

تبیین الگوی تقلب مالیاتی در ایران مبتنی بر رویکرد آمیخته (واکاوی کنش مالیاتی متقلبانه اشخاص حقوقی)

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۲/۲۴

تاریخ پذیرش: ۹۹/۳/۲۱

■ ماریام یوخنه القبانی^۱

■ سعید جبارزاده کنگرلویی^۲

■ جمال بحری ثالث^۳

■ اکبر زواری رضایی^۴

چکیده:

پژوهش پیش‌رو با هدف تبیین الگوی تقلب مالیاتی شرکت‌ها در ایران به‌روش ترکیبی با راهبرد اکتشافی-متوالی انجام شد. بخش کیفی پژوهش با رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان و انجام ۵۷ مصاحبه عمیق و نیمه‌ساختاریافته با خبرگان و صاحب‌نظران حوزه‌های مالی-مالیاتی به‌شیوه گلوله‌برفی صورت پذیرفت. پس از تحلیل کدگذاری‌ها، مدل جی‌تی، پدیدارگشت. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار مکس کیودی‌ای استفاده شد. در بخش کمی پژوهش، داده‌های ۴۹۶ پرسشنامه با رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری و به‌کمک نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس ۳ تحلیل شد. در بخش کیفی، رویکرد مالیاتی متقلبانه به‌عنوان مقوله هسته‌ای تعیین و ابعاد مختلف مدل، حاصل‌گشت: کنش جبرمحور و کنش‌گزینشی به‌عنوان علل شکل‌گیری رویکرد مالیاتی متقلبانه تبیین شد. شرایط بستر شامل ۷ محتوا، راهبردهای متقلبانه در ۸ گروه راهبردهای متقلبانه خاص و ۹ گروه راهبرد متقلبانه عمومی، شرایط مداخله‌گر تشدیدگر و تحدیدگر در سه حوزه سازمان مالیاتی، خارج از دستگاه مالیاتی و حوزه مشترک، همراه با ۵ سطح پیامدهای اقتصادی و تبعات اجتماعی-سیاسی تبیین و تحلیل گشت. نتایج تحلیل کمی نشان داد که کنش جبرمحور و کنش‌گزینشی تأثیر مستقیم و معنادار، بایستگی نظام مالیاتی، بایستگی نظامات اجتماعی و بایستگی عملکرد مشترک، اثر معکوس و معنادار و عوامل زمینه‌ای اثر مستقیم و غیرمستقیم معنادار بر رویکرد مالیاتی متقلبانه شرکت‌ها دارند.

کلمات کلیدی: تقلب مالیاتی شرکت‌ها، روش ترکیبی، نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، خبرگان مالیاتی.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران.
 ۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: s.jabbarzadeh@iaurmia.ac.ir

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران.

۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران.

۱- مقدمه

یکی از مظاهر تجلی استقلال کشورها، توانایی آن‌ها در تأمین اعتبار برای توسعه با استفاده از منابع مالی ناشی از تولید ناخالص داخلی است (دجاجان تی^۱، ۲۰۲۰). امروزه مالیات، اساسی‌ترین منبع درآمدی دولت و مهم‌ترین ابزار در تأمین و تخصیص بهینه منابع و افزایش میزان سرمایه‌گذاری در تولید ناخالص ملی می‌باشد (آنان، بکو و نتیا آمپونساه^۲، ۲۰۱۳). مشارکت مودیان به‌عنوان عاملان اقتصادی منطقی (ویلیامز و کایاواگلو^۳، ۲۰۲۰)، در پرداخت مالیات در تمام سیستم‌های اجتماعی و اقتصادی به‌جهت اجرای هزینه‌های دولتی اجباری است (ناوانیتا و دارشاناه^۴، ۲۰۲۰)، ولی داوطلبانه بودن پرداخت مالیات به ارزش در نظام اجتماعی تبدیل شده و یکی از عناصر مشارکت اجتماعی به حساب می‌آید (محبوبی و شهبازی^۵، ۱۳۹۰). فعالان اقتصادی در راستای کسب مشروعیت و انجام مسئولیت اجتماعی، ملزم به عملکرد منطبق با ارزش‌ها، عدالت و هنجارهای محدودکننده می‌باشند (کوگلر و کرچلر^۶، ۲۰۲۰) و از جمله مهم‌ترین ابعاد عملکردی شرکت‌ها در این راستا، سیاست‌های مالیاتی اتخاذ شده توسط آن‌هاست (رحمت و کازتیاوان^۷، ۲۰۱۸). برخی از فعالان اقتصادی تلاش‌هایی را در راستای کاهش مالیات‌های پرداختنی به انجام می‌رسانند. در این میان، فرار مالیاتی به‌عنوان نوعی تخلف قانونی، اما اجتناب از مالیات در قالب استفاده از خلاهای قوانین مالیاتی صورت می‌پذیرد (فخری و همکاران، ۱۳۹۸).

آنچه مسلم است عدم تمکین مالیاتی و در این بین، رویکرد مالیاتی متقلبانه (فرار مالیاتی) بسبب امکان عدم شناسایی از سوی دستگاه مالیاتی که منجر به کاهش درآمد مالیاتی کشور می‌گردد و از سوی دیگر به‌جهت تعریف به‌عنوان رفتاری مجرمانه در قانون مالیات‌ها، مهم‌ترین رویکرد مالیاتی شرکت‌ها جهت بررسی گسترده می‌باشد. شواهد موجود نشان می‌دهد که در کشورهای در حال توسعه و نظام‌های اقتصادی در حال گذار، پدیده فرار مالیاتی، ابعاد به مراتب گسترده‌تری دارد (ملک زاده، ۱۳۹۸). علاوه بر این، کسری بودجه و عدم کفایت درآمدهای مالیاتی تحقق یافته در اجرای کامل سیاست‌های اقتصادی کلان و خرد جامعه، گسترده‌گی اقتصاد پنهان، نرخ پایین تمکین واقعی و داوطلبانه، عدم اثربخشی کامل طرح جامع مالیاتی، مسائل و مشکلات فراوان در فرایندهای رسیدگی و دادرسی مالیاتی و نظامات اخذ مالیات و ...، ضرورت پژوهشی میدانی و وسیع را بیش از پیش آشکار ساخت، مطالعه‌ای برگرفته از واقعیات اقتصادی-اجتماعی و مبتنی بر آراء خبرگان مالیاتی، انبوه داده‌های برخاسته از بطن سازمان مالیاتی، نظرات مدیران مالی شرکت‌ها (مودیان حقوقی)، حساب‌رسان و مشاوران مالیاتی و در مجموع، ارکان مختلف زنجیره مالیاتی کشور که با حساسیت نظری به مطالعه و تبیین موضوع بپردازد. بررسی ادبیات موجود نشان می‌دهد که مطالعات پیشین بصورت پراکنده در حوزه تقلب مالیاتی انجام پذیرفته‌اند. لیکن،

1. Djajanti
2. Annan, Bekoe, Nketiah-Amponsah
3. Williams & Kayaoglu
4. Navaneetha & Darshana
5. Kogler & Kirchler
6. Rahmat & Kustiawan

جای خالی مطالعه‌ای گسترده و چندوجهی، پوشش‌دهنده دیدگاه‌های خرد تا کلان، استخراج و تبیین مدل جامع و یکپارچه ضمن آزمون تجربی مدل به‌عنوان یک خلاء پژوهشی مشاهده گردید. ویژگی منحصر به‌فرد پژوهش پیش‌رو پویایی مدل تبیین شده با تلفیق چشم‌اندازهای نظری و توسعه نظریه‌های عملی است. این مدل‌بندی ثمره رویکرد پراگماتیک و روش‌شناسی تلفیقی بکار رفته در این مطالعه می‌باشد. لذا، پژوهش پیش‌رو در واکاوی کنش تقلب مالیاتی و با توسعه این اهداف، انجام پذیرفته است:

بررسی و تبیین ابعاد مختلف رویکرد مالیاتی متقلبان اشخاص حقوقی از منظر علل وقوع، بسترهای تشدیدکننده، رویه‌های بکارگرفته شده توسط شرکت‌ها در فرار مالیاتی، راهبردهای مقابله و نیز پیامدهای وقوع این پدیده، که با روش نظریه‌پردازی داده‌بنیان به بررسی ابعاد فوق‌الذکر در قالب مدل حاصل، پرداخته می‌شود. در ادامه پژوهش، به آزمون و تقویت بنیادی مدل با بکارگیری پژوهش کمی اقدام می‌گردد، در این راستا، مفاهیم مرتبط با الگوی نظری حاصل از مرحله کیفی، با استفاده از نتایج پیمایش، شاخص‌سازی، ارتباطات ابعاد الگو سنجش و مبانی نظری و تجربی مدل، توسعه یافته و در رویکرد پژوهش آمیخته (ترکیبی) تبیین می‌شود. همانطوریکه اشاره شد، بخش نخست پژوهش پیش‌رو با روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان انجام شده است. در سال‌های اخیر بکارگیری این روش پژوهشی در مطالعات علوم اجتماعی و حوزه‌های مالی و حسابداری افزایش یافته است. طبق نظر ماکسول^(۲۰۰۵)، به نقل از اوجاقلو و همکاران، (۱۳۹۵)، چارچوب مفهومی این تحقیق، رویکرد ساختاربندی است. کنش مالیاتی به‌عنوان یک دوراهی اجتماعی، مصداقی از عملکرد اجتماعی بوده و از عاملیت و ساختار تأثیر می‌پذیرد. ساختارها ترکیبی از قواعد و منابع (دانش، مهارت‌ها، توانش علمی، هنجارها و...) می‌باشد. این قواعد و شرایط در جامعه ممکن است بر یکی از کنش‌های تمکین یا فرار مالیاتی تأکید کنند. انتخاب رویکرد عدم‌تمکین مالیاتی که تحت عنوان فرار-تقلب مالیاتی شناخته شده، مساله‌ساز مطالعه پیش‌رو بود. علاوه بر این، با توجه به رویکرد پژوهش ترکیبی-راهبرد اکتشافی متوالی^۲، یافته‌های مرحله کیفی پژوهش، مبنای تحلیل بخش کمی است. در مجموع، سوالات پژوهش عبارتند از:

- ۱- مولفه‌های تبیین‌گر رویکرد تقلب مالیاتی شرکت‌ها کدامند؟
- ۲- الگوی روابط بین مولفه‌های تبیین‌گر چگونه است؟
- ۳- ابعاد و عوامل اثرگذار بر رویکرد مالیاتی متقلبان کدامند؟
- ۴- وزن و اندازه اثر هر یک از عوامل اثرگذار به چه میزانی است؟

در تشریح پیکربندی مطالعه پیش‌رو: در بخش بعدی، مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه می‌گردد. سپس روش‌شناسی و ابعاد پژوهش تشریح و ضمن ارائه یافته‌ها در قالب مدل مستخرج و تلخیص مفهومی آن، به تبیین ابعاد مختلف مدل جی‌تی^۳ با توجه به مبانی تئوریک

1. Maxwel
2. Exploratory Sequential Strategy
3. G.T.

پرداخته می‌شود. این تحلیل باتوجه به مصاحبه‌های خبرگان، تحلیل کمی نتایج پیمایش و بررسی گزارش‌های حسابداری شرکت‌ها و حسابداری مالیاتی توسعه می‌یابد. در انتها نیز مباحث نتیجه‌گیری، پیشنهادهای پژوهش و محدودیت مطالعه بیان می‌شوند.

۲- چارچوب نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- رویکرد مالیاتی متقلبانه

نظریه اقتصادی مالیات بیان می‌دارد که عملکرد مالیات همانا تخصیص، تخصیص مجدد و بازتوزیع منابع و ثروت و ایجاد موازنه اقتصادی می‌باشد (سافرانک^۱، ۲۰۱۶). جمع‌آوری مالیات توسط دولت و پرداخت آن توسط مالیات‌دهندگان همکاری مشترکی در تأمین هزینه‌های عمومی و اجتماعی است (وو، او، لین، چانگ و یین^۲، ۲۰۱۲). بطوریکه در پرداخت سهم از مخارج اجتماعی و یافتن مشروعیت اجتماعی، شرکت‌ها (مودیان)، رویکرد تمکین مالیاتی را در پیش می‌گیرند و در برنامه‌ریزی مالیاتی از فرار مالیاتی خودداری می‌نمایند. البته براساس نظریه بازدارندگی^۳، تصمیم به گزارشگری و پرداخت مالیات، ملاحظه‌ای منطقی میان منافع و مخاطرات آن است (دجاجان تی، ۲۰۲۰). سانتانا^۴ و همکاران (۲۰۱۹)، بیان می‌دارند که رفتار شخص بر اساس نظریه قابلیت انتساب^۵، تحت تأثیر عوامل داخلی و خارجی (تعامل میان اعتقادات شخصی و هنجارهای اجتماعی) و کشمکش میان عقلانیت فردی و گروهی تظاهر می‌یابد. به‌طریقی مشابه و بر مبنای نظریه انتظار^۶ اینچنین استدلال می‌شود که اگر مالیات‌دهندگان معتقدند مالیات بر توسعه اقتصادی- اجتماعی تأثیر می‌گذارد، تمایل به پرداخت مالیات داوطلبانه دارند اما اگر بر این باورند که مالیات شرایط اقتصادی (فردی و یا عمومی) را تغییر نمی‌دهد، تمایل دارند از پرداخت مالیات خودداری کنند (آپا و آیادونگان^۷، ۲۰۱۱). رویکرد مالیاتی مودیان در قالب طرح‌ریزی مالیات در طیفی از تمکین تا عدم تمکین مالیاتی قرار دارد. عدم تمکین مالیاتی خود شامل دامنه‌ای وسیع از اجتناب مالیاتی، تهور مالیاتی، سپسازای مالیاتی و فرار مالیاتی است (اعتدادی و همکاران، ۱۳۹۵). عدم تمکین یعنی مؤدی به هر دلیلی در تکمیل اظهارنامه مالیاتی، گزارش بدهی مالیاتی، محاسبه و پرداخت دقیق آن کوتاهی کند (برزیده و ابراهیمی درده، ۱۳۹۸). فرار از پرداخت مالیات^۸ در واقع عملی عمدی با هدف عدم تمکین قانون مالیاتی به‌منظور کاهش بدهی مالیاتی است (محبوبی و شهبازی، ۱۳۹۰). این امر به شیوه‌های مختلفی مانند کم‌اظهاری درآمد مشمول مالیات، بیش‌اظهاری هزینه‌ها و زیان‌ها، عدم‌افشای عمدی حقایق با اهمیت، عدم‌پرداخت

1. Safranek
2. Wu, Ou, Lin, Chang, Yen
3. Deterrence Theory
4. Santana
5. Attribution Theory
6. Expectancy Theory
7. Appah & Oyadonghan
8. Tax Evasion

مالیات و ... انجام می‌گیرد (ناوانیتا و دارشانا، ۲۰۲۰).

مروری بر ادبیات موضوع مبین آن است که اساساً دو جریان عمده در تبیین رفتار فرار مالیاتی وجود داشته است: از یک سو مدل‌های مبتنی بر اقتصاد نئوکلاسیک مرسوم که سعی بر آن داشته‌اند تا پدیده عدم تمکین مالیاتی را بر مبنای داده‌های مفروض در اقتصاد متعارف از قبیل اصل حداکثرسازی سود مورد انتظار و اصل عقلانیت فردی تبیین کنند و از سوی دیگر رویکردهای متفاوتی را شاهد هستیم که یا به کلی منتقد مدل‌های فرمالیستی اقتصاددانان مرسوم بوده یا پیش فرض‌های اولیه آن‌ها را در تبیین این پدیده کافی نمی‌دانند و در صدد افزودن پارامترهای غیراقتصادی به مدل‌های ریاضی‌وار آن‌ها برآمده‌اند. نمونه نوعی جریان نخست، الگوی پیشنهادی آلینگهام و ساندمو^۱ (۱۹۷۲)، یا همان الگوی A-S است. مرلی^۲ (۱۹۸۴)، به نقل از عبدالله میلانی و اکبرپور روشن، (۱۳۹۱)، به تعمیم مدل مذکور می‌پردازد تا بتواند رفتار تمکین/عدم تمکین اشخاص حقوقی را تبیین کند. پژوهشگران دیگری مانند چن و چو^۳ (۲۰۰۲)، به نقل از عبدالله میلانی و اکبرپور روشن، (۱۳۹۱)، نیز مدل استاندارد را از نقطه‌نظر مالیات بر اشخاص حقوقی مورد ارزیابی قرار داده‌اند. بر اساس مطالعه کرچلر^۴ و همکاران (۲۰۱۴)، رویکرد تمکین یا عدم تمکین مالیاتی شخص مبتنی بر نظریه شیب لغزنده^۵ یا رفتار جبرانی شکل می‌گیرد که منشاء آن دو بعد اعتماد مودی و قدرت سازمان مالیاتی است. دجاجان تی (۲۰۲۰)، بعد سومی را نیز بصورت منصفانه بودن نظام مالیاتی به ابعاد فوق اضافه می‌نماید. البته این پژوهشگران قائل به پویایی رویکرد و رفتار مالیاتی مودیان بودند. عدم تحقق درآمدهای مالیاتی می‌تواند نتیجه عوامل متعددی از جمله کمبود نیروی انسانی متخصص، ناکارآمد بودن نحوه رسیدگی پرونده‌های مالیاتی، تاخیر طولانی در وصول مالیات، بخشودگی‌ها و معافیت‌های مالیاتی غیرضروری و همچنین گسترش زمینه‌های لازم برای ارتکاب فرار مالیاتی باشد (امین خاکی، ۱۳۹۱). در مجموع، تبیین‌های گزینش رویکرد مالیاتی متقلبانه و اقدام به فرار مالیاتی، نیازمند تفکر سیستمی و بکارگیری معیارهای واقعی بینانه با دخالت تمام عاملان یا کنشگران می‌باشد. در همین راستا پژوهش پیش‌رو با رویکردی ترکیبی با تلفیق راهبرد داده‌بنیان و تحلیل کمی ساختاری به مطالعه می‌پردازد.

