

# ارائه مدلی برای بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد

مهدی خدردی<sup>۱</sup>، حبیب پیری<sup>۲</sup>، رضا ستوده<sup>۳</sup>

## چکیده

شکل‌گیری اصلاحات ساختاری با هدف بهبود نظام مالیاتی به شیوه گسترش پایه‌های مالیاتی جدید و بهبود عملکرد پایه‌های مالیاتی موجود صورت می‌پذیرد. پژوهش حاضر از نظر هدف بنیادین کاربردی، از نظر ماهیت، تحقیق‌های پیمایشی و از نظر پارادایمی، تحقیق‌های ترکیبی-اکتشافی، نمونه‌گیری در بخش کیفی پژوهش به صورت هدفمند و در بخش کمی به صورت تصادفی طبقه‌ای انجام شد. در مرحله کیفی با ۱۵ نفر، متخصصین و خبرگان دانشگاهی و امور مالیاتی که حداقل دارای مدرک کارشناسی ارشد هستند و یا ۱۵ سال در حوزه مالیاتی مشغول به کار بوده‌اند مصاحبه‌ها تا دستیابی به اشباع نظری ادامه داشت و نمونه‌های بخش کمی براساس فرمول کوکران انتخاب شدند. ابزار پژوهش در بخش کیفی مصاحبه اکتشافی نیمه‌ساختمند بوده است و در بخش کمی برای ارزیابی بهبود انطباق مالیاتی از پرسشنامه محقق ساخته که براساس کدهای بدست آمده در مرحله کیفی طراحی شد، استفاده شده است. در بخش کیفی تحلیل مصاحبه‌ها با استفاده از روش تحلیل داده بنیاد انجام شد. روایی و پایایی مولفه‌ها بررسی و آلفای کرونباخ همه مولفه‌های بالا ۰/۷ بوده و طی آن؛ مهم‌ترین مولفه‌های بهبود انطباق مالیاتی مورد سنجش قرار گرفته شد. در بخش کمی از طریق روش معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار Amos، صحت مدل تحقیق، مورد تایید قرار گرفت و معلوم گردید که انتخاب مفاهیم، ابعاد و شاخص‌ها از دقت بالایی برخوردار بوده و می‌تواند چارچوب مناسبی را برای تدوین سند چشم انداز بهبود انطباق مالیاتی فراهم نماید.

**کلیدواژه:** مالیات، درآمد مشمول مالیات تشخیصی، استانداردهای حسابداری، انطباق مالیاتی

**طبقه بندی JEL:** M40, M41, M48, M49

## مقدمه

در هر نظام اقتصادی، مالیات یکی از مهمترین ارکان آن نظام محسوب می‌شود. گسترش و تنوع فعالیتهای اقتصادی از یک سو و نقش رو به افزایش دولت‌ها از سوی دیگر، در جهت ایجاد و گسترش خدمات عمومی، تأمین اجتماعی و گسترش تعهدهای دولت در عرصه‌های اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق رشد اقتصادی و توزیع عادلانه درآمد، پرداخت و دریافت مالیات را به مسأله مهم و تأثیرگذار تبدیل کرده

<sup>۱</sup> گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. [Khadrimahdi12@gmail.com](mailto:Khadrimahdi12@gmail.com)

<sup>۲</sup> گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران (نویسنده مسئول). [hhipiri1354@gmail.com](mailto:hhipiri1354@gmail.com)

<sup>۳</sup> گروه حسابداری، واحد نیک شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، نیک‌شهر، ایران. [r.sotudeh@iauzah.ac.ir](mailto:r.sotudeh@iauzah.ac.ir)

است (ملاسمعیلی دهشیری و همکاران، ۱۴۰۱). در سال های اخیر با توجه به موقعیت های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی داخلی و بین المللی، موضوع مالیات اهمیت بیشتری یافته است. یکی از اهداف اصلی دستگاه مالیاتی در تمام کشورهای جهان، وصول مالیات های حقه دولت با حداقل هزینه های اداری و حداکثر تمکین مؤدیان می باشد (کامیاب و همکاران، ۱۴۰۰). وجود مالیات بردرآمد، باعث کاهش عایدات واحد تجاری می شود. یکی از اقدامات اساسی در جهت حداکثر ساختن ارزش شرکت و ثروت سهامداران استفاده از راهکارهایی است که از طریق آن، مالیات پرداختنی کاهش یابد. در ادبیات مالی تلاش قانونی شرکت ها به منظور کاهش هزینه مالیات را به نام هایی از قبیل مدیریت مالیات، اجتناب از پرداخت مالیات و رویه مالیاتی جسورانه می شناسند (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۵).

هر ابزار سیاستی در اقتصاد اسلامی با ملاحظه منفعت خالص اجتماعی، تطابق با قوانین شرعی و سازگار تحقق هدف مورد نظر طراحی می شود. مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در کشور ما دارای اهمیت ویژه ای است و این بخش نقش پویایی در جهت تحولات اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی در جامعه ایفا می کند. مالیات یکی از متغیرهایی است که دولت با استفاده از آن هم در متغیرهای کلان اقتصادی مانند رشد اقتصادی، تورم و بیکاری و هم در تخصیص منابع و توزیع درآمد اثر مطلوبی می گذارد. افزایش سهم مالیات در تأمین مخارج دولت ها باعث کاهش آثار نامطلوب اقتصادی جامعه می شود. به همین دلیل موضوع مالیات از دیرباز مورد توجه صاحب نظران علم اقتصاد و مالیه عمومی قرار گرفته و قوانین مالیاتی نیز سیر تکاملی خود را طی نموده است (افضل نیا، ۱۳۹۸). از جمله روش های افزایش درآمدهای عمومی، گسترش پایه های مالیاتی و معرفی مالیات های جدید بوده که خود مستلزم اصلاح ساختار و نظام مالیاتی است. این امر هم با تغییر در نظام جمع آوری اطلاعات و سیستم عملکرد مالیاتی میسر می شود. به عبارت دیگر، افزایش سهم مالیات ها در بودجه دولت (اعتبارات هزینه ای) به عنوان یکی از ابزارهای اصلی سیاست های دولت، منوط به تحول اساسی و اصلاح ساختار نظام مالیاتی می باشد. یکی از مهم ترین و اصلی ترین فرآیندهای نظام مالیاتی، حسابرسی مالیاتی است، و افزایش کیفیت حسابرسی می تواند موجب بهبود منافع ذی نفعان نظام مالیاتی شامل دولت با احقاق حقوق حقه آن و افزایش اطمینان مودیان و عدم اجحاف حقوق آنان و در نهایت رعایت عدالت مالیاتی و گسترش فرهنگ خوداظهاری که جزو اهداف اصلی نظام مالیاتی می باشد، می گردد. مطابق ماده ی ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است تا پایان دی ماه هر سال نسبت به اعلام آن گروه یا گروه هایی از اشخاص حقیقی و حقوقی که علاوه بر شرکتهای موضوع بندهای (الف) و (د) ماده واحده « قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی » مصوب سال ۱۳۷۲ براساس نوع و یا حجم فعالیت آن ها ملزم به ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران همراه با اظهارنامه مالیاتی و یا حداکثر ظرف مدت سه ماه پس از مهلت انقضای ارائه اظهارنامه می باشند را از طریق مقتضی (درج در روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران و یکی از روزنامه های کثیرالانتشار و یا سامانه الکترونیکی مربوط) به اطلاع این گروه از اشخاص برساند. علاوه بر آن

سازمان یاد شده می‌تواند اشخاص حقیقی و حقوقی معینی را به صورت موردی مشمول حکم این ماده نماید، که در این صورت موضوع مشمول اشخاص یاد شده باید با ابلاغ کتبی تا پایان دی‌ماه هر سال به آگاهی آنها برسد. اشخاص حقیقی و حقوقی مزبور که سال مالی آنها بعد از اعلام سازمان یاد شده آغاز می‌شود، مشمول حکم این ماده خواهند بود. در صورت ارائه نکردن گزارش حسابرسی مالی موضوع این ماده در مهلت مقرر، علاوه بر تعلق جریمه معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات متعلق، درآمد مشمول مالیات آنها طبق مقررات این قانون از طریق رسیدگی تعیین خواهد شد. مطابق تبصره (۱) ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم تبصره ۱- صورتهای مالی حسابرسی شده به شرح این ماده و مطالب مذکور در گزارش‌های حسابرسی و بازرسی قانونی مربوط که در چهارچوب مقررات این قانون تنظیم شده باشد، می‌تواند برای تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص یاد شده توسط ادارات مالیاتی مورد استفاده و استناد قرار گیرد.

