنهاد کرده است. بر اساس نظر کوهن (۱۹۸۸)، رابطه بین دو متغیر ضعیف، اگر اندازه اثر برابر با ۰/۱۵ باشد، رابطه متوسط و اگر اندازه اثر برابر با ۰/۳۵ باشد، رابطه قوی تلقی می‌شود.

1. Henseler et al.
2. Cohen

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]
[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

جدول ۶. اندازه اثر (F^2) متغیرهای مستقل پژوهش

رابطه				اندازه اثر f^2
FA	←	VATE		۰/۰۸۱
GS	←	VATE		۰/۰۵۷
PD	←	VATE		۰/۰۵۸
TE	←	VATE		۰/۰۳۱
TJ	←	VATE		۰/۰۶۸
TS	←	VATE		۰/۰۵۶

منبع: یافته‌های پژوهش

بر اساس نتایج مندرج در جدول ۶، تمامی روابط بین متغیرهای پژوهش از نظر آماری معنادار تشخیص داده شده است. همچنین، تحلیل اندازه اثر نشان می‌دهد که شدت این روابط در سطح متوسط قرار دارد. این یافته حاکی از آن است که متغیرهای مستقل تأثیر معنادار و متوسطی بر متغیر وابسته دارند.

برازش کلی مدل: در مدل‌سازی معادلات ساختاری و با استفاده از نرم‌افزار SmartPLS، شاخص ریشه میانگین مربعات باقی‌مانده استاندارد شده (SRMR) به عنوان معیاری برای ارزیابی برازش کلی مدل به کار می‌رود. این شاخص نشان‌دهنده میزان تفاوت بین ماتریس همبستگی مشاهده شده در داده‌ها و ماتریس همبستگی پیش‌بینی شده توسط مدل است. به عبارت دیگر، SRMR کوچک‌تر نشان‌دهنده تطابق بهتر مدل با داده‌های واقعی می‌باشد. به طور کلی، اگر مقدار SRMR کمتر از ۰/۰۸ باشد، برازش مدل به عنوان مناسب تلقی می‌شود. این بدان معناست که مدل ارائه شده توانسته است به خوبی روابط بین متغیرها را در داده‌های مورد مطالعه تبیین نماید. با توجه به نتایج ارائه شده در

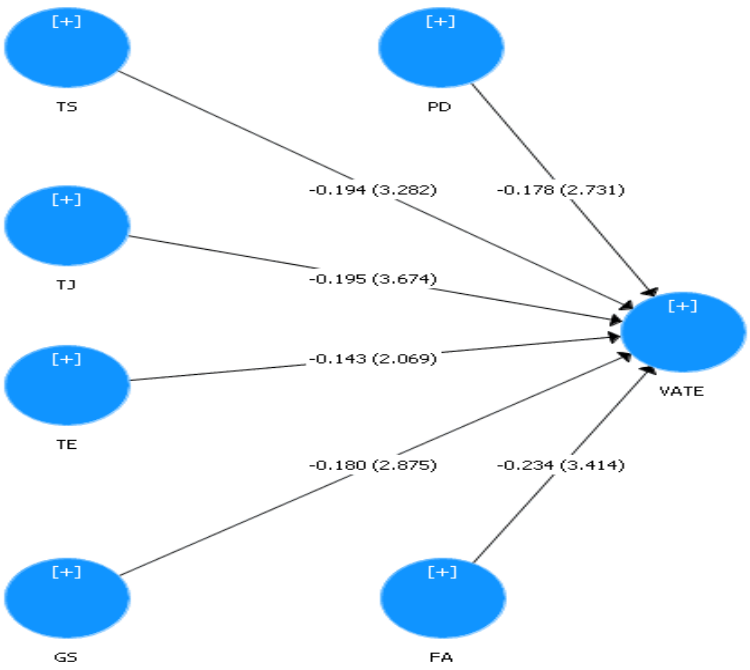
[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

جدول شماره ۶، مقدار SRMR برابر با ۰/۰۶۲ محاسبه شده است. از آنجا که این مقدار کمتر از آستانه ۰/۰۸ است، می‌توان نتیجه گرفت که برازش مدل مورد مطالعه مناسب بوده و مدل پیشنهادی توانسته است به خوبی داده‌های پژوهش را توضیح دهد.

۳-۲-۴.آزمون مدل پژوهش

در بخش حاضر، به تحلیل نتایج آزمون مدل پژوهش پرداخته می‌شود. ارقام ارائه شده در نگاره 1، شامل ضرایب مسیر و مقدار آماره t می‌باشند که به ترتیب بیانگر شدت و جهت روابط بین متغیرها و نیز معناداری آماری این روابط هستند.



شکل ۱. مسیرهای ارتباطی میان متغیرهای پژوهش

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

بر اساس یافته‌های ارائه شده در نگاره ۱، کلیه مسیرهای ارتباطی میان متغیرهای پژوهش از نظر آماری در سطح معناداری ۰/۰۵ معنادار تشخیص داده شده‌اند. به عبارت دیگر، مقدار آماره t برای تمامی مسیرها بزرگ‌تر از ۱/۹۶ است که نشان‌دهنده وجود رابطه آماری معنی‌دار بین متغیرها می‌باشد. به عنوان مثال، رابطه بین متغیر حسابداری دادگاهی (FA) و فرار مالیات بر ارزش افزوده (VATE) از یک سو و مقدار آماره t برابر با ۳/۴۱۴ و ضریب مسیر برابر با ۰/۲۳۴- از سوی دیگر، حاکی از وجود یک رابطه علّی خطی و معکوس بین این دو متغیر است. به این معنی که افزایش یک واحد در متغیر حسابداری دادگاهی به طور متوسط منجر به کاهش ۰/۲۳۴ واحدی در فرار مالیات بر ارزش افزوده می‌شود. همچنین، ضریب تعیین (R^2) مدل برای متغیر فرار مالیات بر ارزش افزوده برابر با ۰/۵۴۷ محاسبه شده است. این مقدار نشان می‌دهد که حدود ۵۵ درصد از تغییرات در متغیر فرار مالیات بر ارزش افزوده توسط متغیرهای مستقل مدل تبیین می‌شود. به عبارت دیگر، متغیرهای مستقل مورد بررسی در مدل توانسته‌اند بخش قابل توجهی از تغییرات در متغیر فرار مالیات بر ارزش افزوده را توضیح دهند.

