

بررسی عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی در مؤدیان بازرگان استان گیلان از دیدگاه مأموران مالیاتی

علیرضا امین خاکی^{۱*}، رحمت شیخ حسینی پیرکوهی^۲

^۱ استادیار، گروه مدیریت و حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران (عهده‌دار مکاتبات)

^۲ کارشناس ارشد، گروه مدیریت بازرگانی، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران

تاریخ دریافت: شهریور ۱۳۹۹، اصلاحیه: آبان ۱۳۹۹، پذیرش: آذر ۱۳۹۹

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی در مؤدیان بازرگان استان گیلان از دیدگاه مأموران مالیاتی پرداخته است. لذا از نظر هدف کاربردی محسوب می‌شود و از نظر روش اجرا در زمره پژوهش‌های توصیفی - پیمایشی قرار دارد. جامعه آماری پژوهش حاضر خبرگان و مؤدیان امور مالیاتی به ویژه حوزه بازرگانی در استان گیلان (به تعداد ۷۰ نفر) است. با توجه به تعداد جامعه آماری، پرسشنامه به صورت ایمیل برای تمامی افراد ارسال شد. از هفتاد ایمیل ارسال شده پس از شش بار یادآوری در نهایت ۶۷ پرسشنامه بازگردانده شد. ابزار گردآوری داده پرسشنامه استاندارد است که از دو بخش سؤالات عمومی (جمعیت‌شناختی) و اختصاصی تشکیل شده است. روایی و پایایی پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفت و تأیید شد. در نهایت آزمون کولموگراف اسمیرنوف نشان داد که داده‌ها غیرنرمال بوده لذا نرم‌افزار مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌ها نرم‌افزار Smart PLS تعیین شد. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها در قسمت آمار توصیفی از نرم‌افزار SPSS 26 و برای آمار استنباطی که در آن روابط میان متغیرها بر اساس هدف پژوهش مدل-سازی می‌شود از مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) و نرم‌افزار Smart PLS استفاده شده است. نتایج نشان داد که فعالیت مکرر حسابرسی و استراتژی انتخابی بر شکاف مالیاتی تأثیر معنادار دارند و تعهد مأمور مالیاتی تأثیری بر شکاف مالیاتی ندارد.

واژه‌های اصلی فعالیت مکرر حسابرسی، استراتژی انتخابی، تعهد مأمور مالیاتی، شکاف مالیاتی

۱- مقدمه

مربوط می‌باشد. بر اساس نظریه نمایندگی، راهکارهای کاهش مالیات پرداختی، همیشه موجب افزایش ثروت سهامداران نمی‌شود [۱]. بر این اساس، اجتناب از پرداخت مالیات، اغلب در انحراف منافع به سوی خود مدیران نقش دارد، دامنه این موضوع در اشکال دستکاری و سرقت سود شرکت تا پاداش غیرمستقیم مدیران، متغیر است [۱۱]. در ایران، دولت به عنوان یکی از ذینفعان کلیدی شرکت‌ها، برای تشخیص میزان مالیات بر اظهارنامه‌های مالیاتی که توسط مؤدیان مالیاتی تنظیم و تسلیم می‌گردد، تکیه می‌کند. به رغم تکیه دولت بر اظهارنامه‌های مؤدیان، مالیات ابزاری با مالیات قطعی در بیشتر موارد یکسان نمی‌باشد که اصطلاحاً به آن شکاف مالیاتی^۲ گفته می‌شود [۲]. از این رو، هدف پژوهش حاضر، شناسایی عوامل اثرگذار بر شکاف مالیاتی و سنجش تأثیر عوامل شناسایی شده است. فعالیت‌های زیرزمینی و مسائل مطرح مربوط به آن مانند شکاف مالیاتی یکی از مهم‌ترین مباحث محققان در سال‌های اخیر بوده است. فعالیت‌های زیرزمینی می‌تواند شامل فعالیت‌ها و مبادلاتی باشد که به خودی خود قانونی یا غیرقانونی

الیات مخارجی است که بر کلیه واحدهای انتفاعی که به نوعی درآمدزایی می‌کنند، از جانب دولت تحمیل می‌شود. چنانچه شرکت‌ها به عنوان واحدهایی تلقی شوند که در راستای کسب سود و انتفاع، فعالیت می‌کنند، می‌توان انتظار داشت که به دنبال راهکارهایی (شامل راهکارهای قانونی با عنوان اجتناب مالیاتی^۱ و غیرقانونی با عنوان فرار مالیاتی^۲) برای کاهش مالیات پرداختی خود باشند [۲۱]. به طور کلی، راهکارهای کاهش مالیات پرداختی را می‌توان از دو دیدگاه مورد بررسی قرار داد. دیدگاه نخست به این موضوع اشاره دارد که مدیران به منظور کاهش تعهدات مالی و صرفه‌جویی وجوه نقد، به دنبال کاهش مالیات پرداختی هستند. از این رو، از دیدگاه سرمایه‌گذاران این موضوع افزایش دهنده ارزش شرکت بوده و مدیران باید برای استفاده از این راه-کارها تشویق شوند و پاداش بگیرند. دیدگاه دوم به نظریه نمایندگی

³ Tax Gap
*aminkhaki@chmail.ir

¹ Tax Avoidance
² Tax Evasion

باشند، اما به دلیل گزارش و ثبت نشدن، این فعالیت‌ها قابل اندازه‌گیری نیستند و فرار از تعهدات مالیاتی را نیز در اقتصادها سبب می‌شوند [۱۳]. مسئله اساسی این است که مطابق برخی بررسی‌ها، درآمدهای مالیاتی دریافت نشده در نتیجه فعالیت‌های زیرزمینی در ایران بزرگ و ظاهراً در حال رشد هستند، از این‌رو، ضرورت دارد تا به موضوع شکاف مالیاتی پرداخته شود.

از آن جهت که، مطالعات نشان می‌دهد که شکاف مالیاتی سهم عظیمی از تولید ناخالص داخلی ایران را دربرمی‌گیرد، بنابراین، پرداختن به آن می‌تواند نقش مؤثری در جهت دستیابی به اهداف نهایی سیاست‌های کلان داشته باشد. بررسی شواهد آماری موجود در نظام مالیاتی ایران و مقایسه نسبی آن با سایر کشورها نیز حاکی از وجود یک شکاف میان وضعیت مالیاتی موجود در اقتصاد ایران با شرایط مطلوب آن بوده که می‌بایست مورد توجه قرار گیرد. از سوی دیگر، سیاست‌های نادرست نیز می‌تواند وضعیت موجود در جامعه را وخیم‌تر سازد [۱۰].

یعنی اگر فعالیت‌های زیرزمینی افزایش یابد و به دلیل افزایش اقتصاد غیررسمی، افزایش بار مالیاتی صورت گیرد، این افزایش بار مالیاتی منجر به افزایش متوسط نرخ نهایی مالیات خواهد شد که متعاقباً منجر به کاهش درآمدها و بدتر شدن میزان کسری بودجه دولت لذا ضرورت دارد تا موضوع شکاف مالیاتی مطرح و عوامل اثرگذار بر آن شناسایی و بررسی شوند. اهمیت پرداختن به این موضوع از آن جهت است که نتایج زیر را به همراه دارد:

ایجاد درک درست از پدیده مالیات و پیامدهای عدم وصول درست آن -کمک به دولت در جهت شناخت عوامل اثرگذار بر بروز پدیده شکاف داخلی و بررسی میزان اثرگذاری هر عامل -کمک به جامعه به منظور دستیابی به رفاه اجتماعی بیشتر از طریق شناخت عوامل اثرگذار در راستای کاهش شکاف مالیاتی اهداف پژوهش عبارتند از:

- سنجش تأثیر فعالیت مکرر حسابرس بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان
- سنجش تأثیر تعهد مأمور مالیاتی بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان
- سنجش تأثیر استراتژی انتخابی مالیات‌دهندگان بر شکاف مالیاتی مؤدیان

فرضیه‌های پژوهش عبارتند از:

- فعالیت مکرر حسابرسی بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد.
- تعهد مأمور مالیاتی بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد.
- استراتژی انتخابی مالیات‌دهندگان بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد.

۲- چارچوب نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱ چارچوب نظری

شکاف مالیاتی به معنای تفاوت کل مقادیر مالیات‌های بدهکار به دولت و پرداخت مالیات است. [۱۲]؛ شکاف مالیاتی همچنین می‌تواند در سه حالت زیر ایجاد شود.

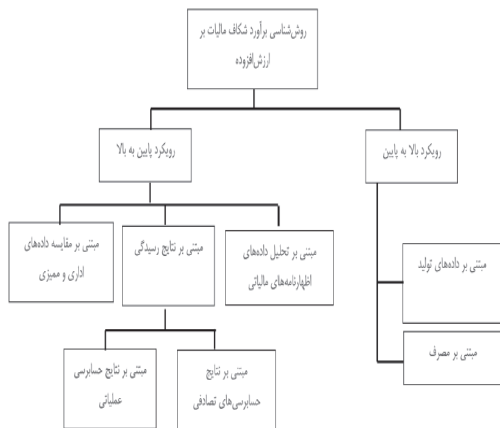
گزارش میزان درآمدهای مالیاتی: گزارش کمبود مالیات‌های بدهکار مالیات‌دهندگانی که اظهارنامه مالیاتی خود را ارسال می‌کنند -پرداخت: وجود تفاوت بین میزان مالیات اعلام شده و مبلغ پرداخت شده برای اظهارنامه مالیاتی -عدم تشکیل پرونده: عدم ارسال اظهارنامه مالیاتی توسط پرداخت-کنندگان مالیاتی واجد شرایط [۱۲]. ادبیات قبلی به طور غیرمستقیم نتیجه گرفتند که حسابرسی مالیاتی می‌تواند تعهدات داوطلبانه مالیاتی را از طریق بازدارندگی عمومی بهبود بخشد [۱۷]. با این حال، مطالعات دیگر اظهار داشتند که احتمال ممیزی ممکن است تأثیر مثبتی بر تطابق مالیاتی داشته باشد اما اثرات بازدارنده، دلگرم‌کننده نیست. مطالعات گذشته تأثیر مهم تجربیات حسابرسی مالیاتی یا فعالیت مکرر حسابرسی مالیاتی را در ایجاد شکاف مالیاتی ارائه داده‌اند؛ همچنین شکاف مالیاتی و فعالیت مکرر حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. یعنی هرچه یک شرکت بطور مکرر فعالیت حسابرسی انجام دهد، فرار مالیاتی کاهش می‌یابد و شکاف مالیاتی کم می‌شود [۱۲]. از این‌رو این فرضیه مطرح می‌شود که: فعالیت مکرر حسابرس بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد. انگیزه‌ها و دلایل مختلفی برای انتصاب مأمورین مالیاتی وجود دارد. به‌عنوان مثال، مهارت و دانش مأمورین مالیاتی که به نوبه خود سبب آرامش خاطر مشتریان شده و کارآمدی سازمان را به همراه دارد. یکی از مهمترین ویژگی‌ها در انتخاب مأموران مالیاتی وجود تعهد در این مأموران است [۲۰].