۲-۲- راهبرد نظریه‌پردازی داده‌بنیان^۶

نظریه داده‌بنیان (که با نام‌های نظریه برخاسته از داده‌ها، نظریه زمینه‌ای و نظریه بنیادی نیز شناخته می‌شود) یک راهبرد پژوهشی عام، استقرایی و تفسیری است که در سال ۱۹۶۷ به وجود

1. Allingham & Sandmo
2. Marelli
3. Chen & Chu
4. Kirchler
5. Slippery Slope Theory
6. Grounded Theory

آمد(دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶). مبدعان نخست نظریه برپایه، دو جامعه‌شناس به نام‌های گلیرز و استراوس^۱ بودند که آن را در نقد سنت‌های ستبر علوم زمانه به‌وجود آوردند(فراستخواه، ۱۳۹۶). در نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، به ترسیم الگویی مفهومی و تعاملات نمادین میان اجزای آن پرداخته می‌شود(تریسی^۲، ۲۰۲۰). نظریه زمینه‌ای، نظریه‌ای است که مستقیماً از داده‌هایی استخراج شده است که در جریان پژوهش بصورت منظم گرد آمده و تحلیل شده‌اند. گردآوری داده‌ها، تحلیل و نظریه(مدل) نهایی با یکدیگر در ارتباط تنگاتنگ‌اند. نظریه(مدلی) که بدین طریق از داده‌ها استخراج شده باشد، بیشتر ممکن است به واقعیت نزدیک باشد(فراستخواه، ۱۳۹۶). اینگونه خلق نظریه قفسه‌ای و کتابخانه‌ای نیست(رستمی و همکاران، ۱۳۹۸). سه رهیافت مسلط در نظریه‌پردازی داده بنیان، مطرح هستند: رهیافت نظام‌مند^۳ که با اثر استراوس و کوربین^۴ شناخته می‌شود، رهیافت ظاهرشونده^۵ که مربوط به اثر گلیرز است و رهیافت ساخت‌گرایانه^۶ که توسط چارمز^۷ پشتیبانی می‌شود(دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶). البته به نقل از فراستخواه(۱۳۹۶)، باید دو رهیافت دیگر را نیز اضافه نمود: رهیافت تحلیل موقعیت کلارک^۸ و رهیافت تحلیل ابعاد شاتزمن^۹. سرور و باودو^{۱۰} (۲۰۱۵)، ضمن بحث در رابطه با منطق، ویژگی‌ها و مزایای تئوری مبتنی بر داده‌ها، بیان داشتند که تئوری زمینه‌بنیان یک متدولوژی قوی و دقیق و تلاشی چالش‌برانگیز برای پژوهشگران است. در بخش نخست مطالعه پیش‌رو و در پژوهش کیفی از این شیوه پژوهشی در دستیابی به مدل مفهومی استفاده گردید. در ادامه نمونه‌هایی از کاربرد نظریه‌پردازی داده

بنیان در مطالعات حوزه حسابداری مورد اشاره قرار می‌گیرد. رستمی و همکاران(۱۳۹۸)، به بررسی ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی پرداختند. داده‌های پژوهش به کمک کدگذاری باز، محوری و انتخابی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. سپس با توجه به مقوله‌های کلان، اصلی و خرد و با بکارگیری نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان الگوی مفهومی شایستگی ارائه گردید. امیرآزاد و همکاران(۱۳۹۷)، در پژوهشی به تبیین الگوی مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان پرداختند. پس از کسب نظر خبرگان از طریق مصاحبه، الگوی مفهومی گزارشگری مالی شامل عوامل علی، ساختاری، مداخله‌گر و همچنین راهبردهای مربوط به ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و پیامدهای آن‌ها تدوین گردید. تشدید و سپاسی(۱۳۹۷)، به ارائه الگوی پیشگیری و کنترل تقلب باتوجه به ویژگی‌های فرهنگی، اقتصادی و سیاسی حاکم بر شرکت‌های ایرانی با روش نظریه‌پردازی

1. Glaser & Strauss
2. Tracy
3. Systematic
4. Strauss & Corbin
5. Emergent
6. Constructivist
7. Charmaz
8. Clarke
9. Schatzman
10. Sorour & Boaduo

زمینه‌بنیان پرداخته و دریافته‌اند که عوامل فرهنگ اخلاقی سازمان و سیستم کنترلی اثربخش، شروط علی و اثرگذار بر روش‌های کنترلی‌اند. همچنین روش‌های پیشگیری و کنترل تقلب را در چهار گروه کنترل‌های فیزیکی، کنترل‌های حسابداری، افشاگری تقلب و افزایش نقش واحد منابع انسانی، طبقه‌بندی و پیامدهای آن را در سه سطح جامعه، سازمان و فردی ارائه نمودند. بخش دوم پژوهش به شیوه تحلیل کمی معادلات ساختاری انجام و لذا در مجموع رویکرد ترکیبی مورد استفاده قرار گرفت.

۳-۲- رویکرد ترکیبی

آغاز بکارگیری روش‌های ترکیبی در مطالعات حسابداری به مطالعه کمپبل و فیزک^۱ (۱۹۵۹)، بازمی‌گردد. ایشان این روش‌شناسی را به‌عنوان روش‌شناسی نوع سوم یا پارادایم سوم می‌نامند. در واقع، دیدگاه پراگماتیسم، اجازه ترکیب دو روش کمی و کیفی و انجام مطالعات ترکیبی را می‌دهد و امروزه از آن به‌عنوان زیربنای فلسفی پژوهش‌های ترکیبی یاد می‌شود (جانسون^۲ و همکاران، ۲۰۰۷؛ مک‌اوی^۳ و همکاران، ۲۰۰۶). در این پارادایم، پژوهش‌ها با راهبردهای مختلف انجام می‌پذیرند. در راهبرد (طرح تحقیق) آمیخته اکتشافی، پژوهشگر در صدد زمینه‌یابی درباره موقعیتی نامعین می‌باشد. برای این منظور وی ابتدا به گردآوری داده‌های کیفی می‌پردازد. انجام این مرحله او را به توصیف جنبه‌های بیشماری از پدیده هدایت می‌کند. با استفاده از این شناسایی اولیه، امکان صورت‌بندی فرضیه‌هایی درباره بروز پدیده مورد مطالعه فراهم می‌شود. در مرحله بعدی، پژوهشگر می‌تواند از طریق گردآوری داده‌های کمی، فرضیه‌ها (ارتباطات الگویی) را مورد آزمون قرار دهد (بازرگان هرندی، ۱۳۹۸). در همین راستا، پژوهش ترکیبی پیش‌رو که از نوع ترکیبی همزمان است، با رویکرد اکتشافی متوالی انجام می‌شود (برمبنای آراء کرسول و همکاران، ۲۰۰۳ به نقل از بنی‌یعقوبی و همکاران، ۱۳۹۸). مطالعات با راهبرد اکتشافی - متوالی از هر دو منطق کیفی - استقرایی و نیز کمی - قیاسی، برای تبیین عوامل مرتبط با پدیده مورد مطالعه استفاده می‌کنند. در ادامه برخی از مهم‌ترین مطالعات پیشین که به بررسی ابعادی از پدیده مورد مطالعه پرداخته‌اند ارائه می‌گردد.

مطلبی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به برآورد اقتصاد سایه و فرار مالیاتی با در نظر گرفتن عوامل رفتاری طی دوره ۹۱-۱۳۴۶ در اقتصاد ایران پرداختند. برای این منظور مدل علل چندگانه-اثر چندگانه انتخاب گردید. نتایج نشان داد که روحیه مالیاتی و بار مالیات بر واردات از علل اصلی پیدایش اقتصاد سایه بوده، متغیر روحیه مالیاتی باعث افزایش اقتصاد سایه و فرار مالیاتی ناشی از آن می‌شود که نشان‌دهنده عدم تبعیت مالیاتی در ایران بود. برزیده و ابراهیمی درده (۱۳۹۸)، با گردآوری و رتبه‌بندی عوامل رفتاری مؤثر بر عدم تمکین مالیات بر درآمد مشاغل از منظر خبرگان، دریافته‌اند که از بین شاخص‌های اصلی، هنجارها (اجتماعی و فردی)

1. Campbell and Fiske

2. Johnson

3. McEvoy

بالاترین اهمیت و از بین زیرشاخص‌ها، به ترتیب عدم تقارن اطلاعاتی، رفتار الگوی اصلی و گزارش اشخاص ثالث بالاترین درجه اهمیت را در عدم تمکین مالیاتی دارند. دهقان و همکاران (۱۳۹۷)، با استفاده از تئوری چشم‌انداز، به بررسی مسئله فرار مالیاتی پرداختند. مقایسه نتایج حاصل از محاسبات در سناریوهای مختلف احتمالات ارائه شده، حاکی از تفاوت بسیار زیاد جرائم مالیاتی بین تئوری چشم‌انداز و تئوری مطلوبیت انتظاری بود. همچنین با افزایش احتمال حسابرسی در هر دو نظریه، نرخ جریمه مالیاتی کاهش یافت. ناوانیتا و دارشانا (۲۰۲۰)، طی پژوهشی از طریق مصاحبه و پیمایش با مشارکت ۵۰ نفر شامل خبرگان و مودیان مالیاتی در بررسی علل فرار مالیاتی، دریافتند که مهم‌ترین علل فرار مالیاتی در کشورهای در حال توسعه، فساد و عدم کارایی در ساختار مالیاتی است. تن^۱ و همکاران (۲۰۱۹)، طی مطالعه‌ای در میان مودیان مالیاتی در مالزی دریافتند که ترجیحات اخلاقی مودیان در تعیین نوع رویکرد مالیاتی آن‌ها بسیار موثر است و پیشنهاد نمودند که دستگاه مالیاتی با ارتقای ترجیحات اخلاقی، درآمد مالیاتی را افزایش و کسری بودجه را کاهش بخشد. آلم^۲ و همکاران (۲۰۱۸)، طی مطالعه تجربی خود دریافتند که مسائلی از جمله کاهش افشای اطلاعات از طریق سیستم بانکی، افزایش استفاده از پول نقد برای معاملات و افزایش رشوه، ایجاد کننده فرصت‌های فرار مالیاتی برای شرکت‌هاست. با توجه به دیدگاه روش‌شناسی پژوهش پیش‌رو، در بخش کیفی و جهت واکاوی کنش مالیاتی متقلبان اشخاص حقوقی، از نظریه‌پردازی داده‌بنیاد استفاده شده است که در ادامه بسبب تقویت حساسیت نظری و فراهم‌نمودن تعمیم‌پذیری الگوی حاصل، رویکرد کمی اتخاذ (تلفیق) شده است تا تبیین ابعاد مدل مفهومی، محقق و با مبانی تجربی، تعمیق گردد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

۳-۱- روش پژوهش

همانطور که پیش‌تر اشاره شد، در این مطالعه از رویکرد پژوهش ترکیبی (روش تحقیق آمیخته) استفاده شده است. هدف نهایی طرح‌های ترکیبی ارائه بینشی چندوجهی است که آن را فرا استنباط^۳ می‌نامند، که همانا استنتاج مبتنی بر ترکیب یافته‌های کمی و کیفی است (جانسون و کریستنسن^۴، ۲۰۰۸ به نقل از خالقی، ۱۳۹۸). لذا رویکردهای کیفی و کمی به شکل مکمل در بعدی وسیع‌تر از روش‌شناسی مورد استفاده قرار گرفتند تا علاوه بر افزایش اعتبار یافته‌ها، شناخت حاصل به واقعیت نزدیکتر شود. با توجه به سطح‌شناسی طرح‌های تحقیق ترکیبی، طرح متوالی اکتشافی^۵ به شرح مراحل ترتیبی جدول ۱، بکار گرفته شد:

1. Tan
2. Alm
3. Meta-Inference
4. Johnson & Christensen
5. Exploratory Sequential Mixed Methods Design

جدول ۱- مراحل پژوهش ترکیبی- متوالی اکتشافی

۱- طراحی و پیاده‌سازی بخش کیفی	۲- بکارگیری استراتژی‌های تولید نتایج کیفی	۳- طراحی و پیاده‌سازی بخش کمی	۴- یکپارچه‌سازی نتایج مرتبط
تعیین سوالات پژوهش کیفی و طراحی رویکرد کیفی - تعیین نمونه کیفی - گردآوری داده‌های باز - تحلیل و پاسخگویی به سوالات کیفی	پیش‌بینی شاخص‌ها و ابزارهای پژوهش کمی - توسعه سوالات کیفی در کنار سوالات بخش کمی به‌عنوان سوالات پژوهش ترکیبی - تعیین مشارکت‌کنندگان در پژوهش کمی	تعیین سوالات بخش کمی - انتخاب نمونه پژوهش کمی جهت تعمیم یا آزمون نتایج بخش کیفی - گردآوری داده‌های بسته با ابزار طراحی شده مبتنی بر نتایج کیفی - تحلیل نتایج پژوهش کمی با عبارات توصیفی، آمار استنباطی، اندازه اثر و ... جهت پاسخگویی به سوالات پژوهش ترکیبی	تلخیص و تفسیر نتایج پژوهش کیفی - تلخیص و تفسیر نتایج پژوهش کمی - بحث در ارتباط با نحوه تعمیم یا آزمون نتایج بخش کیفی توسط نتایج پژوهش کمی

* منبع: (کرسول و پلانو کلارک، ۲۰۱۸)

در راهبرد اکتشافی متوالی بکار رفته در پژوهش ترکیبی پیش‌رو از الگوی توسعه طبقه‌بندی^۲ استفاده شده است. در این الگو، مرحله کیفی اولیه، مقوله‌ها یا روابط خاصی را تولید می‌کند که برای جهت‌دهی به سوالات پژوهش و گردآوری داده‌ها در بخش کمی استفاده می‌شوند (کرسول و پلانو کلارک، ۲۰۱۸). در این پژوهش جهت تبیین ابعاد رویکرد مالیاتی متقابلانه شرکت‌ها، روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان با رهیافت نظام‌مند بکار گرفته شد. در ادامه جهت آزمون مدل و تعیین تاثیر عوامل و شرایط مرتبط با آن از پژوهش کمی به روش پیمایش استفاده شد.

۲-۳- معرفی قلمرو و جامعه پژوهش

قلمرو زمانی پژوهش، سال‌های ۱۳۹۷ الی ۱۳۹۸ و قلمرو مکانی، ادارات مختلف و بخش ستادی سازمان امور مالیاتی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، دانشگاه‌ها، موسسات حسابرسی، شرکت‌ها، دفاتر مشاوره مالیاتی و محل فعالیت مصاحبه‌شوندگان (با تمرکز بر شهر و استان تهران) بود. در مرحله کیفی پژوهش، از روش نمونه‌گیری نظری^۳ با تکنیک گلوله‌برفی - زنجیره‌ای^۴ استفاده گشت. گردآوری داده در این مرحله از طریق مصاحبه‌های عمیق و نیمه‌ساخت یافته با خبرگان صاحب‌نظر تا زمان دستیابی به اشباع نظری ادامه یافت. در مجموع ۵۷ مصاحبه با میانگین زمانی یک ساعت و پنج دقیقه انجام شد.

1. Creswell & Plano Clark
2. Taxonomy Development Model
3. Theoretical Sampling
4. Snowball or Chain Sampling

در جدول ۲ به توصیف جامعه‌شناختی مشارکت‌کنندگان در پژوهش پرداخته می‌شود.

جدول ۲- توصیف مشارکت‌کنندگان در پژوهش

تجربه	تحصیلات			تعداد	سمت	
	کمتر از ۱۵ سال	دکتری	کارشناسی ارشد			
بیش از ۱۵ سال	۳	۵	۹	۴	۱۸	کارکنان ادارات مالیاتی *
	۱	۲	۱۰	-	۱۲	ستادی سازمان امور مالیاتی / وزارت امور اقتصادی و دارایی **
	۳	۲	۳	۳	۸	مدیر مالی / مدیر عامل
	۱	۱	۳	۴	۸	حسابرس *** / مشاور مالیاتی
	۴	۱۱	-	-	۱۱	هیات علمی دانشگاه
	۱۲	۲۱	۲۵	۱۱	۵۷	مجموع

* ممیز / سرممیز / ممیز کل / اعضای هیات بند ۳ / اعضای هیات‌های حل اختلاف مالیاتی / مدیر کل، روسا و معاونین امور مالیاتی / دادستانی انتظامی مالیاتی

** اعضای شورای عالی مالیاتی / اعضای هیات ۲۵۱ مکرر / دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی / معاونت حقوقی / دفتر اطلاعاتی / حوزه پژوهشی / روسای سازمان مالیاتی (مبتنی بر دوره مطالعه) و ...

