پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
دورهٔ ۱۷ / شمارهٔ ٤ (پیاپی ٦٨)/ زمستان ١٤٠٤
صفحه ۳۱۷ تا ۳۵۰

تدوین الگوی عوامل موثر بر ارزیابی فرار مالیاتی شرکت‌ها در ایران با استفاده از روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد

سیدحمیدرضا رخشا[1]
محمد نمازی[2]✉

تاریخ دریافت: ١٤٠٤/٠٧/٢٥ تاریخ پذیرش: ١٤٠٤/٠٩/٢٥

چکیده

هدف این مقاله، شناسایی عوامل موثر بر فرار مالیاتی و تدوین الگوی نهایی مربوط به ارزیابی فرار مالیاتی شرکت‌ها در ایران با استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت شرکت و نظریه‌پردازی داده‌بنیاد است. روش پژوهش، روشی کیفی مبتنی بر نظریه‌پردازی داده‌بنیاد با کمک ابزار مصاحبه علمی، عمیق و ساختارنیافته خبرگان مالیاتی است که از طریق گام‌های کدگذاری سه مرحله‌ای باز، محوری و انتخابی، در سال ۱۴۰۰ انجام شده است. همچنین بخش ادبیات نظری پژوهش برمبنای مطالعه‌های کتابخانه‌ای، جمع‌آوری و تهیه گردیده است. جامعه آماری را خبرگان صاحب نظر مالیاتی از بین کارکنان وزارت امور اقتصادی و دارایی و استادان رشته‌حسابداری دانشگاهای دولتی و خبره در حوزه مالیات تشکیل داده‌اند. یافته‌های این پژوهش با استفاده از روش آنتروپی شانون به صورت آماری نشان داده شد. تحلیل یافته‌ها با استفاده از نرم‌افزار مکس‌کیودا صورت گرفته است. نتایج پژوهش عوامل علی، زمینه‌ای ،مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها را نشان می‌دهد. به گونه خاص عوامل فردی، درون‌سازمانی، برون سازمانی، شرایط نامناسب اقتصادی و عوامل کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت به عنوان عوامل علی در ارزیابی ریسک فرارمالیاتی مشاهده گردید. با توجه به کدگذاری‌های انجام گرفته و الگوی تدوین شده راهبردهای زیر برای ارزیابی و کاهش ریسک فرارمالیاتی نیز مشخص شد: اجرای هرچه سریع‌تر پایانه فروشگاهی و سامانه مودیان برخط، توجه بیشتر به گزارشگری مالی بین‌المللی IFRS و استفاده از زبان گزارشگری مالی توسعه پذیر XBRL. الگوی نهایی ارائه شده برای جامعه نقش کاربردی داشته و پیامدهای مثبتی برای شرکت‌ها، استفاده‌کنندگان، دولت، مالیات‌ستان‌ها، اقتصاد و عموم مردم در بر دارد.

واژه‌های کلیدی: پایانه فروشگاهی، فرارمالیاتی، تئوری داده‌بنیاد.

۱ گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. rseyedhamid@yahoo.com
۲ گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (نویسنده مسئول).m.namazi@rose.shirazu.ac.ir

نوع مقاله: علمی پژوهشی
http://faar.iauctb.ac.ir
Creative Commons – Attribution 4.0 International – CC BY 4.0
Creativecommons.org

۱- مقدمه

امروزه با توجه به مشکلات ناشی از تحریم‌های بین‌المللی و شرایط کنونی اقتصاد ایران، نقش و اهمیت مالیات‌ها[1] در تأمین درآمدها و اعمال سیاست‌های مالیاتی بیشتر احساس می‌شود. به دلیل عدم برخورداری ویا عدم به‌کارگیری عوامل اجرایی نظام مالیاتی ایران از یک سیستمِ نظام‌مند، ساختاریافته و شفاف حسابداری، متاسفانه دربسیاری از موارد مالیات‌های تشخیصی مورد رضایت و استقبال موءدیان و شهروندان قرار نمی‌گیرد. همچنین عدم پذیرش و رضایت‌مندی مؤدیان و اقشار مختلف جامعه نسبت به مالیات‌های تشخیصی، موجب ایجاد شکاف میان دولت، مالیات‌ستان‌ها و پرداخت‌کنندگان مالیات می‌شود. وجود شکاف و اختلاف میان این‌دو، از یک سو ممکن است موجب به‌هم‌گسیختگی جامعه و زایش ناهنجاری‌های اجتماعی گردد و از سوی دیگر زمینه افزایش ریسک و فرار مالیاتی[2] را فراهم کند. به دلیل اینکه پرداخت مالیات برای برخی از افراد رضایت‌بخش نیست، برخی از مودیان با هدف نپرداختن مالیات و یا کاهش میزان مالیات پرداختی اقدام به فرار مالیاتی می‌نمایند. فرار مالیاتی به معنای شکستن حریم قانون مالیاتی است و ویژگی آشکار فرار مالیاتی، غیرقانونی بودن آن است (اعتمادی، ساری و سپاسی، ۲۰۱۷). برای حداقل کردن فرصت‌های فرار مالیاتی، نیاز به یک نظام مالیاتی قوی است که در آن برای کسانی که از پرداخت مالیات طفره می‌روند جرائمی در نظر گرفته شود، فرار مالیاتی هرگونه عمل غیرقانونی برای نپرداختن و یا کم پرداختن مالیات است (نمازی و صادق‌زاده مهارلویی، ۲۰۱۷).

مهم‌ترین مسئله‌ای که در این پژوهش باید به آن پرداخته شود پاسخگویی به این پرسش‌ها است چگونه می توان الگوی عوامل موثر بر ارزیابی فرار مالیاتی شرکت‌ها در ایران را تدوین نمود ؟ و نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در این الگو چیست؟

مهم‌ترین هدف‌های این پژوهش به شرح زیر هستند:

- با استفاده از اندیشه‌های خبرگان مالیاتی و بر مبنای روش داده‌بنیاد[3]، عوامل موثر بر فرار مالیاتی اشاره شده در الگوی مفهومی شناسایی و ارائه گردد.
- عوامل و شرایط فرارمالیاتی شرکت‌ها درآن الگو شناسایی شود.
- الگویی جامع جهت پیشگیری و کنترل عوامل فرار مالیاتی شرکت‌ها که، از لحاظ عدم اطمینان محیطی، گزارشگری مالی، راهبری شرکتی و مدیریت سود دارای شرایط خاص خود می‌باشد، ارائه شود.

انگیزه اصلی این پژوهش این است که در سال‌های اخیر به دلیل بحران‌های اقتصادی بین المللی علیه ایران، در راستای اقتصاد مقاومتی و برون رفت از تنگناهای مالی، روی آوری به درآمدها، سیاست‌ها و نظام‌های

[1] Taxes
[2] Tax Evasion
[3] Grounded Theory

مالیاتی از مهم‌ترین اولویت‌های اقتصادی و حسابداری به شمار می‌رود. در یک چنین شرایطی، ناتوانی، ناکارآمدی و یا وجود نقاط ضعف با اهمیت در نظام مالیاتی، نه تنها موجب تزلزل پایه‌های اعتماد دولت وجامعه می‌شود، بلکه به نابسامانی‌های مالی، ریسک مالیاتی و اقتصادی هم می‌افزاید.

اهمیت نقش درآمدهای مالیاتی به استناد ماده ۱۱۷ قانون توسعه پنجم در خصوص کاهش وابستگی به نفت و مواد ۱۱۹ تا ۱۲۱ اصلاح نظام مالیاتی و ماده ۶ و ۸ قانون توسعه ششم به منظور تحقق اهداف سیاست‌های اقتصاد مقاومتی، نظام مدیریت مالی و محاسباتی و همچنین فقدان پژوهش‌های کافی در این مورد، این انگیزه را بوجود آورد که موضوع عوامل موثر بر ریسک فرارمالیاتی به عنوان یک مطالعه پژوهشی برگزیده شود. از آنجائی‌که تا کنون در کشور ما پژوهشی مبتنی بر روش داده‌بنیاد در مورد فرار مالیاتی صورت نگرفته است، این اقدام با درنظر گرفتن ویژگی خاص از جمله «عدم اطمینان محیطی، گزارشگری مالی، راهبری شرکتی و مدیریت سود» یک ضرورت محسوب می‌گردد.

انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاوردها و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

- نتایج پژوهش بتواند مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با فرار مالیاتی را با کیفیت‌تر نماید.
- شواهدتجربی پژوهش نشان خواهد داد که تا چه اندازه کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند بر ریسک فرارمالیات تأثیرگذار باشد که این نیز می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار قانون‌گذاران حوزه بازار سرمایه، تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و سایر ذینفعان قرار دهد.
- نتایج می‌تواند ایده‌های تازه‌ای را برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه فرار مالیاتی فراهم نماید.

در بخش‌های بعدی مقاله به تشریح مبانی‌نظری، پیشینه پژوهش، روش‌شناسی، نتیجه‌گیری، پیشنهادها و درنهایت «طرح پیشنهادی تدوین الگوی فرار مالیاتی شرکت‌ها با استفاده از رویکرد داده‌بنیاد» می‌پردازد.

۲-مبانی نظری

بررسی‌ها نشان می‌دهد الگوهای تصمیم‌گیری، که فارغ از بنیان‌های روان‌شناسی و تنها بر اساس مولفه‌های اقتصادی طراحی شده‌اند، نمی‌توانند تحولات و نحوه دقیق عملکرد مالیاتی تصمیم‌گیرندگان را بیان کنند، بنابراین بهره‌گیری از اقتصاد رفتاری در مورد عوامل کاهش فرار مالیاتی اثرگذار است (امیری، ۲۰۱۷). پیچیدگی نظام مالیاتی، بروکراسی اداری، افزایش بار مالیاتی، معافیت‌های گسترده، فعالیت‌های پنهانی، فشارهای جهانی و کاهش فرهنگ مالیاتی موجب رشد درجه‌های گوناگونی از فساد می‌شود (بروکس[1]، ۲۰۰۱). چالشی که اقتصاد رفتاری مبتنی بر یافته‌های روانشناسی بر اقتصاد متعارف وارد می‌کند، ساختار نظری است که اهمیت احساس‌ها، ترجیح‌ها و گرایش‌ها را در جهت‌دهی به قضاوت‌ها، تصمیم‌های اقتصادی و مالیاتی در نظر نمی‌گیرد (کهنمان[2]، ۲۰۰۳). فرار مالیاتی منجر به افزایش مالیات تحریفی گردیده و از این رو با بزرگ‌تر

[1] Brooks
[2] Kahneman

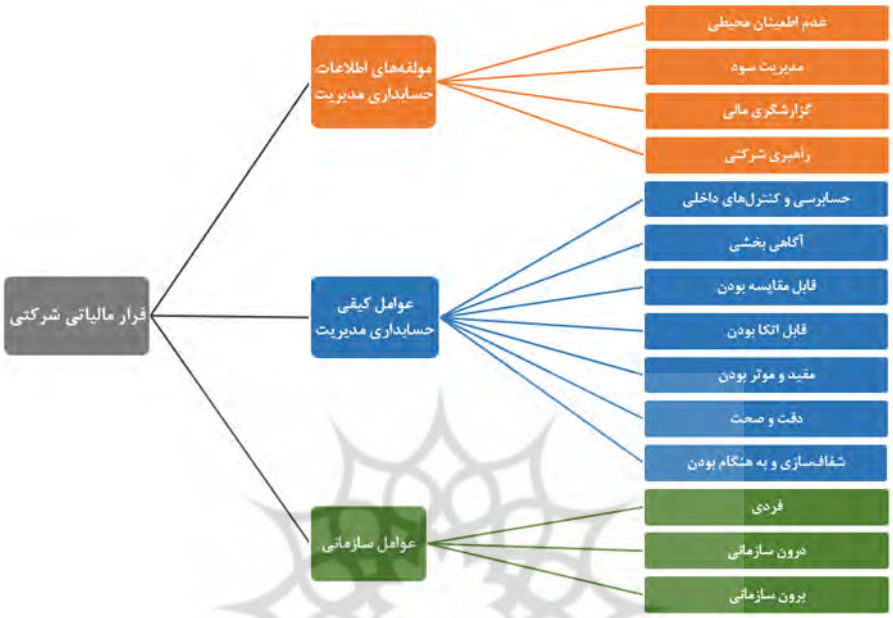
نمودن اقتصاد زیر زمینی، منابع را به سمت فعالیت‌های غیر تولیدی سوق داده و مانعی برای رشد اقتصادی به شمار آید (اسلمرود[1]، ۲۰۰۷). تضاد منافعی که میان دولت و سهامداران وجود دارد، می‌تواند به وسیله تئوری نمایندگی به عنوان یکی از تعارض‌های موجود بین فرار مالیاتی ذینفعان شرکت‌ها مطرح گردد (نمازی، ۲۰۰۵). انتظار می‌رود دولت به منظور تامین تقاضای روبه روشد رفاه عمومی و جلوگیری از فرار مالیاتی، بر مالیات دهندگان فشار آورند و سعی نمایند که میزان تمکین مالیاتی[2] مالیات دهندگان را افزایش دهند (ریستاتوس[3]، ۲۰۱۴). اجتناب مالیاتی[4] و فرار مالیاتی، توان رقابتی عوامل اقتصادی را به نفع آن‌هایی‌که مالیات نپرداخته‌اند، تغییر می‌دهد و از این بابت شکاف بین گروه‌های مختلف درآمدی را بیشتر خواهد کرد. چنانچه برای پیشگیری از فعالیت‌هایی که منجر به عدم پرداخت مالیات می‌شود چاره‌اندیشی نشود، ممکن است افراد دیگر نیز به منظور افزایش توان مالی خود به این کار ترغیب شوند و به دلیل تأثیر رفتار اجتماعی افراد بر یکدیگر، به تدریج مقبولیت آن گسترش یابد و به عنوان یک عمل و رفتار غیر قانونی، اما به دلیل تکرار زیاد رایج گردد (خواجوی و کیامهر، ۲۰۱۶). ما به دیگران نگاه می‌کنیم تا یادبگیریم که چگونه رفتار کنیم، به ویژه در موقعیت‌های مبهم و بحران‌ها و زمانی که دیگران را خبره‌تر می‌دانیم؛ در فرار مالیاتی به باورها، اندیشه‌ها، ارزش‌ها و انتظارات از آن‌ها کمتر توجه شده و همواره آن‌ها را مشخص و ثابت در نظرمی‌گیرند، که اشتباهی بسیار بزرگ است (امیری، ۲۰۱۷). طبق یک دیدگاه در دادگاه آمریکا[5]، (۲۰۰۴) فرار مالیاتی بر سه عنصر دلالت دارد:

- پرداخت مالیات کمتر از آنچه که باید یک مودی مالیاتی پرداخت نماید یا متعهد به پرداخت آن باشد؛
- حالت ذهنی‌ای که به صورت «شرورانه[6]»، «بدذاتانه[7]» یا «خودسرانه[8]» توصیف می‌شود؛
- مجموعه عملکردها یا اقدام‌های ناموفقی که غیرقانونی است.