مطالعات نشان می‌دهد که کارگزاران مالیاتی با صلاحیت‌های مربوطه، تعدیل کمتری را برای اظهارنامه مالیاتی که تهیه کرده‌اند، تضمین می‌کنند؛ بنابراین، به نظر می‌رسد که تعهد مأمورین مالیاتی تأثیر حیاتی و مستقیمی بر رعایت موازین نسبت به مقررات مالیاتی دارد [۱۹]. از این‌رو این فرضیه مطرح می‌شود که تعهد مأمور مالیاتی بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد. مسائل مربوط به عدم گزارش مالیات اغلب به سختی قابل اثبات است. بنابراین، تعیین عوامل تعیین‌کننده بسیار مهم است. راهبردهای فرار مالیاتی به عدم افشای حقایق متکی است، در حالی که شکاف مالیاتی بیشتر به سمت دستکاری و بهره‌برداری از نقاط ضعف در قانون مالیات برای کاهش بدهی‌های مالیاتی وابسته است [۱۹].

همچنین اعتقاد بر این است که قانونی بودن راهکارهایی که مشاغل برای کاهش بار مالیاتی استفاده می‌کنند تحت تأثیر کارایی خود سیستم مالیاتی است. در نتیجه ناکارآمدی سیستم مالیاتی، بنگاه‌ها تمایل دارند استراتژی غیرقانونی را با هدف محافظت از بدهی‌های مالیاتی اتخاذ کنند. پنج استراتژی اساسی وجود دارد که معمولاً توسط مالیات‌دهندگان مورد استفاده قرار می‌گیرد تا از پرداخت مالیات خودداری کنند [۲۰]. راهبرد دیگر عبارت است از "لغو" روشی که مالیات‌دهندگان ممکن است از هزینه‌های جبران شده در مقابل درآمد و ضرر و زیان تجاری در مقابل سود، سوء استفاده کنند. بعلاوه، با تمرکز بر فرصت‌های آزادی مالیات در پناهگاه‌های مالیاتی می‌توان از استراتژی "بیرون‌رفت" نیز استفاده کرد [۱۴]. استراتژی دیگر روش "ساخت" است که در آن مالیات‌دهندگان

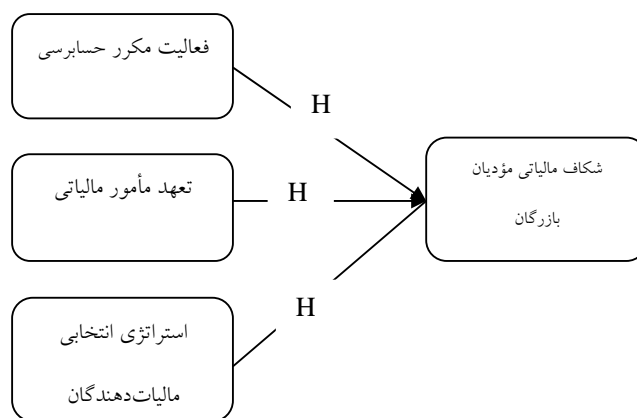
در ارتباط با اندازه‌گیری شکاف مالیاتی خود به دو بخش خالص و ناخالص تقسیم می‌شود. شکاف مالیاتی خالص و ناخالص تعاریف متعددی دارند. شکاف مالیاتی ناخالص به‌عنوان مقدار بدهی مالیاتی برای سال مالی مفروض تعریف می‌شود که به‌طور داوطلبانه و سرمؤعد پرداخت نشده است. شکاف مالیاتی خالص نیز به‌عنوان شکاف مالیاتی ناخالص منهای مقدار مالیات جمع‌آوری شده برای سال مالی یا به‌عبارتی مقدار بدهی مالیاتی حقیقی برای یک سال مالی مفروض که پرداخت نشده است، تعریف می‌شود. در ارتباط با روش‌های بررسی شکاف مالیاتی نیز در ادبیات نظری و کاربردی، مطالعات گسترده‌ای انجام شده که در دو دسته کلی طبقه‌بندی می‌شود. اولین گروه مبتنی بر کنترل انتخاب‌شده و روش‌های رسیدگی مستقیم است که به روش‌های رسیدگی محور معروف است. روش رسیدگی مستقیم با محدودیت‌هایی روبروست که از آن جمله می‌توان به هزینه‌بری و زمان‌بر بودن اشاره کرد. گروه دوم روش‌ها که در واقع روش‌های غیرمستقیم هستند، کنترل فیزیکی روی مالیات‌دهنده وجود ندارد [۹]. در برخی از منابع، طبقه‌بندی مذکور با ادبیات دیگری تحت عنوان رویکردهای اقتصاد کلان (بالا به پایین) و رویکردهای اقتصاد خرد (پایین به بالا) بیان شده است. در روش اقتصاد خرد ابتدا یک نمونه از مالیات‌دهندگان به‌طور تصادفی انتخاب می‌شوند و مورد رسیدگی مالیاتی قرار می‌گیرند [۱۹]. نتیجه رسیدگی با مقدار مالیات اظهار شده توسط مالیات‌دهندگان مقایسه می‌شود و میزان شکاف مالیاتی محاسبه می‌شود. رویکرد اقتصاد کلان؛ در واقع همان روش غیرمستقیم است که شکاف مالیاتی بر اساس داده‌های آماری موجود در حساب‌های ملی و به‌طور کلی داده‌های کلان محاسبه می‌شود. روش محاسبه شکاف مالیاتی بر اساس اقتصاد زیرزمینی با روش شاخص‌های چندگانه MIMIC، روش جدول داده ستانده، روش جدول داده ستانده، روش درآمد ملی و روش بخشی در این گروه جای می‌گیرد.

در شکل (۳) روش‌های محاسبه شکاف مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است [۲۱].



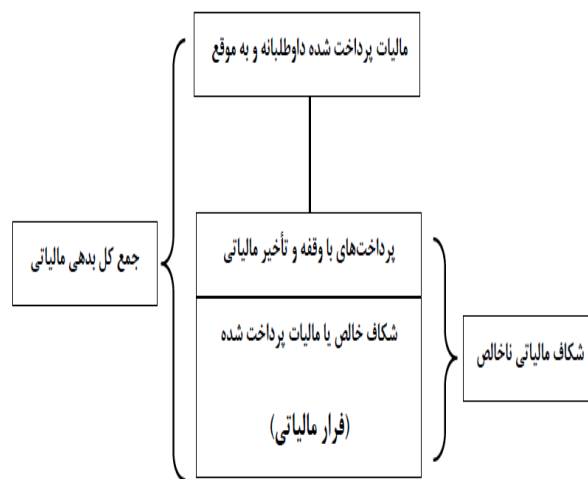
شکل (۳): رویکردهای مختلف محاسبه شکاف مالیات بر ارزش افزوده (راسکوسکی، ۲۰۱۵)

عمداً طرحی را تهیه می‌کنند که درآمدی خاص متعلق به یک تجارت به مشاغل دیگر آن‌ها پرداخت شود. بنابراین، استراتژی‌های توضیح داده شده شامل فروش یا درآمد، خرید یا هزینه، کاهش مالیات، کمک هزینه و همچنین معافیت مالیاتی می‌باشد. از این رو، فرضیه زیر مطرح می‌شود که استراتژی انتخابی مالیات‌دهندگان بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد. با توجه به چارچوب نظری مطرح شده، مدل پژوهش مطابق شکل (۱) و برگرفته از پژوهش بغداد و همکاران (۲۰۱۷) [۱۲]، می‌باشد.



شکل (۱): مدل مفهومی تحقیق (بغداد و همکاران، ۲۰۱۷)

در شکل (۲) شکاف مالیاتی و اجزاء آن نمایش داده شده است که این تقسیم‌بندی اقتباسی از پژوهش براون و مازور (۲۰۰۳) می‌باشد. طبق این اقتباس می‌توان بیان داشت که دو عامل در شکل‌گیری شکاف مالیاتی، فرار و وقفه‌های جمع‌آوری درآمدهای مالیاتی است



شکل (۲): شکاف مالیاتی (براون و مازور، ۲۰۰۳)

۲-۲ پیشینه پژوهش

پیشینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش در دو بخش داخلی و خارجی به شرح زیر می‌باشد:

۲-۲-۱ پیشینه داخلی

قادری و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان "بررسی رابطه بین هزینه‌های سیاسی و شکاف مالیاتی: شواهدی تجربی از بورس اوراق بهادار تهران" انجام دادند. در این پژوهش رابطه بین هزینه‌های سیاسی و شکاف مالیاتی با رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری در بورس اوراق بهادار تهران مورد مطالعه قرار گرفت. بدین منظور، اطلاعات مورد نیاز برای یک دوره هشت ساله براساس صورت‌های مالی حسابرسی شده طی سال-های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲ جمع‌آوری گردید. هزینه‌های سیاسی به کمک متغیرهای مشاهده‌پذیر ریسک، تراکم سرمایه‌گذاری، اندازه شرکت، نسبت تمرکز و تراکم کارکنان اندازه‌گیری می‌شود و سنجش شکاف مالیاتی نیز با استفاده از تفاوت مالیات تعیینی و مالیات ابراز شده انجام گرفت. همچنین متغیرهای سودآوری و نسبت اهرمی به‌عنوان متغیرهای کنترلی وارد الگوی پژوهش شدند. پس از اطمینان یافتن از برازش قابل قبول الگوهای اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش یافته‌ها نشان داد رابطه معناداری بین هزینه‌های سیاسی و شکاف مالیاتی وجود ندارد. [۷]

جامعی و رمن (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان "بررسی تأثیر هزینه‌های نمایندگی بر شکاف مالیاتی با رویکرد مدل معادلات ساختاری" انجام دادند. در این پژوهش، اثر هزینه‌های نمایندگی بر شکاف مالیاتی با رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری مورد مطالعه قرار گرفته است. شکاف مالیاتی به عنوان متغیر وابسته با استفاده از تفاوت مالیات قطعی و مالیات ابرازی محاسبه شده و اثر متغیرهای سودآوری و نسبت اهرمی نیز بر آن کنترل شده است. پس از اطمینان یافتن از برازش قابل قبول الگوهای اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش، نتایج حاکی از آن است که هزینه‌های نمایندگی اثر منفی بر شکاف مالیاتی دارد هر چند که شدت آن از نظر آماری معنادار نیست. همچنین بین متغیرهای کنترلی (نسبت سودآوری و اهرم مالی) و شکاف مالیاتی رابطه معناداری وجود ندارد. [۲]

آژند و علیفری (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان "تأثیر کیفیت صورت‌های مالی بر شکاف مالیاتی (مطالعه موردی: شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران)" انجام دادند. داده‌ها با استفاده از نرم افزار ایویوز و مدل رگرسیون چند متغیره نشان داد که ارتباط مثبتی بین شکاف مالیاتی و دریافت نامه‌های مالیاتی شرکت‌های فعال در محصولات صنایع شیمیایی و صنایع وابسته وجود دارد. همچنین بین حل و فصل اظهارات مربوط به مالیات با شکاف مالیاتی در آینده رابطه منفی وجود دارد و حل و فصل اظهارات مالیاتی ارزش‌گذاری شکاف مالیاتی را تغییر نمی‌دهد. [۱]

هوشمند و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان "بررسی رابطه محافظه کاری و هموار سازی سود با شکاف مالیاتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" انجام دادند. برای سنجش شکاف مالیاتی از روش میبری و همکاران ۲۰۱۲ استفاده گردید. نتایج تحقیق نشان داد که

در رابطه با حسابرسی مالیاتی؛ در فرآیند اخذ مالیات، مشکلاتی وجود دارد و استفاده از خدمات حسابرسان مستقل به‌عنوان نمایندگان اداره‌های مالیات در امر تشخیص و تعیین میزان مالیات مؤثر است. این نحوه عملکرد علاوه بر آنکه موجب کاهش هزینه‌های تشخیص مالیات می‌شود، بعد نظارتی اداره‌های مالیاتی را تقویت می‌نماید، زیرا زمان بیشتری برای بررسی نقطه نظرات حسابرسان به جای بررسی پرونده مالیاتی مؤدی وجود خواهد داشت [۱۷].