بخش مهمی از هزینه دولت‌ها از طریق درآمد مالیاتی تامین می‌شود و شرکت‌ها نیز برای رهایی از مالیات، روش‌های متفاوتی را در پیش می‌گیرند و بدین منظور به روش‌های گوناگون سعی در کاهش سود قبل از کسر مالیات به منظور کاهش مالیات پرداختی دارند و با نشان دادن وضعیتی نامناسب از شرکت، انگیزه‌های سازمان‌هایی چون سازمان امور مالیاتی و غیره را کاهش داده و فشارها و تهدیدات ناشی از افزایش هزینه‌های سیاسی، هزینه مالیات بر درآمد که منجر به خروج وجه نقد از شرکت و کاهش ارزش شرکت می‌شود را می‌کاهند. از جمله این روش‌ها تقلب در گزارش‌های مالی است به طوری که این روش‌ها مغایر با قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد (رضایی و جعفری نیارکی، ۱۳۹۴). صورتهای مالی متقلبانه مانند هر نوع تقلب دیگری، آثار مخربی را به دنبال دارد و خسارت‌های اقتصادی جبران‌ناپذیری را در شرکت‌های درگیر بوجود می‌آورد که در نهایت منجر به ورشکستگی و از دست رفتن ده‌ها و در مواردی هزاران فرصت شغلی، به ویژه برای افراد درگیر در تقلب خواهد شد؛ چرا که این پدیده باعث از بین رفتن نتایج، عملیات عادی و عملکرد شرکت‌های مذکور می‌شود. تقلب‌های حسابداری، نه تنها به صاحبان شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران، بلکه به کارکنان، موسسات اعتباری و شرکت‌های حسابرسی نیز آسیب وارد می‌کند (پازار و سلیم، ۲۰۱۵).<sup>۴</sup> تقلب مالیاتی به معنای اتخاذ ترتیبات غیر قانونی جهت اختفا با نادیده گرفتن بدهی مالیاتی است (ساندمو، ۲۰۰۶).<sup>۵</sup> پدیده فرار مالیاتی یا همان تقلب مالیاتی به عنوان یک ضد ارزش می‌تواند تهدید جدی برای زندگی اجتماعی و تحقق رفاه اجتماعی باشد (خواجوی و ابراهیمی، ۱۳۹۶).

هنگامی که به سبب تفاوت‌های موقتی بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات تفاوت به وجود می‌آید، هزینه مالیات یا اثر معادل آن بر سود را به عنوان سود گزارش شده قبل از مالیات ثبت می‌کنند و ناگزیرند که حسابی به نام تخصیص میان دوره‌ای به وجود آورند. اصل تخصیص میان دوره‌ای براین پایه قرار دارد که شرکت،

<sup>4</sup>Pazarçeviren, Selim Yüksel

<sup>5</sup> Sondemo

مالیات را براساس همان مبنایی محاسبه و گزارش کند که سود را محاسبه کرده است. سود مشمول مالیات در دوره جاری که در دوره بعد شناسایی یا گزارش می‌شود، ایجاب می‌نماید که هزینه مالیات انتقالی (اگر تفاوت‌های موقتی در نرخ مالیات مربوطه ضرب و سپس جمع مقادیر محاسبه شود، مالیات انتقالی به دست خواهد آمد) به وجود آید؛ سودی که از دیدگاه هدف‌های حسابداری شناسایی و در دوره جاری گزارش شود ولی در دوره بعد مشمول مالیات گردد ایجاب می‌کند که هزینه مالیات به صورت تعلق گرفته و پرداخت یا ثبت نشده گزارش شود (خانی و همکاران، ۱۳۹۳). تفاوت مالیاتی می‌تواند اطلاعات مربوط به رفتار اجتناب از مالیات را فراهم کند. میلز (۱۹۹۸) اعتقاد دارد شرکت‌های با تفاوت مالیات دفتری بزرگ، بیشتر احتمال دارد به وسیله سازمان درآمد داخلی (IR) حسابرسی شده باشند و تعدیلات حسابرسی پیشنهاد شده‌ی بیشتری داشته باشند. ویلسون<sup>۶</sup> (۲۰۰۹) دریافت که تفاوت مالیاتی دفتری برای شرکت‌های متهم به درگیر شدن در پناهگاه‌های مالیاتی از یک نمونه همسان از شرکت‌های غیر متهم بیشتر است. شواهد به دست آمده از این مطالعات نشان می‌دهد که تفاوت مالیات دفتری، برخی از عناصر اجتناب مالیاتی را اندازه‌گیری می‌کند. بنابراین، این مقیاس اندازه‌گیری نمی‌تواند برای مقایسه فعالیت‌های اجتناب از مالیات شرکت‌های با سطوح مختلف از اهمیت درآمد حسابداری مالی مورد استفاده قرار بگیرد. در هر دو مطالعه، شرکت‌های نمونه شرکت‌هایی بودند که برای اجتناب از مالیات دستگیر شده بودند. اگر مقام مالیاتی برای شناسایی اجتناب از مالیات از تفاوت دفتری مالیات بزرگ استفاده کند، بنابراین آنچه مطالعات اندازه‌گیری می‌کند، مدل مقام مالیاتی برای اجتناب از مالیات است (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰).

هدف اصلی گزارشگری مالی کمک به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی اعم از سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت و سایر گروه‌ها و افرادی است که به‌نوعی از حاصل این گزارش‌ها ذینفع هستند. از میان استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی سرمایه‌گذاران به‌عنوان اصلی‌ترین افراد از گزارش‌های مالی در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و ارزیابی شرکت استفاده می‌کنند (مدرس و زارعیان برجی، ۱۳۹۲). از آنجا که بسیاری از تصمیمات اقتصادی اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی بر اساس اطلاعات حاصل از سیستم‌های حسابداری و تفسیر و تحلیل کارشناسان مالی اتخاذ می‌گردد، زمانی این اطلاعات می‌توانند در تصمیم‌گیری‌ها مؤثر باشند که عملکرد واقعی شرکت را به‌وضوح نشان دهند؛ که این عملکرد خود را به شکل محتوای اطلاعاتی در بازده سهام و هزینه حقوق صاحبان سهام نشان می‌دهد. تفاوت دفتری مالیات بر درآمد بیانگر تفاوت بین سود دفتری و سود مشمول مالیات است (ردی و همکاران، ۲۰۱۶).

در بسیاری از دیدگاه‌های مطرح‌شده در این زمینه، اشاره شده است که اطلاعات موجود در تفاوت مالیات دفتری نسبت به ارزش سود گزارش‌شده، اطلاعات مفیدتری هستند (تانگ، ۲۰۱۲). اهمیت آن را می‌توان بر اساس این واقعیت توضیح داد که تفاوت مالیات دفتری اطلاعاتی را در مورد کیفیت سود گزارش‌شده مانند

<sup>6</sup>. Wilson

استمرار سود، تهاجم مدیریتی، ارتباط ارزش، و محافظه کاری حسابداری، ارائه می کند (شلوین و ویلسون، ۲۰۱۲). اگرچه اختیار در گزارشگری را می توان به منظور انتقال یا پنهان کردن عملکرد درست اقتصادی استفاده کرد، اما تحقیقات انجام شده در مورد تفاوت مالیات دفتری بر فرصت طلبی در گزارش گری سود مالیاتی و دفتری تأکید دارند. هانلون (۲۰۱۵) با بررسی گزارشگری تهاجمی در سود دفتری نشان دادند که اگر تفاوت مالیات دفتری بیشتر باشد، می تواند کاهش نرخ رشد سود آتی شرکت را پیش بینی کند و با استمرار کمتر سود دفتری رابطه دارد. فیلیپس (۲۰۰۳) با بررسی رابطه بین هزینه مالیات به تعویق افتاده و توانایی شرکت برای تأمین آستانه سود دریافتند که هزینه مالیات به تعویق افتاده به پیش بینی مدیریت سود کمک می کند. با توجه به اینکه تاکنون پژوهشی در رابطه با بهبود انطباق مالیاتی در ایران مدلی ارائه نشده است بنابراین یکم خلاء مطالعاتی تحقیق در این حوزه را شناسایی شود را تحت تاثیر قرار دهد مشاهده نشده است.

## مبانی نظری و تجربی تحقیق

صبوری اشکذری و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر تفاوت مالیات ابرازی و قطعی بر کیفیت سود پرداختند. کیفیت سود با استفاده از مدل تعدیل شده جونز اندازه گیری شد. جامعه آماری تحقیق، کلیه شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران از ابتدای سال ۱۳۸۶ لغایت انتهای سال ۱۳۹۳ می باشد. نمونه مورد بررسی تحقیق، مشتمل بر ۸۵ شرکت که با استفاده از روش حذفی سیستماتیک انتخاب گردید. جهت آزمون فرضیه از رگرسیون چند متغیره و روش پنل دیتا استفاده شد. نتایج فرضیه آزمون فرضیه حاکی از تاثیر تفاوت مالیات ابرازی و قطعی بر کیفیت سود در نتیجه تایید فرضیه دارد. افضل نیا (۱۳۹۸) به بررسی تاثیر انطباق مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی بر فرصت رشد شرکتهای پرداختند. نمونه آماری تحقیق حاضر مشتمل بر ۱۲۹ شرکت برای دوره زمانی سال های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۶ می باشد و همچنین برای پردازش، دسته بندی و آماده نمودن متغیرها و ورود به نرم افزارهای Eviews از نرم افزار تخصصی Excel استفاده شد و در نهایت برای برآورد مدل جهت رد یا پذیرش فرضیه تحقیق از نرم افزار Eviews استفاده گردیده شد. نتایج تحقیق نشان داد که طبق فرضیه تحقیق انطباق مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی بر فرصت رشد شرکت ها تاثیر مستقیم و معناداری دارد. سعیدی و غلامی نژاد (۱۳۹۷) انطباق مالیات دفتری و مدیریت سود در واکنش به کاهش نرخ مالیات را بررسی کردند. در این پژوهش به مطالعه ی رابطه انطباق مالیات دفتری و مدیریت سود در پاسخ به کاهش نرخ مالیات در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می پردازیم. که شامل ۲۱۲ شرکت خصوصی ذکر شده در طول دوره ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۷ برای انطباق مالیات دفتری می باشد. با استفاده از مدل جونز تعدیل شده برای مدیریت سود، نتایج حاصل از آزمون های انجام شده نشان می دهد که بین انطباق دفتری مالیات و مدیریت سود رابطه معنی داری وجود دارد و همچنین کاهش نرخ مالیات رابطه بین مدیریت سود و انطباق