۱-۲-عوامل تشکیل دهنده الگوی مفهومی پژوهش

شکل ۱ الگوی مفهومی این پژوهش را جهت استفاده از روش داده بنیاد، با توجه به هدف، مبانی نظری و پیشینه پژوهش نشان می‌دهد. عوامل و مولفه‌های این الگو با توجه به تحلیل محتوای منابع مربوط از مولفه‌های کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت، عوامل کیفی حسابداری مدیریت و عوامل سازمانی که در شکل تدوین شده به دست آمده است.

[1] Slemrod
[2] Tax Compliance
[3] Ritsatos
[4] Tax Avoidance
[5] U.S.A. Supreme Court Case
[6] Evil
[7] Bad Faith
[8] Willful



شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

مولفه‌های عوامل کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت اثرگذار بر فرار مالیاتی: این مقاله با توجه به ادبیات موجود ازچارچوب مفهومی و مولفه‌های زیر، به عنوان عوامل تأثیرگذار بر فرار مالیاتی، که می‌تواند در روش داده بنیاد مورد استفاده قرار گیرد، استفاده می‌کند (زارع، افشانی، اسلامی، توتونچی و روحانی، ۱۴۰۱).

عدم اطمینان محیطی: گوش واولسون (۲۰۰۹) عدم اطمینان محیطی را کمبود اطلاعات کافی مربوط به متغیرهای محیطی برای تصمیم‌گیری در باره موضوع‌های مشخص تعریف می‌کند و معتقد است عدم اطمینان محیطی طبیعتی تغییرپذیر و غیرقابل پیش‌بینی دارد. وی بیان می‌کند اگرچه محیط پیرامونی محدودیت‌های زیادی را برای شرکت ایجاد می‌کند، ولی مدیران همچنان فرصت دارند تا در شرایط عدم اطمینان از خود واکنش نشان دهند؛ به عبارت دیگر در شرایط روبرو شدن با عدم اطمینان محیطی مدیران می‌توانند با اتخاذ تصمیم‌های استراتژیک بیشترین و بهترین بهره‌وری و سودآوری را برای سهامداران خود داشته باشند.

مدیریت سود: سود ابزار مهم و اثرگذاری در تعیین عملکرد و ارزیابی بنگاه‌ها و شرکت‌ها در نظر گرفته می‌شود. بیشتر پژوهشگران و مدیران تصمیم‌های سرمایه‌گذاران را بر مبنای کیفیت اطلاعات داخلی حسابداری

مدیریت مربوط به سود را، ارزیابی و یا شروع می‌کنند (معتمدی و تاری وردی، ۱۴۰۱). گزارش‌های حسابداری مدیریت مربوط به مدیریت سود اطلاعات ارزشمند و با کیفیتی را برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان به ویژه محاسبه دقیق مالیات، ارایه می‌نماید.

راهبری شرکتی: حاکمیت شرکتی، شیوه‌های به کار گرفته شده توسط مدیران شرکت با هدف تعیین راهبردهایی است که موجب دستیابی شرکت به اهداف تعیین شده، کنترل ریسک و مصرف بهینه منابع می‌شود؛ استقلال هیات مدیره، دانش هیات مدیره ، درصد مالکیت سهامداران کنترلی، نمایندگی اعضای هیات‌مدیره از بُعد دولتی یا خصوصی بودن ، عملکرد هیات مدیره برخی از مولفه‌های حاکمیت شرکتی هستند و به گونه‌ی کلی، راهبری شرکتی بیان می‌کند که چگونه شرکت‌ها اداره، هدایت و کنترل شوند (یگانه و رضایی،۱۳۹۷).

کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی: آکسا و آرمن[1] (۲۰۰۶) شفافیت را به موقع بودن و کفایت افشای کارکردهای مالی و عملیاتی شرکت تعریف می‌کنند. گزارشگری مالی نیز به عنوان معیار شفافیت گزارشگری مالی درنظر گرفته شده‌است. کیفیت گزارشگری مالی و سیاست افشا بر میزان شفافیت شرکت تأثیر می‌گذارد. درنتیجه محدود کردن افشا، باعث افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و اشخاص بیرون شرکت می‌شود. سیستم گزارشگری حسابداری مدیریت، به عنوان مهم‌ترین زیرسیستم اطلاعاتی شرکت، نقش بی بدیلی را در کیفیت محیط اطلاعات داخلی شرکت ایفا می‌کند. کیفیت گزارشگری حسابداری مدیریت و سیاست‌های افشای اطلاعات یکی از جنبه‌های مهم محیط اطلاعاتی شرکت‌ها بوده که سرمایه‌گذاران و سایر استفاده کنندگان صورت‌های مالی را در نظارت بر عملکرد مالی و عملیاتی شرکت یاری رسانده و به تصمیم‌گیری‌های آگاهانه مبتنی بر صورت‌های مالی و سایر موارد افشا منجر می‌شود. آکسا و آرمن (۲۰۰۶) شفافیت را به موقع بودن و کفایت افشای کارکرده‌ای مالی و عملیاتی شرکت می‌داند. شفافیت اطلاعات، امکان تصمیم‌گیری آگاهانه و پاسخگویی در مورد چگونگی تحصیل و مصرف منابع رافراهم نموده و از این‌رو، موجب محاسبه دقیق و صحیح مالیات می‌شود.

ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت اثرگذار بر تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و فرار مالیاتی: بهرامفر و رسولی (۱۳۷۷) با توجه به اینکه اطلاعات حسابداری مدیریت به عنوان ابزار ارزشمند مدیران در تصمیم‌گیری‌ها تلقی می‌گردد، هدف از ایجاد و بکارگیری این ویژگی‌ها کمک به مدیران و سایر استفاده کنندگان در تصمیم‌گیری‌هاست. اگر دولت، سرمایه‌گذاران، مدیران و سایر استفاده‌کنندگان به دلایل گوناگون نتوانند از ویژگی‌های اطلاعات حسابداری مدیریت استفاده کنند، آن اطلاعات هیچ گونه ارزشی برای تصمیم‌گیری ندارند، زیرا ویژگی‌های اثرگذاری در این‌گونه اطلاعات وجود ندارد. مهم‌ترین دلایل و عوامل عدم بکارگیری استفاده‌کنندگان و مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت این است که این اطلاعات، بار علمی،

[1] Aksu & Arman

اثرگذاری و کیفیت لازم را ندارند. ولی اگر اطلاعات حسابداری مدیریت دارای اثرگذاری و از کیفیت لازم برخوردار باشند استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری‌های خود از آنها استفاده می‌کنند. ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت عبارت است از صفت و کیفیتی از اطلاعات حسابداری که مفید بودن و اثربخشی آن را افزایش می‌دهد (بهرامفر و رسولی، ۱۳۷۷). این ویژگی‌های اثرگذار در شکل ۱ به نمایش گذاشته شده اند.

عوامل سازمانی اثر گذار بر فرار مالیاتی شرکتی: به مجموعه عواملی گفته می‌شود که در جلوگیری از فرار مالیاتی و یا گسترش فرار مالیاتی نقش اساسی دارند. همانند عوامل فردی و یژگی‌های انسانی چون قانون‌مداری، حقوق شهروندی، توجه به محیط زیست، میهن‌پرستی، تقوا و دین‌داری،کمک وهمراهی دولت برای مردم و تفاوت‌های جنسیتی زنانه و مردانه می‌باشد، این ویژگی‌های افراد در مالیات پردازی و یا فرار مالیاتی اثرگذار است. موارد درون سازمانی به عواملی همچون قوانین، دستورالعمل‌های مالی و مالیاتی و حسابداری، سخت‌افزارها و نرم‌افزارها، ایجا انگیزه و رغبت در کار مرتبط است. عوامل برون سازمانی به عدالت مالیاتی، اعتماد دو سویه میان دولت و مردم، پاسخگویی دولت، رضایت مردم از نحوه مصرف مالیات‌ها و تعامل با مردم و سازمان‌ها کشورها مرتبط است.

۳-پیشینه پژوهش

۱-۳-پژوهش‌های خارجی

پژوهش‌های متعددی در زمینه فرار مالیاتی در سال‌های گذشته انجام شده است که شرح آن‌ها در حیطه این مقاله نمی‌گنجد. در سال‌های اخیر این پژوهش‌ها اغلب به بررسی تأثیر فرار مالیاتی در جامعه و کسب و کار پرداخته اند. به عنوان نمونه گامانوسی و رابلن[1] (۲۰۱۸) بر اساس روش تعادل نش در نظریه بازی‌ها به بررسی فرار مالیاتی در شبکه اجتماعی پرداختند. نتایج نشان داد که مودیان از فرار مالیاتی به عنوان ابزاری برای تقویت و افزایش مصرف مورد انتظار خود نسبت به سایرین در شبکه‌های اجتماعی، استفاده می‌کنند. یوسفی، وصال و پیلوار[2] (۲۰۲۰) به بررسی فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات بر واردات، شواهدی از ایران پرداختند. یافته‌ها از ۲۱ شریک تجاری و گمرک ایران از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۳، سه نتیجه را گزارش داد. ۱. افزایش یک درصدی در نرخ مالیات، همبستگی معنی‌دار با افزایش ۱.۸ درصدی در خلاء تجاری دارد. ۲. همبستگی منفی معنی‌دار بین شاخص اجتناب مالیاتی و خلا تجاری وجود داشت. ۳. نشان داده شد که افزایش یک درصدی در نرخ تعرفه با افزایش ۰.۶ درصدی در درآمد تعرفه با عوارض گمرکی همبستگی دارد.

آلم (۲۰۲۱) به بررسی فرار مالیاتی، فناوری و نابرابری‌های میان این دو پرداختند. نتایج نشان داد که روند کلی فناوری به سمت توانایی دولت‌ها برای دسترسی به اطلاعات بهتر، انجام تجزیه و تحلیل بهتر این اطلاعات،

[1] Gamannossi & Rablenb
[2] Yousefia, Vesal & Pilvar

و طراحی سیستم‌ها و سیاست‌های بهتر خواهد بود، تا دولت‌ها توانایی خود را در جمع آوری مالیات افزایش دهند. اثرگذاری فناوری بر الگوهای توزیعی فرار مالیاتی، تأثیرات مهمی بر نابرابری اقتصادی خواهد داشت. به طور خاص، فرار مالیاتی برای افرادی که درآمدشان عمدتاً از دستمزد، بهره، سود سهام، و سود سرمایه دریافت می‌شود، بسیار دشوارتر و تقریباً غیرممکن خواهد شد، زیرا این افراد در معاملاتی شرکت می‌کنند که یک ردپای الکترونیکی را به جا می‌گذارند و آنها مشمول کسر مالیات هستند و فرار مالیاتی برای این افراد عملا غیرممکن خواهند بود. در واقع، شواهد در حال ظهور نشان می‌دهد که فناوری‌های جدید فرار مالیاتی را برای افراد با درآمد بالا و بسیار بالا ساده‌تر می‌نماید زیرا قدرت سیاسی افراد با درآمد بالا نیز این احتمال را ایجاد می‌کند که به طور نامتناسبی از هرگونه تغییر تکنولوژیک سود ببرند. نتایج نشان می‌دهد که فناوری فرار را برای اکثر مالیات دهندگان به طور فزاینده‌ای دشوار می‌کند، اما این فناوری همچنین فرار مالیاتی را برای مالیات دهندگان با درآمد بالا به طور فزاینده‌ای ساده‌تر می‌کند.

برخی از پژوهش‌های اخیر خارجی به بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی پرداخته اند.به عنوان نمونه، کیما، پریخ و اشتاینز[1] (۲۰۲۰) به بررسی روحیه‌ی مالیاتی و فرار مالیاتی پرداختند. یافته‌ها نشان داد که روحیه‌ی مالیاتی پایین با فرار مالیاتی ارتباط و همبستگی نزدیکی دارد. در نمونه‌ای از ۲۱ کشور میزبان و ۱۳۸ کشور مبدأ، یافته‌ها نشان داد که کشورهایی که روحیه مالیاتی پایینی دارند، یعنی با افرادی که تقلب در پرداخت مالیات را توجیه پذیر می‌دانند، در مقایسه با کشورهایی که روحیه مالیاتی بالاتری دارند، فرار مالیاتی بیشتری دارند. خلیل و سیدانی[2] (۲۰۲۰) به بررسی نگرش‌های فرار مالیاتی و ارتباط آن‌ها با دینداری در یک زمینه کاملاً متفاوت از نظر مذهبی می‌پردازند. این پژوهش با مقایسه مسیحیان و مسلمانان و بررسی انگیزه‌های فرار از پرداخت مالیات، از زاویه جدیدی ارتباط بین نگرش‌های فرار از پرداخت مالیات و میزان دینداری را بررسی می‌کند. نتایج نشان داد که دینداری متغیر اصلی توضیحی موثر بر نگرش‌های فرار مالیاتی نیست. برخی از متغیرهای جمعیتی مانند درآمد و تحصیلات تأثیر بیشتری در فرار مالیاتی دارند. روابط مذهبی رابطه بین دینداری و فرار مالیاتی را تعدیل می‌کند، اما فرار مالیاتی را خنثی نمی‌کند و نقشی تعدیل کننده در سیاست فرار مالیاتی ندارد. الرحمنه و بی‌دین (۲۰۲۲) به بررسی تأثیر انصاف مالیاتی، نفوذ همکاران و تعهد اخلاقی در مورد فرار مالیاتی فروش محصولات در میان شرکت های کوچک و متوسط اردن پرداختند. نتایج نشان داد که انصاف مالیاتی و تعهد اخلاقی تأثیر منفی معناداری بر رفتار فرار مالیاتی فروش در بین مالکان و مدیران دارد. از سوی دیگر، تأثیر هم‌صنفان به طور مثبت و قابل توجهی بر رفتار فرار مالیاتی فروش محصولات تأثیر گذاشته است. یافته‌ها همچنین با بررسی اثرات انصاف مالیاتی، نفوذ همتایان و تعهد اخلاقی بر فرار مالیاتی فروش محصولات، در مورد اهمیت عوامل اجتماعی-روان‌شناختی در کاهش فرار مالیاتی کمک می‌کنند.