*** از سطح شرکای موسسه تا سرپرست

ماخذ: پژوهش انجام شده

در مرحله کمی با نمونه‌گیری احتمالی (در نظر گرفتن اندازه اثر، توان آزمون، تعداد متغیرها و میزان خطا-سطح اطمینان) به کمک محاسبه‌گر حجم نمونه مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار جی‌پاور، حجم نمونه آماری ۴۹۶ مورد مشخص گشت.

۳-۳- گردآوری داده

جهت گردآوری داده‌ها در این پژوهش و در بخش کیفی، پرسش‌هایی گسترده و باز در ابعاد مختلف مطالعه شامل: علل اتخاذ رویکرد مالیاتی متقلبانه، بستر و زمینه‌های تقویت‌کننده در جامعه، راهبردهای شرکت‌ها جهت تقلب مالیاتی، عوامل مداخله‌گر، راهکارهای محدودکننده و پیامدهای تقلب مالیاتی شرکت‌ها تهیه گردید- روش‌های گردآوری داده‌ها عبارت بودند از: مصاحبه (با خبرگان)، مشاهده (محیط کاری و نکات کاربردی از نوع و حجم فعالیت‌ها)، اسنادرسی (بررسی گزارش‌های حسابرسی مالیاتی- ماده ۲۷۲ ق.م.م.) و یادداشت‌های مشارکت‌کنندگان. در مرحله کمی پژوهش، گردآوری داده‌ها توسط پرسشنامه محقق ساخته صورت گرفت. اعتبارسنجی

پژوهش‌هایی با راهبرد ترکیبی شامل اعتبارسنجی کیفیت استنباط در هردو مرحله کیفی و کمی پژوهش است (تدلی و تشکری، ۲۰۰۹ به نقل از محمدپور، ۱۳۸۹). لذا اقدامات ذیل انجام شد:

در بخش کیفی، جهت اعتباربخشی به الگوی پارادایمی پژوهش، ضمن رعایت شاخص‌های ده‌گانه مقبولیت، دیدگاه‌ها و نظرات گروه‌های مختلف مصاحبه‌شونده در کنار استفاده از منابع مطالعاتی پیشین و گزارش‌های حسابرسی مالیاتی، بررسی و تحلیل مقایسه‌ای انجام شد (اجماع نظرات)، همچنین، مدل استخراج شده با ارائه به ۹ نفر از صاحب‌نظران (۴ نفر از اشخاصی که قبلاً با آن‌ها مصاحبه شده و ۵ نفر از صاحب‌نظرانی که قبلاً در مصاحبه شرکت نداشته‌اند)، مورد پالایش قرار گرفت (کنترل اعضا / اعتبار پاسخگو). در مرحله کمی پژوهش و بسبب تامین روایی درونی، به انتخاب دقیق اشخاص و ابزار اندازه‌گیری با نظرسنجی از خبرگان جهت تامین روایی سازه، محتوا و صوری همراه با پرهیز از سوگیری محقق و انتخاب روش‌های مناسب آماری جهت تحلیل توجه گشت. در جهت تامین روایی بیرونی نیز با دقت در معرف بودن نمونه پژوهش، توزیع و گردآوری حضوری پرسشنامه‌ها، تحلیل دقیق داده‌ها همراه با در نظر گرفتن سطح خطای مناسب، اقدام گردید. همچنین، برای سنجش پایایی ابزار اندازه‌گیری، ضرایب پایایی ترکیبی محاسبه شد. تحلیل داده‌های پژوهش با رویکرد ترکیبی بدین‌صورت انجام پذیرفت: در بخش کیفی پژوهش، فرایند تحلیل داده‌ها مستلزم بکارگیری راهبرد تطبیق پیوسته است (کرسول ۲۰۰۷ به نقل از نوری و مهرمحمدی، ۱۳۹۰). در این مرحله پس از پیاده‌سازی متون مصاحبه‌ها، کدگذاری داده‌ها شامل کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی انجام شد. کدبندی باز در دو مرحله کدبندی اولیه و کدبندی ثانویه صورت گرفت. در این راستا از مفاهیم و کدهای بیان‌شده توسط مصاحبه‌شوندگان (کدهای جنینی) و یا مفاهیم موجود در متون نظری و یا ساخته‌شده توسط پژوهشگر (سازه‌های جامعه‌شناختی) استفاده شد. در کدگذاری محوری، که فرایند مرتبط کردن مقوله‌ها به مقوله‌های فرعی است (افشار، ۱۳۹۷)، به ترتیب یک مقوله مرحله کدگذاری باز انتخاب و در مرکز فرآیند در حال بررسی قرار گرفت و سپس، دیگر مقوله‌ها به آن مرتبط شد (محمدپور، ۱۳۹۲)، مشتمل بر: شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، مقوله محوری، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها (فراستخواه، ۱۳۹۶). در کدگذاری گزینشی اقدام به استخراج مقوله مرکزی (مقوله دارای جامعیت و انتزاعی‌تر)، یعنی رویکرد مالیاتی متقلبانه شرکت‌ها در حوزه مالیات عملکرد گشسته و مدل جی‌تی پالایش شد. در مجموع متون مصاحبه‌ها شامل ۸۵،۹۲۹ واژه بود. پرواژه‌ترین مصاحبه حاوی ۴،۳۴۸ کلمه و کم‌واژه‌ترین مصاحبه شامل ۲۰۰ کلمه و مصاحبه‌ها بطور متوسط حاوی ۱،۷۶۴ واژه بودند. در ادامه، کدگذاری مرتبط با بخش‌هایی از چند مصاحبه انجام شده که با تحلیل آن‌ها برچسب «منافع مالی و صرفه فرار مالیاتی» ظاهر گردید، طی جدول ۳ ارائه می‌گردد.

جدول ۳ - خروجی نرم‌افزار مکس کیودی‌ای با کدگذاری سه بخش از مصاحبه‌های I4 و I13 و I21

نام سند	کدگذاری سطح دوم	کدگذاری سطح اول	بخش	ناحیه	پوشش %
متن مصاحبه با خبرگان	.....	عدم انطباق قوانین با واقعیات اجتماعی-اقتصادی	البته در بحث فرار مالیاتی وقتی که مفرات منطبق بر واقعیت‌ها نیست دینفعان به شکلی می‌خواهند حق خود را یا بگیرند یا حفظ کنند	۱۲۱	۴.۸۰
	.....	نقش بازدارندگی جرایم قانونی	اینکه مثلاً کسی بخواهد فرار مالیاتی کند با جرایم قانون جدید خیلی سنگین تمام می‌شود برایش	۸۷	۳.۴۵
	صرفه مالی	منفعت مالی و صرفه فرار مالیاتی	پس آیا می‌صرفد که فرار کند؟ چنانچه این کار را انجام دهد چقدر برایش منفعت مالی همسراه دارد؟ پس وقتی فرار مالیاتی می‌کند به این نتیجه رسیده که برایش می‌صرفد	۱۵۴	۶.۱۱
	.....	فرار حداقلی در شرکت‌های زیرمجموعه	کتمان درآمد در شرکت زیرمجموعه حداقل است	۳۹	۱.۵۵
	صرفه مالی	صرفه عدم صرفه فرار مالیاتی از منظر شرکت	شرکتی که می‌خواهد فرار مالیاتی کند چندان به رقم‌های کوچک اهمیت نمی‌دهد. شرکت وقتی فرار می‌کند که برایش صرفه مالی داشته باشد	۱۲۳	۴.۸۸
	.....	فرار مالیاتی تحت پوشش معاملات درون گروهی	تا بیا خط و ربط از دستش خارج می‌شود وقتی در تمام شرکت‌ها فرار مالیاتی کند کار از دستش خارج می‌شود و اطلاعات درست برای خودش هم معلوم نمی‌شود. البته بحث معاملات بین گروهی و حساب‌های فی مابین بحث فرق دارد که اتفاقاً خیلی هم باب شده است	۲۳۱	۹.۱۷
	.....	دیدگاه خرد و کلان در بررسی پدیده فرار مالیاتی	پس همه‌اش هم این نیست که (مودی) می‌خواهد دارایی را دور بزند بلکه می‌خواهد خودش را کاور کند. پس باید که مجموعه و زنجیره بزرگتر را ببینیم که فرار مالیاتی جزء ریز این قفسه است	۱۷۲	۶.۸۳
	صرفه مالی	فزون‌زی منافع فرار مالیاتی از منظر مسودی	مثلاً چقدر می‌خواهیم فرار مالیاتی کنیم که این همه برای خرید فاکتور از فاکتور فروش و ... هزینه کنیم و آیا می‌صرفد این فرار یا دور زدن دارایی؟ یک مساله دودوتا چهار تاست. وقتی منفعتش بیشتر از هزینه‌اش می‌شود می‌رود فرار را انتخاب می‌کند	۲۲۷	۹.۰۱

* ماخذ: پژوهش انجام‌شده

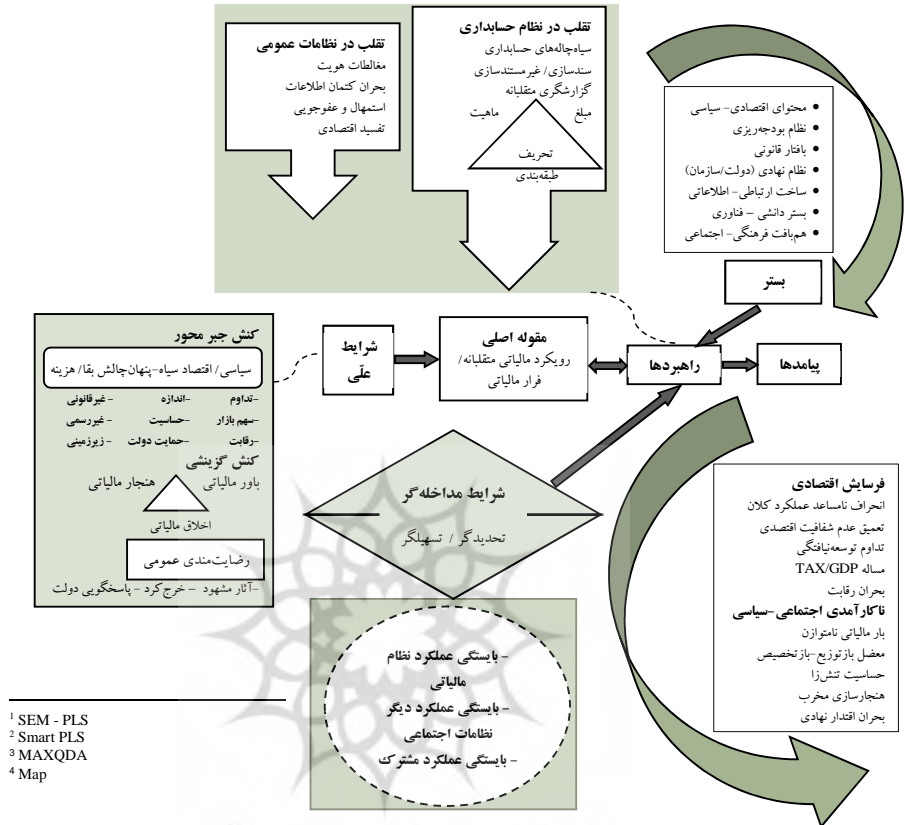
طبق نظر کرسول (۲۰۰۵)، یافته‌های بخش کیفی به دو شکل الگوی جی‌تی و تحلیل روایی تبیین می‌گردد. یافته‌های مرحله کمی پژوهش در دو بخش تحلیل توصیفی و استنباطی مشتمل بر شاخص‌های آمار توصیفی ابعاد مورد سنجش و بررسی سوالات و آزمون فرضیه‌های پژوهشی با رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس ۳ ارائه می‌شود.

۴- ارائه یافته‌ها

۴-۱- یافته‌های بخش کیفی پژوهش

الگوی مفهومی تبیین رویکرد مالیاتی متقلبانه شرکت‌ها حاصل تحلیل میکروسکوپی همراه با حساسیت نظری از داده‌های کیفی گردآوری شده پژوهش مبتنی بر دانش و تجربه خبرگان و صاحب‌نظران مالیاتی کشور است. در این تحلیل از نرم‌افزار مکس کیودی‌ای ۱۲ استفاده شده‌است. در ادامه، نقشه مفهومی شکل گرفته به کمک نرم‌افزار برمبنای تحلیل کدگذاری داده‌بنیان، جهت درک بصری و مفهومی عمیق‌تر در قالب مدل استاندارد گراند تئوری در مدل ۱ تدوین گشت.

مدل ۱- الگوی تبیین رویکرد مالیاتی متقلبانه



¹ SEM - PLS
² Smart PLS
³ MAXQDA
⁴ Map

* منبع: یافته‌های پژوهش

در ادامه به تشریح ابعاد الگوی پارادیمی و مهم‌ترین یافته‌های کیفی در پنج بعد پرداخته می‌شود.

- بعد نخست، علل: گاهی فرار مالیاتی، تلاشی از سوی مودیان برای بقا و حفظ سهم بازار شرکت است. فشارهای مختلف بر بخش تولید (عدم رقابت سالم، رانت‌ها، ساختار خاص اجتماعی و اقتصادی) و عملکرد غیرواقعی در انطباق صوری با قوانین مالیاتی همگی عوامل روی‌آوری برخی از شرکت‌ها به شکل اجبارگونه‌ای از فرار مالیاتی است. در برخی موارد، اتخاذ رویکرد فرار مالیاتی نشأت گرفته از تفکر کم‌نمایی سود جهت کاهش هزینه‌های سیاسی است. گاهی شرکت‌هایی که از نظر سیاسی حساس‌ترند و شرکت‌های دارای روابط سیاسی به دلیل پایین بودن هزینه‌های مورد انتظار عدم رعایت قوانین و مقررات مالیاتی، دارا بودن مزیت اطلاعاتی و پایین بودن تقاضای بازار سرمایه برای شفافیت اطلاعاتی، رویه‌های کاهنده مالیات را اتخاذ می‌نمایند. علاوه بر این،

از یک سو افزایش فشار مالیاتی و محدودیت‌های مالی-مبادلاتی، افراد را به سمت فعالیت در بخش پنهان اقتصاد سوق می‌دهد و از طرف دیگر فزونی حجم اقتصاد زیرزمینی، غالباً منجر به عدم ثبت فعالیت‌ها در سامانه‌های مالیاتی و حساب‌های رسمی - ملی و افزایش فوق‌العاده فرار مالیاتی می‌گردد. هنجار نفع‌طلبی (ضابطه فایده)، باورهای فردگرایی و قانون‌گریزی، حاکم بر عملکرد گروه عمده مودیان مالیاتی است. فقر اخلاق مالیاتی، میل پرداخت و انگیزه مشارکت در جبران هزینه‌های دولت را کاهش می‌دهد. به هر روی، حساسیت هزینه‌کرد، عدم تامین انتظارات و مطالبات عمومی-اجتماعی مودیان با عدم مشاهده نمود اجتماعی مصرف وجوه مالیات در کمیت و کیفیت مطلوب و عدم دریافت پاسخگویی مناسب، مسبب کم‌رنگ شدن هنجار اجتماعی تمکین و گرایش به رویکرد متقلبانه مالیاتی است.

- عواملی در قالب شرایط بستر-زمینه‌ساز کنش تقلب مالیاتی مودیان تبیین شد. بستر اقتصادی نامناسب، دشواری‌های مرادفات مالی بین‌المللی و هزینه بالای روش‌های جایگزین، ساختار توزیع و بازار مصرف، اقتصاد سیاسی، تورم مزمن، شفافیت پایین اقتصادی، وابستگی اقتصاد به درآمدهای نفتی، ضعف در امنیت سرمایه‌گذاری، نابسامانی بازار ارز و فزونی فساد به‌عنوان عوامل محیط اقتصادی، در کنار ضعف نظام بودجه‌ریزی سنتی مبتنی بر هزینه و عدم گستردگی پایه‌های مالیاتی و دامنه شمول مالیات‌ستانی، تشدیدکننده پدیده فرار مالیاتی اند. علاوه بر بی‌توازی‌های ذکر شده، عدم تناسب قوانین مالیاتی با بستر اقتصادی کشور، ابهام و مسائل ساختاری در قوانین، ضعف در فلسفه مالیاتی و عدم تنقیح کامل قوانین دارای آثار مالیاتی، همه تشدیدگر رخداد فرار مالیاتی است. گاهی ناکارآمدی نظام مالیاتی و عدم استقلال و اقتدار سازمانی، زمینه را برای ارتکاب به فرار مالیاتی هموار می‌سازد. البته، عدم شفافیت جریانات پولی، ضعف در پایگاه‌های اطلاعاتی و همکاری ضعیف سایر نهادها و... در کشوری در حال توسعه سبب عدم دسترسی دستگاه مالیاتی به اطلاعات دقیق درآمدی و ثروت افراد گشته است. در همین راستا، ضعف در بستر دانشی، زیرساخت فناوری و ارتباطاتی-اطلاعاتی، یکی از عوامل عمده تاخیر در اجرای طرح جامع مالیاتی است. گرچه فرهنگ و جهت‌گیری منفی مالیاتی مساله‌ای جهان‌شمول است و میل به رفتار عدم تمکین، روحیه‌ای با رنگ تاریخی است، ضعف نهادهای اجتماعی در ارتقاء هنجار تمکین، فزاینده اقدامات فرار مالیاتی است.