دفتری مالیات را تعدیل می کند. به همین جهت فرضیه قابل پذیرش است. گرد و کشاورز (۱۳۹۶) انطباق مالیات دفتری و مدیریت سود در پاسخ به کاهش نرخ مالیات را بررسی کردند. مجموعه داده های اصلاحی ملی که نرخ مالیات بر شرکت ها را کاهش میدهد به منظور برآورد تاثیر انطباق بر روند مدیریت درآمد شرکت به هنگامی که انگیزه خاص برای مدیریت درآمد رو به پایین وجود دارد، مورد استفاده قرار میگیرد. اقلام تعهدی کل و اختیاری به منظور اندازه گیری مدیریت درآمد استفاده میشوند و اندازه گیری مستمر به منظور ارزیابی سطح انطباق مالیات دفتری استفاده میشود. نتایج نشان میدهند که تغییرات در نرخ مالیات قانونی به شرکتها در حوزه های حقوقی و قضایی با انطباق مالیات دفتری بیشتر نسبت به شرکتها در حوزه های حقوقی و قضایی با انطباق مالیات دفتری کمتر تاثیر بیشتری دارند. اما مدیریت کلی درآمد بیشتر به شرکتهایی در حوزه های قضایی با انطباق کمتر منتسب شده است. این یافته ها منجر به بحثهای جاری در مورد سطح مناسب انطباق مالیات دفتری می شوند. فلاحی و علیپور (۱۳۹۷) به بررسی تاثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی قطعی پرداختند. این تحقیق به بررسی عملکرد مالیاتی اشخاص حقوقی که از حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی تشخیصی هم چنین رابطه بین مالیات ابرازی قطعی درد استان اصفهان یزد برای یک دوره پنج ساله می باشد. به عبارت دیگر؛ این مطالعه در پی پاسخ به این سوال اصلی است که: آیا تفاوت معناداری میان مالیات ابرازی، تشخیصی قطعی شده در بین شرکت های حسابرسی مالیاتی شده دیگر شرکتها وجود دارد جامعه آماری تحقیق شامل مودیانی از اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان یزد است که طی سال متوالی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ مالیات خود را به حوزه مالیاتی ابراز کرده اند جامعه آماری تحقیق شامل ۴۰۱ پرونده اشخاص حقوقی در بازه زمانی مربوطه است براساس مفروضات آماری کوکران تعداد ۱۹۶ پرونده به عنوان نمونه انتخاب گردید. نتایج تحقیق نشان داد که تفاوت معناداری بین مالیات ابرازی، تشخیصی قطعی در بین شرکت هایی که حسابرسی مالیاتی شده اند نسبت به سایر شرکتها وجود دارد.

ملکیان و فرزاد (۱۳۹۶) به بررسی تاثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و قطعی با مطالعه موردی استانهای آذربایجان شرقی، غربی، جنوب و شرق تهران پرداختند. جامعه آماری تحقیق شامل مودیانی از اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی، شرقی، جنوب تهران است که طی ۳ سال متوالی، مالیات خود را به حوزه مالیاتی ابراز کرده اند و جامعه آماری تحقیق شامل ۱۴۴۳ پرونده اشخاص حقوقی در بازه زمانی مربوطه است. برای آزمون فرضیه های پژوهش از آزمون  $t$  و آزمون لون استفاده شده است. اطلاعات مورد نیاز از روش اسناد کاوی (اطلاعات واقعی پرونده های مالیاتی) به دست آمده است. نتایج نشان می دهد که اجرای حسابرسی مالیاتی تاثیری بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و همچنین رابطه بین مالیات ابرازی و قطعی در شرکت هایی که حسابرسی مالیاتی شده اند ندارد. نجاتی و فرید (۱۳۹۵) اختلاف مالیات ابرازی، قطعی و تشخیصی اشخاص حقوقی را بررسی کردند. توجه به شیوه های محاسبه و تعیین وصول مالیات اشخاص حقوقی، ضروری است و ممکن است به دلایلی بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی (یا

تشخیصی (اشخاص حقوقی، تفاوتی به وجود بیاید که این تفاوت ضمن نارضایتی این اشخاص، باعث تعویق و طولانی شدن زمان اخذ مالیات شده و وقت سازمان امور مالیاتی صرف حل آن شود، که در نهایت باعث افزایش هزینه های وصول مالیات نیز خواهد شد. آگاهی از جنبه های مختلف این اختلافات و شناسایی عوامل موثر بر تفاوت های مزبور، می تواند دانشمودیان مالیاتی، حسابداران رسمی و مدیران مالی را در مورد این تفاوت ها و روش های تعدیل آن ها افزایش داده و به همان نسبت فاصله بین مالیات ابرازی و قطعی) یا تشخیصی (را کاهش نموده و از مشکلات سازمان امور مالیاتی نیز بکاهد. این مقاله می کوشد تا با ارایه مفاهیم مطرح در این حوزه و همچنین مروری بر مطالعات صورت گرفته، فتح بابی برای سازمان امور مالیاتی و حسابرسان مالیاتی، در رسیدگی سریع تر و وصول کم هزینه تر مالیات، یاری رساند. محبوبی (۱۳۹۵) به بررسی کیفیت مالیات ابرازی عملکرد و ارزش افزوده اشخاص حقیقی و مالیات تشخیصی و قطعی در حوزه مالیاتی کاشمر طی سالهای ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۲ انجام دادند. برای آزمون فرضیه های تحقیق از آزمون تی زوجی استفاده شده است. نتایج این مطالعه نشان می دهد که تفاوت قابل ملاحظه ای بین میانگین مالیات عملکرد ابرازی و قطعی اشخاص حقیقی وجود دارد. به عبارت ساده تر، کیفیت مالیات ابراز شده توسط مودیان با مالیات قطعی فاصله معنی داری دارد. نتایج این پژوهش نشان داد که تفاوت قابل ملاحظه ای بین میانگین مالیات عملکرد تشخیصی و قطعی اشخاص حقیقی وجود ندارد. به عبارت ساده تر کیفیت مالیات تشخیص داده شده توسط ممیزان مورد قبول است. سایر یافته های پژوهش نشان می دهد که تفاوت قابل ملاحظه ای بین میانگین مالیات ارزش افزوده ابرازی و قطعی اشخاص حقیقی وجود دارد. به عبارت ساده تر کیفیت مالیات ارزش افزوده ابراز شده توسط مودیان با مالیات ارزش افزوده قطعی فاصله معنی داری زیادی دارد. به علاوه، تفاوت قابل ملاحظه ای بین میانگین مالیات ارزش افزوده تشخیصی و قطعی اشخاص حقیقی وجود ندارد. این نتایج بیانگر این امر است که مالیات ارزش افزوده تشخیص داده شده توسط ممیزان در مقام مقایسه با مالیات ابراز شده توسط مودیان، بیشتر مورد تأیید است. صحرایی (۱۳۹۴) به بررسی رابطه بین انطباق مالیات دفتری و مدیریت سود را بررسی کردند. در این پژوهش به تعداد ۲۳۶ نمونه بین سال های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۴ می پردازد. مدل های مدیریت سود استفاده شده در این پژوهش شامل مدل های جونز، جونز تعدیل شده، کاسنیک و کوتاری است. نتایج حاصل از آزمون های انجام شده بر روی فرضیه های پژوهش نشان می دهد که انطباق مالیات دفتری با مدیریت سود در سه مدل جونز، جونز تعدیل شده و کوتاری رابطه معنادار مثبتی دارد اما انطباق مالیات دفتری با مدیریت سود در مدل کاسنیک رابطه معناداری ندارد. عنایتی (۱۳۹۴) شناسایی عوامل موثر بر ایجاد تفاوت درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی را بررسی کردند. نوع روش تحقیق، توصیفی می باشد پژوهش نیز از نوع کاربردی می باشد. جامعه آماری کلیه اشخاص حقوقی شهر سنندج می باشد که برای عملکردهای ۱۳۸۴ لغایت ۱۳۸۸ اظهارنامه مالیاتی تسلیم نموده و دفاتر قانونی و اسناد و مدارک خود را به اداره امور مالیاتی، جهت رسیدگی ارائه نموده اند. برابر نتایج حاصله مشخص گردید بین درآمد مشمول مالیاتی ابرازی مودیان و

درآمد مشمول مالیات تشخیصی آنان تفاوت معناداری وجود دارد و مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی، عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر، عدم کفایت اسناد و مدارک ارائه شده توسط مودی در اثبات هزینه های صورت گرفته همگی در ایجاد این تفاوت نقش دارند. ناصری و محمدزاده سالطه (۱۳۹۴) به بررسی تاثیر ویژگی های مالی بر اختلاف مالیاتی ابرازی و قطعی پرداختند. برای این منظور، ۱۵۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، برای یک دوره هفت ساله (۱۳۹۰ - ۱۳۸۴) انتخاب گردید. برای بررسی تأثیر ویژگی های مایلد از معیارهای نسبت سود خالص، فروش خالص، اندازه شرکت، نسبت سود ناخالص، اهرم مالی شرکت و برای اختلاف مالیات ابرازی و قطعی از رابطه، کسر مالیات قطعی از ابرازی، تقسیم بر مالیات ابرازی استفاده شده است. همچنین برای آزمون فرضیه های تحقیق از مدل رگرسیون چند متغیره و به روش داده های پانل استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می دهد از بین ویژگی های مالی، سود خالص و حاشیه سود ناخالص به اختلاف مالیات ابرازی و قطعی تاثیر معنی داری ندارد. علاوه بر این، تاثیر فروش خالص و اهرم مالی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی، مثبت و معنی دار و اندازه شرکت منفی و معنادار می باشد.