[1] Kemmea, Parikhb & Steign
[2] Khalil & Sidani

۲-۳-پژوهش‌های داخلی

در ایران نیز در سال‌های اخیر پژوهش‌های انجام شده ، در رابطه با تأثیر فرار مالیاتی بربازار سهام ورویکرد های اقتصادی بوده است. به عنوان نمونه، فروغی، میرزایی و رساییان (۱۳۹۱) به بررسی تاثیر فرار مالیاتی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام پرداختند. یافته‌ها نشان داد، فرار از پرداخت مالیات منجر به افزایش ریسک سقوط آتی قیمت سهام می‌شود ولی در شرکت‌های با نظام راهبری قوی‌تر، اثر فرار مالیاتی بر افزایش ریسک سقوط آتی قیمت سهام کمتر می‌شود. نمازی و صادق زاده مهارلویی (۱۳۹۶) به پیش‌بینی فرار مالیاتی با استفاده از الگوریتم‌های داده کاوی درخت تصمیم پرداختند. نتایج نشان داد، روش‌های جنگل تصادفی، کاهش خطای هرس، J۴۸، LMT، ریشه تصمیم و درخت تصادفی از دقت و کارایی بیشتری در پیش‌بینی فرار مالیاتی برخوردار هستند. همچنین با استفاده از اطلاعات حسابداری در سطح خرد می‌توان اقدام به پیش‌بینی فرار مالیاتی از سوی شرکت‌ها نمود؛ این در حالی است که رویکردهای اقتصادی نگاهی کلی به فرار مالیاتی داشته و در سطح خرد اقدام به بررسی فرار مالیاتی نمی‌کنند، اما با استفاده از اطلاعات حسابداری و فن‌های داده‌کاوی می‌توان به پیش‌بینی فرار مالیاتی در سطح خرد پرداخت. ایزدخواستی، دادگر، پوریابیگی (۱۴۰۰) به بررسی تاثیر همزمان کیفیت نهادی و فرار مالیاتی بر عملکرد نظام مالیاتی کشورهای منتخب MENA پرداختند. نتایج نشان داد که کارایی و پاسخگویی دولت نسبت به سهم واردات کالا و خدمات در تولید ناخالص داخلی اثر مثبت و سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی تاثیر منفی بر عملکرد نظام مالیاتی داشته است. همچنین افزایش کارایی و پاسخگویی دولت، زمینه مشارکت بیشتر مردم در تامین هزینه‌های دولت و کاهش فرار مالیاتی را فراهم می‌نماید.

اغلب پژوهش‌های انجام شده اخیر در جهت بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی گام برداشته‌اند .به عنوان نمونه، مجتهدزاده، ابوحمزه و میرزایی (۱۳۹۴) به بررسی تاثیر کیفیت افشای شرکتی بر کاهش گریز مالیاتی شرکت‌های بورسی تهران پرداختند. نتایج بیانگر تاثیر مثبت کیفیت افشای شرکتی بر کاهش گریز مالیاتی شرکت‌هاست؛ یعنی شرکت‌هایی که از امتیاز کیفیت افشای بالاتری برخوردارند، نسبت به سایر شرکت‌ها گریز مالیاتی کمتری دارند. اعتمادی و همکاران (۱۳۹۶) به ارزیابی ریسک سیاست‌های کمینه‌سازی مالیات شرکت‌ها پرداختند. یافته‌ها نشان داد، کاهش نرخ موثر مالیاتی، تاثیر منفی معناداری بر بی‌ثباتی وضعیت مالیاتی در طول زمان دارد؛ به این معنی که شرکت‌های با نرخ موثر مالیات کمتر، نمی‌توانند پرداخت مالیات کمتر در طول زمان را ثابت نگه دارند. خواجوی و کرمشاهی (۱۳۹۷) به بررسی پدیدارشناسی نقش نگرش فردی بر اخلاق مالیاتی و تمکین مالیاتی پرداختند. نتایج نشان داد، میزان اعتقادات دینی، میهن‌پرستی، شفافیت دولت‌ها و پاسخگویی آن‌ها به مردم تا حد زیادی مانع از فرار مالیاتی می‌شود. نمازی و اسماعیل‌پور (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر استاندارهای بین‌المللی گزارشگری مالی[1] بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی در کشور

[1] International Financial Reporting Standards

ایران پرداختند یافته‌ها نشان داد، IFRS تأثیر با اهمیت منفی در جلوگیری فرار مالیاتی و با اهمیت مثبت در جلوگیری از اجتناب مالیاتی دارد. پذیرشIFRS بر افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کاربردهای با اهمیتی در زمینه فرار و اجتناب مالیاتی دارد.

خوشبخت، تائبی و زینلی (۱۴۰۰۱) به بررسی دینداری، اخلاق حرفه‌ای حسابداران وتقلب‌های گزارشگری مالی پرداختند. یافته‌ها نشان داد که دینداری حسابداران بر تقلب‌های گزارشگری مالی تاثیر منفی و معناداری دارد و بر اخلاق حرفه‌ای حسابداران تاثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین دینداری موجب می‌گردد تا حسابداران از سطح اخلاقی بالاتری برخوردار باشند.

در این پژوهش ما به دنبال راهکاری متفاوت از پژوهشگران قبلی هستیم که دیگر پژوهشگران به آن ورود ننموده‌اند. این پژوهش کوشش می‌نماید عوامل موثر بر فرار مالیاتی را با توجه اهمیت مولفه‌های کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت (عدم اطمینان محیطی، مدیریت سود، گزارشگری مالی و راهبری شرکتی) و همچنین موارد کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت با رویکرد نظریه‌پردازی داده‌بنیاد مورد بررسی قرار دهد و بر اساس گام‌های سه‌گانه کدگذاری، الگوی مفهومی پژوهش را تدوین و ارائه نماید و اهمیت این الگو را در بکارگیری عملی آن نشان دهد.

۴-روش شناسی پژوهش

این پژوهش دارای ماهیت بنیادی،کاربردی و از منظر فرایند اجرا یا نوع داده‌ها، از نوع کیفی است؛ زیرا ازطریق مصاحبه با هدف کشف ماهیت پدیده‌ها و آزمون نظریه‌ها به جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات در مورد عوامل موثر بر فرار مالیاتی می‌پردازد. و یک چارچوب مفهومی ایجاد می‌کند تا از این طریق بتوان عوامل مؤثر بر فرارمالیاتی را با دید همه‌جانبه و به صورت گروه‌بندی‌شده شناخت؛ از لحاظ منطق اجرا یا نوع استدلال، استقرایی است یعنی روند شکل گیری تئوری حرکت از جز به کل است. در این پژوهش مصاحبه شوندگان با توجه به تجربه‌های خود در مورد نتایج پدیده‌ها، عوامل مؤثر بر فرارمالیاتی را مطرح می‌کنند و پژوهشگر از طریق بررسی روابط بین این عوامل، الگوی فرار مالیاتی را تدوین می‌کند. منظور از استقرایی بودن نظریه داده‌بنیاد این است که در این روش به آزمون فرضیه پرداخته نمی‌شود، بلکه نظریه تدوین شده در نتیجه گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها روییده و زاییده می‌شود (گولدینگ[1]، ۲۰۰۲). یکی از روش‌های مهم کیفی، نظریه پردازی داده‌بنیاد است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است (استراوس و کوربین[2]، ۱۹۹۸). گلیسر و استراوس[3] (۱۹۶۷) با بکارگیری این واژه به وضعیتی اشاره دارند که

[1] Golding
[2] Strauss & Corbin
[3] Glaser & Strauss

در آن هیچ داده بیشتری یافت نمی‌شود که پژوهشگر به وسیله آن ویژگی‌های مقوله را رشد دهد. در این مقاله به منظور بررسی اجزاء الگوی پژوهش و تحقق بخشیدن به اهداف مطالعه، از روش داده‌بنیاد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) استفاده شد. برای جمع‌آوری مبانی نظری و ادبیات موضوعی پژوهش، از منابع کتابخانه‌ای، مقاله‌ها، شبکه‌های اطلاع رسانی داخلی و خارجی (نشریات علمی‌پژوهشی، نورمگز[1]، پایگاه علمی جهاد دانشگاهی[2]، مگ‌ایران[3]، پورتال علوم انسانی[4]، گوگل‌اسکالر[5]، تیلورفرانسیس[6]، ساینس‌دایرکت[7]، اسکاپوس[8]، ساینس‌هاب[9] و اشپرینگر[10]) مرتبط با موضوع استفاده شده است. سایر داده‌ها و اطلاعات با استفاده از روش داده‌بنیاد و انجام مصاحبه‌های ساختارنیافته با رویکرد اکتشافی خبرگان مالیاتی دریافت گردید. گردآوری داده‌ها از طریق مصاحبه از بهترین راه‌حل‌ها در روش داده‌بنیاد است، زیرا مصاحبه شونده برای ارائه اندیشه‌ها و راه‌حل‌ها از آزادی بیشتر و محدودیت کمتری برخوردار است. تحلیل داده‌ها از طریق گام‌های کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام شده است. نتایج این گام‌ها بر عرضه پارادایم منطقی یا بر تصویر تجسمی از نظریه در حال تکوین تمرکز و تاکید دارد.

مهم‌ترین دلیل انتخاب این روش آن است که:

۱) در حوزه مورد پژوهش مطالعات اندکی وجود داشته‌باشد.

۲) زمانی‌که پژوهشگر به فهم ادراکات و تجارب مشارکت‌کنندگان مورد خاصی را مدنظر داشته باشد.

۳) زمانی که هدف پژوهشگر گسترش یک نظریه جدید باشد (ابوالمعالی[11]، ۲۰۱۲).

با توجه به پرسش‌های از قبل تدوین شده تصمیم گرفته شد برای پاسخ این پرسش‌ها افرادی انتخاب شوند که اشراف کاملی نسبت به مالیات داشته و از توانایی علمی و تجربه کافی در زمینه مالیات به صورت قابل قبول برخوردار باشند. تعداد افراد مصاحبه شونده تا آنجا ادامه پیدا کند که در مورد پاسخ پرسش‌ها به اشباع نظری برسیم. در این پژوهش بعد از انجام مصاحبه با پانزده نفر خبره اشباع نظری حاصل شد و نیاز به تعداد بیشتری احساس نگردید. جامعه آماری این پژوهش خبرگان علمی و تجربی از میان معاونان سازمان امور مالیاتی، مدیران‌کل و معاونین مدیران کل وزارت امور اقتصادی و دارایی با سابقه حرفه‌ای بیش از ده سال در زمینه مالیاتی و استادان دانشگاه‌های دولتی با درجه علمی دکترای رشته حسابداری که در زمینه مالیات خبره و صاحب نظر هستند و سابقه انتشار چندین مقاله علمی پژوهشی در زمینه مالیاتی می‌باشند تشکیل شده‌است.

[1] https://www.noormags.ir
[2] https://www.sid.ir
[3] http://www.magiran.com
[4] http://ensani.ir/fa
[5] https://scholar.google.com
[6] https://taylorandfrancis.com/journals
[7] https://www.sciencedirect.com
[8] https://www.Scopus.com
[9] https://Sci-hub.se
[10] https://sc98.ir
[11] Abu al-Ma'ali

دراین مطالعه از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته ۱۵ نفر استفاده شده‌است. مصاحبه نیمه‌ساختاریافته مصاحبه‌ای است که درآن سوالات از قبل مشخص می‌شود و از تمام مصاحبه شوندگان، پرسش‌های مشابه پرسیده می‌شود، اما آن‌ها آزادند که پاسخ خود را به هر طریقی که می‌خواهند ارائه دهند. نوع نمونه‌گیری در این پژوهش، نمونه‌گیری نظری است که درآن، نمونه با هدف دستیابی به مجموعه اطلاعات جامع و غنی انتخاب می‌شود. در این نمونه‌گیری، افراد، اطلاعات و یا رخدادهایی انتخاب می‌شوند که در روشن ساختن و تعریف حدود تناسب مقوله‌ها به پژوهشگر کمک کنند (گولدینگ[1]، ۲۰۰۲). نمونه‌گیری نظری تا زمانی ادامه می‌یابد که مقوله‌ها به اشباع نظری برسد؛ منظور از اشباع نظری این است که نظرهای خبرگان پیرامون یک مفهوم و یا موضوع به حدی می‌رسد که آن موضوع به روشنی قابل فهم و درک است و دیگر نیازی به توضیح، تشریح و پاسخ‌گویی از جانب دیگرخبرگان نیست. همچنین اشباع بدین معنی است که هیچ داده‌ی تازه و مهمی به دست نیاید و مقوله‌ها به خوبی پرورده شده باشند؛ اشباع نظری نقطه‌ای در جریان شکل‌گیری مقوله‌ها است که تحلیل بیشتر منجر به یافتن ویژگی تازه، ابعاد ویا یا روابط جدید نمی‌شود (ابوالمعالی، ۲۰۱۲).

ما در این مقاله پس از انجام ۱۵ مصاحبه با خبرگان (که دارای سابقه حرفه‌ای با بیش از ده سال در زمینه مالیاتی و یا دکترای حسابداری با سابقه انتشار چند مقاله علمی پژوهشی در زمینه مالیاتی باشند) و دریافت داده‌های گردآوری شده به اشباع نظری رسیده‌ایم و به صورت منطقی قانع شدیم که دیگر نیازی به توضیح، تشریح و پاسخگویی به سوالات مصاحبه از جانب خبرگان وانجام مصاحبه جدید وجود ندارد و به همین استدلال به ۱۵ نفر بسنده نمودیم جدول ۱ اطلاعات مربوط را نشان می‌دهد.