این موضوع توسط محققانی در نیوزلند مورد بررسی قرار گرفت و به این نتیجه رسیدند که نحوه عملکرد این حسابرسان در تعیین و تشخیص میزان مالیات مؤدی و نیز میزان رضایت مؤدیان در پرداخت مالیات تأثیر بسزایی دارد. بحث حسابرسی مالیاتی یکی از مباحث جدید داخلی و بسیار کاربردی در حرفه حسابرسی است که کمتر مورد بررسی قرار گرفته است [۱].

در ارتباط با تعهد مأمور مالیاتی انگیزه‌ها و دلایل مختلفی برای انتصاب مأمورین مالیاتی وجود دارد. مطالعات نشان می‌دهد که کارگزاران مالیاتی با صلاحیت‌های مربوطه، تعدیل کمتری را برای اظهارنامه مالیاتی که تهیه کرده‌اند، تضمین می‌کنند؛ بنابراین، تعهد مأمورین مالیاتی تأثیر حیاتی و مستقیمی بر رعایت موازین نسبت به مقررات مالیاتی دارد (پارک^۱ ۲۰۱۹). تعهد یعنی وظیفه یا ضمانتی در مقابل کسی یا برای چیزی و خود را ملزم به انجام کاری دانستن. تعهد شخصی یعنی کارهایی که به خاطر وظایف و التزام‌هایی انجام می‌شوند. این وظایف و التزام‌ها ممکن است، توسط خود شخص تعیین شده باشند، وظایفی دو طرفه و دوجانبه باشند یا به روشنی مکتوب شده باشند. تعهد به یک مجموعه برای انجام کاری با تعهد شخصی که معمولاً قول یا ضمانتی برای رشد شخصی است متفاوت می‌باشد [۱۸].

استراتژی انتخابی مالیات‌دهندگان

استراتژی نیز، مجموعه‌ای از قواعد تصمیم‌گیری را در بر می‌گیرد که رفتار کلی سازمان را جهت می‌دهند. این قواعد تصمیم‌گیری، تعیین‌کننده روابط سازمان با محیط بیرونی آن است [۶]. سه سطح مهم استراتژی در بیش‌تر سازمان‌های بزرگ چند محصوله عبارتند از:

- استراتژی سطح شرکت،
- استراتژی سطح تجاری (کسب و کار)
- استراتژی سطح کارکردی (وظیفه) که بر روی یک محصول یا بازار خاص متمرکز شده‌اند.

^۱ Park

تهران" انجام دادند. در این پژوهش به بررسی تأثیر عوامل حسابرسی بر شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. نتایج پژوهش بیانگر این است که رابطه میان تغییر حسابرس و شکاف مالیاتی منفی و معنادار است و همچنین رابطه میان حسابرسی داخلی با شکاف مالیاتی، مثبت و معنادار می باشد و نوع اظهار نظر حسابرس، تأثیر معناداری بر شکاف مالیاتی ندارد. [۸]

دیدار و همکاران (۱۳۹۳) پژوهشی با عنوان "بررسی تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر شکاف مالیاتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" انجام دادند. در این پژوهش به بررسی رابطه بین سازوکارهای حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی پرداخته شده است. نتایج پژوهش بیانگر این است که رابطه متغیرهای استقلال هیئت‌مدیره، مالکیت دولتی، نوع اظهار نظر حسابرس، تغییر حسابرس و اهرم مالی با شکاف مالیاتی، منفی است و متغیرهای حسابرسی داخلی و اندازه شرکت رابطه مثبتی با شکاف مالیاتی دارند. همچنین متغیرهای دوگانگی نقش مدیرعامل، سهامداران نهادی و معامله با اشخاص وابسته، رابطه معناداری با شکاف مالیاتی ندارند. [۶]

حساس یگانه (۱۳۹۱) در تحقیق با عنوان تأثیر حسابرسی مالیاتی بر استقلال حسابرس با استفاده از جایگزین‌های رابطه حق‌الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی با حق‌الزحمه حسابرسی مالیاتی و تعداد بندهای گزارش حسابرسی به این مسئله پرداخته است که آیا کسب درآمد بیش از حسابرسی مالیاتی موجب وابستگی اقتصادی حسابرس به شرکت صاحبکار و در نتیجه مخدوش شدن استقلال وی می‌گردد. نتایج حاکی از عدم تأثیر حق‌الزحمه حسابرسی مالیاتی بر استقلال حسابرس طی سنوات ۱۳۸۰ لغایت ۱۳۸۸ می‌باشد. [۶]

پورزمانی و شمسی (۱۳۸۸) دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این تحقیق وجود تفاوت معنادار بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی را تأیید کرد. [۸]

گردانی و همکاران (۱۳۸۶) به بررسی نقش جامعه حسابداران رسمی در نظام مالیاتی ایران پرداختند که در این تحقیق تأثیر اجرای حسابرسی مالیاتی بر میزان فاصله بین مالیات‌های تشخیصی و قطعی و همچنین میزان تأثیر اجرای حسابرسی مالیاتی بر اختلاف مالیاتی بین مؤدیان و ادارات امور مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته که یافته‌های تحقیق عبارتند از: فاصله بین مالیات‌های ابرازی، تشخیصی در قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ تفاوت معناداری ندارد. [۲]

بین محافظه کاری سود و شکاف مالیاتی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد ولی بین هموارسازی سود با شکاف مالیاتی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. [۱۰]

مهاجری و سبحانیان (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان برآورد شکاف سیاستی و شکاف تمکین در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران و ضرورت استخراج چارچوب منطقی برای اعطای معافیت‌ها با استفاده از جدول داده ستانده محصول در محصول و حساب‌های ملی کشور طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۵ شکاف سیاستی و شکاف تمکین در نظام مالیات بر ارزش افزوده را محاسبه کردند. بر اساس نتایج این تحقیق در طول اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده حدود ۲۶۰ هزار میلیارد تومان درآمد مالیاتی از دست رفته است. سهم دولت از این میزان درآمد مالیاتی حدود ۱۵۷ هزار میلیارد تومان و سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها حدود ۱۰۳ هزار میلیارد تومان بوده است. [۷]

بور و نکوآمال کرمانی (۱۳۹۶) در مطالعه‌ای با عنوان تعیین شکاف درآمدی مالیات بر ارزش افزوده در ایران طی سال‌های ۱۳۸۸-۱۳۹۴ به منظور محاسبه پایه درآمدی مالیات بر ارزش افزوده از مجموع ارزش افزوده بخش‌های اقتصادی کشور استفاده کردند. بر اساس نتایج این تحقیق طی سال‌های ۱۳۸۸-۱۳۹۴ به‌طور متوسط ۳۴ درصد کل تولید ناخالص داخلی ایران به‌عنوان پایه بالقوه مشمول مالیات بر ارزش افزوده ایران محاسبه شده است. [۱۰]

مشگینی اصل و پاک مرام (۱۳۹۵) پژوهشی با عنوان "ارتباط بین کیفیت حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی: مطالعه موردی از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" انجام دادند. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه نشان داد بین کیفیت حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه وجود دارد. [۸]

چالاک و همکاران (۱۳۹۴) پژوهشی با عنوان "بررسی رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" انجام دادند. در این پژوهش به بررسی رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی پرداخته شده است. همچنین برای نتیجه‌گیری بهتر، دو متغیر کنترلی اندازه شرکت و اهرم مالی نیز وارد مدل شده است. آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش رگرسیونی چند متغیره بر اساس داده‌های تلفیقی انجام گرفت. نتایج پژوهش بیانگر آن است که رابطه معناداری بین کیفیت حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی وجود دارد. [۳]

حسین آبادی (۱۳۹۳) در مطالعه‌ای توصیفی با عنوان بررسی موانع اجرایی حسابرسی مالیاتی در ایران به این نتیجه رسید که عدم اتکای مأموران مالیاتی به گزارش حسابداران رسمی، به دلیل وجود ابهامات و نارسایی‌های موجود در قوانین مالیات‌ها، عدم ضرورت اجرای حسابرسی مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی و ضعف اجرایی مأموران مالیاتی و حسابداران رسمی با قوانین مالی و مالیاتی می‌باشد. [۸]

کفعمی و همکاران (۱۳۹۳) پژوهشی با عنوان "بررسی عوامل حسابرسی بر روی شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

دانگوا و همکاران^۱ (۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان "دامنه و مقادیر شکاف مالیاتی در بخش غیررسمی: شواهدی از قنا" انجام دادند. هدف پژوهش بررسی موضوع شکاف مالیاتی و عوامل اثرگذار بر فرار مالیاتی است. کشور غنا به عنوان جامعه آماری انتخاب شده است. نتایج پژوهش نشان داد که متغیرهای سطح ثابت مانند نوع کسب و کار، موقعیت شهری و تجربه شرکت به طور قابل توجهی بر شکاف مالیاتی اثرگذارند. [۱۳]

بغداد و همکاران^۲ (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی: شواهد مربوط به موارد حسابرسی مالیاتی انجام دادند. این مطالعه به بررسی عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی از قبیل فراوانی فعالیت حسابرسان، اندازه تجارت، نقش نماینده مالیاتی و راهکارهای مورد استفاده برای نشان دادن کمبود درآمد توسط مالیات‌دهندگان پرداخته است. نمونه پژوهش از پرونده‌های حسابرسی مالیاتی جمع‌آوری شده است. نتایج نشان داد که فراوانی فعالیت حسابرسان، اندازه تجارت، نقش نماینده مالیاتی و راهکارهای مورد استفاده برای نشان دادن کمبود درآمد توسط مالیات‌دهندگان بر شکاف مالیاتی اثرگذار است. [۱۲]

کانیکالپ و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان تخمین مالیات بر ارزش افزوده در ترکیه از روش‌های بالا به پایین برای محاسبه شکاف مالیاتی استفاده کردند. در این پژوهش به این نکته اشاره شده است که به دلیل سطح پایین کیفیت حکمرانی در کشور ترکیه از روش‌های پایین به بالا برای محاسبه شکاف استفاده نشده است. شکاف سیاستی و شکاف تمکین بر اساس داده‌های حساب‌های ملی محاسبه شده و نشان داده شده که همواره شکاف سیاستی از شکاف تمکین بیشتر بوده است. به عبارتی، درآمد از دست رفته دولت از بابت معافیت‌ها و نرخ کاهش یافته بیشتر از درآمد از دست رفته از بخش غیررسمی اقتصاد و فرار مالیاتی بوده است. بررسی روش‌های اندازه‌گیری شکاف مالیات بر ارزش افزوده نشان می‌دهد که اغلب مطالعات انجام شده رویکرد غیرمستقیم را مبنا قرار داده‌اند ولی در هر مطالعه‌ای متناسب با آمارهای در دسترس، روش‌های متفاوتی از جمله روش حساب‌های ملی، روش محاسبه اقتصاد زیرزمینی و روش جدول داده ستانده در سطح کلان و در سطح خرد به کار گرفته شده است. در خصوص کاربرد رویکرد کلان با استفاده از داده‌های ملی در مطالعات انجام شده، ذکر این نکته لازم است که در این روش‌ها عمدتاً از متوسط نرخ مالیات یا نرخ مالیات استاندارد در محاسبه شکاف مالیاتی استفاده شده است. [۱۹]