جینگ هوای<sup>۷</sup> و اکسن دی لی<sup>۸</sup> (۲۰۱۶) در مقاله خود «تحقیق در مورد مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی مالیاتی» مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی مالیاتی را برای انتخاب فاکتورهای تأثیرگذار مختلف از طریق آنالیز رابطه خاکستری بررسی نموده است. بر اساس شبکه عصبی مصنوعی، مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی مالیاتی با توجه به عوامل انتخاب شده به عنوان گره های خروجی لایه بر اساس شبکه عصبی BP ساخته شده است و نتیجه گیری شد که این مدل می تواند به فاکتورهای مختلفی دست یابد و دقت محاسبات را بالا ببرد. یون سووانگ کو و همکاران (۲۰۱۱) به بررسی اثر شرکتهای فامیلی بر روی تفاوتهای مالیاتی (BDT) پرداختند. این دیدگاه وجود دارد که در شرکتهای فامیلی به دلیل یکی بودن کنترل و مالکیت، فشار بازار سرمایه کمتر است و در نتیجه انگیزه برای مدیریت سود کمتر است. شرکتهای فامیلی برای دستکاری سود دفتری یا سود مشمول مالیات تمایل کمتری دارند زیرا آنها مایلند به شهرت شرکت توجه کنند، بر عملکرد بلندمدت تاکید دارند، و نسبت به هزینه های تحمیل شده بوسیله عکس العمل منفی بازار سرمایه به اجتناب از مالیات حساس ترند. در این مطالعه تفاوت قوانین، اجتناب از مالیات و مدیریت سود به عنوان سه دلیل اصولی ایجاد تفاوتهای مالیاتی عنوان شده است. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که شرکتهای فامیلی نسبت به شرکتهای غیرفامیلی تفاوتهای مالیاتی کمتری دارند و تطابق بیشتری دارند. همچنین تفاوتهای مالیاتی شرکتهای فامیلی در مقایسه با شرکتهای غیرفامیلی رابطه کمتری با مدیریت سود و اجتناب از مالیات دارد و تفاوتهای مالیاتی شرکتهای فامیلی اطلاعات اضافی مفیدی را در رابطه با سود جاری فراهم می کند.

## تفاوت دفتری مالیات

7. Jing huai SHE

8. Xue dan LI



تفاوت مالیات دفتری را می‌توان به‌عنوان تفاوت بین سود صورت‌های مالی و سود مالیات‌پذیر فدرال تعریف کرد (مور، ۲۰۱۲). شاکر فور و همکاران (۲۰۱۱) اظهار می‌کنند که نتایج دفتری می‌تواند به سه دلیل از نتایج مالیات‌پذیر متفاوت باشد، و یا به‌عبارت‌دیگر تفاوت مالیات دفتری به سه دلیل به وجود می‌آید: اولاً، به دلیل اهداف متفاوت دو شکل از محاسبه نتایج، شکل اول تطبیق با اصول حسابداری پذیرفته شده (GAAP)، با هدف کاهش نامتقارنی اطلاعات، و شکل دیگر برای محاسبه سود مالیات‌پذیر طراحی شده است و از قوانین مالیاتی پیروی می‌کند (شاکر فور و همکاران، ۲۰۱۱).

دومین دلیل تفاوت مالیات دفتری آن است که اگرچه حسابداری شرکت، اصول اقتصادی معاملات را به شیوه‌ای هدفمند و قابل اثبات ثبت می‌کند، اما حسابداری مالیات بدین منظور طراحی شده است که رفتار فردی را تحریک یا جبران کند (شاکر فور و همکاران، ۲۰۱۱). به‌عنوان مثال، برای اهداف حسابداری، ارزش تجهیزات یک شرکت بر اساس برآورد طول عمر مفید این دارایی، در هر دوره کاهش یافته است (هزینه‌هایی که نتایج شرکت را کاهش می‌دهند). اما برای اهداف مالیاتی، ارزش این تجهیزات در هر دوره و در تطابق با مقررات قانونی، و بدون محاسبه و کاهش واقعی کالا، کاهش یافته است (کاهش سود مالیات‌پذیر). بر اساس این تعریف قانونی، کاهش سود برای اهداف مالیاتی به ندرت با برآورد واقعی کاهش برای تجهیزات برای اهداف شرکت استفاده می‌شود. بنابراین، نتایج حسابداری و نتایج مالیاتی متفاوت است. سومین دلیل برای تفاوت مالیات دفتری در این واقعیت نهفته است که محرک‌هایی برای گمراه کردن هر دو دریافت‌کنندگان اطلاعات یعنی استفاده‌کنندگان از بازار مالی و دولت وجود دارد (شاکر فور و همکاران، ۲۰۱۱). عملکردی که بر سود گزارش شده به مقامات مالیاتی تاثیر می‌گذارد، و منجر به فرار از پرداخت مالیات می‌شود، تحت عنوان مدیریت مالیات شناخته شده است (دیسای، ۲۰۰۵). این عملکرد شامل دستکاری یعنی دستکاری در نزولی کردن سود مالیاتی، می‌باشد (فرانک و همکاران، ۲۰۰۹). بنابراین، تفاوت مالیات دفتری شامل اطلاعات مفیدی در مورد کیفیت نتایج گزارش شده توسط شرکت‌ها به دولت است.

## انواع تفاوت مالیات

### تفاوت موقت

تفاوت موقت زمانی روی می‌دهد که هر دو قوانین حسابداری و قوانین مالیاتی میزان معامله یکسان شناسایی کنند، اما در رابطه با زمان این شناسایی، باهم اختلاف داشته باشند. یک معامله یا تراکنش توسط اصول حسابداری شناخته شود، ولی قوانین مالیاتی به آن اهمیتی ندهد و یا برعکس (سونیر و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۱۲). این تفاوت موقتی است، زیرا در دوره حسابداری بعدی، شناسایی خواهد شد. به‌عبارت‌دیگر، همه معاملات در حقیقت توسط سیستم‌های حسابداری و مالیاتی شناسایی می‌شوند و میزان اهمیت آن‌ها برابر است، اما بسته به

زمان تخصیص باهم تفاوت دارند. تفاوت موقتی معمولاً بر اثر تفاوت در روش های به کار برده شده توسط قوانین حسابداری و مالیاتی و در زمینه ارقام تعهدی، تحقق، استهلاک، ارزش گذاری موجودی، و جبران ضرر مطرح می شود (نور و همکاران، ۲۰۰۹).

## تفاوت دائمی

بر اساس یافته های مارتینز و دی سوزا<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۲)، تفاوت دائمی به دلیل اختلاف در شناسایی بین قوانین حسابداری و قوانین مالیاتی در رابطه با سود و هزینه های ویژه روی می دهد. تفاوت دائمی زمانی ایجاد می شود که سود و هزینه های ویژه توسط اصول حسابداری شناسایی می شوند، ولی توسط قانون گذاران مالیاتی شناسایی نمی شوند، و یا برعکس. تفاوت دائمی، اختلافی را بین سود حسابداری و سود مالیات پذیر ایجاد می کند. تفاوت دائمی معمولاً به این دلیل مطرح می شود که قوانین مالیاتی مستلزم آن هستند که برخی از معاملات در محاسبه سود مالیات پذیر شامل نمی شوند. بر اساس قانون مالیات سود، برخی از اقلام که همان تفاوت دائمی هستند، مالیات بر سود نهایی هستند، و مالیات پذیر نمی باشند و هزینه هایی هستند که جزء درآمد ناخالص محسوب نمی شوند (مارتینز و دی سوزا، ۲۰۱۲).

اطلاعات جمع آوری شده در تفاوت بین سود حسابداری یا سود دفتری و سود مالیات پذیر می تواند برای سرمایه گذاران، تحلیل گران و اعتبار دهندگان به منظور پیش بینی نتایج آتی شرکت ها سودمند باشد (تانگ، ۲۰۰۶)، که می توان بر اساس این واقعیت توضیح داد که تفاوت مالیت دفتری می تواند اطلاعات دیگری در مورد مؤلفه های سود جاری و جریان نقدینگی آتی ارائه دهد. اما هنوز این سودمندی تفاوت مالیات دفتری زیر سؤال است، زیرا اطلاعات مالیاتی بسیار پیچیده، ناقص و غیراستاندارد هستند (ویر، ۲۰۰۹).