۵. بحث و نتیجه‌گیری

فرار مالیاتی، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه که به منابع مالیاتی پایدار نیاز دارند، یکی از چالش‌های اساسی نظام‌های مالیاتی است. پژوهش حاضر با رویکردی اقتصادی-اجتماعی، رابطه بین متغیرهای مستقل شامل احتمال کشف و تنبیهات مالیاتی، اخلاق مالیاتی، عدالت مالیاتی، مخارج دولت و حسابداری دادگاهی با فرار مالیات بر ارزش افزوده را در شرکت‌های کوچک و متوسط بررسی کرده است.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

داده‌های پژوهش از ۲۵۲ نفر از حسابداران شرکت‌های کوچک و متوسط جمع‌آوری شد و با استفاده از مدل معادلات ساختاری (PLS-SEM) تحلیل شد. یافته‌ها نشان داد که احتمال کشف تخلفات مالیاتی تأثیر معنادار و منفی بر رفتار فرار مالیاتی مؤدیان دارد که با نتایج پژوهش‌های پیشین (ایوب و همکاران، ۲۰۱۶؛ دولاریف و همکاران، ۲۰۱۹) همسو است. افزایش احتمال شناسایی و برخورد با مؤدیان متخلف، انگیزه فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد. با این حال، تأثیر مستقیم نظام مالیاتی بر فرار مالیاتی مؤدیان خاص ناچیز بوده و با یافته‌های آلابده (۲۰۱۲) مطابقت دارد. این یافته بر نقش کلیدی احتمال کشف در کاهش فرار مالیاتی تأکید دارد. بنابراین، تقویت سیستم‌های نظارت و کنترل مالیاتی و به‌کارگیری ابزارهای تخصصی مانند حسابداری دادگاهی می‌تواند به طور مؤثری به کاهش فرار مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط کمک کند.

یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که بین شدت تنبیهات و جرائم مالیاتی و تمایل به فرار مالیات بر ارزش افزوده، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. این نتیجه با مبانی نظری بازدارندگی (وودوارد و تن، ۲۰۱۵ و وبلی و همکاران[1]، ۲۰۰۴) و نتایج پژوهش‌های قبلی (انگیدا و بایسا[2]، ۲۰۱۴ و موتاری و کیاری[3]، ۲۰۱۵) همسو است و تأیید می‌کند که افزایش شدت مجازات‌ها می‌تواند رفتارهای مجرمانه را کاهش دهد. با این حال، پژوهش‌های مستقیم در این زمینه محدود است.

همچنین، یافته‌ها نشان می‌دهند که ادراک مؤدیان از عدالت مالیاتی، تأثیر منفی و معناداری بر تمایل به فرار مالیاتی دارد. این نتیجه با پژوهش‌های پیشین (وودوارد و تن، ۲۰۱۵) و رویکرد

1. Webley et al.
2. Engida & Baisa
3. Muturi & Kiarie

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]
[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

روانشناختی (آدام[1]، ۱۹۶۵) همخوانی دارد. بر اساس این یافته‌ها، احساس عدالت در نظام مالیاتی می‌تواند رفتار مالیاتی مؤدیان را بهبود بخشد، در حالی که ادراک بی‌عدالتی انگیزه فرار مالیاتی را افزایش می‌دهد. این یافته ضمن تأیید نظریه‌های موجود، بینش‌های جدیدی در مورد نقش عدالت مالیاتی و شدت تنبیهات در کاهش فرار مالیاتی ارائه می‌دهد.

یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که ادراک عدالت در نظام مالیاتی، تأثیر مستقیم و معناداری بر کاهش تمایل به فرار مالیات بر ارزش افزوده دارد. این نتیجه با پژوهش‌های قبلی (فوچمان و کرول، ۲۰۱۶؛ اتزیونی[2]، ۱۹۸۶؛ علاسفر و همکاران[3]، ۲۰۱۶) همسو است و تأکید می‌کند که فقدان عدالت مالیاتی می‌تواند احساس مسئولیت مدنی مؤدیان را تضعیف کرده و انگیزه فرار مالیاتی را افزایش دهد. به طور خاص، پژوهش‌ها نشان داده‌اند که مؤدیان در نظام‌های ناعادلانه یا فاسد، حتی با نرخ مالیات بالاتر، تمایل بیشتری به فرار مالیاتی دارند. این یافته ضمن تأیید نظریه‌های موجود، بینش‌های جدیدی ارائه می‌دهد که تقویت شفافیت در فرآیندهای مالیاتی، توزیع عادلانه بار مالیاتی و پاسخگویی مؤثر نظام مالیاتی می‌تواند به کاهش فرار مالیاتی کمک کند. این یافته‌ها نشان می‌دهند که افزایش ادراک عدالت، نقش کلیدی در بهبود رفتار مالیاتی مؤدیان ایفا می‌کند.