چایز و همکاران^۳ (۲۰۱۴) پژوهشی با عنوان "اعتماد به نفس بیش از حد و سیاست مالیاتی شرکت‌های مهاجم" انجام دادند. آن‌ها به شناسایی عوامل اثرگذار بر شکاف مالیاتی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که

اندازه شرکت، اهرم مالی، سودآوری، سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت و نامشهود و فرصت‌های سرمایه‌گذاری از عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی می‌باشند. [۱۹]

مگ‌گوایر و همکاران^۴ (۲۰۱۲) پژوهشی تحت عنوان "رابطه تخصیص مالیاتی حسابرسان و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها" انجام دادند. آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که شرکت‌هایی که مؤسسه‌های حسابرسی آن‌ها متخصص کلی صنعت‌اند، در مقایسه با دیگر شرکت‌ها از سطح اجتناب مالیاتی بیش‌تری دارند. [۱۸]

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به بررسی عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی در مؤدیان بازرگان استان گیلان از دیدگاه مأموران مالیاتی پرداخته است. لذا از نظر هدف کاربردی محسوب می‌شود و از نظر روش اجرا در زمره پژوهش‌های توصیفی - پیمایشی قرار می‌گیرد. جامعه آماری پژوهش حاضر خبرگان و مؤدیان امور مالیاتی به ویژه حوزه بازرگانی در استان گیلان است. تعداد خبرگان و مؤدیان امور مالیاتی در حوزه بازرگانی ۷۰ نفر است. با توجه به تعداد جامعه آماری، پرسشنامه به صورت ایمیل برای تمامی افراد ارسال شد. از هفتاد ایمیل ارسال شده پس از شش بار یادآوری در نهایت ۶۷ پرسشنامه بازگردانده شد. در این پژوهش به علت محدود و کم بودن تعداد اعضای جامعه از روش سرشماری استفاده شده است. به منظور گردآوری اطلاعات از دو روش کتابخانه‌ای (جهت جمع‌آوری ادبیات موضوعی از طریق مقالات، کتاب‌ها و سایت‌ها و غیره) و میدانی (استفاده از پرسشنامه جهت جمع‌آوری داده) بهره گرفته می‌شود. ابزار گردآوری داده پرسشنامه استاندارد است که از دو بخش سؤالات عمومی (جمعیت‌شناختی) و اختصاصی تشکیل شده است. ساختار پرسشنامه در جدول (۱) بیان شده است.

جدول (۱): ساختار پرسشنامه تحقیق

متغیر	تعداد سؤال	مؤلفه در مدل
فعالیت مکرر	۳	FA
تعهد مأمور مالیاتی	۳	CA
استراتژی انتخابی	۳	SA
شکاف مالیاتی	۳	TG

سؤالات در یک طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری شد که مقیاس‌های آن به شرح جدول (۲) است.

¹ Danquah et al.

² Bagdad

³ Chyz et al

⁴ McGuire et al

جدول (۲): مقیاس اندازه‌گیری سؤالات پرسشنامه در طیف لیکرت

طیف	کاملاً موافقم	موافقم	نظری ندارم	مخالفاً	کاملاً مخالفم
مقیاس عددی	۵	۴	۳	۲	۱

روایی ابزار سنجش: روایی به این پرسش پاسخ می‌دهد که آیا پرسشنامه همان چیزی را اندازه‌گیری می‌کند که واقعاً در پی سنجش آن هستیم یا خیر؛ روایی انواع مختلفی دارد از جمله روایی محتوا، همگرا و واگرا.

پایایی ابزار سنجش: در این پژوهش، پایایی از طریق سه معیار ضرایب بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی^۱ مورد سنجش قرار می‌گیرد همان‌گونه که در جدول مشخص است، مقادیر به دست آمده برای کلیه متغیرها بیشتر از ۰/۷ می‌باشد، از این رو پایایی مورد تأیید قرار می‌گیرد.

جدول (۳): نتایج آزمون آلفای کرونباخ

متغیر	آلفای کرونباخ	متغیر	آلفای کرونباخ
فعالیت مکرر	۰/۷۶۸۲۵۸	استراتژی انتخابی	۰/۸۸۰۹۲۳
تعهد مأمور مالیاتی	۰/۹۵۶۴۷۱	شکاف مالیاتی	۰/۷۱۰۷۳۴

نرمال بودن داده‌ها: برای انتخاب نرم‌افزار مورد استفاده در این پژوهش، در ابتدا به بررسی نرمال بودن یا نبودن داده‌ها می‌پردازیم. زیرا در صورتی که داده‌ها نرمال باشند، می‌توان از انواع نرم‌افزارهای معادلات ساختاری برای تجزیه و تحلیل استفاده کرد، ولی در صورتی که داده‌های مورد بررسی از توزیع نرمال برخوردار نباشند، حتماً باید از نرم‌افزار Smart PLS (با توجه به توانایی‌ها و برتری‌های این نرم‌افزار در صورت نرمال نبودن داده‌ها) استفاده نمود. جهت سنجش نرمال بودن توزیع جامعه از آزمون کولموگروف - اسمیرنف استفاده شده که با کمک نرم‌افزار SPSS26 انجام می‌گیرد. برای آزمون نرمال بودن فرض‌های آماری به صورت زیر تنظیم می‌شود.

H₀: توزیع داده‌های مربوط به هر یک از متغیرها نرمال است.

H₁: توزیع داده‌های مربوط به هر یک از متغیرها نرمال نیست.

جدول (۴) نتایج آزمون‌های سنجش نرمال بودن داده‌ها (کولموگروف -

اسمیرنف)

سؤال	آماره	معناداری	سؤال	آماره	معناداری
فعالیت مکرر ۱	۰/۲۱۵	۰/۰۰۰	استراتژی انتخابی ۱	۰/۲۱۸	۰/۰۰۰
فعالیت مکرر ۲	۰/۲۰۴	۰/۰۰۰	استراتژی انتخابی ۲	۰/۲۸۳	۰/۰۰۰
فعالیت مکرر ۳	۰/۱۸۶	۰/۰۰۰	استراتژی انتخابی ۳	۰/۲۶۸	۰/۰۰۰
تعهد مأمور مالیاتی ۱	۰/۲۲۹	۰/۰۰۰	شکاف مالیاتی ۱	۰/۲۶۷	۰/۰۰۰
تعهد مأمور مالیاتی ۲	۰/۲۵۱	۰/۰۰۰	شکاف مالیاتی ۲	۰/۳۰۰	۰/۰۰۰
تعهد مأمور مالیاتی ۳	۰/۲۱۷	۰/۰۰۰	شکاف مالیاتی ۳	۰/۲۰۶	۰/۰۰۰

همانطور که در جدول فوق نشان داده شده مقادیر به دست آمده برای معناداری برای تمامی سؤالات کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین فرض نرمال بودن توزیع داده‌ها رد شده و مشخص می‌گردد که توزیع داده‌ها غیرنرمال است. بنابراین باید از رویکردها و نرم‌افزارهایی جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده کرد که دارای پیش فرض توزیع نرمال داده‌ها نباشد. لذا از نرم‌افزار Smart PLS2 در این پژوهش استفاده شده است.

۴. تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل به‌عنوان فرآیندی از روش تحقیق، پایه اساسی هر تحقیق به حساب می‌آید. تجزیه و تحلیل عبارت است از روشی که از طریق آن کل فرآیند تحقیق به سوی یک نتیجه هدایت می‌شود. علم آمار نیز به جمع-آوری، تلخیص، رده‌بندی و ارزیابی نتایج همراه با استنباط اشاره دارد. روش‌های آماری تجزیه و تحلیل داده‌ها به دو بخش آمار توصیفی و استنباطی تقسیم می‌شود. آمار توصیفی به توصیف اطلاعات به دست آمده و تحلیل‌های آماری از قبیل شاخص‌های فراوانی و نمودارهای آماری می‌پردازد. در حالی که، آمار استنباطی به منظور استنباط خصوصیات یک جامعه آماری بر اساس نتایج یک نمونه که از جامعه انتخاب می‌شود، به کار می‌رود. از آمار استنباطی جهت بررسی فرضیه‌ها و تعیین وجود یا عدم وجود رابطه بین متغیرها استفاده می‌شود. در این بخش، به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها در قسمت آمار توصیفی از نرم‌افزار SPSS 26 و برای آمار استنباطی که در آن روابط میان متغیرها بر اساس هدف پژوهش مدل‌سازی می‌شود از مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) و نرم‌افزار Smart PLS 2 استفاده شده است.

¹ Composite Reliability

جدول (۷): توزیع فراوانی خبرگان پاسخگو به سؤالات پرسشنامه برحسب

سن

سن	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی تجمعی	درصد فراوانی تجمعی
کمتر از ۳۵ سال	۲	۳	۲	۳
۳۵ تا ۴۰ سال	۶	۹	۸	۱۲
۴۰ تا ۴۵ سال	۱۹	۲۸	۲۷	۴۰
۴۵ تا ۵۰ سال	۳۳	۴۹	۶۰	۸۹
بیشتر از ۵۰ سال	۷	۱۱	۶۷	۱۰۰

تحصیلات: فراوانی و درصد فراوانی خبرگان پاسخگو به سؤالات پرسشنامه بر حسب تحصیلات در جدول (۸) آورده شده است. همان‌طور که مشخص است، ۲۹ نفر دارای تحصیلات فوق لیسانس (۴۳ درصد) و ۳۸ نفر از خبرگان پاسخ‌دهنده به سؤالات پرسشنامه (۵۷ درصد) دارای تحصیلات دکتری هستند. این نشان می‌دهد که اکثر خبرگان پاسخ‌دهنده به سؤالات پرسشنامه تحصیلات دکتری دارند.

جدول (۸): توزیع فراوانی خبرگان پاسخگو به سؤالات پرسشنامه برحسب

تحصیلات

تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی تجمعی	درصد فراوانی تجمعی
فوق لیسانس	۲۹	۴۳	۲۹	۴۳
دکتری	۳۸	۵۷	۶۷	۱۰۰
جمع	۶۷	۱۰۰	-	-

سابقه فعالیت در زمینه امور مالیاتی: فراوانی و درصد فراوانی خبرگان پاسخگو به سؤالات پرسشنامه بر حسب سابقه فعالیت در زمینه امور مالیاتی در جدول (۹) آورده شده است. همان‌طور که مشخص است، ۳ نفر از خبرگان پاسخ‌دهنده به سؤالات کمتر از ۷ سال (۵ درصد)، ۸ نفر بین ۷ تا ۱۰ سال (۱۲ درصد)، ۱۵ نفر بین ۱۰ تا ۱۳ سال (۲۲ درصد)، ۲۴ نفر بین ۱۳ تا ۱۶ سال (۳۶ درصد) و ۱۷ نفر بیشتر از ۱۶ سال (۲۵ درصد) سابقه فعالیت در زمینه امور مالیاتی دارند. این مشخص می‌کند که بیشتر افراد پاسخ‌دهنده دارای ۱۳ تا ۱۶ سال سابقه فعالیت در زمینه امور مالیاتی هستند.