جدول ۱. اطلاعات مربوط به خبرگان

ردیف	جنسیت	سن	سابقه	مدرک	محل کار	سمت
۱	مرد	۳۴	۱۶	دکترای حسابداری	دانشگاه شیراز	عضو هیات علمی
۲	زن	۳۶	۱۵	دکترای حسابداری	دانشگاه شیراز	عضو هیات علمی
۳	مرد	۵۶	۳۲	دکترای حسابداری	دانشگاه تهران	عضو هیات علمی
۴	مرد	۵۳	۳۴	ارشد مدیریت	وزارت امور اقتصادی و دارایی	ذیحساب و مدیرکل
۵	زن	۳۶	۱۵	دکترای حسابداری	وزارت امور اقتصادی و دارایی	مدیرکل امور مالیاتی
۶	مرد	۳۹	۱۵	دکترای حسابداری	وزارت امور اقتصادی و دارایی	مدیرکل امور مالیاتی
۷	زن	۴۱	۲۱	دکترای حسابداری	وزارت امور اقتصادی و دارایی	مدیرکل امورمالیاتی
۸	زن	۳۸	۱۸	دکترای حسابداری	وزارت امور اقتصادی و دارایی	مدیرکل امور مالیاتی
۹	زن	۴۳	۲۱	دکترای حسابداری	وزارت امور اقتصادی و دارایی	مدیرکل امورمالیاتی
۱۰	مرد	۴۶	۲۲	ارشد حسابداری	وزارت امور اقتصادی و دارایی	معاون مدیرکل
۱۱	مرد	۵۶	۳۳	دکترای اقتصاد	وزارت امور اقتصادی و دارایی	معاون‌سازمان‌امورمالیاتی
۱۲	مرد	۵۴	۳۰	ارشد مدیریت	وزارت امور اقتصادی و دارایی	مدیر کل امور مالیاتی
۱۳	مرد	۵۵	۲۲	ارشد مدیریت	وزارت امور اقتصادی و دارایی	مدیرکل امور مالیاتی
۱۴	مرد	۴۳	۲۲	ارشد حسابداری	وزارت امور اقتصادی و دارایی	معاون مدیرکل‌امور
۱۵	زن	۴۵	۲۲	دکترای حسابداری	دانشگاه تهران	عضو هیات علمی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

[1] Goulding

۴-۱-مراحل انجام پژوهش کیفی

در این پژوهش از رویکرد کلی روش داده‌بنیاد طبق مطالعه استراوس و کوربین (۱۹۹۸) استفاده شده است. به این معنا که تجزیه و تحلیل، از کدگذاری باز که کوچکترین و جزئی ترین مفاهیم در داده‌های پژوهش است، آغاز شده و با گردهم آوردن مفاهیم مرتبط و اتصال منطقی آن‌ها در کدگذاری محوری، که حاوی گزاره‌ها و مفاهیم جدید کمتری است، شکل می‌گیرد. با تکرار عمل ادغام گزاره‌ها طی مرحله کدگذاری گزینشی، افزون بر اینکه به مفاهیمی بدیعی دست می‌یابیم، تعداد آن‌ها باز هم کاهش یافته و نتیجه کار به سمت گزاره‌هایی سوق می‌یابد که به لحاظ تعداد محدود، ولی از نظر معنا و مفهوم گسترده و غنی‌ترهستند. برای پیاده سازی این منطق در پژوهش، ابتدا مستندات ورودی تحقیق براساس مولفه‌ها و عوامل کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت که در شکل ۱ نشان داده شده و همچنین محتوایی که در پرسش‌های ۱۵ فایل مصاحبه راجع به فرار مالیاتی تعریف شده، مورد بررسی دقیق قرار گرفت و به نرم افزار منتقل شدند (میانگین هر مصاحبه دو ساعت طول کشید). مرحله بعدی، که حساس‌ترین و پیچیده‌ترین بخش پژوهش است، بر اساس خروجی نرم‌افزار مفاهیم پایه تعیین و عمل کدگذاری باز انجام گردید. سپس به منظور تدوین الگوهای ارتباطی، مؤلفه‌ها، مفاهیم و مضمون‌های راهبردی نرم افزار مکس‌کیودا[1] در قال الگوی نمودار درختی استخراج و تدوین گردید. در نرم‌افزار مکس‌کیودا چهار پنجره اصلی وجود دارد:

- سیستم سند[2] که محلی برای فراخوانی فایل‌های مصاحبه بوده و معروف به کدگذاری باز است.
- پنجره مرورگر سیستم[3] محلی برای مشاهده محتوا و کدهای محوری است.
- کدگذاری[4] محلی برای سازماندهی و مدیریت کدهای استخراج‌شده و معروف به کدگذاری انتخابی است.
- بازیابی بخش‌ها[5] کارایی چندانی ندارد و معروف به مقوله و پنجره بازیابی است (خاکی، ۲۰۱۷).

۴-۲-گام‌های کدگذاری‌ها

۴-۲-۱-کدگذاری باز

در این مرحله ابتدا فایل‌های مصاحبه، که از قبل توسط پژوهشگر گردآوری و طبقه‌بندی شده است آماده کدگذاری می‌شوند. در پژوهش حاضر ۱۵ فایل مصاحبه گردآوری‌شده که هر کدام حاوی ۱۲ پرسش است (ضمیمه ۱ پرسش‌ها را نشان می‌دهد). در کدگذاری باز، تعداد زیادی مقوله با مفهوم‌های گوناگون از متن‌های مصاحبه‌ها کشف می‌شود. در واقع عمل کدگذاری باز بخشی از زنجیره تجزیه و تحلیل داده‌هاست که به

[1] MAXQDA
[2] Document System
[3] Document Browser
[4] Code System
[5] Retrieved Segments

مفهوم‌پردازی و مقایسه‌سازی داده‌ها می‌پردازد و بهتر است بگوییم نخست کلمه‌ها، عبارت‌ها و جمله‌های معنادار مصاحبه‌شونده‌ها با استفاده از یک نام مفهومی مشخص و سپس با استفاده از نام‌های انتزاعی‌تر، مفهوم‌های به دست آمده دسته‌بندی می‌شوند که «مقوله یا مفهوم[1]» نامیده می‌شوند. در گام بعدی، با واکاوی داده‌ها، ویژگی‌ها و ابعاد مقوله‌های به دست آمده گروه‌بندی می‌شوند. در این قسمت، با مرور مجموعه داده‌های گرداوری شده، تلاش شد که مفاهیم نهفته در مصاحبه‌ها باز شناسایی شود که «کدگذاری باز» نامیده می‌شود، چون با ذهنی باز به نام‌گذاری مفاهیم پرداخته شده‌است و محدودیتی برای تعیین کدها قایل نشده‌ایم. درکدگذاری باز، کوچکترین واحدهای مفهومی که در داده‌های کیفی از طریق مصاحبه‌ها گردآوری شده بر اساس سطوح عوامل علی[2]، شرایط زمینه‌ای[3]، مداخله‌گر[4]، راهبردها[5] و پیامدها[6] با رویکرد اکتشافی استخراج شدند. به این ترتیب، فایل‌های مصاحبه وارد نرم افزار شده و گزارش کدگذاری باز دریافت گردید.

۲-۲-۴-کدگذاری محوری

گام دوم براساس نتایج کدگذاری باز است. در این‌گام داده‌ها نسبت به‌گام اول کمتر است چون در گام اول ۱۵ فایل مصاحبه و چیزی حدود ۶۰ صحفه ولی در گام دوم ۱۴۴۵ کلمه، عبارت و یا جمله وجود داشت که خیلی از اینها یک مفهوم را چند بار تکرار نمودند، یعنی نظرهای مشابه مصاحبه شونده‌ها است. در این گام به کمک نرم افزار عبارت‌ها و یا کلمه‌هایی را انتخاب کردیم که هر کدام تعدادی زیر مجموعه دارند. به عنوان مثال «تقوا، استقلال، دانش، مهارت، جنسیت، شخصیت، تحصیلات» عواملی هستند که زیر مجموعه‌های آن‌ها درکدگذاری باز وجود دارند. بقیه موارد هم به‌همین ترتیب است. در کدگذاری محوری، مقوله‌های جدا از هم در چهارچوبی معنادار در کنار یکدیگر قرار می‌گیرند و روابط میان آن‌ها، به ویژه رابطه مقوله محوری با سایر مقوله‌ها، مشخص می‌شود.

۳-۲-۴-کدگذاری انتخابی

در گام سوم روی نتایج گام دوم کار می‌شودکه باز تعداد داده‌ها کمتر می‌شود ولی دقت بیشتری نیاز دارد. به عنوان مثال ویژگی‌های فردی را انتخاب می‌کنیم که زیر مجموعه‌های آن مواردی است که در گام دوم انتخاب شده‌اند (تقوا، استقلال، دانش، مهارت). نتایج گام سوم در کدگذاری انتخابی، فرایند یکپارچه‌سازی و تصفیه‌ی نظریه اسـت (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این مرحله کدهای استخراج شده در قسمت سیستم کدگذاری

[1] Category or Concept
[2] Cause Factors
[3] Background Condition
[4] Interferer
[5] Strategies
[6] Consequences

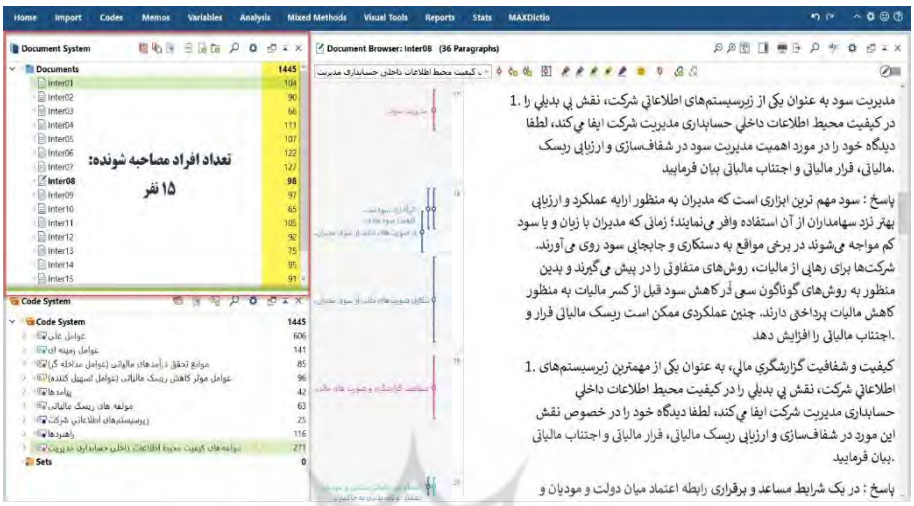
نمایش داده می‌شود و می‌توان کدها را دسته‌بندی و ادغام نمود. این پنجره همان کدگذاری انتخابی است که با استفاده از کدها می‌توان مقوله‌بندی، دسته‌بندی و کدها را برای ترسیم شکل طبقه‌بندی و مرتب کرد. در این مرحله پژوهشگر مجموعه‌ای از مضمون‌ها را ایجاد کرده و آن‌ها را مورد بازبینی قرار می‌دهد. این قسمت شامل دو مرحله بازبینی و تصفیه مضمون‌ها است. مرحله اول شامل بازبینی در سطح خلاصه‌های کدگذاری شده است و در مرحله دوم اعتبار مضمون‌ها در رابطه با مجموعه داده‌ها در نظر گرفته می‌شود. طی این گام، مشخص خواهد شد که برخی مضمون‌های پیشنهادشده، واقعا مضمون نیستند. مثلا اگر داده‌های کافی وجود نداشته باشد و یا داده‌ها خیلی متنوع باشند. یا اینکه برخی مضمون‌ها با همدیگر همپوشانی داشته باشند؛ ویا دو مضمون جداگانه یک معنی و مفهوم داشته باشند و با هم مضمون واحدی تشکیل دهند و یا اینکه اگر لازم باشد سایر مضمون‌ها به صورت جداگانه‌ای از همدیگر تفکیک شوند. همگونی درونی و فقدان همگونی بیرونی را که پتون[1] (۱۹۹۰) به عنوان عوامل دوگانه قضاوت درباره مضمون‌ها، پیشنهاد کرده است می‌توان در اینجا به کار برد. داده‌های درون هر مضمون باید به لحاظ معنی و مفهوم، با هم انسجام و همخوانی داشته باشند و در عین حال باید تمایزهای واضح و مشخصی میان مضمون‌های مختلف وجود داشته باشد. در نهایت در گام سوم تجزیه و تحلیل داده‌ها به منظور استخراج و خلق نظریه‌پردازی خبرگان انجام می‌گیرد و در این گام چارچوب نظریه‌های خبرگان شکل می‌گیرد.

۴-۲-۴-خروجی‌های کدگذاری‌ها

شکل ۲ کدگذاری باز را نشان می‌دهد که بر مبنای ۱۵ فایل مصاحبه گردآوری‌شده، تجزیه و تحلیل شده است. از میان این فایل‌ها ۱۴۴۵ بخش کدگذاری شده که در شکل ۲ با انجام عمل زوم کردن قابل‌مشاهده است. بخش‌های کدگذاری شده همان بخش‌هایی از متون است که بارها ممکن است به بخشی از محتوا تخصیص داده شود. این تعداد همان بخش‌های کدگذاری شده در پنجره بازیابی بخش‌ها است. همچنین در پنجره ذکرشده، مقابل هر فایل مصاحبه یک عددی است که بیانگر تعداد کدهای استخراج شده از همان سند می‌باشد.