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که بین سطح استانداردهای اخلاقی مؤدیان و تمایل آن‌ها به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده، رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. به‌عبارتی، مؤدیان با استانداردهای اخلاقی بالاتر، احتمال بیشتری دارند خود را مکلف به پرداخت مالیات بدانند. این یافته با رویکرد روانشناسی اجتماعی (علاسفر، ۲۰۱۶) و نتایج

1. Adam
2. Etzioni
3. Alasfour et al.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

پژوهش‌های قبلی (وودوارد و تن، ۲۰۱۵؛ وبلی و همکاران[1]، ۲۰۰۴؛ بوبک و همکاران[2]، ۲۰۱۳ و لیسی[3]، ۲۰۱۵) همسو است.

همچنین، نتایج حاکی از همبستگی منفی معنادار بین اخلاق مالیاتی و فرار مالیاتی است. این پژوهش ضمن تأیید نقش اخلاق مالیاتی در کاهش فرار مالیاتی، بینش‌های جدیدی ارائه می‌دهد که بر اهمیت تقویت ارزش‌های اخلاقی در نظام مالیاتی تأکید دارد. با این حال، برای تأیید قطعی‌تر این یافته‌ها و بررسی ابعاد مختلف این رابطه، نیاز به پژوهش‌های بیشتر با نمونه‌های متنوع‌تر و روش‌های تحلیل پیشرفته‌تر وجود دارد.

یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که استانداردهای اخلاقی و باورهای مؤدیان نسبت به پرداخت مالیات، نقش تعیین‌کننده‌ای در شکل‌گیری اخلاق مالیاتی و تمایل به فرار مالیات بر ارزش افزوده دارند. این نتیجه با پژوهش‌های قبلی (تارگلر و مورفی[4]، ۲۰۰۴) همسو است. بررسی‌ها نشان می‌دهد که سطح پایین اخلاق مالیاتی در میان مالکان/مدیران شرکت‌های کوچک و متوسط، تأثیر منفی قابل توجهی بر تصمیم‌گیری آن‌ها در خصوص پرداخت این مالیات دارد و با افزایش احتمال فرار مالیاتی همراه است. این یافته ضمن تأیید یافته‌های پیشین، بینش‌های جدیدی ارائه می‌دهد که تقویت فرهنگ پرداخت مالیات و ارتقای سطح آگاهی مؤدیان نسبت به اهمیت آن، می‌تواند به کاهش فرار مالیاتی کمک کند. بنابراین، توجه ویژه به جنبه‌های فرهنگی و اخلاقی مؤثر بر رفتار مالیاتی، ضروری به نظر می‌رسد.

1. Webley et al.
2. Bobek et al.
3. Lisi
4. Torgler & Murphy

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

۱-۵. مقایسه نتایج پژوهش با مبانی نظری و واقعیات اقتصاد ایران

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که افزایش احتمال کشف تخلفات و شدت مجازات‌های مالیاتی، ارتقای ادراک عدالت در نظام مالیاتی، بهبود سطح استانداردهای اخلاقی مؤدیان و بهره‌گیری از حسابداری دادگاهی، همگی به‌طور معناداری موجب کاهش تمایل به فرار مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های کوچک و متوسط می‌شود. این نتایج با پیش‌بینی‌های نظریه بازدارندگی مالیاتی همخوان است؛ بدین معنا که هرچه احتمال شناسایی تخلف و اعمال مجازات‌های بازدارنده افزایش یابد، انگیزه مؤدیان برای فرار مالیاتی کاهش پیدا می‌کند. همچنین، یافته‌ها با رویکردهای روان‌شناختی عدالت مالیاتی و اخلاق مالیاتی همسو بوده و نشان می‌دهد که احساس عدالت و پای‌بندی به اصول اخلاقی، رفتارهای مالیاتی را بهبود می‌بخشد. رابطه معکوس میان استفاده از حسابداری دادگاهی و میزان فرار مالیاتی نیز مؤید نقش ابزارهای تخصصی در شفاف‌سازی و کشف تخلفات مالیاتی است. بر اساس مدل فیشر، نتایج حاکی از آن است که رفتار مالیاتی مؤدیان تحت تأثیر انتظارات آن‌ها از نظام اقتصادی و مالیاتی قرار دارد، هرچند شدت اثرگذاری این عوامل در ایران می‌تواند متأثر از ویژگی‌هایی چون ساختار پیچیده نظام مالیاتی، گستردگی اقتصاد غیررسمی و محدودیت‌های اجرایی باشد. مقایسه با مطالعات پیشین داخلی نیز حاکی از همسویی کلی یافته‌ها است، با این تفاوت که در این پژوهش، اثر هم‌زمان عوامل بازدارنده، فرهنگی و فنی به‌صورت یکپارچه بررسی شده است. در مجموع، نتایج به ضرورت تقویت زیرساخت‌های نظارتی، افزایش شفافیت و ارتقای فرهنگ و اخلاق مالیاتی به‌عنوان پیش‌شرط‌های بهبود کارایی سیاست‌های مالیاتی در ایران اشاره دارد.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

۲-۵. کاربردهای نظری

این پژوهش با ارائه یک چارچوب تحلیلی جامع، به ادبیات نظری حوزه فرار مالیاتی افزوده و هم‌زمان شکاف موجود در مطالعات مرتبط را کاهش می‌دهد. نوآوری اصلی این چارچوب در ترکیب هم‌زمان متغیرهای اقتصادی (مانند شدت تنبیهات مالیاتی و احتمال کشف تخلف)، اجتماعی (ادراک عدالت مالیاتی و استانداردهای اخلاقی) و فنی (کاربرد حسابداری دادگاهی) در تبیین رفتار فرار مالیات بر ارزش افزوده است. این رویکرد، ضمن تکیه بر نظریه بازدارندگی و مدل فیشر، از مفاهیم روانشناسی اجتماعی برای توضیح پویایی‌های رفتار مالیاتی بهره می‌گیرد.