در این مقاله اطلاعات جمعیت‌شناختی شامل جنسیت، تأهل، سن، تحصیلات و سابقه فعالیت در زمینه امور مالیاتی می‌باشد که فراوانی و درصد فراوانی هر یک در ادامه آورده شده است و به شرح زیر می‌باشد:

جنسیت: فراوانی و درصد فراوانی خبرگان پاسخگو به سؤالات پرسشنامه بر حسب توزیع جنسیت در جدول (۵) آورده شده است. همان‌طور که مشخص است، ۶۴ نفر از خبرگان (۹۶ درصد) مرد و ۳ نفر از آن‌ها (۴ درصد) زن هستند. از این‌رو، اکثر پاسخ‌دهندگان مرد هستند.

جدول (۵): توزیع فراوانی خبرگان پاسخگو به سؤالات پرسشنامه برحسب

جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی تجمعی	درصد فراوانی تجمعی
مرد	۶۴	۹۶	۶۴	۹۶
زن	۳	۴	۶۷	۱۰۰
جمع	۶۷	۱۰۰	-	-

تأهل: فراوانی و درصد فراوانی خبرگان پاسخگو به سؤالات پرسشنامه بر حسب توزیع تأهل در جدول (۶) آورده شده است. همان‌طور که مشخص است، ۱ نفر از خبرگان (۱ درصد) مجرد و ۶۶ نفر از آن‌ها (۹۹ درصد) متأهل هستند. از این‌رو، اکثر پاسخ‌دهندگان متأهل هستند.

جدول (۶): توزیع فراوانی خبرگان پاسخگو به سؤالات پرسشنامه برحسب

تأهل

تأهل	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی تجمعی	درصد فراوانی تجمعی
مجرد	۱	۱	۱	۱
متأهل	۶۶	۹۹	۶۷	۱۰۰
جمع	۶۷	۱۰۰	-	-

سن: فراوانی و درصد فراوانی خبرگان پاسخگو به سؤالات پرسشنامه بر حسب توزیع سنی در جدول (۷) آورده شده است. همان‌طور که مشخص است، ۲ نفر از خبرگان پاسخ‌دهنده به سؤالات کمتر از ۳۵ سال (۳ درصد)، ۶ نفر بین ۳۵ تا ۴۰ سال (۹ درصد)، ۱۹ نفر بین ۴۰ تا ۴۵ سال (۲۸ درصد)، ۳۳ نفر بین ۴۵ تا ۵۰ سال (۴۹ درصد) و ۷ نفر از خبرگان پاسخ‌دهنده به سؤالات (۱۱ درصد) بیشتر از ۵۰ سال سن دارند. این نشان می‌دهد که اکثر خبرگان پاسخ‌دهنده به سؤالات پرسشنامه بین ۴۵ تا ۵۰ سال سن دارند.

جدول (۹): توزیع فراوانی خبرگان پاسخگو به سؤالات پرسشنامه برحسب

سابقه فعالیت در زمینه امور مالیاتی

سابقه فعالیت	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی	تجمعی
کمتر از ۷ سال	۳	۵	۳	۳	۵
۷ تا ۱۰ سال	۸	۱۲	۱۱	۱۷	۱۷
۱۰ تا ۱۳ سال	۱۵	۲۲	۲۶	۳۹	۳۹
۱۳ تا ۱۶ سال	۲۴	۳۶	۵۰	۷۵	۷۵
بیشتر از ۱۶ سال	۱۷	۲۵	۶۷	۱۰۰	۱۰۰
جمع	۶۷	۱۰۰	-	-	-

۴-۲ توصیف متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش عبارتند از فعالیت مکرر مأمور مالیاتی، تعهد مأمور مالیاتی، استراتژی انتخابی مالیات‌دهندگان و شکاف مالیاتی. آمار توصیفی این متغیرها شامل میانگین، میانه، مد، واریانس، انحراف معیار، ماکزیمم و می‌نیمم در ادامه آورده شده و به شرح زیر است.

جدول (۱۰): آمار توصیفی متغیر فعالیت مکرر حسابرسی

شاخص	فعالیت مکرر مأمور مالیاتی ۱	فعالیت مکرر مأمور مالیاتی ۲	فعالیت مکرر مأمور مالیاتی ۳
میانگین	۳/۷۴۶۳	۳/۷۱۶۴	۳/۷۳۱۳
میانه	۴/۰۰۰۰	۴/۰۰۰۰	۴/۰۰۰۰
مد	۴/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰
انحراف معیار	۰/۹۷۴۵۸	۱/۰۴۱۶۵	۱/۰۲۳۶۹
واریانس	۰/۹۵۰	۱/۰۸۵	۱/۰۴۸
می‌نیمم	۲/۰۰	۱/۰۰	۲/۰۰
ماکزیمم	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰

تعهد مأمور مالیاتی:

تعهد مأمور مالیاتی با سه سؤال در یک طیف پنج گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری شده است. آمار توصیفی سؤالات به شرح جدول (۱۱) می‌باشد. همان‌گونه که در جدول مشخص است، سؤال دوم تعهد مأمور مالیاتی دارای بیشترین مقدار میانگین (۳/۷۴۶۳) و سؤال سوم دارای کمترین مقدار میانگین (۳/۵۸۲۱) است. میانه تمامی سؤالات عدد ۴ می‌باشد. مد سؤالات اول و دوم عدد ۴ و سؤال سوم عدد ۳ است. بیشترین مقدار واریانس نیز به سؤال سوم (۰/۸۲۳) و کمترین مقدار واریانس به سؤال دوم (۰/۶۴۷) اختصاص دارد. کمترین مقدار اختصاص داده شده به سؤالات عدد ۱ (کاملاً مخالفم) و بیشترین مقدار اختصاص داده شده به تمامی سؤالات عدد ۵ (کاملاً موافقم) می‌باشد.

فعالیت مکرر حسابرسی: فعالیت مکرر حسابرسی با سه سؤال در یک طیف پنج گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری شده است. آمار توصیفی سؤالات به شرح جدول (۱۰) می‌باشد. همان‌گونه که در جدول مشخص است، سؤال اول فعالیت مکرر حسابرسی دارای بیشترین مقدار میانگین (۳/۷۴۶۳) و سؤال دوم دارای کمترین مقدار میانگین (۳/۷۱۶۴) است. میانه و مد تمامی سؤالات عدد ۴ می‌باشد.

بیشترین مقدار واریانس نیز به سؤال دوم (۱/۰۸۵) و کمترین مقدار واریانس به سؤال اول (۰/۹۷۴۵۸) اختصاص دارد. کمترین مقدار اختصاص داده شده به سؤالات اول و سوم عدد ۲ (مخالفم) و سؤال دوم عدد ۱ (کاملاً مخالفم) و بیشترین مقدار اختصاص داده شده به تمامی سؤالات عدد ۵ (کاملاً موافقم) می‌باشد.

جدول (۱۱): آمار توصیفی متغیر تعهد مأمور مالیاتی

شاخص	تعهد مأمور مالیاتی ۱	تعهد مأمور مالیاتی ۲	تعهد مأمور مالیاتی ۳
میانگین	۳/۶۲۶۹	۳/۷۴۶۳	۳/۵۸۲۱
میانه	۴/۰۰۰۰	۴/۰۰۰۰	۴/۰۰۰۰
مد	۴/۰۰	۴/۰۰	۳/۰۰
انحراف معیار	۰/۸۱۳۴۴	۰/۸۰۴۲۲	۰/۹۰۷۰۳
واریانس	۰/۶۶۲	۰/۶۴۷	۰/۸۲۳
می‌نیمم	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰
ماکزیمم	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰

جدول (۱۳): آمار توصیفی متغیر شکاف مالیاتی

شاخص	شکاف مالیاتی ۱	شکاف مالیاتی ۲	شکاف مالیاتی ۳
میانگین	۳/۶۷۱۶	۳/۸۰۶۰	۳/۷۱۶۴
میانه	۴/۰۰۰۰	۴/۰۰۰۰	۴/۰۰۰۰
مد	۴/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰
انحراف معیار	۰/۶۸۲۸۷	۱/۰۴۷۹۲	۱/۰۲۷۰۰
واریانس	۰/۴۶۶	۱/۰۹۸	۱/۰۵۵
می‌نیمم	۲/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰
ماکزیمم	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰

۳-۴ آمار استنباطی

۳-۴-۱ برآزش مدل

برای تحلیل مدل‌ها در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (SEMPLS)، دو مرحله اصلی وجود دارد که این مراحل شامل "بررسی برآزش مدل" و سپس "آزمودن فرضیه‌های پژوهش" هستند. مرحله اول یعنی بررسی برآزش مدل خود در دو بخش انجام می‌شود: (۱) برآزش مدل‌های اندازه‌گیری، (۲) برآزش مدل ساختاری. یک مدل اندازه‌گیری مربوط به بخشی از مدل کلی می‌شود که دربرگیرنده یک متغیر به همراه سوالات مربوط به آن متغیر است. بخش مدل ساختاری به سوالات (متغیرهای آشکار) کاری ندارد و تنها متغیرهای پنهان همراه با روابط میان آن‌ها بررسی می‌گردد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲).

۳-۴-۲ برآزش مدل‌های اندازه‌گیری

برای بررسی برآزش مدل‌های اندازه‌گیری سه معیار مورد استفاده قرار می‌گیرد: پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا. پایایی شاخص خود از طریق سه معیار مورد سنجش واقع می‌گردد: (۱) ضرایب بارهای عاملی، (۲) آلفای کرونباخ و (۳) پایایی ترکیبی یا rho. روایی همگرا بیانگر میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هرچه این همبستگی بیشتر باشد، برآزش نیز بیشتر است. روایی واگرا دو موضوع را پوشش می‌دهد: الف) مقایسه میزان همبستگی میان شاخص‌های یک سازه با آن سازه در مقابل همبستگی آن شاخص‌ها با سازه‌های دیگر. ب) مقایسه میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌هایش در مقابل همبستگی آن سازه با سایر سازه‌ها.

۳-۴-۳ سنجش بارهای عاملی

بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از مقدار ۰/۴ شود موید این مطلب است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل

استراتژی انتخابی: استراتژی انتخابی با سه سؤال در یک طیف پنج گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری شده است. آمار توصیفی سوالات به شرح جدول (۱۲) می‌باشد.

همان‌گونه که در جدول مشخص است، سؤال سوم استراتژی انتخابی دارای بیشترین مقدار میانگین (۳/۶۵۶۷) و سؤال اول دارای کمترین مقدار میانگین (۳/۰۷۴۶) است. میان سؤال اول عدد ۳ و سوالات دوم و سوم عدد ۴ می‌باشد. مد سوالات اول و دوم عدد ۳ و سؤال سوم عدد ۴ است.