- با بررسی آراء خبرگان مالیاتی و موقعیت اقتصادی کشور، رویکرد مالیاتی متقلبانه/ فرار مالیاتی، به‌عنوان مقوله هسته‌ای مدل در نظر گرفته شد. پرکاربردترین مفهوم در مصاحبه‌ها عبارت «فرار مالیاتی شرکت‌ها» بود (عبارت رویکرد مالیاتی متقلبانه شرکت‌ها در حوزه مالیات عملکرد، به اختصار، فرار مالیاتی بیان می‌گردد) که سایر مقوله‌ها بدان مرتبط و تشریح گشت.

- راهبردهای رویکرد مالیاتی متقلبانه شرکت‌ها در دو سطح راهبردهای متقلبانه خاص (با بکارگیری متقلبانه ابزارهای حسابداری) و راهبردهای متقلبانه عمومی طبقه‌بندی شدند مشتمل بر: برآوردها و قضاوت‌های نادرست (برآورد هزینه‌های بالا، درصد پیشرفت پایین و سود پایین پروژه‌ها، ذخیره‌گیری نادرست هزینه‌ها و عدم استهلاک ذخایر، ذخایر نادرست مشکوک‌الوصول،

زیان تسعیر ارز و ... - مدیریت فرصت طلبانه مالیات (همچون برنامه‌ریزی و مدیریت سود) - تنظیم اسناد و مدارک مثبته جعلی (فاکتورهای صوری، تغییر نرخ فاکتور، دستکاری پروفرما و اینویس، ایجاد هزینه‌های صوری و ...) - ابراز هزینه‌های غیرمستند (ضمایم و اسناد مثبته معتبر طبق الگوی تعریف شده) - ارائه نادرست گزارش‌ها و اظهارنامه‌های مالیاتی (اظهارنامه معاملات فصلی، ارزش افزوده و ...) - تحریف معاملات و فعالیت‌های اقتصادی (ماهیت معاملات، هویت طرفین معامله و ترتیب معاملات صوری یا غیرواقعی و ...) - تحریف حساب‌ها و صورت‌های مالی (تحریف مبالغ و مصارف موجودی‌ها-مواد اولیه، متورم نمودن هزینه‌ها، کم‌نمایی حجم فعالیت، کتمان فروش‌ها و خریدهای مرتبط، عدم تسهیم هزینه‌ها بین درآمدهای معاف و مشمول، طبقه‌بندی نادرست هزینه‌ها و ...) - عدم محاسبه و یا پرداخت مالیات‌های تکلیفی (مرتبط با هزینه‌های قابل قبول) - کتمان درآمد، هویت و اطلاعات اقتصادی - سوء استفاده از هویت اقتصادی اشخاص دیگر (کد اقتصادی، حساب یا کارت بانکی، دستگاه کارت‌خوان، کارت بازرگانی، شرکت صوری کاغذی و ...) - معامله با طرفین تجاری فاقد اعتبار یا پرونده مالیاتی - کتمان یا تحریف سایر اطلاعات (حاوی آثار مالیاتی ارائه شده به سایر سازمان‌ها از جمله گمرک) - اطلاع پرداخت مالیات (وقفه‌های قانونی و نیز غیرقانونی با هدف سوء استفاده از ارزش زمانی پول) - سوء استفاده از معافیت‌های مالیاتی (تغییر طبقه‌بندی هزینه‌ها و ...) - ورشکستگی صوری (جهت عدم پرداخت مالیات و یا فرار از معوقات بانکی) - ارتباطات فراقانونی (میان مودیان و ارکان دستگاه مالیاتی) - اقدام به پولشویی (رابطه دوسویه با فرار مالیاتی).

- شرایط مداخله‌گر در دو گروه تشدیدکننده/ تسهیل‌گر و محدودکننده/ تحدیدگر قرار گرفتند. که به نوبه خود، در سه حوزه سازمان مالیاتی، خارج از سازمان مالیاتی و حوزه مشترک، تقسیم‌بندی شدند.

ضعف قانون مالیات‌ها (مواد قانونی، بخشنامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها) - اطلاع‌رسانی ناکافی تکالیف مالیاتی مودیان و تغییرات قانونی - ساختار و زیرساخت‌های ضعیف در سازمان مالیاتی (ساختار و ابزارهای سنتی، سوء مدیریت، جریان ضعیف انتقادات، عدم توانمندی علمی و مهارتی برخی ماموران، کمبود نیروی انسانی و حجم کار بالا، ضعف آموزش‌ها، عدم رعایت استانداردها و ارگونومی فضای کاری، ضعف امکانات نرم‌افزاری و سخت‌افزاری، فشار مضاعف بر کارکنان در تامین کسری بودجه و ...) - فساد سازمانی و تبعیض - نابسامانی در فرایندهای رسیدگی و دادرسی مالیاتی - ضعف در رعایت عدالت و انصاف مالیاتی - کاستی‌های نظام تشویق و تنبیه مالیاتی - محدودیت در پایه‌های مالیاتی - آسیب‌های معافیت‌های مالیاتی - تعارض استانداردهای حسابداری و سایر قوانین با قوانین مالیاتی - نفوذ گروه‌های صنفی و سیاسی - اشکالات عملکردی مشاوران رسمی مالیاتی - ناکارآمدی بخش‌هایی از نظام نظارتی - ریسک عدم کشف فرار مالیاتی با تنوع و پویایی روش‌های فرار - عملکرد نامناسب کارگزار مالیاتی در سطح کلان - نقصان اساسی در منابع اطلاعاتی سازمان مالیاتی - ضعف در اجرای طرح جامع مالیاتی - عدم توافق و اعتماد کافی متقابل کنشگران (مودی و سازمان مالیاتی) - نظام پاسخگویی

ضعیف در قبال نحوه خرج کرد مالیات - هنجارهای منفی حاکم بر پرداخت/مصرف مالیات، همگی به‌عنوان شرایط تسهیل‌گر فرار مالیاتی که نقایص سیستمی و غیرسیستمی تشدیدکننده فرار مالیاتی در شرکت‌هاست، حاصل گشت.

شرایط تحدیدگر، که اقدامات توسعه‌ای جهت کاهش احتمال اتخاذ رویکرد فرار مالیاتی توسط شرکت‌هاست، بدینگونه تدوین یافت: ریشه‌یابی و روش‌شناسی فرار (گردآوری مخازن دانش و تبدیل کارکنان به دانشگران) - تعیین و اجرای قاطعانه توام با ثبات رویه جرایم سنگین و سازوکارهای پیشگیرانه قوی (محرومیت‌های اجتماعی، اقتصادی و ...) - اعطای مشوق‌ها و جوایز به گزارشگران فرار مالیاتی (درصدی از مبالغ فرار مالیاتی یا جریمه فراریان مالیاتی و ...) - مقابله با فساد مالی / مالیاتی (برچیدن شرایط ارتباط مستقیم مودی و ارکان سازمان مالیاتی و ...) - مودی‌مداری دستگاه مالیاتی و تسهیل فرآیندهای مالیاتی - ساماندهی قوانین، بخشنامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های مالیاتی - بهینه‌سازی معافیت‌های مالیاتی - رسیدگی مالیاتی واقعی مبتنی بر ریسک - بگارگیری ظرفیت کامل اظهارنامه‌های ماده ۱۶۹ ق.م.م. - اجرای سازوکارهای بهبود مستمر فرآیندهای رسیدگی و دادرسی مالیاتی - استفاده از تجارب موفق مالیاتی سایر کشورها - هزینه‌کرد مالیات در راستای امنیت و رفاه اجتماعی همراه با اطلاع‌رسانی و پاسخگویی مناسب - اراده سیاسی در کنترل اقتصاد سیاه همراه با گشایش‌های اقتصادی ممکن - توسعه شفافیت جریان‌ات نقدی و نظام بانکی - تقویت جامعه مشاوران رسمی مالیاتی - معرفی عمومی فراریان مالیاتی - مشروط نمودن بهره‌مندی از مجوزها و حقوق فعالیت اقتصادی به عملکرد مالیاتی - اصلاحات ساختاری دولت در بخش مالیاتی (توسعه ابزارهای مالیات‌ستانی، تبدیل نظام شخص‌محور به نظام فرآیندمحور نوین، ساماندهی نیروی انسانی، استانداردسازی فرآیندها و ساختار چینش اداری و ...) - تقویت دانش و فرهنگ مالیاتی عمومی (با همکاری رسانه ملی و نظام آموزشی) - کارکرد مناسب تمام نظامات اجتماعی در مقابله با فرار مالیاتی (همکاری همه‌جانبه سازمان‌ها با سازمان مالیاتی) - اجرای کامل طرح جامع مالیاتی - تکمیل بانک‌های اطلاعاتی سازمان مالیاتی و توسعه بستر ارتباطی.

- تشدید گزینش رویکرد تقلب مالیاتی، سبب توسعه پیامدهای منفی در سطوح اقتصادی و اجتماعی می‌گردد. کاهش درآمد عمومی منجر به اختلال در بودجه‌بندی، ناکارآمدی سیاست‌گذاری‌ها، عدم تامین مالی برنامه‌های دولت و کاهش رفاه عمومی، کمبود منابع جهت تخصیص در سرمایه‌گذاری‌ها، تداوم وابستگی به درآمدهای نفتی و در مجموع، بی‌انضباطی اقتصادی و تداوم و گسترش تورم می‌شود. عدم شفافیت حقوق مالکیت، اختلاس‌های عظیم مالی، تخلفات عمده گمرکی، سفته‌بازی و ... در سایه فرارهای سنگین مالیاتی، به نابسامانی‌های اقتصادی دامن‌زده، اسباب بی‌ثباتی و تداوم توسعه‌نیافتگی اقتصاد را فراهم می‌آورند. در چنین شرایطی ناکارآمدی نظام مالیاتی بسیار جدی بوده، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی به پایین‌ترین حد خود می‌رسد. بسبب شکل‌گیری رقابتی نابرابر میان فعالان اقتصادی در سایه فزونی فشار مالیاتی وارده به اقتصاد رسمی و احساس مطالبه‌گری نامتوازن، توان رقابتی به نفع

مرتکبین فرار مالیاتی تغییر می‌یابد. در واقع، با عدم توزیع عادلانه بار مالیاتی، سهم فراریان بزرگ مالیاتی از تامین هزینه کالاها و خدمات عمومی برآورده نشده یا برعهده سایرین می‌باشد. بالطبع، نارسایی در بازتوزیع عادلانه درآمد موجب انباشت ثروت گروه‌های خاص و تشدید شکاف طبقاتی شده و خود، فزاینده تنش‌های سیاسی-اجتماعی است. با تأثیر رفتار اجتماعی افراد بر یکدیگر، پدیده ضدارزش فرار مالیاتی، به تدریج، توسعه و مقبولیت عمومی می‌یابد. از سوی دیگر، گسترده‌گی فرار مالیاتی سبب بدگمانی اجتماعی به کارآمدی سازمان مالیاتی و دولت و تنزل جایگاه و اقتدار نهادی می‌گردد. در ادامه با توجه به یافته‌های بخش کیفی، فرضیه‌های پژوهش تدوین و آزمون شد:

۴-۲- فرضیه‌های پژوهش

- بایستگی عملکرد نظام مالیاتی بر رویکرد مالیاتی متقلبانه موثر است.
 - بایستگی عملکرد نظامات اجتماعی بر رویکرد مالیاتی متقلبانه موثر است.
 - بایستگی عملکرد مشترک بر رویکرد مالیاتی متقلبانه موثر است.
 - کنش‌گزینشی بر رویکرد مالیاتی متقلبانه موثر است.
 - کنش جبرمحور بر رویکرد مالیاتی متقلبانه موثر است.
 - شرایط زمینه‌ای بر رویکرد مالیاتی متقلبانه موثر است.
 - شرایط زمینه‌ای از طریق کنش‌گزینشی بر رویکرد مالیاتی متقلبانه موثر است.
 - شرایط زمینه‌ای از طریق کنش جبرمحور بر رویکرد مالیاتی متقلبانه موثر است.
- تعاریف مفهومی و عملیاتی متغیرها بدین صورت است:

عوامل مداخله‌گر، راهبردها و رویکردهای حوزه‌های درون‌سازمانی، برون‌سازمانی و مشترک (بایستگی عملکرد نظام مالیاتی، بایستگی عملکرد دیگر نظام‌های اجتماعی و بایستگی عملکرد مشترک)، محدودگر راهبردهای مالیاتی متقلبانه تلقی می‌گردد. کنش‌گزینشی، اتخاذ رویکرد مالیاتی متقلبانه، نشات گرفته از باور مالیاتی، اخلاق مالیاتی، هنجار مالیاتی حاکم و رضایتمندی جامعه (از شکل و میزان مصرف مالیات پرداختی و نحوه پاسخگویی مسئولان) عنوان می‌شود. کنش جبرمحور، انتخاب مرجح رویکرد متقلبانه با بیان توجیه‌گرانه آن جهت تامین عنصر بقا (تداوم فعالیت، حفظ سهم بازار و امکان رقابت)، محدود نمودن آثار هزینه‌های سیاسی (اندازه، حساسیت و حمایت دولت) و نمودی از اقتصاد پنهان (غیرقانونی، غیررسمی و زیرزمینی) تلقی می‌گردد. عوامل زمینه‌ای، شرایط بستر (محتوای اقتصادی-سیاسی، نظام بودجه‌ریزی، بافتار قانونی، نظام نهادی (دولت/سازمان مالیاتی)، ساختار ارتباطی-اطلاعاتی، بستر دانشی- فناوری و هم‌بافت فرهنگی-اجتماعی)، به‌عنوان عوامل زمینه‌ساز رویکرد مالیاتی متقلبانه عمل می‌نمایند. رویکرد/راهبردهای مالیاتی متقلبانه، راهبردهای خاص در نظام حسابداری و راهبردهای عمومی در اتخاذ رویکرد مالیاتی متقلبانه در شرکت‌هاست.

با ترکیب رویکردهای پیشنهادی کرسول و پلانوکلاک (۲۰۱۸)، در طرح متوالی اکتشافی،

جهت عملیاتی نمودن متغیرهای پژوهش و شاخص‌سازی، با بررسی داده‌های کیفی و مدل حاصل، پیمایش (در قالب طیف پنج‌گانه لیکرت) در جامعه مورد پژوهش صورت پذیرفت. علاوه بر شیوه‌های پیش‌گفته، جهت آزمون اعتبار ابزار سنجش-پرسشنامه، آزمون پایایی (آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی)، روایی همگرا (معناداری بارهای عاملی، همگن بودن، میانگین واریانس استخراجی و مقایسه با ضریب ترکیبی) و روایی واگرا (آزمون فورنل-لارکر، بارهای متقابل و روایی واگرای یگانه-دوگانه) انجام شد:

- تحلیل مدل اندازه‌گیری - آزمون‌های پایایی: کرونباخ ضریب پایایی ۰/۴۵ را کم، ۰/۷ را متوسط و قابل قبول و ۰/۹۵ را زیاد پیشنهاد نمود. بعلاوه در بررسی همسانی درونی مدل اندازه‌گیری در روش پی‌ال‌اس، از معیار مدرن‌تری به نام پایایی ترکیبی با مقدار مطلوب بین ۰/۶ تا ۰/۷ در تحقیقات اکتشافی استفاده می‌شود. همانطور که در جدول ۴ ملاحظه می‌شود، مقدار ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی برای تمامی سازه‌های پژوهش مورد قبول است.

جدول ۴- نتایج ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی

CR>AVE	AVE	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha >0.7)	سازه‌های پژوهش
بله	۰,۵۷۲	۰,۹۳۶	۰,۹۲۵	بایستگی نظام مالیاتی
بله	۰,۵۷۵	۰,۸۴۳	۰,۷۴۹	بایستگی نظامات اجتماعی
بله	۰,۶۱۰	۰,۹۱۶	۰,۸۹۳	بایستگی عملکرد مشترک
بله	۰,۵۴۰	۰,۸۷۵	۰,۸۲۹	کنش‌گزینشی
بله	۰,۵۲۰	۰,۹۰۵	۰,۸۸۱	کنش جبرمحور
بله	۰,۶۱۲	۰,۹۱۷	۰,۸۹۴	عوامل زمینه‌ای
بله	۰,۵۴۴	۰,۹۱۴	۰,۸۹۴	رویکرد مالیاتی متقلبانه
بله	۰,۶۶۸	۰,۹۱۰	۰,۸۷۶	تقلب در نظام حسابداری
بله	۰,۶۳۳	۰,۸۷۳	۰,۸۰۶	تقلب در نظامات عمومی

- آزمون‌های همگرایی- معناداری بارهای عاملی، آزمون همگن بودن، میانگین واریانس استخراجی و مقایسه با ضریب پایایی ترکیبی: مقدار آماره تی و سطح معناداری بدست

آمده بین گویه‌ها و متغیرهای مکنون مربوطه در تمامی موارد به ترتیب بیشتر از ۱/۹۶ و کمتر از ۰/۰۵ محاسبه شد. لذا معناداری روابط بین گویه‌ها و متغیرهای متناظرشان برقرار است. همچنین مقدار بار عاملی استاندارد شده برای تمامی سوالات بیشتر از ۰/۴ بود. با توجه به اینکه عدد مناسب برای AVE مقدار ۰/۵ است، تمامی متغیرها دارای میانگین واریانس استخراجی بالاتر از ۰/۵ می‌باشند، لذا صحت نتایج روایی همگرا با استفاده از این شاخص تایید می‌شود. همچنین در تمام موارد $CR > AVE$ بوده و شرط دیگر روایی همگرا برقرار است. با توجه به نتایج آزمون‌های انجام شده می‌توان نتیجه گرفت که مدل پژوهشی از روایی همگرایی مناسبی برخوردار است.