تمرکز بر شرکت‌های کوچک و متوسط به دلیل سهم بالای آن‌ها در اقتصاد ایران و آسیب‌پذیری‌شان در برابر فشارهای مالیاتی، امکان ارائه یک مدل بومی‌شده را فراهم می‌کند که قابلیت تعمیم به سایر صنایع و مقیاس‌های فعالیت اقتصادی را دارد. یافته‌ها می‌توانند مبنای گسترش مدل‌های پیش‌بینی رفتار مالیاتی و آزمون فرضیه‌های جدید در بسترهای فرهنگی و نهادی متفاوت باشند.

همچنین، نتایج پژوهش می‌تواند به غنی‌سازی مدل‌های نظری موجود کمک کند، به‌ویژه در حوزه ادغام عوامل فنی و حقوقی با مؤلفه‌های روان‌شناختی، که در ادبیات سنتی مالیات کمتر مورد توجه بوده است. این امر مسیر تحقیقات آتی را برای طراحی مدل‌های ترکیبی باز می‌کند که بتوانند هم اثرات مستقیم سیاست‌های مالیاتی و هم اثرات غیرمستقیم ناشی از اعتماد و هنجارهای اجتماعی را بررسی کنند.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

۳-۵. کاربردهای عملی

نتایج این مطالعه می‌تواند به‌عنوان مبنایی برای سیاست‌گذاری مؤثر در کاهش فرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران مورد استفاده قرار گیرد. بر اساس یافته‌ها، اجرای یک رویکرد چندبعدی و هم‌زمان از سوی سازمان امور مالیاتی ضروری است. نخست، تقویت سازوکارهای بازدارندگی و کشف تخلف از طریق افزایش کارایی نظارت الکترونیکی، به‌ویژه با توسعه سامانه جامع مالیاتی و الزام استفاده از صورت‌حساب‌های الکترونیکی طبق ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، می‌تواند احتمال شناسایی تخلفات را افزایش داده و فرصت‌های فرار مالیاتی را محدود کند. دوم، بهره‌گیری سازمان‌یافته از کارشناسان حسابداری دادگاهی در فرآیند شناسایی و مستندسازی تخلفات، دقت تشخیص را بالا برده و با ارائه شواهد معتبر، فرآیند رسیدگی قضایی را تسریع می‌بخشد و اجرای مؤثر احکام مالیاتی را تضمین می‌کند. سوم، تقویت سرمایه اجتماعی و فرهنگ مالیاتی از طریق طراحی و اجرای برنامه‌های آموزشی هدفمند برای مؤدیان، حسابداران و عموم جامعه، با تأکید بر شفاف‌سازی محل هزینه‌کرد مالیات‌ها و نقش آن در کاهش نابرابری‌های اجتماعی، می‌تواند ادراک عدالت را ارتقا داده و تمکین داوطلبانه را افزایش دهد.

در نهایت، ایجاد و نهادینه‌سازی واحدهای تخصصی حسابداری دادگاهی در ساختار سازمان امور مالیاتی و یکپارچه‌سازی آن‌ها با فرآیندهای نظارتی، اجرای دقیق‌تر قوانین مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی در بلندمدت را تسهیل می‌کند. چنین رویکردی، ضمن ارتقای کارایی ابزارهای نظارتی، با ایجاد حس اعتماد و عدالت در میان مؤدیان، مشروعیت و مقبولیت نظام مالیاتی را تقویت کرده و به بهبود درآمدهای مالیاتی دولت، کاهش فشار بر کسب‌وکارهای قانون‌مند و ارتقای شفافیت اقتصادی منجر می‌شود.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

۴-۵. محدودیت‌ها و پیشنهادهای پژوهشی

با وجود دستاوردهای قابل توجه، این پژوهش همچون سایر مطالعات علمی با محدودیت‌هایی همراه بوده است که توجه به آن‌ها در تفسیر نتایج و طراحی مطالعات آینده ضروری است. نخست، محدودیت دسترسی به داده‌ها موجب شد دامنه پژوهش عمدتاً بر شرکت‌های کوچک و متوسط متمرکز شود؛ در حالی که این قبیل شرکت‌ها به دلیل ویژگی‌های ساختاری، منابع محدود، و شرایط رقابتی متفاوت، ممکن است الگوهای رفتاری متمایزی در زمینه فرار مالیاتی داشته باشند. این تفاوت‌ها می‌تواند بر تعمیم‌پذیری نتایج به کل اقتصاد اثر بگذارد. دوم، استفاده از داده‌های مقطعی به‌جای داده‌های طولی سبب می‌شود نتایج تا حدی تحت تأثیر شرایط خاص زمانی و مکانی قرار گیرند. تغییرات اقتصادی، نوسانات سیاست‌های مالیاتی و تحولات فناوری می‌توانند در دوره‌های زمانی مختلف نتایج متفاوتی ایجاد کنند و بنابراین احتیاط در تعمیم این یافته‌ها ضروری است. سوم، نو بودن رویکرد و کمبود مطالعات مشابه در حوزه فرار مالیات بر ارزش افزوده، به‌ویژه در زمینه ترکیب عوامل اقتصادی، روانشناختی و نهادی، امکان مقایسه مستقیم و گسترده یافته‌ها با ادبیات پیشین را محدود کرده است.