بیشترین مقدار واریانس نیز به سؤال اول (۰/۸۸۸) و کمترین مقدار واریانس به سؤال سوم (۰/۵۰۲) اختصاص دارد. کمترین مقدار اختصاص داده شده به سؤال اول عدد ۱ (کاملاً مخالفم) و به سوالات دوم و سوم عدد ۲ (مخالفم) و بیشترین مقدار اختصاص داده شده به تمامی سوالات عدد ۵ (کاملاً موافقم) می‌باشد.

جدول (۱۲): آمار توصیفی متغیر استراتژی انتخابی

شاخص	استراتژی ۱	استراتژی ۲	استراتژی ۳
میانگین	۳/۰۷۴۶	۳/۵۸۲۱	۳/۶۵۶۷
میانه	۳/۰۰۰۰	۴/۰۰۰۰	۴/۰۰۰۰
مد	۳/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰
انحراف معیار	۰/۹۴۲۴۹	۰/۷۲۰۸۸	۰/۷۰۸۲۳
واریانس	۰/۸۸۸	۰/۵۲۰	۰/۵۰۲
می‌نیمم	۱/۰۰	۲/۰۰	۲/۰۰
ماکزیمم	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰

شکاف مالیاتی:

شکاف مالیاتی با سه سؤال در یک طیف پنج گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری شده است. آمار توصیفی سوالات به شرح جدول (۱۳) می‌باشد. همان‌گونه که در جدول مشخص است، سؤال دوم شکاف مالیاتی دارای بیشترین مقدار میانگین (۳/۸۰۶۰) و سؤال اول دارای کمترین مقدار میانگین (۳/۶۷۱۶) است. میان مد تمامی سوالات عدد ۴ می‌باشد. بیشترین مقدار واریانس نیز به سؤال دوم (۱/۰۹۸) و کمترین مقدار واریانس به سؤال اول (۰/۴۶۶) اختصاص دارد. کمترین مقدار اختصاص داده شده به سؤال اول عدد ۲ (مخالفم) و به سوالات دوم و سوم عدد ۱ (کاملاً مخالفم) و بیشترین مقدار اختصاص داده شده به تمامی سوالات عدد ۵ (کاملاً موافقم) می‌باشد.

معرفی شد و برتری آن نسبت به آلفای کرونباخ در این است که پایایی سازه‌ها نه به صورت مطلق بلکه باتوجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می‌گردد. در نتیجه برای سنجش بهتر پایایی در روش **FLS** هر دوی این معیارها به کار برده می‌شوند. پایایی ترکیبی در مدل-سازی معادلات ساختاری معیار بهتری از آلفای کرونباخ به شمار می‌رود. به دلیل اینکه در محاسبه ضریب آلفای کرونباخ در مورد هر سازه، تمامی شاخص‌ها با اهمیت مساوی در محاسبات ظاهر می‌شوند. در حالی که برای محاسبه **CR**، شاخص‌ها با بار عاملی بیشتر اهمیت زیادتتری دارند. این موضوع موجب می‌شود که مقادیر **CR** سازه‌ها معیار واقعی‌تر و دقیق‌تری نسبت به آلفای کرونباخ آن‌ها باشد. در صورتی که مقدار **CR** برای هر سازه بالای ۰/۷ شود، نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل‌های اندازه-گیری دارد و مقدار کمتر از ۰/۶ عدم وجود پایایی را نشان می‌دهد (نونالی، ۱۹۷۸). در جدول (۱۵) مقادیر آلفا کرونباخ و پایایی ترکیبی آورده شده است.

جدول (۱۵): مقادیر آلفا کرونباخ و پایایی ترکیبی

متغیر	ضریب آلفا کرونباخ	پایایی ترکیبی
استراتژی انتخابی	۰/۸۸۰۹۲۳	۰/۹۲۶۷۴۱
تعهد مأمور مالیاتی	۰/۹۵۶۴۷۱	۰/۹۷۱۵۲۲
شکاف مالیاتی	۰/۷۱۰۷۳۴	۰/۸۴۵۳۴۸
فعالیت مکرر حسابرسی	۰/۷۶۸۲۵۸	۰/۸۹۵۸۷۶

باتوجه به نتایج بدست آمده، پایایی ترکیبی مربوط به کلیه متغیرهای پژوهش، مقادیر بالای ۰/۷ را شامل می‌شود؛ لذا مدل‌های اندازه‌گیری از پایایی مناسب برخوردارند. مقادیر آلفای به دست آمده برای کلیه متغیرها نیز بالاتر از ۰/۷ است.

معیار **AVE** نشان‌دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های خود است. به بیان دیگر **AVE** میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هرچه این همبستگی بیشتر باشد، برازش نیز بیشتر است. فورنل و لارکر^۳ (۱۹۸۱) میانگین واریانس استخراج شده^۴ (**AVE**)، را برای سنجش روایی همگرا^۵ معرفی کرده و اظهار داشتند که در مورد **AVE** مقدار بحرانی عدد ۰/۵ است؛ بدین معنی که مقدار **AVE** بالای ۰/۵ روایی همگرای قابل قبول را نشان می‌دهند. جدول (۱۶) مقدار میانگین واریانس استخراجی حاصل از خروجی نرم-افزار **Smart PLS** را برای هر یک از متغیرهای پژوهش نشان می‌دهد. از آنجا که کلیه مقادیر بالاتر از ۰/۵ است؛ بنابراین روایی همگرا برقرار است.

اندازه‌گیری قابل قبول است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). پس از اجرای مدل این پژوهش، در مرحله اول، مقدار به دست آمده برای سؤال اول فعالیت مکرر مأمور مالیاتی کمتر از ۰/۴ به دست آمد (۰/۳۶۷۵۷۶). این سؤال از ادامه محاسبه حذف گردید و مدل بار دیگر اجرا شد. کلیه بارهای عاملی (مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه) بیش از ۰/۴ به دست آمد و از این لحاظ مدل پایایی مناسب دارد. مقادیر بارهای عاملی در جدول (۱۴) آورده شده است.

جدول (۱۴): مقادیر بار عاملی

شاخص	استراتژی انتخابی	تعهد مأمور مالیاتی	شکاف مالیاتی	فعالیت مکرر حسابرسی
CA1	-	۰/۹۶۳۲۱۲	-	-
CA2	-	۰/۹۶۷۲۷۴	-	-
CA3	-	۰/۹۴۵۵۸۸	-	-
FA2	-	-	-	۰/۹۱۲۲۵۳
FA3	-	-	-	۰/۸۸۹۱۷۲
SA1	۰/۸۴۳۵۷۷	-	-	-
SA2	۰/۹۵۲۶۷۰	-	-	-
SA3	۰/۸۹۸۲۵۶	-	-	-
TG1			۰/۵۱۸۷۶۵	
TG2			۰/۹۳۴۵۴۹	
TC3			۰/۹۱۲۸۳۱	

۴-۳-۴ پایایی ترکیبی و روایی

آلفا کرونباخ^۱، معیاری کلاسیک برای سنجش پایایی و سنجش‌های مناسب برای ارزیابی پایایی درونی محسوب می‌گردد. پایداری درونی نشان‌دهنده میزان همبستگی بین یک سازه و شاخص‌های مربوط به آن است. مقدار آلفا کرونباخ بالاتر از ۰/۷، نشانگر پایایی قابل قبول است (حافظ‌نیا، ۱۳۸۹). از آنجایی که آلفا کرونباخ یک معیار سنتی برای تعیین پایایی سازه‌ها می‌باشد، روش **FLS** معیار جدیدتری نسبت به آلفا به نام پایایی ترکیبی^۲ به کار می‌برد. این معیار توسط ورتس و همکاران (۱۹۷۴)

³ Fornell & Larcker

⁴ Average Variance Extracted

⁵ Convergent Validity

¹ Cronbachs Alpha

² Composite Reliability

جدول (۱۶): مقادیر روایی همگرا

متغیر	AVE
استراتژی انتخابی	۰/۸۰۸۶۸۸
تعهد مأمور مالیاتی	۰/۹۱۹۱۷۸
شکاف مالیاتی	۰/۶۵۸۵۸۶
فعالیت مکرر حسابرسی	۰/۸۱۱۴۱۶

روایی واگرا همبستگی یک متغیر را با یک متغیر غیرمرتبط با آن می-سنجد و در PLS از دو نظر سنجیده می-شود: (۱) روش بارهای عاملی متقابل؛ که در این روش میزان همبستگی بین شاخص‌های یک سازه با سازه‌های دیگر مقایسه می-گردد. در صورتی که مشخص شود میزان همبستگی بین یک شاخص با سازه دیگری غیر از سازه خود بیشتر از میزان همبستگی آن شاخص با سازه مربوط به خود است، روایی واگرای مدل زیر سوال می-رود. برای سنجش روایی واگرا از این روش، می-توان از ماتریس بارهای عاملی متقابل استفاده نمود. (۲) روش فورنل و لارکر؛ که میزان رابطه یک سازه با شاخص‌هایش در مقایسه رابطه آن سازه با سایر سازه‌ها است؛ به طوری که روایی واگرای قابل قبول یک مدل حاکی از آن است که یک سازه در مدل تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارد تا با سازه‌های دیگر. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بیان می-کنند: روایی واگرا وقتی در سطح قابل قبول است که میزان AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه‌های دیگر (یعنی مربع مقدار ضرایب همبستگی بین سازه‌ها) در مدل باشد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). در این قسمت روایی واگرا از طریق روش فورنل و لارکر بررسی می-شود. بدین منظور ماتریس فورنل و لارکر مربوط به این پژوهش در جدول (۱۷) آمده است.

جدول (۱۷): مقادیر روایی واگرا

فعالیت مکرر حسابرسی	شکاف مالیاتی	تعهد مأمور مالیاتی	استراتژی انتخابی	شاخص
-	-	-	۰/۸۹۹۲۷	استراتژی انتخابی
-	-	۰/۹۵۸۷۳	۰/۱۵۶۶۸۰	تعهد مأمور مالیاتی
-	۰/۸۱۱۵۳	-۰/۰۶۲۷۲۵	۰/۵۸۹۳۹۶	شکاف مالیاتی
۰/۹۰۰۷۸	۰/۷۶۶۵۱۴	-۰/۰۸۴۹۳۶	۰/۳۲۸۶۴۷	فعالیت مکرر حسابرسی

۴-۴ برآزش مدل ساختاری

پس از اطمینان از صحت روابط موجود در مدل‌های اندازه‌گیری با استفاده از معیارهای پایایی و روایی به بررسی و تفسیر روابط موجود در بخش ساختاری می‌پردازیم. به منظور بررسی برآزش مدل ساختاری در این پژوهش از معیارهای ضریب معناداری t (T-Values) و ضریب تعیین (R^2) استفاده شده است.

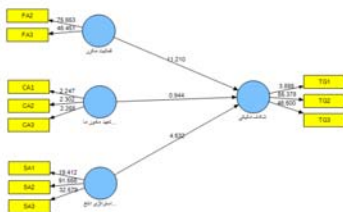
ضرایب معناداری: ابتدایی‌ترین معیار برای سنجش رابطه بین سازه‌ها در یک مدل ساختاری اعداد معناداری t است. در صورتی که مقدار این اعداد از ۱/۹۶ بیشتر شود، نشان از صحت رابطه بین سازه‌ها و در نتیجه تایید فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۹ درصد است ولی شدت رابطه بین سازه‌ها را نمی‌توان از این طریق سنجید (داورزاده و همکاران، ۱۳۹۱). در شکل (۴) مقادیر ضرایب معناداری نشان داده شده است.