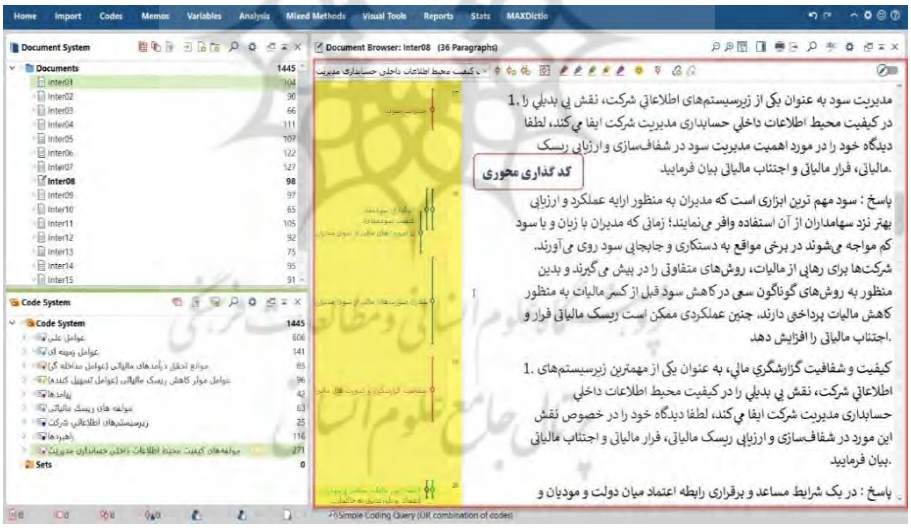
در شکل ۳ کدگذاری محوری در پنجره داکیومنت بروزر[2] نمایش داده‌شده است. هنگامی‌که روی یک سند در نرم‌افزار مکس‌کیودا کلیک می‌کنیم، محتوای آن در سمت راست نمایش داده و در ادامه پس از خواندن هر خط، کد منحصربه‌فردی اختصاص داده می‌شود. مرحله بعدی در کدگذاری با نرم‌افزار مکس‌کیودا روش تحلیل محتوای کدگذاری انتخابی است.

[1] Patton
[2] Browser Document



شکل۲. کدگذاری باز در نرم‌افزار مکس‌کیودا

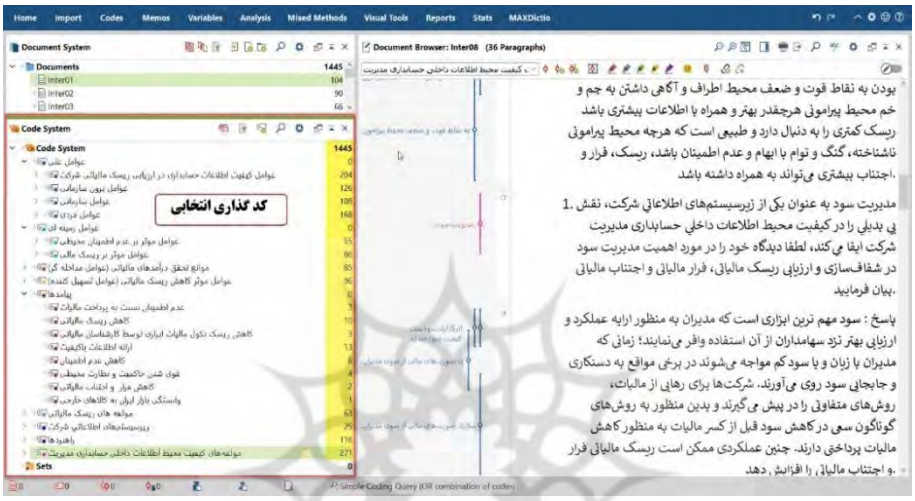
(منبع: یافته‌های پژوهشگر)



شکل ۳. کدگذاری محوری در نرم افزار مکس‌کیودا

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

شکل۴ کدگذاری انتخابی پژوهش را در فضای نرم‌افزار مکس‌کیودا نشان می‌دهد. مطابق با این شکل ۱۴۴۵ بخش با این کدهای کدگذاری شده در قالب ۹ مقوله یا عوامل اصلی با کمک نرم‌افزار مکس‌کیودا استخراج شده است.



شکل ۴. کدگذاری انتخابی در نرم‌افزار مکس‌کیودا

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

جدول ۲. فراوانی‌های کدهای استخراج شده به ترتیب فایل‌های مصاحبه‌ها

مصاحبه	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	جمع
فراوانی	۱۰۴	۹۰	۶۶	۱۱۱	۱۰۷	۱۲۲	۱۲۷	۹۸	۹۷	۶۵	۱۰۵	۹۲	۷۵	۹۵	۹۱	**۱۴۴۵**

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲ فراوانی تعداد کدهای استخراج شده از هر فایل مصاحبه را به ترتیب نشان می‌دهد. بر اساس یافته‌های جدول ۲ بیشترین بخش‌های کدگذاری مربوط به مصاحبه شونده شماره ۷ با ۱۲۷ کدگذاری و کمترین آن مربوط به مصاحبه‌شونده شماره ۱۰ با ۶۵ کدگذاری است.

۵-پایایی، اعتبار الگو و اشباع نظری نتایج

رسیدن به کفایت و اشباع نظری، به گونه رایج پس از اجرای سه رویه کدگذاری باز، محوری و انتخابی حاصل نمی‌شود؛ بلکه پژوهشگر در حین گردآوری و تحلیل داده‌ها متوجه می‌شود که دیگر با داده‌های جدیدی که متفاوت با داده‌های قبل باشد روبرو نیست و داده‌های جدید تکرار یافته‌های قبلی هستند و نکته مبهمی هم در خصوص مقوله‌ها و ارتباط آن‌ها با هم، برایش مطرح نیست، این همان مرحله‌ای است که پژوهشگر به اشباع نظری رسیده است (ازکیا و جاجرمی، ۲۰۰۶). در پژوهش کیفی منظور از اعتبار، مفاهیمی همچون دفاع‌پذیری، باورپذیری، تصدیق‌پذیری و بازتاب‌پذیری نتایج پژوهشِ صورت‌گرفته است، بدین معنی که اگر فرد دیگری این پژوهش را انجام می‌داد به نتایجی می‌رسید که در پژوهش حاضر استخراج شده است (خاکی، ۲۰۱۷). یکی از شاخص‌های پایایی پژوهش کیفی، ارزیابی دو یا چند سند از حیث ارجاع به شاخصی خاص است. مکس‌کیودا برای انجام این‌کار از چنین قابلیتی برخوردار است. شکل ۵ رابطه اسناد و ماهیت صفر و یکی کدها را مشخص می‌کند که از این حیث امکان استفاده از شاخص کاپا[1] وجود دارد.

شکل۵. توافق و یا اشباع نظری شاخص‌های مختلف اسناد در نرم‌افزار مکس کیودا

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

[1] KAPA

شکل ۵ به گونه گرافیکی مقدار کدهای استخراج شده از هر فایل مصاحبه را به تفکیک ارائه می‌کند. هر ستون که با یک عدد نمایش داده شده معرف یک فرد مصاحبه شونده است. مطابق با یافته‌های شکل، توزیع کدهای استخراج‌شده از میان ۱۵ فایل مصاحبه نمایش داده شده است. هر فراوانی در قالب یک مربع آبی نمایش داده شده است. ازآنجایی‌که میزان پراکندگی کدها از میان ۱۵ فایل برای کدهای استخراج‌شده متناظر با آن، دارای یکنواختی مطلوبی است لذا می‌توان نتیجه گرفت که توافق افراد مصاحبه‌شونده روی موضوع تحلیل بسیار مطلوب و بالاست و بدین‌طریق می‌توان به اشباع‌نظری رسید.

۱-۵- ارزیابی شاخص کاپا

برای ارزیابی پایایی روش داده‌بنیاد، دو فایل مصاحبه ۶ و ۷ بر اساس گزینه Inter-Code Agreement نرم‌افزار مکس‌کیودا از نظر کدهای استخراج شده با یکدیگر مقایسه گردید. دلیل انتخاب این دو فایل مصاحبه، مقدار فراوانی بالایی بوده که نسبت به دیگر فایل‌های بررسی شده به خود تخصیص داده‌اند. خروجی آن ضریب کاپا (۰.۷۲۳) بوده که بیش از مقدار قابل قبول به دست آمد. این مقدار به معنای پایایی پژوهش است. در جدول ۳ به ارزیابی ضریب کاپا حاصل از نرم افزار SPSS پرداخته شده است. همچنین ضریب معناداری کمتر از ۰.۰۵، گویای وجود رابطه اهمیت میان دو فایل مصاحبه ۶ و ۷ است.

جدول ۳. ارزیابی ضریب کاپا

شرح	مقدار	انحراف‌معیار	برآوردT	معناداری
درجه کاپا	۰.۷۲۳	۰.۴۶۶	۴.۶۶۹	۰.۰۰۱
مصاحبه	۲	۲	۲	۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۳ میزان توافق افراد مصاحبه‌شونده بر اساس مصاحبه شونده‌های شش و هفت با استفاده از ضریب کاپا را نشان می‌دهد؛ یادآوری می‌گردد که مصاحبه‌های شش و هفت دارای بیشترین مقدار کدهای استخراج شده بودند که در قسمت های قبلی بسیار تکرار شدند. مقدار به‌دست‌آمده برای شاخص کاپا برابر است با مقدار ۰.۷۲۳ که مقدار انحراف معیار بالای ۰.۴۴۶ را به خود تخصیص داده است. برای معنی‌داری این ضریب می‌توان بر اساس دو معیار ارزش تی[1] و آماره ارزش پی[2] نتیجه‌گیری کرد که باید برای شاخص اول عدد بالای ۱.۹۶ و برای شاخص دوم باید کمتر از ۰.۰۵ باشد. از آنجایی‌که دو مقدار ۴.۶۶۹ بالاتر از ۱.۹۶ بوده و مقدار ارزش پی

[1] T-VALUE
[2] P-VALUE

حاصل‌شده برابر با ۰.۰۰۱ بوده و بسیار کوچک‌تر از سطح خطای ۵ درصد است می‌توان ادعا کرد که آزمون توافق بر اساس ضریب کاپا معنادار بوده و در سطح بسیار قابل قبولی قرار دارد.

۲-۵-الگوی کلید واژه‌های پرتکرار یا ورد کلود[1]

شکل۶ فراوانی کلیدواژه‌های پرتکرار کدگذاری شده از میان ۱۵ فایل مصاحبه در نمودار ابر کلیدواژه‌ها[2] را نشان می‌دهد. برای ترسیم نمودار ابر کلید واژه ها از ابزار ورد کلود که در زبانه ابزارهای بصری نرم افزار مکس‌کیودا است بهره گرفته شد.

شکل ۶. کلید واژه‌های پر تکرار یا ورد کلود

منبع: یافته‌های پژوهشگر

[1] Word Cloud
[2] Keyword Cloud

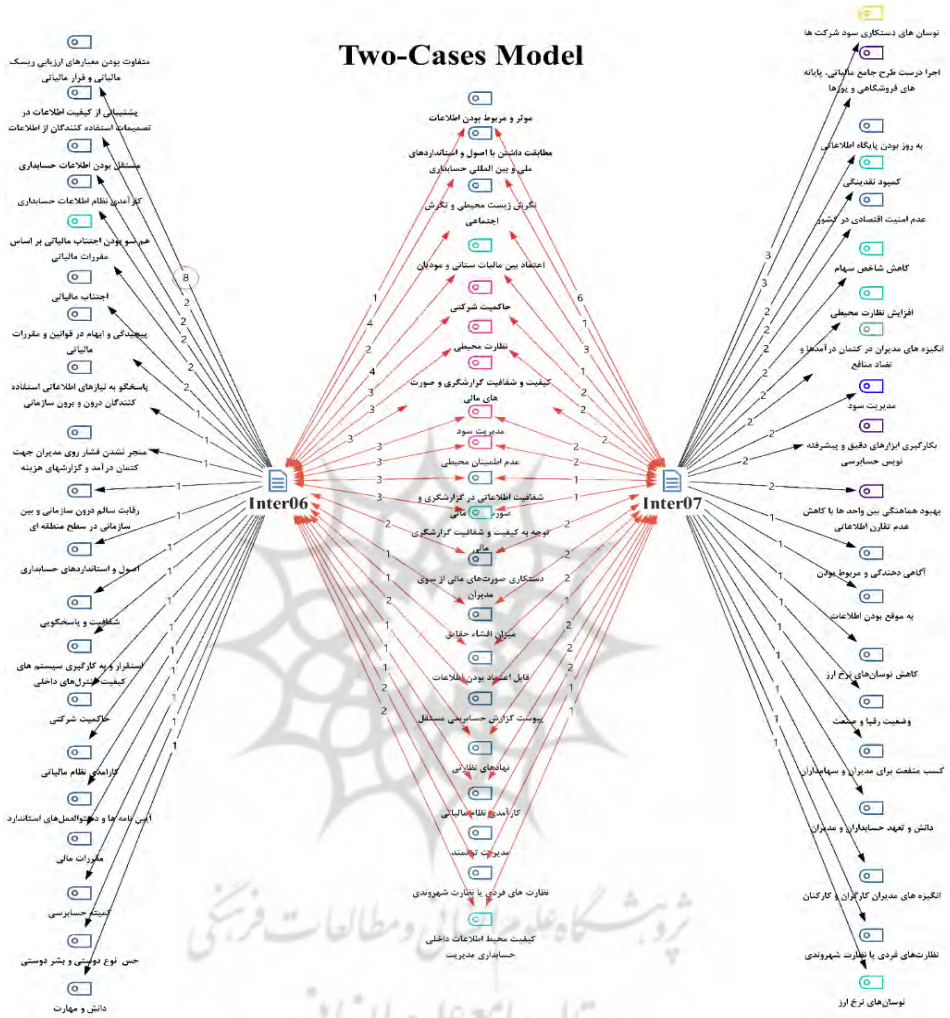
هر کلید واژه‌ای که بیشتر از سوی مصاحبه شوندگان به آن اشاره شده باشد و یا اینکه دارای فراوانی بالاتری باشد، در شکل ابر کلید واژه‌ها در اندازه بزرگتر نمایش داده می‌شود. مطابق با یافته‌های شکل۶ کلید واژه‌هایی که دارای اندازه بزرگتری هستند و بیشتر به چشم می‌آیند، همان مقوله‌ها و کدهایی هستند که مرکز ثقل پژوهش کیفی را شکل داده‌اند.

۳-۵-الگوی دوطرفه مکس مپ

در شکل ۷ الگوی دوگانه نرم‌افزار مکس‌کیودا، دو مصاحبه ۶ و ۷ با یکدیگر مشاهده شدند که نتایج به‌صورت نمودار در ادامه ارائه‌شده است. آن دسته از کدهایی که در وسط قرار دارند و با پیکان دوسویه قرمز نمایش داده‌شده‌اند، مربوط به کدهایی هستند که بین دو مصاحبه‌شونده ۶ و ۷ مشترک بوده و هریک از آن‌ها به این کدها اشاره کردند.