در پرتو این محدودیت‌ها، چند مسیر برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود. نخست، گسترش دامنه مطالعه به شرکت‌های بزرگ و انجام مقایسه میان این گروه و شرکت‌های کوچک و متوسط می‌تواند به شناسایی تفاوت‌های رفتاری و ارائه سیاست‌های متناسب برای هر بخش کمک کند. دوم، انجام پژوهش‌های طولی و پانل‌داده با هدف بررسی پویایی رفتار مالیاتی مؤدیان در طول زمان، امکان تحلیل اثرات بلندمدت سیاست‌ها و تغییرات محیطی را فراهم می‌آورد. سوم، توسعه مدل‌های جامع‌تر که علاوه بر عوامل

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

اقتصادی، متغیرهای نهادی، فرهنگی و حقوقی را نیز در نظر گیرند، می‌تواند تصویر دقیق‌تری از پدیده فرار مالیاتی ارائه دهد. همچنین بررسی نقش حسابداری دادگاهی در سایر حوزه‌های مالیاتی و قضایی، و مطالعه عمیق‌تر عوامل روانشناختی و اجتماعی همچون اعتماد نهادی، ادراک عدالت و هنجارهای اجتماعی، می‌تواند به غنای ادبیات و ارتقای سیاست‌گذاری در این حوزه منجر شود.

۶. نتیجه‌گیری

نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که فرار مالیات بر ارزش افزوده تحت تأثیر عوامل متعددی از جمله تنبیهات مالیاتی، احتمال کشف تخلفات، اخلاق مالیاتی، عدالت مالیاتی، مخارج دولت و نقش حسابداری دادگاهی قرار دارد. این یافته‌ها اهمیت اتخاذ یک رویکرد چندجانبه برای مقابله با فرار مالیاتی را مورد تأکید قرار می‌دهند که شامل تدوین قوانین مناسب، تقویت نظارت و بازرسی، ارتقای سطح آگاهی عمومی و استفاده از ابزارهای تخصصی مانند حسابداری دادگاهی می‌باشد.

حسابداری دادگاهی به عنوان ابزاری قدرتمند، با شناسایی و اثبات تخلفات مالیاتی، نقش کلیدی در افزایش درآمدهای دولت، ایجاد رقابت سالم در بازار و ترویج عدالت مالیاتی دارد. همچنین، این ابزار به عنوان عاملی بازدارنده عمل کرده و انگیزه مؤدیان برای فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد.

در نهایت، این پژوهش نشان می‌دهد که کاهش فرار مالیات بر ارزش افزوده نه تنها به افزایش درآمدهای دولت و بهبود وضعیت مالی کشور کمک می‌کند، بلکه به ایجاد محیطی عادلانه‌تر و شفاف‌تر در کسب‌وکارها منجر می‌شود. برای دستیابی به این اهداف،

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

ضروری است که دولت به موازات اجرای سیاست‌های قانونی و نظارتی، به تقویت اخلاق مالیاتی، ایجاد عدالت در نظام مالیاتی و افزایش شفافیت در مصارف مالیاتی نیز توجه ویژه داشته باشد. این رویکرد چندبعدی می‌تواند به کاهش فرار مالیاتی و افزایش تمکین مالیاتی کمک کند و زمینه‌ساز توسعه اقتصادی و اجتماعی پایدار باشد.

منابع

تنهایی، فهمیه؛ محبی، الهه (۱۴۰۲). «انتخاب بهترین روش تأمین مالی شرکت‌های کوچک و متوسط با رویکرد ترکیبی از روش‌های تاپسیس و فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی». *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*، جلد ۱۱، شماره ۴۳، صص ۲۹-۷.

حبیبی، آرش و بهاره کلاهی (۱۴۰۱). *مدل‌یابی معادلات ساختاری و تحلیل عاملی*. انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ دوم، تهران.

حمیدی، ناصر؛ محمدزاده، امیر و فاطمه محمدی (۱۳۹۴). «بررسی جایگاه جرایم مالیاتی در جلوگیری از فرار در نظام مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی استان قزوین)». *پژوهشنامه مالیات*، شماره بیست و هفتم، صص ۱۶۶-۱۴۷.

خبرگزاری ایرنا (۱۴۰۳). «فرار مالیاتی ۱۴ هزار میلیارد تومان کاهش یافت». ۱۸ آذر ۱۴۰۳ – ۱۰:۰۵، کد خبر: ۸۵۶۸۳۳۳۷

خبرگزاری تسنیم (۱۴۰۳). «مالیاتی که نمی‌دهیم»؛ برآورد «فرار مالیاتی» تا ۸۰۰ همت. اخبار اقتصادی، ۲۳ آذر ۱۴۰۳ - ۱۱:۴۵

رستمی، محمد زمان؛ احمدی، محمدعلی و محمد هادی رستمی (۱۳۹۹). «بررسی چالش‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده (VAT) و ناهماهنگی آن با مبانی مالیات اسلامی». *جستارهای اقتصادی با رویکرد اسلامی*. (۳۳)۱۷، صص ۳۲۲-۲۹۹.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

عباس تفرشی، زهره و غلامرضا سلیمانی امیری (۱۴۰۳). «مدل بلوغ حسابداری دادگاهی در ایران». *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۱۴(۳)، صص ۱۶۸-۱۴۳.

عبدلی، قهرمان؛ ابریشمی، حمید و سید محمد حسینی فرد (۱۳۹۴). «تحلیل نظری و تجربی حسابرسی مالیاتی مطلوب در مالیات بر درآمد جهت کاهش فرار مالیاتی»، *فصلنامه پژوهشنامه مالیات*، شماره ۲۸.

صمدی، علی‌حسین و راضیه تابنده (۱۳۹۲). «فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن)». *پژوهشنامه مالیات*، شماره نوزدهم، صص ۱۰۶-۷۷.