اما سودمندی اطلاعات ناشی از اختلاف سود دفتری و سود مشمول مالیت می تواند برای نمایندگی های اقتصادی نیز سودمند باشد که می توان آن را در رابطه بین تفاوت مالیات دفتری و پیش بینی نتایج آتی شرکت توضیح داد. به طور کلی، هر چه اختلاف بین سود دفتری و مالیات پذیر بیشتر باشد، میزان برآورد نتایج آتی شرکت پایین می آید (تانگ، ۲۰۰۶). این رابطه منفی را می توان بر اساس این واقعیت توجیه کرد که هر چه سطح تفاوت مالیات دفتری بالاتر باشد، بدان معنی است که سود جاری سود موقتی است و استمرار کمتری دارد، و لذا عملکرد شرکت در سال های آتی ضعیف تر خواهد بود (تانگ، ۲۰۰۶).

در بسیاری از دیدگاه های مطرح شده در این زمینه، اشاره شده است که اطلاعات موجود در تفاوت مالیات دفتری نسبت به ارزش سود گزارش شده، اطلاعات مفیدتری هستند (تانگ، ۲۰۰۶). اهمیت آن را می توان بر اساس این واقعیت توضیح داد که تفاوت مالیت دفتری اطلاعاتی را در مورد کیفیت سود گزارش شده مانند استمرار سود،

تهاجم مدیریتی، ارتباط ارزش، و محافظه‌کاری حسابداری، ارائه می‌کند (شلوین و ویلسون، ۲۰۱۲). بنابراین، می‌تواند در بازیابی کیفیت سود گزارش شده برای فعالان بازار مفید باشد که این هم هنوز زیر سؤال است.

هر نوع از تفاوت مالیات دفتری می‌تواند منجر به مفاهیم متفاوتی برای پیش‌بینی نتایج آتی شرکت شود (بلای لاک<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۲) که می‌توان گفت که تفاوت مالیات دفتری موقتی اطلاعاتی را در مورد مدیریت سود ارائه می‌کند (هانلون، ۲۰۰۵)، و تفاوت مالیات دفتری دائمی می‌تواند اطلاعاتی را در مورد شناسایی گزارش‌های مالیاتی و مالی، یعنی مدیریت صعودی سود دفتری و نزولی سود مالیات پذیر، ارائه دهد (فرانک و همکاران، ۲۰۰۹). تغییر (مثبت یا منفی) در سطح تفاوت مالیات دفتری می‌تواند سطح محافظه‌کاری شرطی و غیرشرطی موجود در صورت‌های مالی را نیز نشان دهد (هالتزر<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۹). بنابراین، هر نوع تفاوت مالیات دفتری (دائمی یا موقتی) می‌تواند به شیوه‌ای متفاوت در نا اطمینانی اقتصادی عملکرد آتی شرکت نقش داشته باشد.

علاوه بر آن، ارتباط بین انواع مختلف تفاوت مالیات دفتری و پیش‌بینی سود آتی شرکت را نمی‌توان به‌عنوان قانون جامع در نظر گرفت. تفاوت در سیستم‌های قانونی، تقاضا برای اطلاعات حسابداری، تفاوت در حمایت قانونی از سهامداران خارجی، و تفاوت در درجه تطابق مالی و مالیات می‌تواند تأثیر متفاوتی بر انتخاب حسابداری مدیران داشته باشند (گانتر و یانگ<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۰)، و در نتیجه انواع تفاوت مالیات دفتری می‌تواند فواید متفاوتی برای سرمایه‌گذاران در هر کشوری داشته باشد.

در مواردی که FTC پایین است، یعنی در کشورهایی که استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی آن‌ها متفاوت است، سطح تفاوت مالیات دفتری بیشتر است، و اطلاعات حسابداری نسبت به اطلاعات مالیاتی بهتر است (یون<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۸). در مواردی که FTC بالاتر است، یعنی در کشورهایی که استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی همسو هستند، سطح تفاوت مالیات دفتری پایین است و اطلاعات مالیاتی نسبت به ارقام حسابداری گزارش شده، ارزش بیشتری برای سرمایه‌گذاران دارد (یون، ۲۰۰۸). بنابراین، اطلاعات گردآوری شده در تفاوت مالیات دفتری می‌تواند فواید مختلفی در هر زمینه داشته باشد.

تئوری نهادی استدلال می‌کند که شرکت‌ها اغلب تمایل به عملکردهایی دارند که در جامعه نهادینه شده است و هدف آن‌ها افزایش مشروعیت شرکت خود در بازار است، که اغلب بدون در نظر گرفتن این موضوع است که آیا هنجارهای حسابداری برای آن‌ها سودمند است یا نه (مایر و راوان<sup>۱۵</sup>، ۱۹۷۷). بنابراین، انواع تفاوت مالیات دفتری که برای سرمایه‌گذاران در برآورد نتایج آتی شرکت در آمریکا می‌تواند سودمند باشد، شاید برای شرکت‌های برزیلی این‌گونه نباشد.

---

<sup>11</sup> Belilack

<sup>12</sup> Harterse

<sup>13</sup> Ganter & Yange

<sup>14</sup> Yone

<sup>15</sup> Mayer & Ravan

## تعیین کننده‌های تفاوت مالیات دفتری

بسیاری از شواهد به دست آمده در مورد تعیین کننده‌های تفاوت مالیات دفتری از آمریکا می‌باشد. حساب‌های مالیاتی در آمریکا به مقامات مالیاتی گزارش می‌شوند و در اختیار عموم قرار نمی‌گیرند، اگرچه سود ناشی از حساب‌های تثبیت شده (دفتری) به شیوه‌ای متفاوت و به بازارهای مالی دسته‌بندی می‌شود. با توجه به این که، حساب‌های مالیاتی و دفتری از دو مجموعه متمایز از قوانین حسابداری پیروی می‌کند، پس سود مالیات نمی‌تواند با سود دفتری برابر باشد. واگرایی بین سود دفتری و سود مشمول مالیات را می‌توان به فاکتورهای متعددی نسبت داد که رکود، گزارش گری سود با منبع خارجی (دیسای، ۲۰۰۳)، یا گزینه‌های سهام غیر واجد شرایط (بین<sup>۱۶</sup>، ۲۰۰۱)، و تغییرات در قوانین حسابداری، از جمله آن‌ها می‌باشد که در حساب‌های دفتری اعمال می‌شود (سیدمن، ۲۰۰۸). علاوه بر آن، برخی از تحقیقات به این نتیجه رسیده‌اند که قوانین مالیاتی در کل انتخاب‌های کمتری را نسبت به استانداردهای گزارشگری مالی در اختیار قرار می‌دهد (میلز و نیوبری، ۲۰۰۱). در نهایت اینکه، تحقیقات اخیر نشان داده‌اند که محرک‌های گزارشگری تعیین کننده قدرتمند گزارشگری مالی هستند (داسک و همکاران، ۲۰۰۸).

اگرچه اختیار در گزارشگری را می‌توان به منظور انتقال یا پنهان کردن عملکرد درست اقتصادی استفاده کرد، اما تحقیقات انجام شده در مورد تفاوت مالیات دفتری بر فرصت‌طلبی در گزارش گری سود مالیاتی و دفتری تأکید دارند. لوی و نیسیم (۲۰۰۴) و هانلون (۲۰۰۵) با بررسی گزارشگری تهاجمی در سود دفتری نشان دادند که اگر تفاوت مالیات دفتری بیشتر باشد، می‌تواند کاهش نرخ رشد سود آتی شرکت را پیش‌بینی کند و با استمرار کمتر سود دفتری رابطه دارد. فیلیپس و همکاران (۲۰۰۳) با بررسی رابطه بین هزینه مالیات به تعویق افتاده و توانایی شرکت برای تأمین آستانه سود دریافتند که هزینه مالیات به تعویق افتاده به پیش بینی مدیریت سود کمک می‌کند.

سیدمن (۲۰۰۸) با بررسی مستقیم رابطه بین گزارش گری تهاجمی در سود دفتری و تفاوت مالیات دفتری به این نتیجه رسیدند که افزایش تفاوت مالیات دفتری موجب افزایش مؤلفه غیر نرمال اقلام تعهدی دفتری می‌شود.

علاوه بر گزارشگری تهاجمی در سود دفتری، تکیه بر برنامه‌ریزی مالیاتی در حساب‌های مالیات می‌تواند تفاوت مالیات دفتری را افزایش دهد. به عنوان مثال، دفتر خزانه‌داری آمریکا (۱۹۹۹) به افزایش تفاوت مالیات دفتری در سال‌های اخیر اشاره کرده است.

دیسای (۲۰۰۵) سه مورد کلاهدردای حسابداری یعنی موارد شرکت‌های اینرون، تایکو و زیراکس، را بررسی کرده و به این نتیجه رسید که برنامه‌ریزی مالیاتی در افزایش تفاوت مالیات دفتری این شرکت‌ها نقش داشته

است. ویلسون<sup>۱۷</sup> (۲۰۰۷) با استفاده از داده‌های بایگانی، اثبات کرد که شرکت‌هایی که از نظر IRS در فرار مالیاتی شامل شده‌اند، تفاوت مالیات دفتری بیشتری را گزارش کرده‌اند. محققان همچنین استدلال می‌کنند که سهم تفاوت مالیات دفتری غیرقابل توضیح توسط قوانین حسابداری و مدیریت سود در سود دفتری را می‌تواند به برنامه‌ریزی مالیاتی نسبت داد (فرانک و همکاران، ۲۰۰۶). خلاصه اینکه، به‌طور کلی می‌توان گفت که تفاوت مالیات دفتری تابعی از قوانین حسابداری و عدم تطابق سود دفتری و مالیات پذیر است، و به ویژگی‌های سود دفتری و مالیات گزارش شده بستگی دارد.