کدهایی که در سمت راست مصاحبه‌شونده ۷ قرار دارند، کدهایی هستند که تنها فرد مصاحبه‌شونده شماره ۷ به آن‌ها اشاره‌کرده و از سوی مصاحبه‌شونده ۶ اشاره نشده است. این امر برای مصاحبه‌شونده ۶ نیز صدق می‌کند و برعکس. همچنین روی هریک از پیکان‌ها، مقداری از سوی نرم افزار گزارش شده که بیانگر تعداد تکرار آن کد از میان بخش‌های کدگذاری شده می‌باشد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی



شکل ۷. الگوی دو طرفه از خروجی‌های مکس مپ[1] در روش کیفی

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

[1] Maxmap

۶-ارائه نتیجه‌ها

۶-۱-تحلیل محتوا

دراین مرحله از پژوهش، یافته‌های حاصل از مراحل قبل ارائه می‌شوند، با استفاده از روش آنتروپی شانون[1] (خاکی، ۲۰۱۷) یافته‌های این پژوهش به صورت آماری در شکل ۸ نشان داده می‌شود

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	Total
عوامل علی																
مهیا بودن شرایط اقتصادی مناسب					11		5	5	6		6				6	39
کیفیت اطلاعات حسابداری در ارزیابی ریسک مالیاتی شرکت	8	13	9	16	19	20	19	15	3	16	15	23	6	19	3	204
عوامل برون سازمانی	7	9	9	7	6	8	10		9	7	14	6	8	10	16	126
عوامل درون سازمانی	10	6	6	6	8	11	4	2	4	7	13	8	8	6	9	109
عوامل فردی	4	11	10	10	9	15	13	13	15	5	9	12	10	17	15	168
عوامل موثر بر ریسک (عوامل زمینه ای)		7	4	7	7	12	7	4	10	3	7		5	1	9	83
موانع تحقق درآمدهای مالیاتی (عوامل مداخله گر)																
اطلاعاتی					2				3	1						6
اضباطی و ضابطه ای		1	1		3	10	2	2	2		2		3	3	3	32
اجرایی		2			7	7	2	1	3	1	2	5	3	4	7	44
عوامل موثر کاهش ریسک مالیاتی (عوامل تسهیل کننده)	1															1
اقدامات کنترلی و بازدارنده	8	8		10	2	4	12	7	8		1		4	14		78
عوامل زیست محیطی	2	2		3	2	1	2	2			1			2		17
مجازات																
قانونی		1		3						2						6
ساختاری		1	1	5	1	1						1				10
مؤلفه های ریسک مالیاتی																
زیرسیستم‌های اطلاعاتی شرکت	15	2	2		2		2		2							25
شاخص های شرکتی						5	4	3								12
اطلاعاتی	6	5	3	3		6	12	1	2		2	3	3	4	1	51
راهبردها																
مدیریتی	12			2	9	1	5	6	6	1	3	2	1	1		40
بهبود هماهنگی				3	4	2	7	7	6		2					31
اقدامات مالی					1		2	6	2	1	5	3				20
مدیریت منابع انسانی								3			2	1				6
حق کیفیت اطلاعات با نرم افزارهای مالی و بانیه فروشگاهی								5		2		1	1			9
Σ SUM	73	68	45	75	93	103	108	82	81	46	84	65	52	81	69	1125
# N = Documents	1 (6.7%)	1 (6.7%)	1 (6.7%)	1 (6.7%)	1 (6.7%)	1 (6.7%)	1 (6.7%)	1 (6.7%)	1 (6.7%)	1 (6.7%)	1 (6.7%)	1 (6.7%)	1 (6.7%)	1 (6.7%)	1 (6.7%)	1 (100.0%)

شکل ۸. توزیع فراوانی کدها

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

شکل ۸ میزان توزیع کدهای استخراج‌شده را نشان می‌دهد. کدها همان عبارات معنی‌داری است که مقوله‌ها یا کدهای اصلی‌مان را در یک پژوهش کیفی نشان می‌دهند. منظور از بخش‌های کدگذاری شده، همان پاراگراف‌ها، خطوط و قطعاتی از محتوای فایل‌های مصاحبه بوده که با کدهای موردنظر پژوهشگر کدگذاری شده و به عبارت دیگر به آن بخش از محتوای مطالعه شده، در قالب کلمه، مفاهیم ویا جمله به آن کدی تخصیص داده می‌شود. شکل ۸ مفاهیم بین ۱۵ فایل مصاحبه را نشان می‌دهد. اعدادی که به‌صورت درصد و یا عدد در شکل گزارش‌شده‌اند بیانگر این است که کد موردنظر بر اساس فایل مصاحبه‌شونده چه مقدار با همان کد منتخب، کدگذاری شده است. برای مثال اگر به سطر SUM نگاه کنیم، بیشترین کدهای استخراج‌شده مربوط به مصاحبه‌شونده شماره ۷ با ۱۰۸ بخش کدگذاری شده است. هر سلول بیانگر تعداد

[1] Entropy Shannon

فراوانی و یا کد در فایل مصاحبه‌شونده متقاطع را نشان می‌دهد که به معنای تعداد تکرار است. سلول‌های سبزروشن و سبزتیره به‌ترتیب بیانگر بخش‌های کدگذاری شده با فراونی کم و بالا هستند.

۶-۲- واکاوی اطلاعات

در این قسمت به تجزیه‌وتحلیل داده‌های گردآوری‌شده پرداخته می‌شود. ابزار گردآوری داده‌ها، مصاحبه نیمه ساختاریافته بوده که با استفاده از نرم‌افزار تحلیل کیفی مکس‌کیودا نسخه ۲۰۲۰ صورت گرفته است. نبود الگوی مشخص و روشنی، فرایند محاسبه دقیق مالیات در ایران را پیچیده کرده و ضعف اطلاعات حسابداری، گزارشگری مالی ومالیاتی را آشکارتر نموده است. در این پژوهش بر اساس نتایج کدگذاری خبرگان مندرج در شکل‌های ۲ تا ۹ و جدول‌های کدگذاری که به دلیل محدودیت مقاله امکان ارائه آن‌ها وجود نداشت، یافته‌ها و نتایج گام‌های کدگذاری سه مرحله‌ای طبق نظر خبرگان در قالب مقوله‌های اصلی زیر دریافت گردید که به ترتیب بیان می‌گردند.

۶-۳-شرایط علی

«عوامل برون‌سازمانی، درون سازمانی، فردی، مولفه‌های کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت، عوامل کیفی حسابداری مدیریت، عدم گسترش فرهنگ مالیاتی، عدم نیروی انسانی مجرب و با دانش، معافیت‌های متعدد، بیکاری و فعالیت‌های پنهانی، عدم کارایی نظام اطلاعات مالی و مالیاتی، کاهش اعتماد به دولت و نحوه مصرف مالیات‌ها، عدم توجه به اعتقادات مذهبی، عدم وجود پایانه فروشگاهی و سامانه مودیان برخط» به‌عنوان شرایط علی شناسایی شده‌اند که در پیوند با شرایط زمینه‌ای، مداخله‌گر و راهبردهای حسابداری مدیریت به عنوان مهم‌ترین عوامل و دلایل فرار مالیاتی شرکت‌ها بیان گردیده‌اند.

۶-۴-شرایط زمینه‌ای

«مشکلات زیرساختی، فناوری، عوامل سیاسی، تحریم‌های بین‌المللی، شرایط نامناسب اقتصادی، تورم، نوسان‌های ارزی، پیچیدگی محیط شرکت، پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی، مقاومت در برابر تغییر و بهینه‌سازی، نگرش سودجویانه، قانون‌گریزی، دریافت وجوه و یا امتیاز توسط ماموران مالیاتی، نگرش مجرمانه و مجرم شدن تدریجی افراد، ترویج روش‌های تحریف‌گرایانه مالیاتی، تسهیل شرایط فساد پذیری مالیاتی، عدم تطابق قوانین با استانداردهای ملی و بین‌المللی، عدم وجود سیستم نظارتی و قضایی قوی در برخورد با تبهکاران» به عنوان شرایط زمینه‌ای شناسایی شده‌اند.

۶-۵-شرایط مداخله‌گر

«عدم اطمینان محیطی، مدیریت سود، گزارشگری مالی، راهبری شرکتی، کمبود منابع مالی جهت استقرار فناوری آنلاین، سوابق نامناسب مالیاتی، کیفیت نامناسب کنترل‌های داخلی، کیفیت نامناسب حسابرسی داخلی، گزارش حسابرسی مشروط، ضعف ساختاری نقش مخرب دولت در کاهش اعتماد، پیچیدگی و ابهام در قوانین مالیاتی، نداشتن دوراندیشی و نگرش سیستمی به مالیات ستانی» به عنوان شرایط مداخله‌گر شناسایی شده‌اند.

۶-۶-راهبردهای اطلاعاتی حسابداری مدیریت

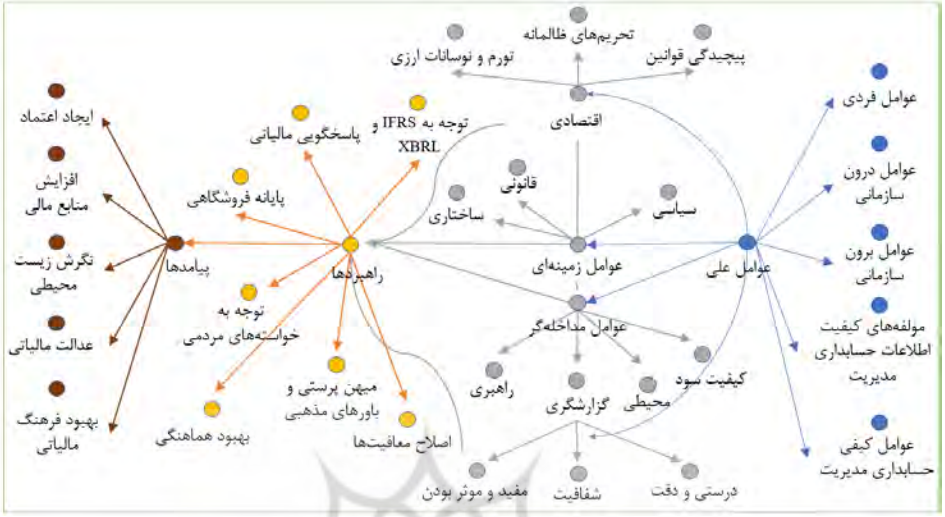
«بهبود هماهنگی و تعامل بین سازمانی، اصلاح معافیت‌ها، توجه به خواسته‌های مودیان و مردم، دینداری، وطن دوستی، اجرای پایانه فروشگاهی و مودیان برخط، توجه به اهمیت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی IFRS و زبان گزارشگری مالی توسعه پذیر XBRL، پاسخگویی مالیاتی و شفاف‌سازی نحوه مصرف مالیات‌ها، دقت و صحت در گزارشگری مالی، مفید و موثر بودن اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های مالیاتی، آگاهی بخشی، قابل مقایسه بودن، قابل اتکا بودن اطلاعات حسابداری مدیریت در محاسبه مالیات، ارتقاع گزارشگری داخلی حسابداری مدیریت در تصمیم‌های مالیاتی، توجه به موارد توسعه پایدار، تعیین ریسک مالیاتی قبل از ارجاع پرونده به حسابرسی، بکارگیری نرم‌افزارهای مالی و مالیاتی جهت حذف ویا کاهش پورسانت‌های غیرقانونی، وجود بانک اطلاعاتی آنلاین، استقرار نظام ارزیابی مودیان، و افشای ریسک‌های مالیاتی شرکت» به منزله راهبردهای اقدامی شناسایی شده‌اند.

۶-۷-پیامدها

افزایش رفاه اجتماعی، اعتماد مردم و مودیان، منابع مالی، گسترش فعالیت‌های ساختاری، عدالت مالیاتی، فناوری و زیست محیطی، بهبود فرهنگ مالیاتی، توجه به وطن دوستی و باورهای مذهبی» به عنوان پیامدهای مثبت ناشی از کاهش فرار مالیاتی شناسایی و ارائه گردیده‌اند. این پیامدها زمانی کسب می‌شوند که فرار مالیاتی کنترل شود، ولی چنانچه فرار مالیاتی گسترده باشد این پیامدها همگی می‌توانند به صورت منفی عاید جامعه شوند.

۶-۸-الگوی نهایی پژوهش

شکل ۹ که یک الگوی درختی و نمودار گرافیکی کیفی است بر اساس محتوای مصاحبه‌های خبرگان و مقوله‌های اصلی پژوهش طراحی و استخراج شده است. این شکل، از مفاهیم بخش‌های عوامل علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها تشکیل‌شده و نتایج زیر را نشان می‌دهد.



شکل ۹. الگوی نهایی

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

۷- بحث و نتیجه‌گیری

از آنجایی‌که فرار مالیاتی یک متغیر پنهانی و به گونه مشخص قابل اندازه‌گیری نیست، در قالب یک مشکل اساسی برای جامعه واقعیت و ماهیتی فرهنگی، علمی اخلاقی، رفتاری، ارزشی و سیاسی دارد که عوامل و مولفه‌های گوناگونی در پیدایش آن نقش دارند. بنابراین ما برپایه اندیشه‌های خبرگان، که خلاصه آن در شکل ۹ آمده است، به گونه گسترده و با نگرشی جامع به عوامل فرار مالیاتی دست یافتیم که می‌تواند در اقتصاد و جامعه تاحدودی برای استفاده‌کنندگان به عنوان راهنما و راهگشا قابلیت بکارگیری داشته باشد. بر اساس نظریه‌های خبرگان استفاده شده در این پژوهش مهم‌ترین دلایل عوامل مربوط به فرار مالیات شرکتی در ایران به قرار زیر اند.

۱-عوامل فرهنگی: این عوامل می‌توانند محرکه تمامی هنجارها و ناهنجاری‌ها، ملایمات و ناملایمات، مالیات پردازی و فرارمالیاتی و سرچشمه اثرگذاری برای تمامی خوبی‌ها و بدی‌ها به ویژه فرار مالیاتی باشند.