• آزمون روایی واگرا - مقایسه بارهای متقابل، روش فورنل-لارکر، آزمون HTMT: آزمون بارهای عرضی بررسی می‌کند آیا شاخص‌های یک متغیر تنها مربوط به همان متغیر است یا خیر؟ به عبارت دیگر یک شاخص همان متغیری را می‌سنجد که به آن متصل است؟ بررسی انجام شده نشان داد که (اعداد سطر اول) سوالات هر بعد حداقل ۰/۱ از هم سطرهای خود (مربوط به سوالات دیگر) بزرگتر هستند، بنابراین درون ابعاد خود قرار می‌گیرند و مدل اندازه‌گیری، آزمون بارهای عاملی عرضی را با موفقیت طی نمود. جدول ۵ نتایج روش فورنل-لارکر را با اعداد سطر اول نشان می‌دهد. جذر AVE هر متغیر در قطر اصلی قرار گرفته است. لزوم تایید روایی واگرا، بیشتر بودن عدد قطر اصلی از مقادیر زیرین آن می‌باشد که تایید شد.

جدول ۵- نتایج روایی واگرا به روش فورنل-لارکر (سطر اول) و HTMT (سطر دوم)

متغیرها	بایستگی نظام مالیاتی	بایستگی نظام اجتماعی	بایستگی عملکرد مشترک	کنش گزینشی	کنش جبرمحور	عوامل زمینه‌ای	تقلب در نظام حسابداری	تقلب نظامات عمومی
بایستگی نظام مالیاتی	۰,۷۶							
بایستگی نظام اجتماعی	۰,۳۲ ۰,۳۸	۰,۷۶						
بایستگی عملکرد مشترک	۰,۴۷ ۰,۵۱	۰,۵۴ ۰,۶۶	۰,۷۸					
کنش گزینشی	-۰,۶۶ ۰,۷۵	-۰,۴۰ ۰,۵۰	-۰,۵۲ ۰,۶۰	۰,۷۳				
کنش جبرمحور	-۰,۳۴ ۰,۳۷	-۰,۴۲ ۰,۵۲	-۰,۵۲ ۰,۵۸	۰,۳۹ ۰,۴۵	۰,۷۲			
عوامل زمینه‌ای	-۰,۵۲ ۰,۵۷	-۰,۴۱ ۰,۵۰	-۰,۵۸ ۰,۶۵	۰,۶۳ ۰,۷۳	۰,۵۷ ۰,۶۴	۰,۷۸		

	۰,۸۲	۰,۶۲ ۰,۷۰	۰,۵۳ ۰,۶۰	۰,۶۴ ۰,۷۴	-۰,۶۱ ۰,۶۸	-۰,۵۰ ۰,۶۱	-۰,۵۹ ۰,۶۵	تقلب در نظام حسابداری
۰,۸۰	۰,۶۶ ۰,۷۸	۰,۶۰ ۰,۷۱	۰,۵۲ ۰,۶۲	۰,۶۲ ۰,۷۶	-۰,۶۰ ۰,۷۰	-۰,۵۲ ۰,۶۷	-۰,۵۶ ۰,۶۵	تقلب در نظامات عمومی

*منبع: یافته‌های پژوهش

هنسلر^۱ و همکاران (۲۰۱۵)، شاخص HTMT^۲ (اعداد سطر دوم جدول) را برای ارزیابی روایی واگرا ارائه کردند. حد مجاز این معیار میزان ۰/۸۵ تا ۰/۹ می‌باشد. همانطور که مشاهده می‌شود تمامی اعداد مربوطه کمتر از حد مرزی بوده و روایی واگرا به این روش نیز تایید شد. با توجه به نتایج آزمون‌های فوق می‌توان گفت مدل از روایی واگرای مناسب برخوردار است.

۳-۴- یافته‌های بخش کمی پژوهش

در این مرحله، ابتدا به توصیف نمونه پژوهش و ارائه شاخص‌های توصیفی متغیرها پرداخته می‌شود و در ادامه، بخش استنباطی و آزمون فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌گردد:

۴-۱- یافته‌های توصیفی

۹۸٪ نمونه آماری پژوهش را مردان و ۲٪ را زنان تشکیل دادند. میانگین تجربه مالی-مالیاتی ۱۵/۷ سال بود و مقطع کارشناسی ارشد، بیشترین فراوانی از نظر سطح تحصیلات را داشت. جدول ۶ به ارائه شاخص‌های توصیفی متغیرهای مستقل و وابسته می‌پردازد:

جدول ۶- شاخص‌های توصیفی متغیرهای مورد مطالعه

متغیر	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
بایستگی نظام مالیاتی	۳,۶۴۱	۰,۷۷۱	-۰,۹۱۵	۱,۳۱۰
بایستگی نظامات اجتماعی	۳,۴۶۹	۰,۶۸۰	۰,۲۰۳	۰,۳۹۲
بایستگی عملکرد مشترک	۳,۷۵۲	۰,۷۰۵	-۰,۴۹۷	۰,۲۹۳
کنش‌گزینشی	۲,۵۲۰	۰,۸۳۵	۰,۶۵۱	۰,۳۸۳
کنش جبرمحور	۳,۳۹۸	۰,۸۰۵	-۰,۲۷۶	-۰,۴۱۳
عوامل زمینه‌ای	۲,۳۰۴	۰,۶۸۱	۰,۳۷۳	۰,۱۰۷
رویکرد مالیاتی متقلبانه	۳,۳۴۹	۰,۷۵۵	-۰,۳۰۳	-۰,۱۲۴
تقلب در نظام حسابداری	۳,۲۵۸	۰,۸۳۵	-۰,۴۵۳	۰,۳۵۰
تقلب در نظامات عمومی	۳,۴۴۱	۰,۸۲۳	-۰,۳۰۴	-۰,۵۴۱

* منبع: یافته‌های پژوهش

1. Henseler

2. Heterotrait-Monotrait Ratio

جدول ۷ - مقدار t بین متغیرهای مکنون و سطح معناداری

سطح معناداری	مقدار t	سازه وابسته	سازه‌های مستقل
۰/۰۰	۵,۶۶۰	رویکرد مالیاتی متقلبانه	بایستگی نظام مالیاتی
۰/۰۰	۶,۷۸۰	رویکرد مالیاتی متقلبانه	بایستگی نظامات اجتماعی
۰/۰۰	۵,۸۰۸	رویکرد مالیاتی متقلبانه	بایستگی عملکرد مشترک
۰/۰۰	۵,۵۸۶	رویکرد مالیاتی متقلبانه	کنش‌گزینی
۰/۰۰	۵,۵۲۵	رویکرد مالیاتی متقلبانه	کنش جبرمحور
۰/۰۰	۳,۸۲۰	رویکرد مالیاتی متقلبانه	عوامل زمینه‌ای
۰/۰۰	۱۹,۲۴۲	کنش‌گزینی	عوامل زمینه‌ای
۰/۰۰	۱۶,۳۹۴	کنش جبرمحور	عوامل زمینه‌ای

* منبع: یافته‌های پژوهش

ضریب تعیین (R^2) - ضریب تعیین تعدیل‌شده مدل اصلی ۰/۶۹۸ می‌باشد. لذا اینگونه استنباط می‌شود که ۶۹/۸٪ از تغییرات رویکرد مالیاتی متقلبانه توسط متغیرهای مستقل شش‌گانه پیش‌بینی و مابقی تغییرات آن وابسته به سایر عواملیست که در مدل نیامده‌اند. سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به‌عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی ضریب تعیین در نظر گرفته می‌شوند. سومین معیار بررسی مدل ساختاری، شاخص ارتباط پیش‌بین Q^2 است. طبق جدول ۸ مقدار Q^2 برای متغیر رویکرد مالیاتی متقلبانه، ۰/۳۵۴ و حاکی از آن است که قدرت پیش‌بینی مدل، در حد قابل قبول می‌باشد.

جدول ۸ - ضرایب Q^2 متغیرهای اصلی

متغیر	$Q^2 (=1-SSE/SSO)$
رویکرد مالیاتی متقلبانه	۰,۳۵۴
سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به‌عنوان قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی	

* منبع: یافته‌های پژوهش

معیار هم‌خطی (VIF) - نتایج این معیار برای مدل ساختاری پژوهش در جدول ۹ آمده است. بطوریکه، مقدار شاخص هم‌خطی برای شش متغیر مستقل متصل به رویکرد مالیاتی متقلبانه کمتر از حد مرزی ۵ برآورد شده و نشان از عدم وجود هم‌خطی در بین متغیرهای مستقل است. بنابراین با توجه به معیارهای مربوط به مدل ساختاری و نتایج بدست آمده، می‌توان اینگونه استنباط نمود که مدل‌ها مورد تایید واقع شده و می‌توان با برآزش مدل عمومی، فرضیات تحقیق را آزمون نمود.

جدول ۹- مقدار شاخص VIF جهت بررسی هم خطی

VIF	متغیر اثر پذیر (وابسته)	متغیر تأثیر گذار (مستقل)
۱,۸۶۴	رویکرد مالیاتی متقلبانه	بایستگی نظام مالیاتی
۱,۴۹۴	رویکرد مالیاتی متقلبانه	بایستگی نظامات اجتماعی
۱,۹۸۱	رویکرد مالیاتی متقلبانه	بایستگی عملکرد مشترک
۲,۲۶۱	رویکرد مالیاتی متقلبانه	کنش گزینشی
۱,۶۵۵	رویکرد مالیاتی متقلبانه	کنش جبر محور
۲,۲۵۸	رویکرد مالیاتی متقلبانه	عوامل زمینه‌ای

* منبع: یافته‌های پژوهش

بررسی مدل کلی - پس از ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری باید مدل کلی نیز مورد بررسی قرار گیرد. بدین منظور تننهاوس و همکاران^۱ (۲۰۰۴)، شاخص GOF^2 را که از میانگین هندسی اشتراک‌ها^۳ و ضریب تعیین بدست می‌آید، معرفی نمودند. شاخص‌های نیکویی برازش مدل در جدول ۱۰ ارائه شده‌اند.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

1. Tenenhaus et al.
2. Goodness Of Fit
3. Communalilty

جدول ۱۰- نتایج برازش کلی مدل با معیار GOF

متغیر	Communality	R ²	Communalities	R ²
بایستگی نظام مالیاتی	۰.۴۶۱	-	۰.۴۱۴	۰.۶۱۵
بایستگی نظامات اجتماعی	۰.۳۰۶	-		
بایستگی عملکرد مشترک	۰.۴۶۷	-		
کنش گزینشی	۰.۳۵۸	۰.۳۹۲		
کنش جبر محور	۰.۳۸۸	۰.۳۲۹	$GOF = \sqrt{0.414 \times 0.615} = 0.504$	
عوامل زمینه‌ای	۰.۴۷۰	-		
رویکرد مالیاتی متقلبانه	-	۰.۶۹۸		
تقلب در نظام حسابداری	۰.۴۸۳	۰.۸۷۷		
تقلب در نظامات عمومی	۰.۳۸۳	۰.۷۷۹		
ترتیب برازش ضعیف، متوسط و قوی سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به کمتر از ۱ و قابل قبول است SRMR = ۰/۰۸ (استاندارد ۰/۰۶۱ و برآورد شده ۰/۰۸)				

* منبع: یافته‌های پژوهش

همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، مقدار معیار نیکویی برازش GOF معادل ۰/۵۰۴ و بیشتر از ۰/۳۶ بدست آمد که با توجه به دسته‌بندی مذکور، نشانگر برازش قوی مدل کلی تحقیق است.

آزمون فرضیه‌های پژوهش - جهت بررسی فرضیات و رسیدن به پاسخ سوالات پژوهش از تکنیک تحلیل مسیر استفاده شد. تصمیم‌گیری در خصوص پذیرش یا عدم پذیرش فرضیات بر اساس مقدار آماره t و سطح معناداری صورت می‌پذیرد. اطلاعات مربوطه در جداول ۱۱ الی ۱۳ ارائه شده است.

جدول ۱۱- نتایج مربوط به بررسی فرضیات (۶-۱)

نتیجه	سطح معناداری	مقدار تی (t-value)	ضریب مسیر (β)	فرضیات تحقیق
عدم رد	۰,۰۰۰	۵,۶۶۰	-۰,۲۰۱	تاثیر بایستگی عملکرد نظام مالیاتی بر رویکرد مالیاتی متقلبانه
عدم رد	۰,۰۰۰	۶,۷۸۰	-۰,۱۷۱	تاثیر بایستگی عملکرد نظامات اجتماعی بر رویکرد مالیاتی متقلبانه
عدم رد	۰,۰۰۰	۵,۸۰۸	-۰,۱۸۰	تاثیر بایستگی عملکرد مشترک بر رویکرد مالیاتی متقلبانه
عدم رد	۰,۰۰۰	۵,۵۸۶	۰,۲۴۰	تاثیر کنش‌گزینشی بر رویکرد مالیاتی متقلبانه
عدم رد	۰,۰۰۰	۵,۵۲۵	۰,۱۶۶	تاثیر کنش جبرمحور بر رویکرد مالیاتی متقلبانه
عدم رد	۰,۰۰۰	۳,۸۲۰	۰,۱۴۴	تاثیر شرایط زمینه‌ای بر رویکرد مالیاتی متقلبانه

* منبع: یافته‌های پژوهش

فرضیه اول - با توجه به ضریب تاثیر بایستگی عملکرد نظام مالیاتی بر رویکرد مالیاتی متقلبانه که به میزان $0/201$ - برآورد شد، با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات عملکرد نظام مالیاتی، نمرات رویکرد مالیاتی متقلبانه به اندازه $0/201$ انحراف استاندارد کاهش خواهد یافت. با در نظر گرفتن مقدار آماره t که برابر با $5/660$ و از $1/96$ بیشتر می‌باشد و سطح معناداری بدست آمده (کمتر از $0/05$)، ضریب مسیر معنادار است. لذا در سطح معناداری $0/05$ دلیلی بر رد فرضیه اول پژوهش نیست و بایستگی عملکرد نظام مالیاتی بر رویکرد مالیاتی متقلبانه تأثیر معکوس و معناداری دارد. **فرضیه دوم** - با بررسی ضریب تاثیر بایستگی عملکرد نظامات اجتماعی بر رویکرد مالیاتی متقلبانه و معناداری ضریب مسیر، نتیجه می‌شود که با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات بایستگی عملکرد نظامات اجتماعی، نمرات رویکرد مالیاتی متقلبانه به اندازه $0/171$ انحراف استاندارد کاهش خواهد یافت. بنابراین در سطح معناداری $0/05$ دلیلی بر فرضیه دوم تحقیق یافت نگردید. **فرضیه سوم** - ضمن بررسی ضریب تاثیر بایستگی عملکرد مشترک بر رویکرد مالیاتی متقلبانه مشاهده می‌شود که با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات بایستگی عملکرد مشترک، نمرات رویکرد مالیاتی متقلبانه به اندازه $0/180$ انحراف استاندارد کاهش خواهد یافت. لذا با توجه به معناداری ضریب مسیر نیز شواهدی مبنی بر رد فرضیه سوم پژوهش در سطح معناداری $0/05$ بدست نیامد. **فرضیه چهارم** - بررسی ضریب تاثیر کنش‌گزینشی بر رویکرد مالیاتی متقلبانه و سطح معناداری بدست آمده که کمتر از $0/05$ بود، نشان می‌دهد که با

افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات کنش‌گزینشی، شاهد افزایش در نمرات رویکرد مالیاتی متقلبانه به اندازه ۰/۲۴۰ انحراف استاندارد خواهیم بود و کنش‌گزینشی بر اتخاذ رویکرد مالیاتی متقلبانه تأثیر مستقیم و معناداری دارد چرا که دلیلی مبنی بر رد فرضیه چهارم تحقیق در سطح معناداری ۰/۰۵ بدست نیامد. فرضیه پنجم - با توجه به ضریب تأثیر کنش جبرمحور بر رویکرد مالیاتی متقلبانه و سطح معناداری محاسبه شده، می‌توان نتیجه گرفت که افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات کنش جبرمحور، افزایش در نمرات رویکرد مالیاتی متقلبانه به اندازه ۰/۱۶۶ انحراف استاندارد را در پی خواهد داشت. بدین سبب که در سطح معناداری ۰/۰۵ شواهدی مبنی بر رد فرضیه پنجم پژوهش حاصل نشد. فرضیه ششم - مشاهده گردید که ضریب مسیر در سطح ۰/۰۵ معنادار بوده و با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات شرایط زمینه‌ای، نمرات رویکرد مالیاتی متقلبانه به اندازه ۰/۱۴۴ انحراف استاندارد افزایش خواهد یافت. لذا در سطح معناداری ۰/۰۵ دلیل بر رد فرضیه ششم پژوهش نیست. فرضیه هفتم و فرضیه هشتم - ابتدا مسیرهای تأثیرگذاری شرایط زمینه‌ای بر کنش‌گزینشی و کنش جبرمحور و سپس مسیرهای اثرگذاری کنش‌گزینشی و کنش جبرمحور بر رویکرد مالیاتی متقلبانه، مورد آزمون قرار گرفت. در صورتیکه تأثیر متغیر مستقل بر میانجی و تأثیر متغیر میانجی بر وابسته همزمان معنادار باشد، نقش میانجی‌گری تایید و تأثیر غیرمستقیم پذیرفته خواهد شد. نتایج بررسی در جداول ۱۲ و ۱۳ مشاهده می‌شود.