ضریب تعیین R^2 : هرچه مقدار R^2 مربوط به سازه‌های درون‌زای یک مدل بیشتر باشد، نشان از برآزش بهتر مدل است. چین (۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R^2 معرفی می‌کند. بنابراین ضعیف، متوسط و قوی بودن برآزش بخش ساختاری مدل به وسیله معیار R^2 تعیین می‌شود. در جدول (۱۸) مقادیر ضریب تبیین آورده شده است.

جدول (۱۸): مقادیر ضریب تبیین

ضریب تبیین	متغیر
۰/۸۵۷۷۲۶	شکاف مالیاتی

همان‌گونه که مشخص است ضریب تبیین متغیر وابسته قابل قبول و در حد قوی است.



شکل (۴): مقادیر ضریب معناداری

۴-۵ آزمون فرضیه‌های پژوهش

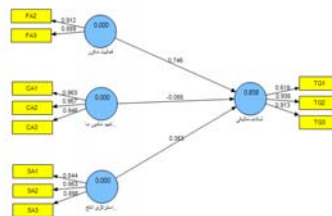
پس از بررسی برآزش مدل‌های اندازه‌گیری، ساختاری و کلی، پژوهشگر اجازه می‌یابد به بررسی و آزمون فرضیه‌های پژوهش خود پرداخته و به یافته‌های پژوهش برسد. این بخش شامل دو قسمت می‌شود: (۱) بررسی ضرایب معناداری Z (مقادیر t -values) مربوط به هر یک از فرضیه‌ها،

باتوجه به اعداد مندرج در این جدول همبستگی بین سازه‌ها و جذر AVE) و از آنجا که مقادیر جذر AVE (اعداد مندرج در قطر اصلی) از مقادیر زیرین خود بیشتر است لذا روایی واگرای سازه‌ها با معیار فورنل و لارکر نیز تأیید می‌شود.

۵- نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به بررسی عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی در مؤدیان بازرگان استان گیلان از دیدگاه مأموران مالیاتی پرداخت. لذا از نظر هدف کاربردی محسوب می‌شود و از نظر روش اجرا در زمره پژوهش‌های توصیفی - پیمایشی قرار دارد. با توجه به موضوع مورد بررسی، جامعه آماری پژوهش حاضر خبرگان و مؤدیان امور مالیاتی به ویژه حوزه بازرگانی در استان گیلان است. تعداد خبرگان و مؤدیان امور مالیاتی در حوزه بازرگانی ۷۰ نفر است. با توجه به تعداد جامعه آماری، پرسشنامه به صورت ایمیل برای تمامی افراد ارسال شد. از هفتاد ایمیل ارسال شده پس از شش بار یادآوری در نهایت ۶۷ پرسشنامه بازگردانده شد. در این پژوهش به علت محدود و کم بودن تعداد اعضای جامعه از روش سرشماری استفاده شده است. همچنین به منظور گردآوری اطلاعات از دو روش کتابخانه‌ای (جهت جمع‌آوری ادبیات موضوعی از طریق مقالات، کتاب‌ها و سایت‌ها و غیره) و میدانی (استفاده از پرسشنامه جهت جمع‌آوری داده) بهره گرفته شد. ابزار گردآوری داده پرسشنامه استاندارد است که از دو بخش سؤالات عمومی (جمعیت‌شناختی) و اختصاصی تشکیل شده است. روایی و پایایی پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفت و تأیید شد. در نهایت آزمون کولموگراف اسمیرنوف نشان داد که داده‌ها غیرنرمال بوده لذا نرم‌افزار مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌ها نرم‌افزار **Smart PLS** تعیین شد. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها در قسمت آمار توصیفی از نرم‌افزار **SPSS ۲۶** و برای آمار استنباطی که در آن روابط میان متغیرها بر اساس هدف پژوهش مدل‌سازی می‌شود از مدل‌سازی معادلات ساختاری (**SEM**) مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی (**PLS**) و نرم‌افزار **Smart PLS ۲** استفاده شده است. تعهد مأمور مالیاتی با سه سؤال در یک طیف پنج گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری شده است. آمار توصیفی سؤالات نشان داد که سؤال دوم تعهد مأمور مالیاتی دارای بیشترین مقدار میانگین (۳/۷۴۶۳) و سؤال سوم دارای کمترین مقدار میانگین (۳/۵۸۲۱) است. میانه تمامی سؤالات عدد ۴ می‌باشد. مد سؤالات اول و دوم عدد ۴ و سؤال سوم عدد ۳ است. بیشترین مقدار واریانس نیز به سؤال سوم (۰/۸۲۳) و کمترین مقدار واریانس به سؤال دوم (۰/۶۴۷) اختصاص دارد. کمترین مقدار اختصاص داده شده به سؤالات عدد ۱ (کاملاً مخالفم) و بیشترین مقدار اختصاص داده شده به تمامی سؤالات عدد ۵ (کاملاً موافقم) می‌باشد. استراتژی انتخابی نیز با سه سؤال در یک طیف پنج گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری شده است. آمار توصیفی سؤالات به بیانگر آن بود که سؤال سوم استراتژی انتخابی دارای بیشترین مقدار میانگین (۳/۶۵۶۷) و سؤال اول دارای کمترین مقدار میانگین (۳/۰۷۴۶) است. میانه سؤال اول عدد ۳ و سؤالات دوم و سوم عدد ۴ می‌باشد. مد سؤالات اول و دوم عدد ۳ و سؤال سوم عدد ۴ است.

۲) بررسی ضرایب استاندارد مربوط به مسیرهای هریک از فرضیه‌ها. نتایج بررسی ضرایب معناداری در قسمت قبل آورده شد. بعد از بررسی معنادار بودن دو تاثیر مستقیم و غیرمستقیم، حال نوبت به آن است که شدت این تاثیرات بررسی شود. ضرایب معناداری، مسیر میان متغیرها را بررسی می‌کند اما نشان نمی‌دهد چه مقدار از تغییرات متغیر وابسته را متغیر مستقل تبیین می‌کند. برای این منظور از ضرایب استاندارد شده بار عاملی استفاده می‌شود. در شکل (۵) ضرایب مسیر برای آزمون فرضیه‌ها نشان داده شده است.



شکل (۵): مقادیر ضریب مسیر

با توجه به نتایج به دست آمده نتایج آزمون فرضیه‌ها در جدول (۱۹) آورده شده است.

جدول (۱۹): خلاصه آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	ضریب معناداری	ضریب مسیر	نتیجه
فعالیت مکرر حسابرسی بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد.	۹/۹۵۲	۰/۷۴۶	تأیید
تعهد مأمور مالیاتی بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد.	۰/۸۶۷	-۰/۰۵۵	رد
استراتژی انتخابی مالیات دهندگان بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد.	۳/۶۷۴	۰/۳۵۳	تأیید

نتایج تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که فعالیت مکرر مأمور مالیاتی و استراتژی انتخابی بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر مثبت و معنادار دارد.

بیشترین مقدار واریانس نیز به سؤال اول (۰/۸۸۸) و کمترین مقدار واریانس به سؤال سوم (۰/۵۰۲) اختصاص دارد. کمترین مقدار اختصاص داده شده به سؤال اول عدد ۱ (کاملاً مخالفم) و به سؤالات دوم و سوم عدد ۲ (مخالفم) و بیشترین مقدار اختصاص داده شده به تمامی سؤالات عدد ۵ (کاملاً موافقم) می‌باشد. شکاف مالیاتی با سه سؤال در یک طیف پنج گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری شده است. آمار توصیفی سؤالات مشخص کرد که سؤال دوم شکاف مالیاتی دارای بیشترین مقدار میانگین (۳/۸۰۶۰) و سؤال اول دارای کمترین مقدار میانگین (۳/۶۷۱۶) است. میانه و مد تمامی سؤالات عدد ۴ می‌باشد. بیشترین مقدار واریانس نیز به سؤال دوم (۱/۰۹۸) و کمترین مقدار واریانس به سؤال اول (۰/۴۶۶) اختصاص دارد. کمترین مقدار اختصاص داده شده به سؤال اول عدد ۲ (مخالفم) و به سؤالات دوم و سوم عدد ۱ (کاملاً مخالفم) و بیشترین مقدار اختصاص داده شده به تمامی سؤالات عدد ۵ (کاملاً موافقم) می‌باشد.

فرضیه اول: فعالیت مکرر حسابرسی بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد.

فعالیت مکرر حسابرسی با ضریب معناداری ۹/۹۵۲ در سطح اطمینان ۹۹ درصد بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد و فرضیه اول پژوهش مورد تأیید است. ضریب مسیر برابر ۰/۷۴۶ است بدان معنا که با افزایش فعالیت مکرر حسابرسی شکاف مالیاتی به میزان ۷۴/۶ درصد افزایش می‌یابد. شکاف مالیاتی به معنای تفاوت کل مقادیر مالیات‌های بدهکار به دولت و پرداخت مالیات است. شکاف مالیاتی همچنین می‌تواند در سه حالت زیر ایجاد شود.

گزارش میزان درآمدهای مالیاتی: گزارش کمبود مالیات‌های بدهکار مالیات‌دهندگانی که اظهارنامه مالیاتی خود را ارسال می‌کنند پرداخت: وجود تفاوت بین میزان مالیات اعلام شده و مبلغ پرداخت شده برای اظهارنامه مالیاتی عدم تشکیل پرونده: عدم ارسال اظهارنامه مالیاتی توسط پرداخت‌کنندگان مالیاتی واجد شرایط ادبیات قبلی به طور غیرمستقیم نتیجه گرفتند که حسابرسی مالیاتی می‌تواند تعهدات داوطلبانه مالیاتی را از طریق بازدارندگی عمومی بهبود بخشد [۱۱]. با این حال، مطالعات دیگر اظهار داشتند که احتمال ممیزی ممکن است تأثیر مثبتی بر تطابق مالیاتی داشته باشد اما اثرات بازدارنده، دلگرم‌کننده نیست. مطالعات گذشته تأثیر مهم تجربیات حسابرسی مالیاتی یا فعالیت مکرر حسابرسی مالیاتی را در ایجاد شکاف مالیاتی ارائه داده‌اند. نتیجه مطالعه قبلی نشان داد که بین شکاف مالیاتی و فعالیت مکرر حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. در واقع یافته‌ها نشان می‌دهد که هرچه یک شرکت بطور مکرر فعالیت حسابرسی انجام دهد، فرار مالیاتی کاهش می‌یابد و شکاف مالیاتی کم می‌شود [۱۲]. از این رو این فرضیه مطرح شد که فعالیت مکرر حسابرسی بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد. با این وجود، پژوهش حاضر اگرچه به تأثیر معنادار فعالیت مکرر حسابرسی بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان پی برد اما اثرگذاری مثبتی را نشان داد. علت آنکه خبرگان بر این باورند که اگرچه به‌طور کلی فعالیت مکرر

پژوهش‌هاست. [۱۲]

فرضیه دوم: تعهد مأمور مالیاتی بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد.