با توجه به اینکه اجتناب از پرداخت مالیات به عنوان استفاده قانونی از نظام مالیاتی برای منافع شخصی، برای کاهش میزان مالیات قابل پرداخت به وسیله ابزارهایی که در خود قانون است، تعریف می‌شود، پس اجتناب مالیاتی می‌تواند انعکاسی از نظریه مسئله نمایندگی باشد و ممکن است منجر به تصمیمات مالیاتی شود که منافع شخصی مدیر را دنبال کند. بنابراین، یکی از چالش‌های پیش روی سهامداران و هیئت مدیره، یافتن روش‌ها و انگیزه‌های کنترلی است تا هزینه‌های نمایندگی را به حداقل برسانند. دسای و همکاران نیز معتقدند مدیرانی که به دنبال منافع شخصی خود هستند ساختار شرکت را پیچیده‌تر کرده و معاملاتی را که باعث کاهش مالیات می‌شود، انجام می‌دهند و از این طریق منابع شرکت را در جهت منافع شخصی خود به کار می‌گیرند. آنها معتقدند که وجود مأموران مالیاتی قوی باعث افزایش نظارت بر کار مدیران و کاهش سوءاستفاده از منابع داخلی شرکت‌ها می‌شود. نکته دیگری که توسط دسای و همکاران مطرح شد این است که نحوه حاکمیت و رهبری شرکتها بر روی سطح اجتناب مالیاتی شرکت‌ها تأثیر گذار است. حاکمیت شرکتی ضعیف باعث افزایش در سطح اجتناب مالیاتی می‌شود. گراهام، معتقد است که اجتناب مالیاتی، منافع نهایی سپر مالیاتی بهره را کاهش می‌دهد و ممکن است بر روی تصمیمات مربوط به ساختار سرمایه تأثیر گذار باشد. از سوی دیگر، اگر اجتناب مالیاتی توسط مقامات مالیاتی تشخیص داده شود در این صورت، شرکت مجبور به پرداخت‌های اضافی و جریمه می‌شود که باعث کاهش جریان‌های نقدی ورودی و کاهش ثروت سهامداران می‌شود (هانان و همکاران، ۲۰۱۴) در سال‌های اخیر زیست بوم (اکوسیستم کارآفرینی ایران تحولات جدی را پشت سر گذاشته است. شکل‌گیری شرکت‌های متعدد نوپا (استارت آپ)، مراکز رشد و کارآفرینی، شتاب دهنده‌ها (Accelerator) و صندوق‌های سرمایه‌گذاری خطرپذیر (Venture Capital) در کنار فضای آموزش کارآفرینی در مراکز آموزش عالی و سایر مؤسسات آموزشی در پنج سال اخیر به طور قابل توجه رشد داشته است. در فضای ترویجی هم برگزاری رویدادهای مختلف برای شناسایی کارآفرینان و فرصت‌های سرمایه‌گذاری به توسعه این فضا کمک کرده است. از سوی دیگر دولت هم با اجرایی کردن قانون تأسیس و حمایت از شرکت‌های دانش بنیان، گام مهمی را برای تسهیلگری و توسعه در این بخش برداشته است و اخیراً نیز ایجاد صندوق‌های سرمایه‌گذاری جسورانه در بورس کلید خورده است (رحیمیان و توکل نیا، ۱۳۹۲). حال پس از مرور مبانی نظری به

چندی مبانی تجربی در زمینه تحقیق اشاره می کنیم؛ ملکیان و فرزاد (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی: مطالعه موردی استان های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران پرداختند. جامعه آماری تحقیق شامل مودیانی از اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی، شرقی، شرق و جنوب تهران است که طی ۳ سال متوالی، مالیات خود را به حوزه مالیاتی ابراز کرده اند و جامعه آماری تحقیق شامل ۱۴۴۳ پرونده اشخاص حقوقی در بازه زمانی مربوطه است. برای آزمون فرضیه های پژوهش از آزمون t و آزمون لون استفاده شده است. اطلاعات مورد نیاز از روش اسناد کاوی (اطلاعات واقعی پرونده های مالیاتی به دست آمده است. نتایج نشان میدهد که اجرای حسابرسی مالیاتی تأثیری بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و همچنین رابطه بین مالیات ابرازی و قطعی در شرکتهایی که حسابرسی مالیاتی شده اند ندارد. شاهبندر زاده و کبگانی (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان تحلیل کمی فرصتهای رشد و سودآوری شرکتهای بر مبنای ابعاد راهبردهای اقیانوس آبی پرداختند. در پژوهش حاضر، مدلی برای شناسایی ابعاد مهم در پیاده سازی راهبرد اقیانوس آبی تبیین شده است. ابعاد اصلی این مدل از کتاب استراتژی اقیانوس آبی اثر کیم و مابورن، مدل موانع راهبرد اقیانوس آبی گرفته شده است. ابعاد اصلی این مدل عبارت اند از: ابعاد شناختی، تسهیم منابع، انگیزشی و سیاسی. در پژوهش حاضر، برای تعیین میزان اهمیت هر یک از ابعاد مدل، از نظر کارشناسان حوزه راهبرد و همچنین مدل سازی غیر خطی فازی استفاده شد. نتایج مدل سازی ریاضی نشان می دهد بعد شناختی در رتبه اول قرار گرفته است. محبوبی (۱۳۹۵) تحقیقی با عنوان بررسی کیفیت مالیات ابرازی عملکرد و ارزش افزوده اشخاص حقیقی و مالیات تشخیصی و قطعی در حوزه مالیاتی کاشمر طی سالهای ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۲ انجام دادند. برای آزمون فرضیه های تحقیق از آزمون تی زوجی استفاده شده است. نتایج این مطالعه نشان می دهد که تفاوت قابل ملاحظه ای بین میانگین مالیات عملکرد ابرازی و قطعی اشخاص حقیقی وجود دارد. به عبارت ساده تر، کیفیت مالیات ابراز شده توسط مؤدیان با مالیات قطعی فاصله معنی داری دارد. نتایج این پژوهش نشان داد که تفاوت قابل ملاحظه ای بین میانگین مالیات عملکرد تشخیصی و قطعی اشخاص حقیقی وجود ندارد. به عبارت ساده تر کیفیت مالیات تشخیص داده شده توسط ممیزان مورد قبول است. هانکن (۲۰۱۸) تحقیقی با عنوان انطباق مالیات ابرازی و تشخیصی بر مدیریت سود انجام دادند. برای این منظور ۵۶۱ شرکت را در بازه زمانی ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۵ مورد بررسی قرار دادند. برای ارزیابی سطوح انطباق حسابداری و مالیاتی از روش مداوم استفاده می شود. نتایج نشان می دهد که تغییرات در نرخ مالیات قانونی در حوزه های قضایی با برابری مالیات بر ارزش افزوده بیشتر از شرکتهایی که در حوزه های قضایی با هم برابرند. انطباق مالیات ابرازی و تشخیصی بر مدیریت سود تأثیر معناداری دارد. لی و کوو (۲۰۱۷) در تحقیقی به بررسی تأثیر فرصت رشد بر رابطه بین پاداش هیئت مدیره و مدیریت سود پرداختند. برای این منظور آنان با استفاده از داده های ۱۴۸۷ شرکت و مجموعه با نمونه ای شامل ۶۰۶۳ سال شرکت برای دوره زمانی سال های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۴ به این نتیجه رسیدند که فرصت رشد می تواند شدت رابطه موجود رابطه مثبت و معنادار بین پاداش هیئت مدیره و

مدیریت سود را تضعیف کرده و موجب کاهش این رابطه گردد. گرانتر و همکاران (۲۰۱۶) در تحقیقی تمایز بین اجتناب مالیاتی، مالیات تهاجمی و مالیات تشخیصی را تبیین کردند و به بررسی ارتباط این مفاهیم با ریسک کلی شرکت پرداختند برای این منظور داده های ۶۰۱ شرکت برای دوره ۲۰۰۳ تا ۲۰۱۱ بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که بین ریسک مالیاتی و ریسک شرکت (نوسانات بازده سهام) رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. اما اجتناب مالیاتی با ریسک شرکت رابطه معناداری ندارد.