۲-عوامل فردی و جنسیتی؛ در گام دوم فرار مالیاتی به عوامل فردی ارتباط پیدا می کند، به این شکل که فردگرایی، منفعت طلبی فردی و بی تفاوتی نسبت به هموطنان به عنوان یک رفتار عادی و رایج در حال شکل گرفتن نوعی شیوه اخلاقی است و این رفتارها در تشدید فرار مالیاتی اثرگذارند. در راستای محاسبه دقیق مالیات شرکتی هرچقدر عوامل فردی با وجدان کاری، عقلانیت، دلسوزی نسبت به کشور و جامعه جهانی، احساس میهن پرستی، عرق ملی، تقوا و دینداری همراه باشد، انسان را از انجام فعالیت‌های ناصواب به دور

نگه‌می دارد و فرار مالیاتی را کاهش و عدالت مالیاتی را گسترش می‌دهد. یکی دیگر از ویژگی‌های فردی تفاوت‌های جنسیتی مودیان است. با توجه به ساختار جنسیتی بانوان و ریسک‌پذیری کمتر زنان نسبت به مردان به نظر می‌رسد که فرار مالیاتی در بین بانوان کمتر از فرار مالیاتی مردان است (ایزدخواستی و همکاران، ۱۴۰۰).

۳-قوانین و مقررات: توجه به اصول و رعایت استانداردهای حسابداری ملی، گزارشگری مالی بین‌المللی، گزارشگری مالی توسعه‌پذیر، اجرای دقیق پایانه فروشگاهی و سامانه مودیان برخط عواملی هستند که در محاسبه دقیق مالیات و جلوگیری از فرار مالیاتی اثرگذار هستند و می‌توانند در بهبود شرایط مالیاتی و کمینه سازی فرار مالیات شرکتی موثر واقع شوند. عدم رعایت قوانین و مقررات مالی و اداری، مالیاتی به ویژه «فرار مالیاتی» برای غالب افراد و اشخاص نوعی زرنگی محسوب می‌شود و قانون‌مداری و مالیات پردازی متاسفانه در جامعه از جایگاه ارزشمندی برخوردار نیست. این شیوه عملکردی، وارونگی ارزشی، خودزنی فرهنگی و فرار مالیاتی را تشویق و ترغیب می‌کند که ریشه در ناکارامدهای نظام مالی، مالیاتی، عدم وجود شفافیت، ابهام و پیچیدگی‌ها و گستره بی‌عدالتی‌ها و بی اعتمادی‌های دو سویه میان مردم و دولت‌مردان دارد.

۴-مولفه‌های کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت: مدیریت سود: یکی از نگرانی‌های اصولی افراد جامعه که توسط قوانین و مقررات گوناگون انجام می‌گیرد، موضوع مدیریت سود است، مدیریت سود نقطه مقابل حقیقت است که ممکن است مدیران با انگیزه‌های متفاوتی به استقبال آن بروند (فرودی و حجازی، ۱۳۹۹). کنترل‌های متعددمدیریت سود نمایشگر شرایط اقتصادی شرکت برای استمرار تداوم فعالیت، ابراز بقاء، سودآفرینی برای سهامداران و همچنین توان رقابت در زمینه‌های ملی و جهانی با رقیبان پیچیده و پویا است؛ در شرایط نابسامان اقتصادی و رقابت شانه به شانه سرمایه‌گذاران در بازار تولید کالا و خدمات، گاهی وقت‌ها فرار مالیاتی نوعی موفقیت در میدان اقتصادی و از طرف دیگر مالیات پردازی شکست در زمینه اقتصادی و عقب افتادن از رقیبان می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت این شیوه نگرش سود و زیانی مدیریت سود، راه فرار مالیاتی را برای مودیان هموارتر می‌نماید.

عدم اطمینان محیطی: عدم اطمینان محیطی محدودیت‌های جدی برای شرکت ایجاد می‌کند و بر تصمیم‌های مدیران موثر است و در مواقعی که با یک شرایط نامطمئن محیطی روبرو می‌شوند اقدام به استفاده بیشتر از مدیریت سود و دستکاری سود می‌کنند (معتمدی و تاری وردی، ۱۴۰۱). یعنی شرایط محیطی سخت که وارونگی واقعیت‌ها، ناموزونی حقیقت‌ها، پیچیدگی و ابهام‌ها و دنیای سراسر چالش را به شرکت تحمیل می‌نماید. با دقت نظر در مورد مطالب پیشین از قبیل موارد فرهنگی نامناسب، نابسامانی شرایط اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، بی‌عدالتی‌ها و بی‌اعتمادی‌های دو سویه، برخی از مودیان با ابراز صادقانه گزارش‌های مالی نه تنها سودی از فعالیت خود دریافت نمی‌کنند، بلکه زیان‌ده و یا ورشکسته هم می‌شوند. در چنین هنگامه‌ای که رعایت شفافیت و ابراز صداقت به زیان شرکت‌ها باشد و از طرفی موفقیت اقتصادی حتی همراه با فرار مالیات مطلوب و قابل احترام باشد، گرایش به رفتارهای انحرافی و فرار مالیاتی می‌تواند تقویت شود.

راهبردهای شرکتی: در راستای بهبود عملکرد مالیاتی شرکت و جلوگیری از فرار مالیاتی، راهبری شرکتی و حکمرانی خوب روابط متقابل انسان‌ها را نسبت به هم‌دیگر گره می‌زند تا بتواند محیطی مناسب همراه با تصمیم‌گیری عقلایی برای انجام فعالیت‌های اقتصادی پر رقابت برای شرکت در جامعه فراهم نماید و انگیزه‌های نهفته در مبادلات و معاملات شرکت را ساختارمند نماید. در این زمینه پاسخ‌گویی دولت در زمینه دریافت و نحوه مصرف مالیات‌ها انگیزه پرداخت مالیات در شرکت‌ها را افزایش می‌دهد و عدم پاسخگویی فرار مالیاتی را ترغیب می‌نماید. شفاف‌سازی مالیات‌های مصرفی و عدالت مالیاتی به منظور ایجاد اعتماد میان دولت و مردم کاری پسندیده است و عدم شفافیتت مالیاتی موجب کاهش اعتماد و کاری ناپسند است. مسیر کاهشی و عقب‌گرد اعتماد مردم به بخش مالیاتی دولت، اعتماد و اعتقاد نداشتن مردم به دولت، قبول نداشتن مودیان به مالیات‌ستان‌ها، باور نداشتن مالیات‌ستان‌ها به دولت و نیروهای مافوق، همچنین اعتماد نکردن مالیات‌پردازان به هم‌وطنی‌ها و دیگر مودیان، نارضایتی گسترده ایست که فرار مالیاتی را ترغیب و تشدید می‌نماید.

گزارشگری مالی: شفاف‌سازی صادقانه فعالیت‌های شرکت جزو مهم‌ترین و بهترین منابع اطلاعاتی حسابداری مدیریت است که جهت محاسبه دقیق مالیات و انجام تصمیم‌گیری‌های صحیح به دولت، اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران، اقتصاد و تمامی افراد جامعه ارایه می‌گردد. به هر اندازه که این اطلاعات مطابق با عوامل کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت «درست، صحیح، بهنگام، قابل اعتماد، قابل مقایسه، قابل اتکا، مفید، موثر و اثرگذار در تصمیم‌گیرها باشد» محاسبه مالیات شرکتی را در مسیر درستی همراه با عدالت مالیاتی قرار می‌دهد. بر عکس این موضوع ممکن است که این گونه اطلاعات به گونه ناصحیح و نادرست و در راستای منافع شخصی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد؛ در چنین حالتی محاسبه مالیات خدشدار می‌شود، عدالت مالیاتی زیر پاگذاشته می‌شود و مسیر فرار مالیاتی هموار می‌گردد.

۵-سایر موارد به عوامل کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت، عوامل درون‌سازمانی و برون سازمانی مربوط است که اجزا و زیرمجموعه‌های این موارد در عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر به عنوان دلایل فرار مالیاتی بسیار تاثیر گذار هستند. در الگوی پژوهش، زیر مجموعه راهبردها عوامل گسترده‌ای هستند که توجه به آن‌ها موجب کاهش مالیاتی و بی توجهی به آن‌ها افزایش فرار مالیاتی را در پی خواهد داشت، به عنوان مثال معافیت‌های گسترده که در قانون مالیات‌های مستقیم آمده است، اگر اصلاح شوند در کاهش فرار مالیاتی موثرند، ولی اگر اصلاح نشوند فرار مالیاتی را افزایش می‌دهند. مفاهیم اقتصادی، فناوری، رفتاری، مذهبی، میهن‌پرستی و سایر موارد مرتبط با فرار مالیاتی که در شکل ۹ آمده است، به همین ترتیب اثرگذار هستند. پیامدها که خروجی الگوی کاهش فرار مالیاتی را به نمایش گذاشته است به مالیات‌ستان‌ها، مودیان و تمامی افرادجامعه نشان می‌دهند که رعایت عوامل علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر و راهبرها به کاهش فرار مالیاتی منجر می‌شود. همچنین افزایش اعتماد، افزایش منابع مالی و رفاه اجتماعی، کاهش آلودگی‌ها، عدالت مالیاتی و بهبود فرهنگ مالیاتی را به دنبال دارد. افزون بر این، عدم رعایت این موارد منجر به افزایش فرار مالیاتی و پیامدهای ناگوار آن می‌گردد. ماده ۱۶۹ مکررقانون مالیات‌های مستقیم؛ وزارت اموراقتصادی دارایی را مکلف به اجرای پایانه

فروشگاهی و سامانه مودیان برخط نموده است. این اقدام ازیک سو بهسازی نظام اطلاعات حسابداری و مالیاتی را درپی خواهد داشت و از سوی دیگر ریسک فرار مالیاتی را کمینه‌سازی و بهینه‌سازی می‌نماید. براساس نتایج مندرج در گام‌های پژوهش و به استناد شکل‌های ۲ تا ۹ و جدول‌های کدگذاری، راه‌های کاهش فرار مالیاتی در قالب شرایط علی، مداخله‌گر، زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها در الگوی پیشنهادی پژوهش تدوین شده‌اند. نتایج این پژوهش می‌تواند به دولت، بورس و اوراق بهادار، سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات، مودیان، اقتصاد، و سایر ذینفعان در کل جامعه در راستای جلوگیری از تخلف‌های مالیاتی به ویژه فرار مالیاتی کمک نماید.

نتایج این پژوهش با پژوهش خارجی وصال و پیلوار (۲۰۲۰) و آلم (۲۰۲۱) همسو نیستند ولی با مطالعات خارجی گامانوسی و رابلن (۲۰۱۹) و خلیل و سیدانی (۲۰۲۰) و الرحمنه و بی دین (۲۰۲۲) و همچنین با پژوهش‌های داخلی فروغی و همکاران (۱۳۹۱) مجتهدزاده و همکاران (۱۳۹۴) اعتمادی و همکاران (۱۳۹۶) نمازی و صادق‌زاده (۱۳۹۶) خواجوی و کرمشاهی (۱۳۹۷) و نمازی و اسماعیل‌پور (۱۳۹۹) و ایزدخواستی، دادگر، پوریابیگی (۱۴۰۰) و خوشبخت، تائبی و زینلی (۱۴۰۰۱) همخوانی دارند.

۱-۷-پیشنهادها

به مسئولین، علاقمندان دانشگاهی و حرفه‌ای پیشنهاد می‌شود به سازه‌های موثر در فرار مالیاتی که در این پژوهش گزارش شد، توجه نموده و زمینه‌های اجرایی و عملیاتی آن را نیز فراهم سازند. هرچه زودتر پایانه فروشگاهی و سامانه مودیان به صورت آنلاین در سطح کشور اجرا شود، تا تمامی پوزهای فروشگاهی کشور به سیستم بانکی، مالیاتی وسایر سازمان‌ها لینک شود. تمامی خرید و فروش‌ها دریافت‌ها و پرداخت‌ها در کشور فقط توسط ّپوزهای بانکی لینک شده صورت پذیرد. پوزهای خارج از سامانه مالیاتی جمع‌آوری و حذف گردد. تهیه فاکتور، اسناد مالی و سایر مستندات لازم در سیستم اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی، در صورتیکه از پایانه فروشگاهی لینک شده به سازمان مالیاتی استخراج شده باشد، پذیرفته شود. هیچ نوع معامله و یا دریافت و پرداختی خارج از پایانه فروشگاهی پذیرفته نشود. سامانه اعتباری و ارزیابی مودیان براساس کد ملی و شناسه شرکت از طریق نظام بانکی لینک شده به سازمان مالیاتی صورت پذیرد. زیرساخت‌های اینترنتی و فناوری همراه با آموزش‌های لازم برای اجرای پایانه فروشگاهی در دسترس عموم قرار گیرد. قوانین بازدارنده برای جلوگیری از فرار مالیاتی و خدمات بزه‌کارانه با جدیت اجرا شود. قوانین، دستورالعمل‌های مالی، مالیاتی، استانداردهای ملی با درنظرگرفتن رفاه عمومی و ویژگی‌های فرهنگی اصلاح گردد. اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌ها الزامی گردد تا مشکلات ناشی از نابسامانی‌های اقتصادی، تحریم‌های سیاسی و عوامل فرهنگی اجتماعی بهتر کنترل و مدیریت گردد. به پژوهشگران نیز پیشنهاد می‌شود موارد فوق را از نظر پژوهش در سازمان‌های مختلف مورد مطالعه قرار دهند.

۲-۷-محدودیت‌ها

یکی از محدودیت‌های این پژوهش مربوط به بیماری کرونا در انجام مصاحبه‌ها بوده است که در ابتدا دسترسی افراد خبره برای مصاحبه را سخت نمود و در گام بعدی به دلیل ترس از بیماری و نداشتن وقت کافی از انجام مصاحبه و پاسخگویی خوداری می‌کردند. مشکل دیگر نبود مستندات کافی در مورد فرار مالیاتی درکشور می‌باشد، زیرا عمده فعالیت‌های فرار مالیاتی ناشناخته و نامشخص هستند. بیشتر پژوهش‌هایی که با رویکرد داده‌بنیاد صورت می‌پذیرند تا حدودی قضاوتی و بر مبنای سلیقه پژوهشگر و خبرگان انجام می‌شود، این کار تعمیم‌پذیری نتایج را سخت می‌کند. مشکل دیگر مربوط به محدودیت‌های ذاتی روش داده‌بنیاد می‌شود و در بر گیرنده مواردی مانند عدم اشتیاق مشارکت خبرگان درانجام مصاحبه‌ها، محدود بودن حوزه نگرش مصاحبه‌شوندگان، عدم شناسایی دقیق و پراکنده بودن خبرگان در سطح کشور و عدم دسترسی پژوهشگران به این سطح گستردگی است. با این وجود تلاش لازم به عمل آمد تا یافته‌ها به علت وجود این محدودیت‌ها خدشه دار نگردند.