تعهد مأمور مالیاتی با ضریب معناداری ۰/۸۶۷ در سطح اطمینان ۹۵ درصد بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر ندارد و فرضیه دوم پژوهش رد می‌شود. انگیزه‌ها و دلایل مختلفی برای انتصاب مأمورین مالیاتی وجود دارد. به‌عنوان مثال، مهارت و دانش مأمورین مالیاتی که به نوبه خود سبب آرامش خاطر مشتریان شده و کارآمدی سازمان را به همراه دارد. یکی از مهمترین ویژگی‌ها در انتخاب مأموران مالیاتی وجود تعهد در این مأموران است. مطالعات قبلی نشان دادند که کارگزاران مالیاتی با صلاحیت‌های مربوطه، تعدیل کمتری را برای اظهارنامه مالیاتی که تهیه کرده‌اند، تضمین می‌کنند؛ بنابراین، به‌نظر می‌رسد که تعهد مأمورین مالیاتی تأثیر حیاتی و مستقیمی بر رعایت موازین نسبت به مقررات مالیاتی دارد. از این رو این فرضیه مطرح شد که تعهد مأمور مالیاتی بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد. اما پژوهش حاضر برخلاف پژوهش‌های پائوچ (۲۰۱۸) و پارک (۲۰۱۹) رابطه‌ای میان تعهد مأمور مالیاتی و شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان یافت نکرد. [۱۵] و [۱۷]

فرضیه سوم: استراتژی انتخابی مالیات‌دهندگان بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد.

استراتژی انتخابی مالیات‌دهندگان با ضریب معناداری ۳/۶۷۴ در سطح اطمینان ۹۵ درصد بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد و فرضیه سوم پژوهش مورد تأیید است. ضریب مسیر برابر ۰/۳۵۳ است بدان معنا که با افزایش استراتژی انتخابی، شکاف مالیاتی به میزان ۳۵/۳ درصد افزایش می‌یابد. مسائل مربوط به عدم گزارش مالیات اغلب به سختی قابل اثبات است. بنابراین، تعیین عوامل تعیین‌کننده بسیار مهم است. راهبردهای فرار مالیاتی به عدم افشای حقایق متکی است، در حالی که شکاف مالیاتی بیشتر به سمت دستکاری و بهره‌برداری از نقاط ضعف در قانون مالیات برای کاهش بدهی‌های مالیاتی وابسته است [۱۲]. اعتقاد بر این است که قانونی بودن راهکارهایی که مشاغل برای کاهش بار مالیاتی استفاده می‌کنند تحت تأثیر کارایی خود سیستم مالیاتی است. در نتیجه ناکارآمدی سیستم مالیاتی، بنگاه‌ها تمایل دارند استراتژی غیرقانونی را با هدف محافظت از بدهی‌های مالیاتی اتخاذ کنند. پنج استراتژی اساسی وجود دارد که معمولاً توسط مالیات‌دهندگان مورد استفاده قرار می‌گیرد

- [۳] چالاکي، پری؛ بیکی، خدیجه؛ قاسمی وند، جلیل. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتي و شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. . همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران. (ص. ۶۹۷-۶۷۹).
- [۴] خاندانی، حسین؛ صامتی، مجید. (۱۳۹۶). برآورد سهم وقفه های جمع آوری و فرار مالیاتی در ایجاد شکاف مالیاتی. فصلنامه پژوهش ها و سیاست های اقتصادی، شماره هشتاد و چهار، ۹۷-۶۵.
- [۵] خواجوی، ملیحه؛ رضایی، ابراهیم؛ خداویسی، حسن. (۱۳۹۰). برآورد اقتصاد زیرزمینی و شکاف مالیاتی در ایران: رویکرد شاخصهای چندگانه- علل چندگانه. . پژوهشنامه اقتصادی، سال یازدهم، شماره سوم، ۹۰-۶۵.
- [۶] دیدار، حمزه؛ منصورفر، غلامرضا؛ کفعمی، مهدی. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتي بر شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. . فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره بیست و یکم، شماره چهار، ۴۳۰-۴۰۹.
- [۷] قادری، بهمن؛ دیدار، حمزه؛ کفعمی، مهدی. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین هزینه های سیاسی و شکاف مالیاتی: شواهدی تجربی از بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های تجربی حسابداری، سال ششم، شماره سی و دو، ۱۹۹-۱۶۷.
- [۸] مشکینی اصل، فرزانه؛ پاک مرام، عسگر. (۱۳۹۵). ارتباط بین کیفیت حاکمیت شرکتي و شکاف مالیاتی: مطالعه موردی از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. . اولین همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری و مدیریت. میانه: دانشکده دانشگاه آزاد اسلامی واحد میانه.
- [۹] میرجلیلی، فاطمه؛ نصیری اقدم، علی؛ مهاجری، پریسا؛ محمدی، تیمور. (۱۳۹۸). برآورد شکاف سیاستی و تمکین مالیات بر ارزش افزوده در استان‌های کشور. فصلنامه پژوهشنامه مالیات، سال ۲۷، شماره ۴۱، ۱۵۸-۱۳۷.
- [۱۰] هوشمند، حمید؛ آموزش، نصراله؛ اصلاحی، جمشید. (۱۳۹۷). بررسی رابطه محافظه کاری و هموار سازی سود با شکاف مالیاتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. . سومین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری و حسابرسی پویا (ص. ۱۳-۱). تهران: دانشگاه صالحان.
- [11] Carfora, A., Pansini, R., Pisani, S. (2018). **Regional Tax Evasion and Audit Enforcement**. *Regional Studies*, 52 (3), 362-373.
- [12] Bagdad, M.A., Noor, R.M., H, N.A. (2017). **Factors Affecting Tax Gap: Evidence from Tax Audit Cases**, *Global Conference on Business and Economics Research*. (GCBER), Universiti Putra Malaysia, Malaysia.
- [13] Danquah, M., OseiAssibey, E. (2018). **The Extent and Determinants of Tax Gap in the Informal Sector: Evidence from Ghana**. *Journal of International Development*, 30 (6), 992-1005.
- [14] Hsu, P., Moore, J., Neubaum, D. (2018). **Tax Avoidance, Financial Experts on the Audit Committee, and Business Strategy**. *Journal of Business Finance & Accounting*, 45 (9/10), 1293-1321.
- [15] Hutton, M. (2017). **The Revenue Administration-Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation**. *International Monetary Fund*.
- [16] Lanis, R., Richardson, G., Liu, C., McClure, R. (2019). **The Impact of Corporate Tax Avoidance on Board of Directors and CEO Reputation**. *Journal of Business Ethics*, 160, 463-498.
- [17] Liskola, J., Haravuori, H., Lindberg, N., Niemelä, S. (2018). **AUDIT and AUDIT-C as Screening Instruments for Alcohol Problem use in Adolescents**. *Drug and Alcohol Dependence*, 188, 266-273.
- [18] McGuire, T., Thomas, C., Dechun, W. (2012). **Tax Avoidance: Does Tax- Specific Industry Expertise Make a Difference**. *The Accounting Review*, 87 (3), 975-1003.
- [19] Nagel, H., Huber, L., Van Praag, M., Goslinga, S. (2019). **The Effect of a Tax Training Program on Tax Compliance and Business**
- تا از پرداخت مالیات خودداری کنند [۱۷]. در مرحله اول، مالیات-دهندگان می‌توانند با ایجاد شرایطی عمداً از روش "کشش" استفاده کنند تا آن‌ها بتوانند از معافیت مالیاتی، کمک هزینه‌ها و معافیت‌ها برخوردار شوند. دوم، می‌توان از حسابداری تعهدی برای "هموار کردن" درآمدی که منجر به صورت حساب مالیات کوچک‌تر می‌شود، سوء استفاده کرد. می‌توان این کار را با تفکیک درآمدی انجام داد که طی دو یا چند سال ارزیابی گزارش شود و نه در یک سال ارزیابی. در صورت وجود اختلاف بین نرخ مالیات بین سال‌های ارزیابی، صورتحساب مالیات کاهش می‌یابد [۱۲]
- راهبرد سوم عبارت است از "لغو" روش که مالیات‌دهندگان ممکن است از هزینه‌های جبران شده در مقابل درآمد و ضرر و زیان تجاری در مقابل سود، سوء استفاده کنند.
- چهارم، با تمرکز بر فرصت‌های آزادی مالیات در پناهگاه‌های مالیاتی می‌توان از استراتژی "ببرون‌رفت" نیز استفاده کرد. استراتژی پنجم روش "ساخت" است که در آن مالیات‌دهندگان عمداً طرحی را تهیه می‌کنند که درآمدی خاص متعلق به یک تجارت به مشاغل دیگر آن‌ها پرداخت شود. بنابراین، استراتژی‌های توضیح داده شده شامل فروش یا درآمد، خرید یا هزینه، کاهش مالیات، کمک هزینه و همچنین معافیت مالیاتی می‌باشد. از این رو، این فرضیه مطرح شد که استراتژی انتخابی مالیات-دهندگان بر شکاف مالیاتی مؤدیان بازرگان تأثیر دارد. در پژوهش حاضر نیز همسو با پژوهش اسپانژوئر و کوئیک (۲۰۱۸)، هسو و همکاران (۲۰۱۸) و بغداد و همکاران (۲۰۱۷) این نتیجه به دست آمد که استراتژی انتخابی بر شکاف مالیاتی اثرگذار است. با توجه به نتایج به‌دست آمده پیشنهاد می‌شود: [۱۲] و [۱۴] و [۱۶].
- ۱) فعالیت حسابرسی در زمان‌های مشخص انجام شود و زمان دقیق انجام حسابرسی و تعداد آن توسط مدیریت مشخص و هزینه‌یابی گردد.
- ۲) استراتژی‌های فروش یا درآمد، خرید یا هزینه، کاهش مالیات، کمک هزینه و همچنین معافیت مالیاتی توسط مدیران برنامه‌ریزی و تنظیم شوند و اصول اجرایی آن‌ها بطور دقیق تبیین گردد.
- ۳) به‌منظور تدوین و برنامه‌ریزی هرچه بهتر استراتژی‌ها، مأموریت‌ها، اهداف شرکتهای و چشم‌اندازها تبیین شده و یا با توجه به شرایط موجود به-روزرسانی شوند.

منابع و مآخذ:

- [۱] آژند، اعظم؛ علیفری، ملیحه. (۱۳۹۷). تأثیر کیفیت صورت های مالی بر شکاف مالیاتی (مطالعه موردی: شرکت های بورس اوراق بهادار تهران). پنجمین کنفرانس ملی پژوهش های کاربردی در مدیریت و حسابداری (ص. ۱۸-۱). تهران: انجمن مدیریت ایران.
- [۲] جامعی، رضا؛ رمن، حجت. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر هزینه های نمایندگی بر شکاف مالیاتی با رویکرد مدل معادلات ساختاری. پژوهش های تجربی حسابداری، سال هشتم شماره بیست و نه، ۲۰۹-۱۸۵.

- Outcomes of Starting Entrepreneurs: Evidence from a Field Experiment.** *Journal of Business Venturing*, 34 (2), 261-283.
- [20] Pauch, D. (2018). **Gray Economy as a Part of Tax Gap.** *European Journal of Service Management*, 27 (1), 197-204.
- [21] Raczkowski, K., Mróz, B. (2018). **Tax Gap in the Global Economy.** *Journal of Money Laundering Control*, 21 (4), 567-583.