## روش تحقیق

پژوهش حاضر براساس اهداف پژوهش، از نوع کاربردی؛ روش انجام آن توصیفی-پیمایشی؛ و روش جمع آوری داده‌ها به صورت کتابخانه‌ای-میدانی است. این پژوهش دارای رویکرد آمیخته بوده و از روش نظریه داده بنیاد به عنوان روش اصلی پژوهش استفاده می‌کند. روش گراندد تئوری یا نظریه داده بنیاد یک شیوه پژوهش کیفی است که به وسیله آن با استفاده از یک دسته داده‌ها، نظریه‌ای تکوین می‌یابد. پژوهش حاضر در بخش نخست با استفاده از روش نظریه‌پردازی برخاسته از داده‌ها (GT<sup>۱۸</sup>) انجام خواهد شد. این روش توسط استراس و کوربین ابداع گردید و به معنای روشی است که بر اساس و پایه داده‌ها به تولید نظریه می‌پردازد. داده‌هایی که برای تشریح فرایندها جمع‌آوری می‌شود، شامل انواع داده‌های کیفی از جمله مشاهدات، گفت و شنودها، مصاحبه‌ها، اسناد دولتی و تأملات شخصی پژوهشگر می‌شود (کرسول<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۵). در این روش، تمامی محتوا یا داده‌هایی که به نحوی با موضوع مورد مطالعه در ارتباط می‌باشند، منبعی برای اطلاعات محسوب می‌شوند. در این راستا، گام اصلی، مشخص کردن تکنیک‌های گردآوری اطلاعات است. ارائه یک نظریه برخاسته از داده‌ها، مستلزم جمع‌آوری و تحلیل همزمان و زنجیروار داده‌ها است. نمونه‌گیری نظری در این روش، بدین معنا است که داده‌ها به گونه‌ای جمع‌آوری می‌شوند که برای تولید یک نظریه، مفید باشند. در پژوهش حاضر، با استفاده از این روش و طی فرایند مستمر جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل و دسته‌بندی داده‌ها از طریق مصاحبه، به تدوین مدل پرداخته شد. شایان ذکر است که پژوهشگر در این مصاحبه‌ها به دنبال شناسایی چالش‌های موجود، مزایا، مولفه‌ها و ارایه مدل در خصوص بهبود انطباق مالیاتی بوده است. در نمونه‌گیری نظری، گردآوری اطلاعات و تحلیل داده‌ها، اقداماتی هستند که به شدت به یکدیگر وابسته می‌باشند و می‌بایست به صورت متناوب انجام گیرند؛ زیرا تحلیل، نمونه‌گیری از داده‌ها را هدایت می‌کند (کرسول، ۲۰۰۵).

در پژوهش حاضر، نمونه‌گیری بدین گونه آغاز می‌شود که ابتدا افرادی که به لحاظ اجرایی و علمی با پژوهش مرتبط بودند، شناسایی گردند. پس از طراحی مدل بهبود انطباق مالیاتی با استفاده از روش داده بنیاد، در مرحله دوم پژوهش به منظور بررسی برازش مدل و انجام تجزیه و تحلیل‌های لازم از تکنیک مدلسازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار SPSS و Amos بهره گرفته شد. در تحقیق کیفی مصاحبه زمانی

جمع آوری داده ها متوقف می شود که اطلاعات در باره ابعاد مورد پژوهش اشباع شود و این موضوع هنگامی به وقوع می پیوندد که موضوع مورد مطالعه کامل شود و اطلاعات جدیدی مرتبط با موضوع به دست نیاید با این توضیح در پژوهش کیفی، حجم نمونه مترادف با اشباع داده ها قرار دارد. بنابراین در پژوهش حاضر تعداد نمونه های انتخاب شده برابر ۱۵ نفر از خبرگان دانشگاهی و امور مالیاتی با حداقل پانزده سال سابقه کار و آشنا که مطلع و آگاه در حوزه های موضوع پژوهش بودند قرار داده شد. بانجام این تعداد مصاحبه تشخیص پژوهشگر این بوده است که اطلاعات گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه های بیشتر نیست. در نهایت داده های جمع آوری شده با استفاده از تحلیل داده بنیاد مورد بررسی قرار گرفتند. داده ها و مفاهیم حاصله مورد مطالعه در جداول کدگذاریها به منظور انتخاب مفاهیم اصلی و مقوله های محوری بارگذاری شده است. در این مرحله با بهره مندی از مفاهیم که از داده های کدگذاری باز بدست آمده است محقق با مطالعه و بررسی آنها و توزیع مجدد داده ها به مصاحبه شونده ها از طریق تماس و حضور مستقیم، داده ها و اطلاعات جمع آوری شده مورد بررسی مجدد قرار گرفته و با تعدیل و اصلاحات و اخذ نظر کارشناسی آنان و شماری از خبرگان مطلع، اطلاعات در جدول کدگذاری محوری با عنوان مولفه قرار داده شد. مرحله کدگذار محوری اساس آن بر ارتباطات مقوله ها به زیر مقوله ها است که با شش رویکرد داده بنیاد ارتباط داده می شود.

### یافته های تحقیق

در کدگذاری باز مفاهیم شناسایی و در کدگذاری محوری با خلاصه کردن مفاهیم مقوله ها استخراج می گردد. در کدگذاری انتخابی یا مرحله نظریه پردازی، پدیده محوری به شکلی نظام مند به دیگر مقوله ها ربط داده می شود و روابط را اثبات پژوهی کرده و مقوله هایی را که نیاز به بهبود و توسعه بیشتری دارند را بهبود می بخشند و در نهایت پژوهشگر یک مدل ارائه می دهد در این مرحله محقق از اطلاعات مولفه ها (محورها) مآخوذه از جدول کدگذاری محوری و با بررسی آنها و بازخورد توسط کارشناسان مطلع و بعضی از مصاحبه شونده ها (جزء افراد خبره تلقی می شدند) تعدیل و اصلاحات لازم انجام شده است. و با انتخاب از مقوله ها و محورهای منتخب در شرایط محوری مرتبط با بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد ۱۵ مقوله اصلی شناخته شده اند و بعنوان عوامل موثر و تاثیر گذار پژوهش قلمداد گردیده است و جا گذاری در کدگذاری انتخابی انجام شد و مدل فرضی کیفی پژوهش ایجاد گردید.

جدول ۱- مولفه های شناسایی شده بخش کیفی

مفاهیم	مقوله	نوع مقوله
تقویت انضباط اسلامی و شفافیت توسعه هدفمند سرمایه های انسانی تقویت در سیستم جامع اطلاعاتی مودیان تقویت بسترهای مناسب مالیاتی تقویت در سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات عدم تاخیر در رسیدگی و اخذ مالیات از مودیان	عوامل سازمانی	شرایط علی