فهرست منابع

ابوالمعالی، خدیجه؛ (۱۳۹۱). پژوهش کیفی از نظریه تا عمل. تهران: نشر علم.

ازکیا، مصطفی؛ ایمانی‌جاجرمی، حسین؛ (۱۳۸۴). بررسی جامعه شناختی عوامل کارایی شوراهای اسلامی شهر. مطالعات جامعه شناختی، ۲۶ (۱۱)، ۳۳-۶۴.

اعتمادی، حسین؛ سپاسی، سحر؛ ساری، محمدعلی؛ (۱۳۹۶). ارزیابی ریسک سیاست‌های کمینه سازی مالیات شرکت‌ها. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۵۴ (۱۴)، ص ۱۸-۱.

امیری، میثم؛ (۱۳۹۶). اقتصاد رفتاری و فرارمالیاتی. فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی، شماره ۶۴، ص ۱۳۰-۹۵.

ایزدخواستی، حجت؛ دادگر، یدالله؛ بیگی، پوریا؛ (۱۴۰۰). بررسی تاثیر همزمان کیفیت نهادی و فرار مالیاتی بر عملکرد نظام مالیاتی کشورهای منتخب MENA. فصلنامه اقتصاد مقداری، زمستان ۱۴۰۰، ۱۸(۴) ص ۱۲۵-۱۵۸.

بهرامفر، نقی؛ رسولی، ولی اله؛ (۱۳۷۷). ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش آن در تصمیم‌گیری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال ۶، شماره ۲۴و ۲۵، ص ۱۰۹-۸۶.

حساس یگانه، یحیی؛ رضایی، شهروز، (۱۳۹۷). مدلی برای تاثیرمسئولیت اجتماعی و هزینه‌های مالیات شرکت براجتناب و فرار مالیاتی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۵، شماره ۵۸، ص ۲۷-۵۸.

خاکی، غلامرضا؛ (۱۳۹۶). روش تحقیق گراندی با رویکرد پایان‌نامه نویسی. تهران، نشر فوژان.

خوشبخت، اسماعیل؛ تائبی، امیرحسین؛ زینلی، حدیث؛ (۱۴۰۱). دینداری، اخلاق حرفه‌ای حسابداران و تقلب‌های گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۱(پیاپی ۵۳)/ بهار ۱۴۰۱، ص ۲۲۳-۲۵۳.

خواجوی، شکرالله؛ کرمشاهی، بهنام؛ (۱۳۹۷). پدیدارشناسی نقش نگرش فردی بر اخلاق مالیاتی. دوفصلنامه ارزشی رفتاری، سال ۳، شماره پنجم، صص ۲۰۸-۱۸۷.

خواجوی، شکرالله؛ کیامهر، محمد؛ (۱۳۹۵). مدل‌سازی اجتناب مالیاتی با استفاده از اطلاعات حسابداری. مجله دانش حسابداری، سال ۷، شماره ۲۵، صص ۱۰۰-۷۹.

دانایی‌فرد، حسن؛ امامی، مجتبی؛ (۱۳۸۶). استراتژی‌های پژوهش کیفی: تاملی بر نظریه‌پردازی داده‌بنیاد. اندیشه مدیریت، سال ۱، شماره ۲، صص ۶۹-۹۷.

رمضانی، سیدمهدی؛ عسکری، علی؛ (۱۳۹۴). مدیریت ریسک مالیاتی با تاکید بر اندازه و نوع فعالیت مؤدیان حقوقی.

زارع، علیرضا؛ افشانی، علیرضا؛ اسلامی، حسین؛ توتونچی، جلیل؛ روحانی، علی؛ (۱۴۰۰). کاوشی کیفی در بسترهای اجتماعی فرایند پرداخت مالیات. نشریه جامعه شناسی کاربردی، سال ۳۳، پیاپی (۸۷)، شماره ۳، ۱۴۰۱، ۲۹-۵۰.

فرودی، مریم؛ حجازی، رضوان؛ (۱۳۹۹). ارایه الگوی مفهومی مدیریت سود مبتنی بر روش نظریه داده‌بنیاد چند وجهی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۱۲، شماره ۴۸، زمستان ۹۹، ص ۱۲۰-۹۵.

فروغی، داریوش؛ فدوی، محمدحسن؛ حاجیان‌نژاد، امین؛ (۱۳۹۴). بررسی تاثیر سیاست‌های اجتناب مالیاتی بر نوع گزارش حسابرس. پژوهشنامه مالیات، دوره ۲۳، شماره ۲۵.

فروغی، داریوش؛ میرزایی، منوچهر؛ رساییان، امیر؛ (۱۳۹۱). تاثیر فرار مالیاتی بر ریسک سقوط قیمت سهام. پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۳، صص ۱۰۰-۷۱.

مجتهدزاده، ویدا؛ ابوحمزه، مینا؛ میرزایی، محمدمهدی؛ (۱۳۹۴). تاثیر کیفیت افشای شرکتی بر گریزمالیاتی. پژوهش‌های تجربی، سال ۴، شماره ۱۵، صص ۲۱-۱.

معتمدی، پگاه؛ تاری وردی، یدالله؛ (۱۴۰۱). تاثیر عدم اطمینان محیطی بر پایداری سود. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۱(پیاپی ۵۳)، بهار ۱۴۰۱، ص ۴۹-۳۱.

نمازی، محمد؛ (۱۳۸۴). بررسی کاربردهای تئوری نمایندگی در حسابداری مدیریت. پیشرفت‌های حسابداری (علوم اجتماعی و انسانی شیراز)، دوره ۲۲، شماره ۲، صص ۱۶۴-۱۴۷.

نمازی، محمد؛ صادق‌زاده مهارلویی، محمد؛ (۱۳۹۶). پیش‌بینی فرار مالیاتی با استفاده ازالگوریتم‌های داده‌کاوی درخت تصمیم. حسابداری مالی، ۹ (۳۶)، صص ۱۰۰-۷۶.

نمازی، محمد؛ اسماعیل‌پور، حسن، (۱۳۹۹). تاثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر فرار و اجتناب مالیاتی. مجله دانش حسابداری، دوره ۱۱، شماره ۱، صص ۳۳-۱.

هادیان، ابراهیم؛ تحویلی، علی، (۱۳۹۲). شناسایی عوامل موثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران. فصلنامه برنامه‌ریزی و بودجه، سال۱۸، شماره ۲، ص ۵۸-۳۹.

Aksu, M., & Kosedag, A. (2006). Transparency and Disclosure Scores and Their Determinants in the Istanbul Stock Exchange. *Corporate Governance: An International Review*, *14*(4), 277-296.

Al-Rahamneh, N. M., & Bidin, Z. (2022). The Effect of Tax Fairness, Peer Influence, and Moral Obligation on Sales Tax Evasion among Jordanian SMEs. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(9), 407.

Alm, J. (2021). Tax evasion, Technology, and Inequality. *Economics of Governance*, 22(4), 321-343.

Brooks, N. (2001). Challenges of Tax Administration and Compliance. Tax Conference, Asian Development Bank. PP. 1-35.

Corbin, J., & Strauss, A. (2008). Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory. Thousand Oaks, CA: Sage. Organizational Research Methods, 12(3), 614-617.

Gamannossi degl'Innocenti, D., & Rablen, M. D. (2018). Tax Evasion on a Social Network.

Glaser, B., Strauss, A., 1967. The Discovery of Grounded Theory. Aldine Publishing Company, Hawthorne, NY.

Ghosh, D., & Olsen, L. (2009). Environmental Uncertainty and Managers' Use of Discretionary Accruals, Accounting, Organizations and Society, 34(2), PP. 188-205.

Goulding, C. (2002) Grounded Theory: A Practical Guide for Management, Business and Market Researchers. Sage, London.

Kahneman, D. (2003). Maps of Bounded Rationality: Psychology for Behavioral Economics, Nobel Foundation 2002.

Kemme, D. M., Parikh, B., & Steigner, T. (2020). Tax Morale and International Tax Evasion. Journal of World Business, 55(3), 101052.

Khalil, S., & Sidani, Y. (2020). The Influence of Religiosity on Tax Evasion Attitudes in Lebanon. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 40, 100335, pp. 1-14.

Patton, M. Q. 1990. Qualitative Evaluation and Research Methods. California: SAGE Publications Inc.

Ritsatos, T. (2014). Tax evasion and Compliance; From the Neo-Classical Paradigm to Behavioral Economics, A Review. Journal of Accounting & Organizational Change.

Slemrod, J. (2007). Cheating Ourselves. The Economies of Tax Evasion. Journal of Economic Perspectives, 21(1), 24-48.

Strauss, A. & Corbin, J. (1998). Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Inc.

Yousefi, K., Vesal, M., & Pilvar, H. (2020). Import Tax Evasion and Avoidance: Evidence from Iran. The Quarterly Review of Economics and Finance, 75, 31-39.

ضمیمه مقاله : پرسش‌های مصاحبه

۱. «عدم اطمینان محیطی، مدیریت سود، کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی، نظارت محیطی » از مهم‌ترین مولفه‌های کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت در ارزیابی فرار مالیاتی شرکت‌ها در ایران می‌باشند؛ لطفا دیدگاه خود را در این مورد بیان نمایید. ۲.عدم اطمینان محیطی به عنوان یکی از مولفه‌ها و زیرسیستم‌های اطلاعاتی شرکت، نقش بی بدیلی را در کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت شرکت ایفا می‌کند، لطفا دیدگاه خود را در مورد اهمیت عدم اطمینان محیطی در شفاف‌سازی و ارزیابی فرار مالیاتی بیان فرمایید. ۳. مدیریت سود به عنوان یکی از زیرسیستم‌های اطلاعاتی شرکت، نقش بی بدیلی را در کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت شرکت ایفا می‌کند، لطفا دیدگاه خود را در مورد اهمیت مدیریت سود در شفاف‌سازی و ارزیابی فرار مالیاتی بیان فرمایید. ۴. کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی، به عنوان یکی از مهمترین زیرسیستم‌های اطلاعاتی شرکت، نقش بی بدیلی را در کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت شرکت ایفا می‌کند، لطفا دیدگاه خود را در خصوص نقش این مورد در شفاف‌سازی و ارزیابی فرار مالیاتی بیان فرمایید. ۵. نظارت محیطی به عنوان یکی از زیرسیستم‌های اطلاعاتی شرکت، نقش بی بدیلی را در کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت شرکت ایفا می‌کند، لطفا نظر خود را در مورد اهمیت حاکمیت شرکتی درشفاف‌سازی و ارزیابی فرارمالیاتی بیان فرمایید. ۶. به اعتقاد شما عوامل کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت باید شامل چه مواردی باشد؟ لطفا تشریح کنید. ۷. به اعتقاد شما، ریسک فرار مالیاتی باید شامل چه مواردی باشد؟ لطفا شرح دهید. ۸. زمانی که با عوامل کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت در ارزیابی فرار مالیاتی شرکت ، مواجه می‌گردید، چه عواملی را مد نظر قرار می‌دهید؟ لطفا تشریح نمایید. ۹. کدام عوامل درون سازمانی در طراحی کیفیت اطلاعات حسابداری در ارزیابی فرار مالیاتی شرکت نقش تعیین کننده‌ای دارند؟ لطفا به ترتیب اولویت تشریح نمایید. ۱۰. کدام عوامل برون سازمانی در طراحی کیفیت اطلاعات حسابداری در ارزیابی ریسک مالیاتی شرکت نقش تعیین کننده‌ای دارند؟ لطفا به ترتیب اولویت تشریح نمایید. ۱۱. کدام عوامل فردی در طراحی کیفیت اطلاعات حسابداری در ارزیابی ریسک مالیاتی شرکت نقش تعیین کننده‌ای دارند؟ لطفا به ترتیب اولویت تشریح نمایید. ۱۲. به منظور استفاده بیشتر از نظریه‌های جنابعالی لطفا با توجه به پرسش‌های فوق نظر خویش را در مورد مهم‌ترین عوامل ارزیابی فرار مالیاتی بیان فرمایید.

Financial Accounting and Auditing Researches
Vol. (17) Issue (68) December 2025

Abstract

Developing a Model of Factors Affecting the Assessment of Corporate Tax Evasion in Iran Using Data-Based Theorizing Method

Seyed Hamidreza Rakhsha[1]
Mohammad Namazi[2]

Received: 17 / October / 2025 Accepted: 16 / December / 2025

Abstract
The aim of this article is to identify the factors affecting tax evasion and develop a final model related to the assessment of corporate tax evasion in Iran using company management accounting information and data-based theorizing. The research method is a qualitative method based on data-based theorizing with the help of scientific, in-depth and unstructured interviews with tax experts, which were conducted through three-stage coding steps of open, axial and selective, in 1400. Also, the theoretical literature part of the research was collected and prepared based on library studies. The statistical population was formed by tax experts from among the employees of the Ministry of Economic Affairs and Finance and professors of accounting at public universities and experts in the field of taxation. The findings of this research were shown statistically using the Shannon entropy method. The findings were analyzed using MaxQuda software. The research results show causal, contextual, intervening factors, strategies and consequences. In particular, individual, intra-organizational, external factors, unfavorable economic conditions and management accounting information quality factors were observed as causal factors in assessing tax evasion risk. According to the coding carried out and the developed model, the following strategies for assessing and reducing tax evasion risk were also identified: implementing the store terminal and the online taxpayer system as soon as possible, paying more attention to IFRS international financial reporting and using XBRL extensible financial reporting language. The final model presented has a practical role for society and has positive consequences for companies, users, government, tax authorities, the economy and the general public.
Keywords: store terminal, tax evasion, data-based theory.

[1] Department of Accounting, Faculty of Accounting and Management, Shiraz University, Shiraz, Iran. rseyedhamid@yahoo.com
[2] Department of Accounting, Faculty of Accounting and Management, Shiraz University, Shiraz, Iran (Corresponding author).m.namazi@rose.shirazu.ac.ir

Creative Commons – Attribution 4.0 International – CC BY 4.0
Creativecommons.org