جدول ۱۲ - بررسی فرضیه هفتم تحقیق

مسیر	ضریب مسیر استاندارد	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
عوامل زمینه‌ای - < کنش‌گزینشی	۰,۶۲۶	۱۹,۲۴۲	۰,۰۰۰	عدم رد
کنش‌گزینشی - < رویکرد مالیاتی متقلبانه	۰,۲۴۰	۵,۵۸۶	۰,۰۰۰	عدم رد
عوامل زمینه‌ای - < رویکرد مالیاتی متقلبانه	۰,۱۴۴	۳,۸۲۰	۰,۰۰۰	عدم رد
مقدار تأثیرات عوامل زمینه‌ای بر رویکرد مالیاتی متقلبانه		آزمون سوبل		
تأثیر مستقیم	تأثیر غیر مستقیم	تأثیر کل	مقدار آماره	سطح معناداری VAF
۰,۱۴۴		۰,۱۵۰	۰,۲۹۴	۵,۱۵۳

* منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۱۳- بررسی فرضیه هشتم تحقیق

مسیر	ضریب مسیر استاندارد	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
عوامل زمینه‌ای -> کنش جبرمحور	۰,۵۷۴	۱۶,۳۹۴	۰,۰۰۰	عدم رد
کنش جبرمحور -> رویکرد مالیاتی متقلبانه	۰,۱۶۶	۵,۵۲۵	۰,۰۰۰	عدم رد
عوامل زمینه‌ای -> رویکرد مالیاتی متقلبانه	۰,۱۴۴	۳,۸۲۰	۰,۰۰۰	عدم رد
مقدار تأثیرات عوامل زمینه‌ای بر رویکرد مالیاتی متقلبانه		آزمون سوبل		
تأثیر مستقیم	تأثیر غیر مستقیم	تأثیر کل	مقدار آماره	سطح معناداری
۰,۱۴۴	۰,۰۹۵	۰,۲۳۹	۵,۲۲۵	۰,۰۰۰
تأثیر مستقیم		VAF		
۰,۱۴۴		۰,۳۹۸		

* منبع: یافته‌های پژوهش

همانطور که ملاحظه می‌گردد، تأثیر عوامل زمینه‌ای بر کنش‌گزینشی با ضریب مسیر ۰/۶۲۶ و نیز تأثیر کنش‌گزینشی بر رویکرد مالیاتی متقلبانه با ضریب مسیر ۰/۲۴۰ معنادار بوده و شرایط زمینه‌ای بطور غیرمستقیم و از طریق کنش‌گزینشی بر رویکرد مالیاتی متقلبانه به اندازه ۰/۱۵۰ تأثیر داشته است. همچنین مقدار آماره سوبل^۱ برابر با ۵/۱۵۳ و معنادار است، لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ تأثیر میانجی‌گری کنش‌گزینشی در رابطه میان شرایط زمینه‌ای و رویکرد مالیاتی متقلبانه مشاهده می‌گردد. بنابراین در سطح معناداری ۰/۰۵ دلایلی بر رد فرضیه هفتم پژوهش بدست نیامد. به همین شکل، تأثیر متغیر عوامل زمینه‌ای بر کنش جبرمحور با ضریب مسیر ۰/۵۷۴ و نیز تأثیر کنش جبرمحور بر رویکرد مالیاتی متقلبانه با ضریب مسیر ۰/۱۶۶ معنادار حاصل گشت. با آزمون این دو مسیر در قالب یک مدل می‌توان استنباط کرد که متغیر کنش جبرمحور نقش واسطه‌ای را در تأثیرگذاری شرایط زمینه‌ای بر رویکرد مالیاتی متقلبانه ایفا نموده و اندازه این اثر ۰/۰۹۵ می‌باشد. با توجه به مقدار آماره سوبل که برابر با ۵/۲۲۵ و معنادار بود، تأثیر میانجی‌گری کنش جبرمحور در رابطه میان شرایط زمینه‌ای و رویکرد مالیاتی متقلبانه، مشهود است و در سطح معناداری ۰/۰۵ دلایلی مبنی بر رد فرضیه هشتم پژوهش نیست.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

در این بخش به ادغام، تحلیل و نتیجه‌گیری از یافته‌های بخش‌های کیفی و کمی پژوهش به شیوه فرا استنباط ضمن مقایسه با نتایج پژوهش‌های تجربی پیشین پرداخته می‌شود: در این پژوهش و در بررسی رویکردهای مالیاتی شرکت‌ها در طیف تمکین کامل تا عدم تمکین، رویکرد مالیاتی متقلبانه/ فرار مالیاتی به‌عنوان هسته مرکزی مطالعه/ مدل تبیین گشت.

در تحلیل بعد علل مدل جی تی که ضمن آزمون فرضیه‌های چهارم و پنجم پژوهش نیز مورد بررسی قرار گرفت، بر مبنای یافته‌های بخش کیفی و تأیید آزمون‌های بخش کمی، اشخاص حقوقی به‌عنوان کنشگران اجتماعی-اقتصادی، در چالش بقا اقدام به اتخاذ رویکرد متقلبانه مالیاتی می‌نمایند. در همین راستا، پالدا^۱ (۲۰۰۱)، نیز به فرمول‌بندی ارتباط مذکور پرداخته است: شرکت‌ها در راستای تداوم فعالیت و حفظ حضور در بازار رقابتی، به دو استراتژی کاهش بهای تولید با ارتقای کارایی و اقدام به مالیات‌گریزی روی می‌آورند. همچنین سویک و میریوگین^۲ (۲۰۱۹)، به تأیید این رخداد در کشورهای در حال توسعه پرداختند. در انطباق با یافته‌های بلز^۳ و همکاران^۴ (۲۰۱۹)، شرکت‌ها در کاهش هزینه‌های سیاسی ناشی از اندازه، حساسیت و حمایت خاص، با برخورداری از رانت‌های اطلاعاتی-اقتصادی و انتظار برخورد تنبیهی کمتر، رویکردهای کاهش مالیات را اتخاذ می‌کنند. گرچه وانگ^۴ و همکاران^۴ (۲۰۱۹)، دریافتند که فعالیت در صنایع خاص با دید اجتماعی منفی، منجر به نوعی خودانتظامی و کاهش اقدامات فرار مالیاتی می‌گردد. علاوه بر این، عملکرد غیررسمی، غیرقانونی و پنهان، بخشی عمده از فرار مالیاتی را به خود اختصاص می‌دهد. بویژه اینکه اینگونه فعالیت‌ها نوعی سرایت و هم‌جمعی را بسبب ارتباطات بین بخش‌های مختلف اقتصاد بدنبال دارد. دلانو و الکساندرو^۵ (۲۰۱۹) و فدوتو و نوزوروا^۶ (۲۰۲۰)، نیز به نتایج مشابهی دست یافتند. علاوه بر کنش جبرمحور، گاهی اتخاذ رویکرد مالیاتی متقلبانه کنشی‌گزینشی است. همگون با تفاسیر وبر^۷ (۱۹۷۸)، به نقل از سوئدبرگ و گرانووتتر^۸ (۱۳۹۷)، هنجار اجتماعی غالب در کنار باور فردی مبنی بر منف‌طلبی و عدم اعتقاد به مشارکت در هزینه‌های اجتماعی همراه با ضعف اخلاق مالیاتی، تشدیدگر اقدامات فرار مالیاتی است. عدم درک انصاف مالیاتی از سوی مودیان و عدم مشاهده کارآمدی و اثربخشی مصارف مالیاتی سبب فرسایش اعتماد متقابل می‌شود. پیکربندی متمایز منافع، موجب تشدید این ناراضیتی و انتخاب راهبردهای متقلبانه مالیاتی می‌گردد. در واقع، مساله اساسی زمانی رخ می‌دهد که این زنجیره منجر به نوعی حک‌شدگی اجتماعی شود.

در تحلیل بسترشناسی مدل رویکرد تقلب مالیاتی و جهت درک بسترمند این کنش اقتصادی-اجتماعی، که موضوع آزمون فرضیه‌های ششم الی هشتم پژوهش بود، ابعاد هفت‌گانه‌ای به‌عنوان عوامل زمینه‌ساز اتخاذ رویکرد متقلبانه مالیاتی شناسایی شد. مبنی بر یافته‌های پژوهش و در انطباق با نتایج تجربی بتنکورت و کانز^۹ (۲۰۱۹) و نیز سویک و میریوگین^۲ (۲۰۱۹)، محتوای

1. Palda
2. Cevik & Miryugin
3. Belz
4. Wang
5. Dell'Anno & Alexandru
6. Fedotov & Nevzorova
7. Weber
8. Swedberg and Granovetter
9. Bethencourt & Kunze

اقتصادی کشورهای توسعه نیافته و در حال توسعه با گستردگی فعالیت‌های غیررسمی، عدم شفافیت اقتصادی و دغدغه حفظ حیات و تداوم حضور در بازار مولد اقتصادی، کاهش انگیزه پرداخت مالیات را در میان مودیان با تفکری توجیهی در اجبار به کاهش هزینه معاملات رسمی اقتصاد، در پی دارد. بطوریکه، برخی مودیان مجوز کاستن از هزینه‌های سیاسی را نیز با برنامه‌ریزی کاهنده مالیاتی برای خود صادر می‌نمایند. در یکچنین شرایطی، نظام بودجه‌بندی ضعیف با عدم توسعه منابع متنوع، پایدار، نظام‌مند و متوازن مالی دولت همراه با عدم ارتقاء دانش بودجه‌ای جامعه بسبب عدم پاسخگویی و گزارشگری مناسب مصارف مالیاتی، زمینه را برای تسلط هنجار مالیات‌گریزی و تضعیف باور و اخلاق‌مداری مالیاتی مودیان مهیا ساخته، کنشگران ناراضی از کیفیت اجتماعی-اقتصادی مالیات را بسمت گزینش تقلب مالیاتی سوق می‌دهد، همانگونه که جوادی و فهر^۱ (۲۰۱۳)، نیز قائل بدین مساله بودند. علاوه براین، مسائل ساختاری در قوانین مالیاتی و جرم‌انگاری ضعیف فرار، زمینه‌ساز اقدامات متقلبانه مالیاتی است. ضعف در قوانین متضمن مسئولیت اجتماعی اشخاص حقوقی، توسعه‌دهنده بستر ضعیف قانونی در محدود نمودن تقلب مالیاتی است. همچنین، ساختار ضعیف نظام مالیاتی، ناهمگونی تعامل با مودیان و ضعف عملکردی، زمینه گسترش فرار مالیاتی را فراهم نموده است. در یکچنین ساختار بندی‌ای افزایش هزینه‌های تشخیص، نظارت و وصول مالیات، عدم توسعه ظرفیت مالیاتی کشور، کاهش اقدامات نوآورانه و تردید در تعهد و تخصص کارگزار مالیاتی، سبب گشته تا برخی مودیان براساس نظریه جنجال-نتیجه^۲، به اقدامات فرار/اطاله پرداخت مالیات بپردازند. بطوریکه در مطالعه میلز^۳ (۲۰۱۷)، نیز اهمیت این موضوع مورد تاکید است. عامل زمینه‌ای دیگر، نقصان منابع اطلاعاتی و ضعف در زیرساخت‌های ارتباطی است. عدم رعایت مفهوم افشای کامل اطلاعات مالی-اقتصادی و عدم توسعه ارتباطات میان سازمانی، دستگاه مالیاتی را در شناسایی و اخذ منابع بالقوه مالیاتی با مشکل روبرو ساخته است. بطوریکه ضعف در حوزه مدیریت دانش و بستر فناورانه، ضمن تشدید نقایص اطلاعاتی-ارتباطی، نه تنها ظرفیت وصول مالیات داخلی را کاهش داده، بلکه سبب کاهش ارتباطات و همکاری‌های بین‌المللی و تضعیف پتانسیل مالیات‌ستانی از مودیان بین‌المللی و خارجی شده است. در نهایت، در بستر فرهنگی-اجتماعی، تلقی نقش تک‌بعدی و آمرانه دستگاه مالیاتی، احساس مطالبه‌گری نامتوازن و رواج فرهنگ فردگرایی در جامعه، زمینه‌ساز کنش جمعی مودیان در اقدام به فرار مالیاتی است. در چنین شرایطی و در انطباق با آراء نظری و تجربی گرانووتر (۲۰۱۷)، تعامل میان مردم، آنچنان کیفیتی عینی بدست می‌دهد که تقلب، امری بدیهی محسوب گشته و شاهد بسیج تمام منابع در راستای پدیداری کنشی جمعی با جهت‌گیری تقلب مالیاتی خواهیم بود.

با بررسی راهبردهای حسابداری در اقدامات متقلبانه مالیاتی، پنج گروه راهبرد خاص حاصل گشت. اقدامات مدیریت سود و عملکرد نادرست در محاسبات و روش‌های نیازمند قضاوت و ...

1. Djawadi & Fahr
2. Commotion-Goal Theory
3. Mills

همانند لاتکا^۱ (۲۰۰۷)، در طبقه سیاه‌چاله‌های حسابداری جای گرفت. مطابق با آراء شمندر^۲ (۱۹۸۸)، پرداختن به این راهبردها همچون مباحث حسابداری بهای تمام شده، مستلزم اقدامات سیستماتیک در سطوح و لایه‌های مختلف شرکت است. تنظیم اسناد غیرواقعی و نیز ابراز هزینه‌ها و معاملات غیرمستند در سطح شرکت و تعاملات اقتصادی بین‌المللی در گروه بعدی و در حیطه‌ای گسترده، مسبب بروز بیشترین میزان تضاد و تعارض میان مودیان و سازمان مالیاتی است. با بکارگیری راهبردهای مذکور در فرآیندهای گزارشگری، برخی مودیان اقدام به ارائه گزارشات مالی و مالیاتی متقلبانه می‌نمایند. شواهد بدست آمده و نتایج کسب شده در این مورد، موید یافته‌های کاردامپالو^۳ (۲۰۱۷)، مبنی بر نوعی رابطه همزمانی است. بدینگونه که گزارشگری مالیاتی متقلبانه به‌عنوان ابزاری از گزارشگری مالی متقلبانه و نیز تدوین گزارشات مالی متقلبانه با هدف تقلب مالیاتی محتمل است. کاردامپالو و کاراگیورگاس^۴ (۲۰۱۲)، با انطباق گزارشگری مالی و مالیاتی شرکت‌های عمومی، به پیش‌بینی نرخ فرار مالیاتی پرداختند. مسائل متعددی ناشی از تحریف در مبالغ، ماهیت و طبقه‌بندی معاملات، اقلام و توضیحات صورت‌های مالی با انتخاب روش‌های خاص و اشکالات در اعمال و پرداخت مالیات‌های تکلیفی تشکیل دهنده طبقه نهایی است. بادوی و ریچتر^۵ (۲۰۰۵)، نیز ارتباطی مستقیم را میان کاهش فرار مالیاتی و کاهش تحریف پیشنهاد نمودند.