مجبوری یزدی، هدی؛ خلیفه سلطانی، سید احمد و رضوان حجازی (۱۴۰۲). «تدوین مدل کشف تقلب در حسابداری دادگاهی». *حسابداری دولتی*، ۹(۲) ، صص ۱۹-۱.

مسیحی، محمد و ابوالقاسم محمدنژاد عالی زمینی (۱۳۹۴). «بررسی عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران». *مجله مدیریت فرهنگی*، شماره ۲۷، صص ۴۵-۲۹.

موسوی جهرمی، یگانه؛ مهرآرا، محسن و سعید توتونجی ملکی (۱۳۹۹). «ارزیابی مهم‌ترین عوامل مؤثر بر درآمد مالیات‌های مستقیم در اقتصاد ایران با رویکرد مدل‌های TVP-DMA و TVP- FAVAR». *مطالعات اقتصادی کاربردی ایران*، دوره ۹، شماره ۳۴، صص۷۵-۳۹.

AbbasTafreshi Z., SoleimanyAmiri Gh. (2024). "Forensic accounting maturity model in Iran". *Journal of Empirical Research in Accounting*, 14(3), pp. 143-168. (In Persian).

Adam J. S. (1965). "Inequity in social exchange". *Advances in experimental social psychology*, Academic Press, No. 2, pp. 267-299

Adejumo A. P. & Ogburie C. P. (2025). "Forensic accounting in financial fraud detection: Trends and challenges". *International Journal of Science and Research Archive*, 14(3), pp. 1219-1232.

Adekoya A.A., Oyebamiji T.A. & Lawal A.B. (2020). "Forensic accounting, tax fraud and tax evasion in Nigeria–Review of literatures and

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

matter for policy consideration". *International Journal of Emerging Trends in Social Sciences*, 9(1), pp. 21-28.

Alabede J. (2012). "The role, compromise and problems of the external auditor in corporate governance". *Research Journal of Finance and Accounting*, 3(9).

Alasfour F., Samy M. & Bampton R. (2016). "The determinants of tax morale and tax compliance: Evidence from Jordan". *In Advances in taxation*. Emerald Group Publishing Limited. pp. 125-171.

Alipour Shirsavar H., Gilaninia S. & Mohammadi Almani A. (2012). "A Study of factors influencing positive word of mouth in the Iranian banking industry". *Middle-East Journal of Scientific Research*, 11(4), pp. 454-460.

Alm J., Jackson B.R. & McKee M. (1993). "Fiscal exchange, collective decision institutions, and tax compliance". *Journal of Economic Behavior & Organization*, 22(3), pp. 285-303.

Alharasis E.E., Haddad H., Alhadab M., Shehadeh M. & Hasan E.F. (2023). "Integrating forensic accounting in education and practices to detect and prevent fraud and misstatement: case study of Jordanian public sector". *Journal of Financial Reporting and Accounting*, ahead-of-print. https://doi.org/10.1108/JFRA-04-2023-0177

Alhusban A. A. A., Haloush H.A., Alshurafat H., Al-Msiedeen J.M., Massadeh A. A. M. & Alhmoud R. J. (2020). "The regulatory structure and governance of forensic accountancy in the emerging market: challenges and opportunities". *Journal of Governance and Regulation*, 9(4), pp. 149-161.

Allingham M. and Sandom B. (1972). "Income tax evasion: a theoretical analysis". *Journal of Public Economics*, 1(3/4), pp. 323-338.

Alqudah H., Lutfi A., Al Qudah M. Z., Alshira'h A. F., Almaiah M. A. & Alrawad M. (2023). "The impact of empowering internal auditors on the quality of electronic internal audits: A case of Jordanian listed services companies". *International Journal of Information Management Data Insights*, 3(2), 100183.

Al-Sharairi M.E. (2018). "The role of forensic accounting in limiting tax evasion in the Jordanian public industrial shareholding companies through the perspective of Jordanian auditors". *International Journal of Economics and Finance*, 10(1), pp. 233-243.

Alshira'h A. F., Alshirah M. H. & Lutfi A. (2024). "Forensic accounting, socio-economic factors and value added tax evasion in emerging economies: evidence from Jordan". *Journal of Financial Reporting and Accounting*. https//doi.org/10.1108/JFRA-04-2023-0202

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

Alshira'h A. F., Alshirah M.H. & Lutfi A. (2025). "Forensic accounting, socio-economic factors and value added tax evasion in emerging economies: evidence from Jordan". *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 23(1), pp. 81-99.

Alshurafat H., Beattie C., Jones G. & Sands J. (2020). "Perceptions of the usefulness of various teaching methods in forensic accounting education". *Accounting Education*, 29(2), pp. 177-204.

Alshurafat H., Shbail M.O.A. & Almuiet M. (2024). "Factors affecting the intention to adopt IT forensic accounting tools to detect financial cybercrimes". *International Journal of Business Excellence*, 33(2), pp. 169-190.

Alshurafat H. (2023). "The usefulness and challenges of chatbots for accounting professionals: Application on ChatGPT". *Available at SSRN 4345921*.

Andi A. (2024). "Tax Compliance Behavior: Insights from Behavioral Economics Perspectives". *Accounting Studies and Tax Journal (COUNT)*, 1(5), pp. 336-350.

Ayuba A., Saad N. & Ariffin Z.Z. (2016). "Perceived service orientation, economic factors, psychological factors and tax compliance: evidence from Nigerian SMEs". *Malaysian Management Journal*, No. 20, pp. 41-57.

Balios D., Tantos S., Eriotis N. & Vasiliou D. (2020). "The conjunction of tax auditing mechanism with behavioral and institutional parameters of tax evasion. The role of accounting rules and forensic accounting". *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 8(2), pp. 59-80.

Bani-Khalid T., Alshira'h A.F. & Alshirah M.H. (2022). "Determinants of tax compliance intention among Jordanian SMEs: A focus on the theory of planned behavior". *Economies*, 10(2), 30.

Bobek D.D., Hageman A.M. & Kelliher C.F. (2013). "Analyzing the role of social norms in tax compliance behavior". *Journal of business ethics*, No.115, pp. 451-468.

Braithwaite V. & Braithwaite J. (2001). *An evolving compliance model for tax enforcement. In Crimes of privilege: Readings in white-collar crime*. Oxford University Press.

Cahyadi R. (2024). "Taxes and Infrastructure Development: A Review from Various Countries". *Advances in Taxation Research*, 2(3), pp. 117-127.

Cakmak A. F., Benk S. & Budak T. (2011). "The acceptance of tax office automation system (VEDOP) by employees: factorial validation of Turkish adapted Technology Acceptance Model (TAM)". *International Journal of Economics and Finance*, 3(6), pp. 107-116.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

Chau K.G. & Leung P. (2009). "A critical review of Fischer tax compliance model: A research synthesis". *Journal of accounting and taxation*, 1(2), pp.34-40.

Cohen J. (1988). *Statistical power analysis for the behavioral sciences* (2nd ed). Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum.

Demir S. (2022). "Comparison of Normality Tests in Terms of Sample Sizes under Different Skewness and Kurtosis Coefficients". *International Journal of Assessment Tools in Education*, 9(2), pp. 397-409.

Drogalas G., Anagnostopoulou E., Pazarskis M. & Petkopoulos D. (2018). "Tax ethics and tax evasion, evidence from Greece". *Theoretical Economics Letters*, 8(5), pp. 1018-1027.

Dularif M., Sutrisno T. & Saraswati E. (2019). "Is deterrence approach effective in combating tax evasion? A meta-analysis". *Problems and Perspectives in Management*, 17(2), 93.

Engida T.G. & Baisa G.A. (2014). Factors influencing taxpayers' compliance with the tax system: An empirical study in mekelle city, *Ethiopia. eJTR*, 12, 433.

Etzioni A. (1986). "The case for a multiple-utility conception". *Economics & Philosophy*, 2(2), pp. 159-184.

Falsetta D., Schafer J.K. & Tsakumis G.T. (2024). "How government spending impacts tax compliance". *Journal of Business Ethics*, 190(2), pp.513-530.

Faridy N., Copp R., Freudenberg B. & Sarke T. (2014). "Complexity, compliance costs and non-compliance with VAT by small and medium enterprises in Bangladesh: is there a relationship?", *In Australian Tax Forum* Vol. 29, No. 2, pp. 281-328.

Feld L.P. & Frey B.S. (2007). "Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation". *Law & Policy*, 29(1), pp. 102-120.

Feld L.P. & Larsen C. (2012). *Undeclared work, deterrence and social norms: the case of Germany*. Springer Science & Business Media.

Feld L.P. & Schneider F. (2010). "Survey on the shadow economy and undeclared earnings in OECD countries". *German economic review*, 11(2), pp. 109-149.

Fellner G., Sausgruber R. & Traxler C. (2013). "Testing enforcement strategies in the field: Threat, moral appeal and social information". *Journal of the European Economic Association*, 11(3), pp. 634-660.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

Fochmann M. & Kroll E.B. (2016). "The effects of rewards on tax compliance decisions". *Journal of Economic Psychology*, No. 52, pp. 38-55.

Fornell C. & Larcker D.F. (1981). "Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error". *Journal of marketing research*, 18(1), pp. 39-50.

Friedland N., Maital S. & Rutenberg A. (1978). "A simulation study of income tax evasion". *Journal of public economics*, 10(1), pp. 107-116.

Friedland N. (1982). "A note on tax evasion as a function of the quality of information about the magnitude and credibility of threatened fines: Some preliminary research". *Journal of Applied Social Psychology*, 12(1), pp. 54-59.

Fochmann M. & Kroll E.B. (2016). "The effects of rewards on tax compliance decisions". *Journal of Economic Psychology*, No. 52, pp. 38-55.

Habibi A. & Kolahi B. (2022). *Structural equation modeling and factor analysis 2nd*. Academic Center for Education, Culture and Research, Tehran, Iran. (In Persian).

Hadi A.M., Abed A.R. & Kadim H.O. (2018). "The role of forensic accounting and its relationship with taxation system in Iraq". *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(4), pp. 1-10.

Hamidi N., Mohammadzadeh A. & Mohammadi F. (2015). "A case study investigating the role of tax crimes in preventing evasion in the value added tax system (Qazvin province)". *Journal of Tax Research*, 23(27), pp.147-166. (In Persian).

Henseler J., Ringle C.M. & Sinkovics R. R. (2009). "The use of partial least squares path modeling in international marketing". *In New challenges to international marketing*. Emerald Group Publishing Limited. pp. 277-319

Gangl K. & Torgler B. (2020). "How to achieve tax compliance by the wealthy: A review of the literature and agenda for policy". *Social Issues and Policy Review*, 14(1), pp. 108-151.

Gilligan G. & Richardson G. (2005). "Perceptions of tax fairness and tax compliance in Australia and Hong Kong-a preliminary study". *Journal of financial crime*, 12(4), pp. 331-343.

Imane Y. (2023). "The role of forensic accounting in detecting tax evasion and fraud-a case study in the office of a forensic accountant expert". *Journal of Contemporary Business and Economic Studies*, 6(2).

Imoniana J.O., Antunes M.T.P. & Formigoni H. (2013). "The forensic accounting and corporate fraud". *JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management*, No. 10, pp. 119-144.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

Iraman E., Ono Y. & Kakinaka M. (2021). "When do people become more willing to pay taxes? The effects of government spending information on the public's willingness to pay taxes". *The Social Science Journal*, pp. 1-12.