در تحلیل راهبردهای متقلبانه عمومی چهار سطح معرفی شده و مورد بررسی قرار گرفت. سوء استفاده از هویت اقتصادی اشخاص، هویت نیابتی و تحریف هویت اقتصادی خود و طرفین معاملات با هدف انتفاع از حقوق اقتصادی و نیز ایجاد پوشش قانونی در اقدامات مغایر قوانین (مالی - مالیاتی) که زیرمجموعه‌ای از بحران هویت است، تحت عنوان مغالطات هویت طبقه‌بندی گشت. جرایم و کلاهبرداری هویت توسط بسیاری از کشورها به‌عنوان یک خطر جدی و رو به افزایش برای دولت‌ها تلقی می‌شود که میلیاردها دلار کاهش درآمد مالیاتی و عدم بازپرداخت مالیات بر درآمد را در پی داشته است. کتمان اطلاعات هویتی، اقتصادی و درآمدی از سوی اشخاص به گسترش اقتصاد غیررسمی و عدم شفافیت اقتصادی دامن می‌زند. این عامل در سطح بین‌المللی در گزارش سال ۲۰۱۹ اتحادیه اروپا^۶ نیز در برآورد فرار مالیاتی بین‌المللی بسیار مورد توجه قرار گرفت. علاوه بر این، گروهی از مودیان با استراتژی استثمار و عفوجویی به کاهش و اطاله غیرقانونی پرداخت مالیات روی می‌آورند. اعتراضات دوره‌ای بی‌پایه نسبت به مبالغ تشخیصی مالیات، سوء استفاده از معافیت‌های مالیاتی و اقدام به اعلام ورشکستگی صوری در این راستا صورت می‌پذیرد. این یافته‌ها موید نظرات تجربی کرین و نوززاد^۷ (۱۹۸۵)، بود که با توجه به

1. Lutka
2. Schmenner
3. Kourdoumpalou
4. Karagiorgos
5. Boadway & Richter
6. European Union
7. Crane & Nourzad

اهمیت ارزش زمانی پول، عامل تورم را در مدل فرار مالیاتی وارد نمودند. همچنین برخی مودیان با برقراری ارتباطات فراقانونی با هدف تخفیفات مالیاتی کلان، فعالیت در اقتصاد زیرزمینی و پوشش قاچاق و پولشویی، رویکرد فرار مالیاتی را در پیش می‌گیرند. اینگونه اقدامات ضمن تامین منافع شخصی، تضعیف‌گر سلامت اقتصاد و عناصر مالیاتی است. بطوریکه پترسون^۱ (۲۰۱۸)، نیز موید ارتباط فساد در سیستم مالیاتی و توسعه فرار مالیاتی است. یکچنین رابطه دوسویه‌ای میان اقدام به فرار مالیاتی و اقدامات پولشویی نیز برقرار است. برای رخدادهای پولشویی به‌عنوان جرم ثانویه، جرم اولیه‌ای بشکل فرار مالیاتی می‌تواند واقع گردد. در همین راستا، سبتینو^۲ (۲۰۲۰)، دریافت که جهانی شدن اقتصاد، جرایم مالی جهانی را در پی داشته و شبکه‌های از اقدامات پولشویی، استفاده از بهشت‌های مالیاتی و سرمایه‌گذاری مجدد منابع آلوده در فعالیت‌های قانونی شکل یافته است. تحلیل پیامدها: تقلب مالیاتی، پدیده‌ای اقتصادی-اجتماعی، با پیامدهای منفی در این دو سطح است. فرار مالیاتی ضمن اینکه دولت را در تامین مالی برنامه‌های عمومی با مشکل روبرو ساخته و کاهنده رفاه عمومی است، تداوم توسعه‌نیافتگی اقتصاد و کاهش سهم مالیات از تولید ناخالص داخلی را نیز در پی دارد. از سوی دیگر مطابق با یافته‌های دی‌نولا^۳ و همکاران (۲۰۱۸)، دارای عملکردی همچون سوپسید و یارانه غیررسمی است که انباشت دارایی و توسعه سرمایه‌گذاری‌های کسب و کارها (ی متقلب مالیاتی) را تامین می‌نماید (کانال یارانه) آنگونه که فعالان اقتصادی سعی در حفظ فعالیت‌های اقتصادی مشمول مالیات در منطقه‌ای دور از دسترس رادار حسابرسی مالیاتی می‌نمایند (کانال شناسایی) گرچه این امر آنان را با هزینه‌های مازاد جهت پنهان‌سازی اقتصادی و کاهش خطر کشف روبرو می‌سازد. گسترش اقدامات زیرزمینی در اقتصاد، توسعه فعالیت‌های مالی و جریانات نقدی غیرشفاف و افزایش مخارج کسب و کارهای سلامت را در پی دارد. مساله اخیر در همراهی با عدم شمول بخش‌های بزرگی از اقتصاد غیررسمی در شبکه مالیاتی، کاهش عمده درآمدهای مالیاتی را سبب می‌گردد. این امر در مطالعه تی‌ین و ایوانز^۴ (۲۰۱۷)، نیز مشهود است. همانگونه که بالافوتاس^۵ و همکاران (۲۰۱۵)، نیز دریافتند، رویکردهای متقلبانه مالیاتی، فعالان اقتصادی و شرکت‌ها را در ارتباطات تجاری بسمت قرارداد مشترک تقلب سوق داده و کارایی کلی بازار بستر را تضعیف می‌نماید. بطوریکه هزینه‌هایی پنهان در قالب تنزل کیفیت معاملات و جریانات مالی، واقع می‌شود. فرارگران مالیاتی از سواری مجانی مالیاتی بهره‌مند می‌شوند! با تامین سهم این گروه از فعالان اقتصادی توسط تمکین‌کنندگان، توزیع ناعادلانه بار مالیاتی و بی‌توازی در باز تخصیص منابع حادث می‌گردد. در واقع احساس تردید در عدالت افقی و عمودی مالیاتی ضمن افزایش احتمال تنش‌های اجتماعی، نظام معنایی را با جهت‌گیری منفی بسمت رجحان کنشی غیراقتصادی در برابر تمکین داوطلبانه و رضایتمندانه سوق می‌دهد. در چنین شرایطی با

1. Peterson
2. Sabatino
3. Di Nola
4. Tjen & Evans
5. Balafoutas

فاصله‌گیری از مطلوب مالیاتی و واقع‌بینی اقتصادی، سازمان مالیاتی و مجموعه اقتصادی کشور، اقتدار نهادی و بافت اجتماعی-اقتصادی خود را در بهترین حالت، در وضعی شکننده می‌بیند. یکچنین وضعیتی توسط تی بن و ایوانز (۲۰۱۷)، نیز تشریح شده است.

تحلیل رویکردهای مداخله‌گرانه که در بررسی فرضیه‌های اول الی سوم پژوهش مورد آزمون قرار گرفت، تبیین‌گر راهبردهای سازمان مالیاتی، سایر سازمان‌ها/مجموعه دولت و راهکارهای مشترک است که می‌توانند در قالب تحدید یا تشدید اقدامات فرار مالیاتی شرکت‌ها عمل نمایند. گرچه این مرزبندی دشوار و گاه سوال برانگیز است. از مهم‌ترین عواملی که ماهیت و اندازه اثر سیاست‌گذاری کارگزاران مالیاتی را منعکس می‌کند، وسعت فساد و میزان اعتماد کنشگران است، شیوه‌نگری فرآیندهای مالیاتی، میزان احساس ارزشمندی و درک عدالت مالیاتی، تقویت/تضعیف‌کننده اعتماد به نهاد مالیاتی بوده، شکل‌گیری نوعی سرمایه اجتماعی را کنترل می‌نماید. کمیت و کیفیت مناسب هزینه‌کرد منابع مالیاتی با پاسخگویی مکفی و تامین فضای تعامل، ضمن مشروعیت‌بخشی، فزاینده کیفیت حاکمیتی کارگزار مالیاتی بوده و ثمرات آن در قالب تمکین رضایتمندانه و افزایش درآمدهای مالیاتی بروز می‌یابد. البته تقویت فرهنگ مالیاتی و هنجارسازی مثبت نیازمند همکاری مشترک نظام مالیاتی با نظام آموزشی و دیگر نظامات اجتماعی است. از سوی دیگر، مطابق با یافته‌های برد^۱ (۲۰۱۶)، محک‌زنی (بنچمارک) مالیاتی میان کشورهای درحال توسعه اهمیت فوق‌العاده‌ای دارد. گرچه این امر تحت تاثیر محرمانگی سیاست‌های مالیاتی کشورها قرار می‌گیرد. همچنین انتظار می‌رود بخشی از مساعی دستگاه مالیاتی صرف معرفی متقلبان عمده مالیاتی در رسانه‌های عمومی رسمی گردد. اثربخشی این سیاست‌گذاری با تخصیص منابعی در قالب تخفیف‌ها و مشوق‌های اقتصادی-اجتماعی به مودیان خوش حساب و تشویق گزارشگران تقلب‌دوچندان می‌شود. البته ماسکلت^۲ و همکاران (۲۰۱۹)، بر سیاست‌گذاری مکملی تاکید دارند، یعنی معرفی عمومی فعالان اقتصادی خوش حساب و مزایای تمکین در قالب کاهش هزینه‌های تامین مالی و تسهیل اخذ مجوزهای اقتصادی-اجتماعی که خود عامل انصراف فرارگران بالقوه از اقدامات متقلبانه است. در کنار این ضروریات، اهمیت بررسی تخصصی و دوره‌ای اثربخشی سیاست معافیتهی انکارناپذیر است.

مشابه با نظر میلر و آیتخوژینا^۳ (۲۰۱۸)، اتخاذ رویکردی یکپارچه در تغییرات ساختاری با تمرکز بر کنترل عملکردی فعالان اقتصادی در تحقق رسالت دستگاه مالیاتی ضروری است. آثار این رویه، کاهنده هزینه فرایندی از منظر تلاش‌های مالیات‌ستانی و تحقق آن، نیازمند کارکرد جمعی سازمان‌های نظارتی است. تقویت منابع اطلاعاتی و بستر ارتباطی، تقید اخذ مجوزهای اقتصادی و امکانات اجتماعی به عملکرد مالیاتی از ایندست اقدامات می‌باشد. بعلاوه، پیاده‌سازی فن بهبود مستمر در زمینه فرایندهای رسیدگی، وصول و دادرسی، فزاینده کارایی و بهره‌وری نظام

1. Bird

2. Mascllet

3. Miller & Ayt Khozhina

مالیاتی است. ساماندهی قوانین، انعطاف در مقررات‌گذاری در کنار اجرای قاطعانه و توأم با ثبات رویه جرایم همچون الزامی ناگزیر (بسبب تردید در سیاست بخشش جمعی)، معرفی فنون نوآورانه، ساماندهی منابع انسانی، استفاده از ظرفیت مثبت جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ضمن اجرای سازوکارهای نظارتی مناسب، بکارگیری ابزارهای نوین همچون الگوریتم‌های یادگیری ماشین و تحلیل داده‌های کلان^۱ در پیش‌بینی واقع‌بینانه درآمدهای مالیاتی، در تحقق هدف پیش‌گفته ضروری است. در این ساختار مالیاتی، رسیدگی مبتنی بر ریسک و اجرای کامل طرح جامع مالیاتی محقق می‌گردد. کارکرد بهینه نظام مالیاتی در گرو توسعه شفافیت مالی-مالیاتی است. این مساله در گزارش تغییر استراتژی مالیاتی اتحادیه اروپا در سال ۲۰۲۰ نیز مورد تأکید است. بکارگیری ظرفیت کامل و افزایش کیفیت، مبادله‌پذیری و دسترسی اطلاعات مالی-اقتصادی، در کنار افزایش شفافیت نظام جریان‌ات نقدی علاوه بر کسب درآمدهای مالیاتی بالقوه، گامی مهم در محو اقتصاد سیاه بوده که ملزم به اجماع و همگرایی نهادهای اقتصادی و مالی داخلی و تبادل بین‌المللی اطلاعات است. بی‌شک انفصال عناصر و حلقه‌های فساد، کارایی این سیاست‌گذاری‌ها را تقویت می‌نماید. با توجه به نتایج پژوهش که در مقایسه با پژوهش‌های ماقبل نیز تحلیل گشت، پژوهش انجام شده علاوه بر افزودن ابعاد جدید به یافته‌های پیشین، مویذ نتایج مطالعات تجربی است که ترکیب مقایسه‌ای در جدول ۱۴ تلخیص شده است.

جدول ۱۴- مقایسه با نتایج تجربی مطالعات پیشین

انطباق با مبانی نظری / مطالعات تجربی پیشین	ابعاد
پالدا (۲۰۰۱)، سویک و میریوگین (۲۰۱۹)، بلز و همکاران (۲۰۱۹)، وانگ و همکاران (۲۰۱۹)، دلانو و الکساندرو (۲۰۱۹) و فدوتو و نوزوروا (۲۰۲۰)	اثرگذاری اجزای کنش جبرم‌محور
وبر (۱۹۷۸)، به نقل از سوئدبرگ و گرانووتر، (۱۳۹۷)، ساندمو (۲۰۰۵) و آریو و بکو* (۲۰۱۱)	اثرگذاری عناصر کنش‌گزینشی
بتنکورت و کانز (۲۰۱۹)، سویک و میریوگین (۲۰۱۹)، جوادی و فهر (۲۰۱۳)، میلز (۲۰۱۷)، گرانووتر (۲۰۱۷)	اثرگذاری عوامل زمینه‌ای
لاتکا (۲۰۰۷)، شمنر (۱۹۸۸)، کاردامپالو (۲۰۱۷)، کاردامپالو و کاراگیورگاس (۲۰۱۲) و بادوی و ریچتر (۲۰۰۵)	راهبردهای حسابداری
گزارش اتحادیه اروپا (۲۰۱۹)، کرین و نورزاد (۱۹۸۵)، پترسون (۲۰۱۸) و سبتینو (۲۰۲۰)	راهبردهای متقلبانه عمومی
دی نولا و همکاران (۲۰۱۸)، بالافوتاس و همکاران (۲۰۱۵) و تی‌ین و ایوانز (۲۰۱۷)	سطوح پیامدی
برد (۲۰۱۶)، ماسکلت و همکاران (۲۰۱۹)، میلر و آیتخوژینا (۲۰۱۸)، گزارش تغییر استراتژی مالیاتی اتحادیه اروپا (۲۰۲۰)	رویکردهای مداخله‌گر

*. Ariyo & Bekoe

ماخذ: پژوهش انجام شده

1. Big Data

پیشنهادات: با توجه به یافته‌های کیفی و کمی پژوهش و تحلیل‌های فوق، مودیان در کنش‌هایی جبرمحور و گزینشی می‌توانند به اتخاذ رویکرد متقلبانه مالیاتی اقدام نمایند. لذا، در پارادایم فشار (آلم، ۲۰۱۲)، تشدید جرایم مالیاتی و محرومیت‌های اقتصادی-اجتماعی و عدم تمدید مهلت اظهار و پرداخت مالیات با هدف تقویت ضمانت اجرایی جرایم پیشنهاد می‌شود. در پارادایم کنترل، شکل‌گیری پلیس مالیاتی جهت توسعه فرایندهای نظارتی و انطباق اطلاعات عملکردی مودیان از منابع چندگانه حائز اهمیت است. در پارادایم خدمت، توسعه مودی‌مداری، تامین تسهیلات مالی و غیرمالی اولویت‌دار برای مودیان خوش حساب، پیشنهاد می‌گردد. در این نظام دوستدار مشتری^۱، نگرش به مودیان همچون ارباب رجوع و مشتری است و نه مجرم. تقویت کانال‌های ارتباطی با مودیان، اطلاع‌رسانی کافی مصوبات مالیاتی همراه با ارائه مشاوره مناسب به مودیان و ساده‌سازی فرم‌ها و فرایندهای مالیاتی، توسعه یکچنین نظامی را تسهیل می‌نماید. همچنین ترتیب منطقی تخفیف‌ها و مشوق‌های هدفمند و مشروط جهت شرکت‌های تولیدی ضروری است. اقداماتی از این دست در کنار تداوم پاسخگویی عمومی، حتی مبنی بر دیدگاه محدود حاکمیت شرکتی (قرنجیک و گرکز، ۱۳۹۷)، مقدمه‌ای در تقویت پارادایم اعتماد است. استانداردهای فرایندهای رسیدگی و دادرسی با تدوین دستورالعمل جزئی رسیدگی و دادرسی مالیاتی در مخازن دانشی سازمان که مانع از برخوردهای سلیقه‌ای و منشاء رعایت عدل مالیاتی بوده، گامی ارزنده است. علاوه بر این، تبدیل نظام مالیاتی شخص‌محور به نظام فرایند‌محور و هوشمند، تمرکز رسیدگی مالیاتی مودیان خارجی در گروهی متخصص (مسلط به زبان انگلیسی، قراردادهای اجتناب از مالیات مضاعف و ...) و تسریع توسعه دادرسی و شعب دادگاهی مالیاتی جهت رسیدگی تخصصی‌تر و سریع‌تر به جرایم و پرونده‌های مالیاتی، پیشنهاد می‌شود.

هم‌گرایی سه قوه جهت تحقق اصلاح نظام اقتصادی-اجتماعی و مبارزه جدی با مفاسد اقتصادی ضروری است. در کاهش فساد درون‌سازمانی نیز، پرداختن به نیازهای مادی و معنوی کارکنان و مدیران مالیاتی و تقویت روحیه خودکنترلی با برگزاری دوره‌های آموزشی و روانشناختی علاوه بر بکارگیری سیستم‌های خبره^۲ (جنکینز و فورلمو^۳، ۱۹۹۳)، اظهار نظر سیستمی، گروهی و بی‌نام در پرونده‌های مالیاتی و عدم تعامل مستقیم کارشناس-مودی پیشنهاد می‌شود. بعلاوه جهت کاهش فشار کاری کارکنان مالیاتی، شکل‌گیری سیستم امتیازدهی به اظهارنامه‌های مالیاتی و برون‌سپاری رسیدگی مالیاتی مودیان کم‌ریسک و شفاف ضروری است. اصلاحات قانونی مناسب از جمله، اصلاح ماده ۲۷۲ ق.م.م. به شکل ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی با تاییدیه مشترک حسابدار رسمی و عضوی از جامعه مشاوران رسمی مالیاتی و الزام رسیدگی شرکت‌های غیرشفاف و دارای سابقه مالیاتی نامناسب توسط سازمان امور مالیاتی نیز بسیار موثر است. همچنین، اصلاح قوانین مالیاتی با توجه به شرایط اقتصادی و قابلیت اجرا، تعیین دوره اجرای آزمایشی و مشارکت نمایندگان اصناف، اتحادیه‌ها، وزارت بازرگانی، گمرک، بانک مرکزی و سازمان حسابرسی در این

1. Customer-friendly System

2. Expert Systems

3. Jenkins & Forlemu

فرایند ضروریست. طبق نظر سناولی^۱ (۱۹۹۰)، در پارادایم ارزشی، اجرای سیاست‌های تمکین ارزش محور با مطالعات گسترده رفتارشناسی مودیان ضرورت دارد. در هنجارسازی اجتماعی و بهبود فرهنگ مالیاتی عمومی، تدوین برنامه‌های درسی و تشکیل کارگاه‌های آموزشی (از مدارس تا دانشگاه‌ها)، اطلاع‌رسانی و تبلیغات مناسب (بروشور، سخنرانی، حضور در صدا و سیما و ...) حائز اهمیت است. همچنین انجام مطالعات ذیل پیشنهاد می‌گردد:

- مطالعه ابعاد روبکردهای مالیاتی در حوزه مودیان حقیقی خصوصاً مشاغل و حرف با سطح درآمدی بالا توسعه یابد.
- اتاق فکری با شرکت نمایندگان و صاحب‌نظران گروه‌های مختلف اجتماعی و اقتصادی تشکیل و نظرات ایشان در حوزه فرار مالیاتی طی فرایندی تعاملی با مباحثات مشترک و متقابل، در فضایی پویا گردآوری و تحلیل گردد.
- مدل‌های مقایسه‌ای راهبردهای مالیاتی کشورهای در حال توسعه تدوین شود.