Jackson B.R. and Milliron V.C. (1986). "Tax compliance research: findings, problems, and prospects". *Journal of Accounting Literature*, 5(1), pp.125-165.

Jaya I. M. L. M. & Narsa I. M. (2021). "The importance of forensic tax and accounting knowledge to prevent fraud in new normal era". *Journal of Hunan University Natural Sciences*, 48(2).

Jin P., Li G. & Xiong W. (2022). "Deterrence or conformity?—an analysis of digital economy taxpayer compliance behavior based on prospect theory". *Frontiers in Psychology*, 13, 967715.

Kassa E.T. (2021). "Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers". *Journal of innovation and entrepreneurship*, 10(1), 8.

Kirchler E., Hoelzl E. & Wahl I. (2008). "Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework". *Journal of Economic psychology*, 29(2), pp. 210-225.

Kirchler E., Muehlbacher S., Kastlunger B. & Wahl I. (2010). "Why pay taxes? A review of tax compliance decisions". *Developing alternative frameworks for explaining tax compliance*, 59.

Kirchgässner G. (2011). "Tax morale, tax evasion and the shadow economy". *In Handbook on the shadow economy*. Edward Elgar Publishing.

Koh A. N., Arokiasamy L. & Suat C. L. A. (2009). "Forensic accounting: Public acceptance towards occurrence of fraud detection". *International journal of business and management*, 4(11), pp. 145-149.

Lisi G. (2015). "Tax morale, tax compliance and the optimal tax policy". *Economic Analysis and Policy*, No. 45, pp. 27-32.

Lutfi A., Alrawad M., Alsyouf A., Almaiah M. A., Al-Khasawneh A., Al-Khasawneh, A. L. & Ibrahim N. (2023). "Drivers and impact of big data analytic adoption in the retail industry: A quantitative investigation applying structural equation modeling". *Journal of Retailing and Consumer Services*, No.70, 103129.

MajbouriYazdi H., Khalifehsultani S.A., Hejazi H. (2023). "Developing of fraud detection model in forensic accounting". *Governmental Accounting*, 9(2), pp. 1-19. (In Persian).

Matar D.O. (2023). "The Role of Forensic Accounting in reducing tax evasion (crimes and penalties)". *International Multilingual Academic Journal*. 8(1), pp. 98-115.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

Mohdali R., Isa K. & Yusoff S.H. (2014). "The impact of threat of punishment on tax compliance and non-compliance attitudes in Malaysia". *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, No. 164, pp. 291-297.

Muturi H.M. & Kiarie N. (2015). "Effects of online tax system on tax compliance among small taxpayers in Meru County, Kenya". *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 3(12), pp. 280-297.

Nugaha B.A. & Hajanirina A. (2020). "Taxpayers' perception of tax evasion studied from tax knowledge, tax fairness, and tax discrimination". *Research in Management and Accounting (RIMA)*, 3(1), pp. 43-51.

Ogunleye R.O. & Fanimokun I.O. (2025). "Impact of Forensic Accounting Practices and Fraud Detection and Prevention in Listed Deposit Money Banks in Nigeria". *International Journal of Applied and Advanced Multidisciplinary Research*, 3(6), pp. 427-442.

Ozili P.K. (2023). "Forensic accounting research around the world". *Journal of Financial Reporting and Accounting*.

Prendeville P. & Kinsella W. (2022). "Ethics, values and Values Based Practice in educational psychology". *Cambridge Journal of Education*, 52(6), pp.735-757.

Rezaee Z. & Wang J. (2019). Relevance of big data to forensic accounting practice and education. *Managerial Auditing Journal*, 34(3), 268-288.

Richardson G. (2006). "Determinants of tax evasion: A cross-country investigation". *Journal of international Accounting, Auditing and taxation*, 15(2), pp. 150-169.

Rostami M.Z., Ahmadi M.A. & Rostami M.H. (2020). "Study of executive challenges of VAT and its inconsistency with the principles of Islamic tax". *Journal of Economic Eassays; An Isalmic Approach*, 17(33), pp. 299-322. (In Persian).

Rubin A. & Babbie ER (2016). *Empowerment series: Research methods for social work*. Cengage Learning

Saad N. (2012). "Tax non-compliance behaviour: Taxpayers view". *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 65, pp. 344-351.

Samadi A.H. & Tabandeh R. (2013). "Tax evasion in Iran (investigating the causes and effects and estimating its amount)". *Journal of Tax Research*, 21(19), pp. 77-106. (In Persian).

Tehulu T.A. & Dinberu Y.D. (2014). "Determinants of tax compliance behavior in Ethiopia: The case of Bahir Dar city taxpayers". *Journal of Economics and Sustainable Development*, 5(15), pp. 268-280.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]

Torgler B. & Murphy K. (2004). "Tax morale in Australia: what shapes it and has it changed over time?". *Journal of Australian taxation*, 7(2), pp.298-335.

Torgler B., Schaffner M. & Macintyre A. (2007). *Tax compliance, tax morale and governance quality (No. 2007-17)*. CREMA Working Paper.

Webley P. (2004). "Tax compliance by businesses". *New perspectives on economic crime*, pp. 95-126.

Woodward L. & Tan L.M. (2015). "Small business owners' attitudes toward GST compliance: a preliminary study". *In Australian Tax Forum*. Sydney, NSW: Tax Institute. Vol. 30, No. 3, pp. 517-549.

Young A., Lei L., Wong B. & Kwok B. (2016). "Individual tax compliance in China: a review". *International Journal of Law and management*, 58(5), pp. 562-574.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.61882/qjfep.13.51.40]