محدودیت اصلی پژوهش، مساله تعمیم‌پذیری نتایج و یافته‌ها به دیگر شرایط و موقعیت‌هاست، که البته نوعی محدودیت ذاتی است. هرچند تئوری داده‌بنیاد برای مدل‌های بومی بسیار مفید است، لزوماً نتایج این پژوهش برای سایر محیط‌ها و کشورها مناسب نیست و الگوی مستخرج، یکی از تفاسیر ممکن و پذیرفتنی است (البته تلاش شد که با حداکثر حساسیت نظری و دقت علمی ممکن به تحلیل و استخراج الگو اقدام و با مطالعه کمی، این محدودیت کاسته شود).

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. اعتمادی، حسین، سپاسی، سحر و محمدعلی ساری. (۱۳۹۵). چارچوب مفهومی طرح ریزی مالیات شرکتی، پژوهش حسابداری، شماره ۲۰، بهار ۹۵.
۲. افشار، ابراهیم. (۱۳۹۷). مبانی پژوهش کیفی- فنون و مراحل تولید نظریه زمینه ای، تهران: نشر نی.
۳. امین خاکی، علیرضا. (۱۳۹۱). آسیب شناسی تحقیق درآمدهای مالیاتی با رویکردی بر جرم فرار مالیاتی، کارآگاه، سال ششم، دوره دوم، شماره ۲۱، زمستان ۹۱.
۴. امیرآزاد، میرحافظ، برادران حسن زاده، رسول، محمدی، احمد و هوشنگ تقی زاده. (۱۳۹۷). الگوی مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۴، پیاپی (۳۸)، زمستان ۹۷.
۵. اوجاقلو، کمال، بهروان، حسین و محسن نوغانی. (۱۳۹۵). بازسازی معنایی کنش مالیاتی به روش نظریه زمینه ای (مطالعه موردی: مودیان مشمول مالیات بر ارزش افزوده شهر زنجان)، مطالعات و تحقیقات اجتماعی در ایران، دوره ۵۰، شماره ۴، زمستان ۹۵.
۶. بازرگان هرندی، عباس. (۱۳۹۸). مقدمه ای بر روش‌های تحقیق کیفی و آمیخته: رویکردهای متداول در علوم رفتاری، تهران: نشر دیدار.
۷. برزیده، فرخ و سجاد ابراهیمی درده. (۱۳۹۸). رتبه بندی عوامل رفتاری مؤثر بر عدم تمکین مالیات بر درآمد مشاغل از منظر خبرگان، پژوهشنامه مالیات، شماره ۴۲، مسلسل ۹۰، تابستان ۹۸.
۸. بنی یعقوبی، فاطمه، آزرمی، سمیه، فارسی، زهرا و مریم نادری. (۱۳۹۸). بررسی روش تحقیق ترکیبی با

- مروری بر مطالعات انجام شده در حوزه حوادث و بلایا، فصلنامه پرستار و پزشک در رزم، شماره ۲۲، سال هفتم، بهار ۹۸.
۹. تشدید، الهه و سحر سیاسی. (۱۳۹۷). ارائه الگوی پیشگیری و کنترل تقلب در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان، فصلنامه حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۴، زمستان ۹۷.
 ۱۰. خالقی، عقیل. (۱۳۹۸). روش تحقیق آمیخته در قلمرو رویکرد پراگماتیسم؛ روشی برای پژوهش‌های جغرافیایی، جغرافیا و روابط انسانی، دوره ۲، شماره ۲، پیاپی ۶، پاییز ۹۸.
 ۱۱. دانایی‌فرد، حسن و امامی، سیدمجتبی. (۱۳۸۶). استراتژی‌های پژوهش کیفی: تأملی بر نظریه‌پردازی داده بنیاد، اندیشه مدیریت، سال اول، شماره ۲، پاییز و زمستان ۸۶.
 ۱۲. دهقان، سحر، موسوی چهارمی، یگانه و قهرمان عبدلی. (۱۳۹۷). تئوری چشم‌انداز؛ رهیافتی نوین در توضیح پدیده فرار مالیاتی، تحقیقات اقتصادی، شماره ۵۳، نسخه ۱.
 ۱۳. رستمی، امین، محمدپور، حسین و محمدعلی باقرپور ولاشانی. (۱۳۹۸). تدوین الگوی شایستگی مدیران حسابرسی داخلی، فصلنامه حسابداری مالی، سال یازدهم، شماره ۱۴، بهار ۹۸.
 ۱۴. سوئندبرگ، ریچارد و مارک گرانووتر. (۱۳۹۷). جامعه‌شناسی اقتصادی؛ ساخت اجتماعی و کنش اقتصادی، ترجمه: علی اصغر سعیدی، تهران: تیسرا.
 ۱۵. عبدالله میلانی، مهوش و نرگس اکبرپور روشن. (۱۳۹۱). فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۳، مسلسل ۶۱، بهار ۹۱.
 ۱۶. فخری، مجید، پارکی، علی و فرزین خوشکار. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر توانایی مدیریت بر رابطه حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، سال سوم، شماره ۲۳، زمستان ۹۸.
 ۱۷. فراستخواه، مقصود. (۱۳۹۶). روش تحقیق کیفی در علوم اجتماعی با تاکید بر نظریه برپایه (گراندد تئوری GTM)، تهران: انتشارات آگاه.
 ۱۸. قرنجیک، آرزو و منصور گرکز. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین برخی مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی با اجتناب مالیاتی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، سال هجدهم، شماره ۷۰، بهار ۹۷.
 ۱۹. محبوبی، قربانعلی و نجفعلی شهبازی. (۱۳۹۰). فرهنگ مالیاتی در ایران، ماهنامه مهندسی فرهنگی، سال پنجم، شماره ۵۵ و ۵۶، مرداد و شهریور ۹۰.
 ۲۰. محمدپور، احمد. (۱۳۸۹). طرح‌های تحقیق با روش‌های ترکیبی: اصول پارادایمی و روش‌های فنی، مطالعات اجتماعی ایران، دوره ۴، شماره ۲، تابستان ۸۹.
 ۲۱. محمدپور، احمد. (۱۳۹۲). تجربه نوسازی (مطالعه تغییر و توسعه در هورامان با روش نظریه زمینه‌ای)، تهران: انتشارات جامعه‌شناسان.
 ۲۲. مطلبی، معصومه، علیزاده، محمد و سجاد فرجی دیزجی. (۱۳۹۸). برآورد اقتصاد سایه و فرار مالیاتی با استفاده از متغیرهای انضباط مالی دولت، مجله علمی پژوهشی اقتصاد مقداری، دوره ۱۶، شماره ۴، شماره پیاپی ۶۳، زمستان ۹۸.
 ۲۳. ملک زاده، علی. (۱۳۹۸). سهم مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در ایران بیش از ۴ برابر متوسط جهانی، شناسه خبر: ۱۰۲۴۴۳ ۰۹ آبان ۱۳۹۸ - ۱۵:۰۰، قابل دسترسی در <https://moqavemati.net/>
 ۲۴. نوری، علی و محمود مهرمحمدی. (۱۳۹۰). الگویی برای بهره‌گیری از روش نظریه بر خاسته از داده‌ها در پژوهش‌های تربیتی، فصلنامه مطالعات برنامه درسی ایران، سال ششم، شماره ۲۳، زمستان ۹۰.

ب- منابع انگلیسی:

1. Allingham, M., A. & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis, Journal of Public Economics, Vol. 1, No. 3-4.
2. Alm, J. (2012). Designing alternative strategies to reduce tax evasion, Chapters, in: Michael Pichhardt & Aloys Prinz (ed.), Tax evasion and the shadow economy, chapter 2,

- Northampton: Edward Elgar Publishing, Inc.
3. Alm, J., Liu, Y. & Zhang, K. (2018). Financial constraints & firm tax evasion, *International Tax & Public Finance*, Vol. 26, No. 1.
 4. Annan, B., Bekoe, W. & Nketiah-Amponsah, E. (2013). Determinants of tax evasion in Ghana: 1970-2010, *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, Vol. 6, No. 3.
 5. Appah, E. & Oyadonghan, J., K. (2011). The Challenges of tax mobilization and management in the Nigerian economy, *Journal of Business Administration and Management*, Vol. 6, No. 2.
 6. Ariyo, A. & Bekoe, W. (2011). Currency Demand, the Underground Economy and Tax Evasion: The Case of Nigeria, *Journal of Monetary and Economic Integration*, Vol. 11, No. 2.
 7. Balafoutas, L., Beck, A., Kerschbamer, A. & Sutter, M. (2015). The hidden costs of tax evasion. Collaborative tax evasion in markets for expert services, *Journal of Public Economics* Vol. 129.
 8. Belz, T., Hagen, D. & Steffens, Ch. (2019). Taxes and firm size: Political cost or political power?, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 42, June 2019.
 9. Bethencourt, C. & Kunze, L. (2019). Tax evasion, social norms, and economic growth, *Journal of Public Economic Theory*, Association for Public Economic Theory, Vol. 21, No. 2.
 10. Bird, R., M. (2016). Improving tax administration in developing countries, *Journal of Tax Administration*, Vol. 1, No. 1.
 11. Boadway, R. & Richter, W. (2005). Trading off tax distortion and tax evasion. *Journal of Public Economic Theory*. Vol. 7.
 12. Campbell, D., T. & Fiske, D., W. (1959). Convergent and discriminant validation by the multitrait-multimethod matrix, *Psychological Bulletin*, Vol. 56, No. 2.
 13. Cevik, S. & Miryugin, F. (2019). Death and taxes: Does taxation matter for firm survival?, Conference: Banca d'Italia Workshop on Public Finance, At Rome, Italy, March 2019.
 14. Crane, S., E. & Nourzad, F. (1985). Time value of money and income tax evasion under risk-averse behavior: theoretical analysis and empirical evidence, *Public Finance*, Vol. 40, No. 3.
 15. Creswell, J., W. (2005). *Research design qualitative, quantitative and mixed method approaches*, 4th ed., California: SAGE Publications.
 16. Creswell, J., W. & Plano Clark, V., L. (2018). *Designing and conducting mixed methods research*, 3rd edition, Thousand Oaks: Sage.
 17. Dell'Anno, R. & Alexandru, A., A., D. (2019). Estimating shadow economy and tax evasion in Romania. A comparison by different estimation approaches, *Economic Analysis and Policy*, Vol. 63, September 2019.
 18. Fedotov, D., Y. & Nevzorova, E., N. (2020). Intersectoral shadow economic linkages and their impact on tax evasion, *Journal of Tax Reform*, Vol. 6, No. 1.
 19. Di Nola, A., Kocharkovm, G., Scholl, A. & Tkhir, A., M. (2018). The aggregate consequences of tax evasion, Konstanzer Online-Publikations-System (KOPS). Available at: <http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:bsz:352-2-lseqntr4oekc6>.
 20. Djajanti, A. (2020). Developing the voluntary tax payer compliance: the scale of the tax authority's power, trust and the fairness of the tax system, *Indonesian Journal of Business and Entrepreneurship*, Vol. 6, No. 1.
 21. Djawadi, B. & Fahr, R. (2013). The impact of tax knowledge and budget spending influence on tax compliance, *IZA Discussion Papers*, No. 7255, Bonn: Institute for the study of Labor (IZA).
 22. European Union and the Ministry of Finance of the Kingdom of the Netherlands. (2020). Tax system reform strategy (2020 – 2023), Ministry of Finance, Public Revenue Office,

- Customs Administration, Financial Intelligence Office and Financial Police Office, Available at: finance.gov.mk.
23. European Union. (2019). Estimating international tax evasion by individuals, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2019.
 24. Granovetter, M. (2017). *Society and Economy: Framework and Principles*, Cambridge, Massachusetts: Belknap press of Harvard University press.
 25. Henseler, J., Ringl, Ch., M. & Sarstedt, M. (2015). A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling, *Journal of the Acad. Mark. Sci.*, Vol. 43.
 26. Jenkins, G., P. & Forlemu, E., N. (1993). Enhancing voluntary compliance by reducing compliance costs: A taxpayer service approach, *Tax Administration Review*, No. 12, March 1993.
 27. Johnson, R., B., Onwuegbuzie, A., J. & Turner, L., A. (2007). Toward a definition of mixed methods research, *Journal of Mixed Methods Research*, Vol. 1, No. 2.
 28. Kirchler, E., Kogler, C. & Muehlbacher, S. (2014). Cooperative tax compliance: from deterrence to deference. *Current Directions in Psychological Science*, Vol. 23, No. 2.
 29. Kogler, Chr. & Kirchler, E. (2020). Taxpayers' subjective concepts of taxes, tax evasion, and tax avoidance, *Ethics and Taxation*, Available at: https://doi.org/10.1007/978-981-15-0089-3_8.
 30. Kourdoumpalou, S. & Karagiorgos, T. (2012). Extent of corporate tax evasion when taxable earnings and accounting earnings coincide, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27, No. 3.
 31. Kourdoumpalou, S. (2017). Detecting tax evasion when tax and accounting earning match, *Corporate Ownership and Control*. Vol. 14. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3149376>.
 32. Lutka, R. (2007). *Black holes in organizations*, New York: iUniverse, Inc.
 33. Masclet, D., Montmarquette, C. & Viennot-Briot, N. (2019). Can whistleblower programs reduce tax evasion? Experimental evidence, *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, Vol. 83, December 2019.
 34. McEvoy, P. & Richards, D. (2006). A critical realist rationale for using a combination of quantitative and qualitative methods, *Journal of Research in nursing*, Vol. 11, No. 1.
 35. Miller, A. & Aytkhozhina, G. (2018). State tax control strategies: Theoretical aspects, *Contaduría Administración*, Vol. 63, No. 2.
 36. Mills, L. (2017). Barriers to increasing tax revenue in developing countries, K4D Helpdesk report 2017.
 37. Navaneetha, B. & Darshana, J. (2020). Tax evasion, tax avoidance and tax planning – an overview, *Our Heritage*, Vol. 68, No. 44.
 38. Palda, F. (2001). *Tax evasion and firm survival in competitive markets*, Northampton: Edward Elgar Publishing, Inc.
 39. Peterson, O. (2018). Tax evasion and financial instability, Available at <https://mpa.ub.uni-muenchen.de/88430/> MPRA Paper No. 88430, posted 18 Aug 2018 10:35 UTC.
 40. Rahmat, R., A., H. & Kustiawan, M. (2018). Corporate social responsibility, size, and tax aggressiveness: An empirical analysis, *Advances in Economics, Business and Management Research*, Vol. 117.
 41. Sabatino, M. (2020). Crime treasure islands: Tax havens, tax evasion and money laundering, *Journal of Economics and Business*, Vol. 3, No. 1.
 42. Safranek, L. (2016). *Taxes or the way to slavery?*, Praha: Orego Productions.
 43. Sandmo, A. (2005). The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View, *National Tax Journal*, Vol. 8, No. 4.
 44. Santana, R., Tanno, A. & Misra, F. (2019). The effect of justice and understanding of taxation on the perception of the personal tax obligation about tax evasion. *International*

- Journal of Innovative Science and Research Technology, Vol. 4, No. 12.
45. Schmenner, R., W. (1988). Escaping the black holes of cost accounting, *Business Horizons*, Vol. 31, No. 1.
 46. Snavelly, K. (1990). Governmental policies to reduce tax evasion: Coerced behavior versus services and values development, *Policy Sciences*, Vol. 23, No. 1.
 47. Sorour, K. & Boadou, M. (2015). On utilizing grounded theory in business doctoral research: Guidance on the research design, procedures, and challenges, *International Journal of Doctoral Studies*. No. 10.
 48. Tan, S., K., Mohd, F., M., S. & Kassim, A., A., M. (2019), The mediating effect of ethical perception on the relationship between tax aervice and tax compliance behavior using Baron and Kenny and Bootstrapping method, *Journal of Business. Management and Accounting*, Vol. 9, No. 2.
 49. Tenenhaus, M., Amato, S. & Esposito, V., V. (2004). A global goodness-of-fit index for PLS structural equation modelling. In: *Proceedings of the XLII SIS scientific meeting*.
 50. Tjen, Ch. & Evans, Ch. (2017). Causes and consequences of corruption in tax administration: An Indonesian case study. *EJournal of Tax Research*, Vol. 15, No. 2.
 51. Tracy, S., J. (2020). *Qualitative research methods: Collecting evidence, crafting analysis, communicating impact*, 2nd edition, Hobolen: John Wiley & Sons, Inc.
 52. Wang, C., Wilson, R., J., Zhang, Sh. & Zou, H. (2019). Political costs and corporate tax avoidance: Evidence from sin firms, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3034635>.
 53. Williams, C., C. & Kayaoglu, A. (2020). Tax Non-Compliance from a Neo-Institutionalist Perspective: Some Lessons from a Public Opinion Survey in Turkey, *Sosyoekonomi*, Vol. 28, No. 43.
 54. Wu, R., S., Ou, C., S., Lin, H., Y., Chang, S., I., & Yen, D., C. (2012). Using data mining technique to enhance tax evasion detection performance. *Expert Systems with Applications*, Vol. 39, No. 10.