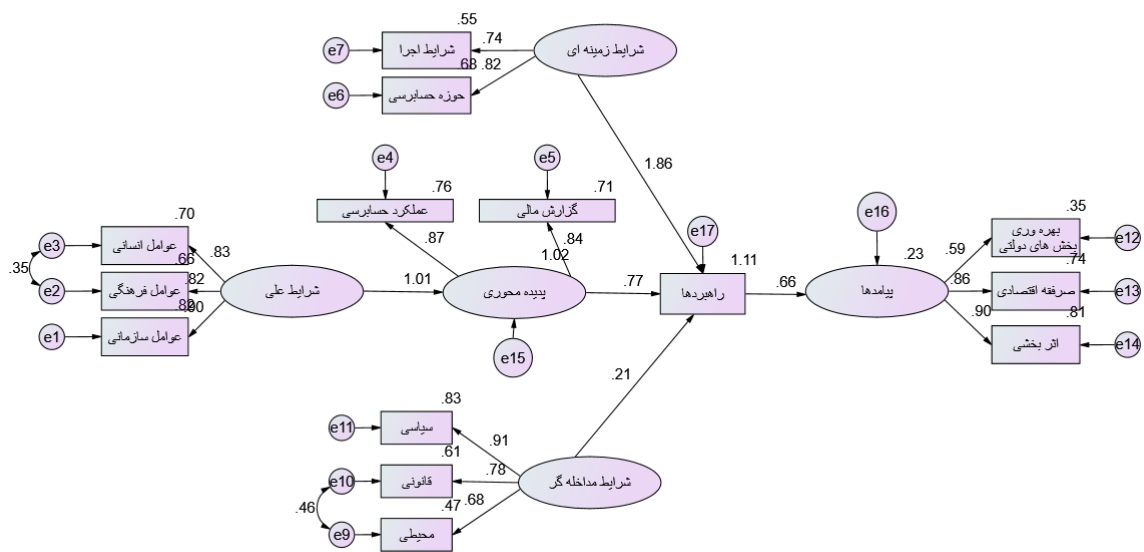


<p>آگاهی مدیران نسبت به منافع ناشی از حسابرسی عملکرد تناسب اختیارات و وظایف مدیران بخش ها و کارکنان عملیاتی</p>		
<p>اعتماد به دولت اجرای عدالت در سیستم مالیاتی رفتار کارشناسان و مامورین مالیاتی عدم بخشودگی افراد مختلف از پرداخت مالیات تبلیغات اثربخش و نقش صدا و سیما الزامات قانونی اطلاع رسانی و عدم پاسخگویی به مودیان</p>	<p>عوامل فرهنگی</p>	
<p>جلوگیری از قانون گریزی افراد آموزش افراد جامعه و بالا بردن سطح دانش آنها بالا بردن سطح دانش و کارایی ماموران مالیاتی</p>	<p>عوامل انسانی</p>	
<p>اطمینان اعضای کمیته حسابرسی اطمینان بخشی پروژه ها مبارزه با فساد توان شناسایی ریسک های خاص مهارت های ارتباطی</p>	<p>عملکرد حسابرسی</p>	<p>پدیده محوری</p>
<p>رعایت قوانین و مقررات و الزامات گزارشگری مالی استقرار سیستم یکپارچه مالی و مدیریت تهیه و ارائه اطلاعات و گزارش های به موقع و قابل اتکا یکسان سازی و همخوانی آمار و اطلاعات و گزارشات صادره از سوی واحدهای مختلف، خصوصاً گزارش های مالی از جمله صورتهای مالی برنامه ریزی جهت جذب منابع مالی مورد نیاز پروژه ها و طرح های سرمایه ای در چارچوب مقررات و ضوابط مربوط</p>	<p>گزارشگری مالی</p>	
<p>هزینه مطالبات مشکوک الوصول کاهش زیان سرمایه گذاری حذف سود و زیان تحقق نیافته ناشی از معاملات فی مابین واحدهای ترکیب شونده و روش اتحاد منافع حذف سود و زیان تحقق نیافته از معاملات فی مابین واحد سرمایه گذار و واحد تجاری وابسته ارزش دائمی در ارزش سرمایه گذاری های واحد های وابسته هزینه استهلاك دارایی ثابت مشهود و نامشهود تعیین حدنصاب برای هزینه ها هزینه بهره در صورت وجود سپرده سرمایه گذاری سود مشمول مالیات ابرازی سود مشمول مالیات تشخیصی اجرای مالیات برارزش افزوده در تمامی بخش های اقتصادی</p>	<p>مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی</p>	<p>راهبردها(کنش ها و تعاملات)</p>
<p>تعیین شدن شاخص های مناسب برای ارزیابی عدم تضاد منافع گزارشگری حسابرسی عملیاتی ارجح بودن قوانین مالیاتی بر استانداردها مالیاتی و حسابرسی</p>	<p>حوزه حسابرسی</p>	<p>عوامل زمینه ای</p>
<p>وجود قوانین و مقررات تأکید بر شفافیت اطلاعات مالی و عملکرد پاسخگویی نهادهای بخش عمومی سطح مطالبات عمومی مردم حمایت مسئولین ارشدکشور استانداردهای حسابرسی عملکرد</p>	<p>شرایط اجرا</p>	

<p>مالکیت شرکتی مالکیت مدیریتی هزینه‌های نمایندگی عدم تقارن اطلاعاتی</p>	<p>ساختار مالکیت</p>	
<p>قوانین متحدالشکل در دستگاه‌های اجرائی کیفیت نظارت بر قوانین</p>	<p>عوامل محیطی</p>	<p><b>عوامل مداخله‌گر</b></p>
<p>تقویت قوانین مالیاتی کارآمدی سیستم حقوقی</p>	<p>عوامل قانونی</p>	
<p>ثبات سیاسی شفافیت مصرف مالیات توسط دولت شفافیت قوانین و مقررات مالی استفاده از فن آوری های نوین و الکترونیک در تشخیص و وصول مالیات الزامات قانونی مبنی بر ارائه گزارش های حسابرسی مالی و صورت های مالی حسابرسی شده</p>	<p>عوامل سیاسی</p>	
<p>بهبود و توسعه منابع ساختاری بهبود و توسعه منابع سرمایه بهبود، توسعه و طراحی نظام‌های مدیریتی توسعه، بهبود و توانمندسازی نیروی انسانی</p>	<p>بهره‌وری بخش‌های دولتی</p>	<p><b>پیامدها</b></p>
<p>شفاف‌سازی کاهش فرار و اجتناب مالیاتی کاهش نرخ مالیات ساده‌سازی ضرایب مالیاتی وصول مالیات توسط اداره دارایی سرمایه‌گذاری بهتر فرصت رشد شرکت‌ها افزایش درآمدهای مالیاتی تسریع در وصول مالیات اشخاص حقوقی پایین آوردن هزینه وصول مالیات</p>	<p>صرفه اقتصادی</p>	
<p>تعیین فضای مناسب برای دستیابی به سطح مطلوبی از نتایج شناسایی عوامل بازدارنده دستیابی به نتایج رضایتبخش پیروی از قوانین و آیین‌نامه‌های مربوط اجرای درست و مناسب اهداف برنامه/طرح/فعالیت در حال اجرا</p>	<p>اثربخشی</p>	

نتایج حاصل از برآزش مدل معادلات ساختاری مدل بهبود انطباق مالیاتی در شکل زیر نشان داده شده است.

منبع: یافته‌های پژوهشگر



منبع: یافته‌های پژوهشگر

شکل ۱- مدل ساختاری مدل بهبود انطباق مالیاتی

چنانچه کیفیت مدل معادلات ساختاری مناسب باشد با استفاده از آزمون معنی دار بودن ضریب مسیرهای برآورد شده به تدوین مدل بهبود انطباق مالیاتی می پردازیم.

جدول ۲- شاخص‌های نیکویی برازش مدل بهبود انطباق مالیاتی

نام	نماد	مقدار	برازش قابل قبول
کای دو به درجه آزادی	chi-square/df	۲/۳۴۷	کمتر از ۵
شاخص نیکویی برازش	GFI	۰/۹۲۴	GFI > %90
شاخص نیکویی برازش اصلاح شده	AGFI	۰/۸۷۲	AGFI > %90
شاخص برازش تطبیقی	CFI	۰/۹۷۳	CFI > %90
شاخص نرم نشده برازندگی	TLI	۰/۹۶۱	TLI > %90
ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	RMSEA	۰/۰۷۵	10% > RMSEA

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به جدول مربوط به شاخص‌های مدل ملاحظه می شود که شاخص‌های کای دو به درجه آزادی برازش مناسب مدل و شاخص RMSEA، CFI و TLI نیز برازش منطقی مدل را گزارش می کند. همچنین، شاخص GFI و AGFI در حد قابل قبول خود هستند و نتیجه می شود که از برازش مدل معادلات ساختاری

مدل بهبود انطباق مالیاتی پذیرفته می شود. نتایج حاصل از برآزش مدل معادلات ساختاری در جدول ۴-۵، نشان داده شده است. با توجه به مقادیر T و P-مقدار برآورد شده که در جدول ۴-۵ دیده می شود می توان در مورد پذیرش یا عدم پذیرش معناداری روابط بین سازه ها تصمیم گیری کرد. چنانچه مقادیر مشاهده شده آماره T در آزمون معنی داری رابطه بین دو متغیر بزرگتر از ۱/۹۶ و یا کوچکتر از ۱/۹۶- برآورد شود و یا اینکه [P]مقدار مربوط به مسیرها کمتر از ۰/۰۵ باشد نشان از صحت رابطه بین سازه ها با اطمینان ۹۵ درصد دارد.

جدول ۳- نتایج برآزش مدل مدل بهبود انطباق مالیاتی جهت بررسی روابط مستقیم متغیرها

نتیجه	P-مقدار	آماره T	خطای معیار	ضریب	مسیر		
معنی دار	<۰/۰۰۱	۲۰/۴۱۲	۰/۰۵۱	۱/۰۱	پدیده محوری	<---	شرایط علی
معنی دار	۰/۰۲۶	۲/۲۱۹	۰/۴۱۹	۰/۷۶۹	راهبردها	<---	پدیده محوری
معنی دار	<۰/۰۰۱	۵/۰۳۶	۰/۴۱۶	۱/۸۶۱	راهبردها	<---	شرایط زمینه‌ای
معنی دار	<۰/۰۰۱	۴/۲۱	۰/۰۶	۰/۲۰۹	راهبردها	<---	شرایط مداخله‌گر
معنی دار	<۰/۰۰۱	۷/۵	۰/۰۴۴	۰/۶۵۵	پیامدها	<---	راهبردها

منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به اینکه آماره آزمون مربوط به مسیر شرایط علی به پدیده محوری ۲۰/۴۱۲ برآورد شده که بزرگتر از ۱/۹۶ و P- مقدار آن کمتر از ۰/۰۵ است، همچنین ضریب این مسیر ۱/۰۱ برآورد شده، که مقداری مثبت است، می توان گفت شرایط علی تاثیر مستقیم و معنی داری بر پدیده محوری مدل بهبود انطباق مالیاتی دارد.

با توجه به اینکه آماره آزمون مربوط به مسیر شرایط مداخله گر به راهبردها ۴/۲۱ و P-مقدار آن کمتر از ۰/۰۰۱ برآورد شده است و همچنین ضریب این مسیر ۰/۲۰۹ برآورد شده، که مقداری مثبت است، می توان گفت شرایط مداخله گر تاثیر مستقیم و معنی داری بر راهبردهای مدل مدل بهبود انطباق مالیاتی دارد.

با توجه به اینکه آماره آزمون مربوط به مسیر شرایط زمینه ای به راهبردها ۵/۰۳۶ و P-مقدار آن کمتر از ۰/۰۰۱ برآورد شده و همچنین ضریب این مسیر ۱/۸۶۱ برآورد شده، که مقداری مثبت است، می توان گفت شرایط زمینه ای تاثیر مستقیم و معنی داری بر راهبردهای مدل مدل بهبود انطباق مالیاتی دارد.

با توجه به اینکه آماره آزمون مربوط به مسیر پدیده محوری به راهبردها ۲/۲۱۹ و P-مقدار آن کمتر از ۰/۰۲۶ برآورد شده است و همچنین ضریب این مسیر ۰/۷۶۹ برآورد شده، که مقداری مثبت است، می توان گفت پدیده محوری تاثیر مستقیم و معنی داری بر راهبردهای مدل مدل بهبود انطباق مالیاتی دارد.

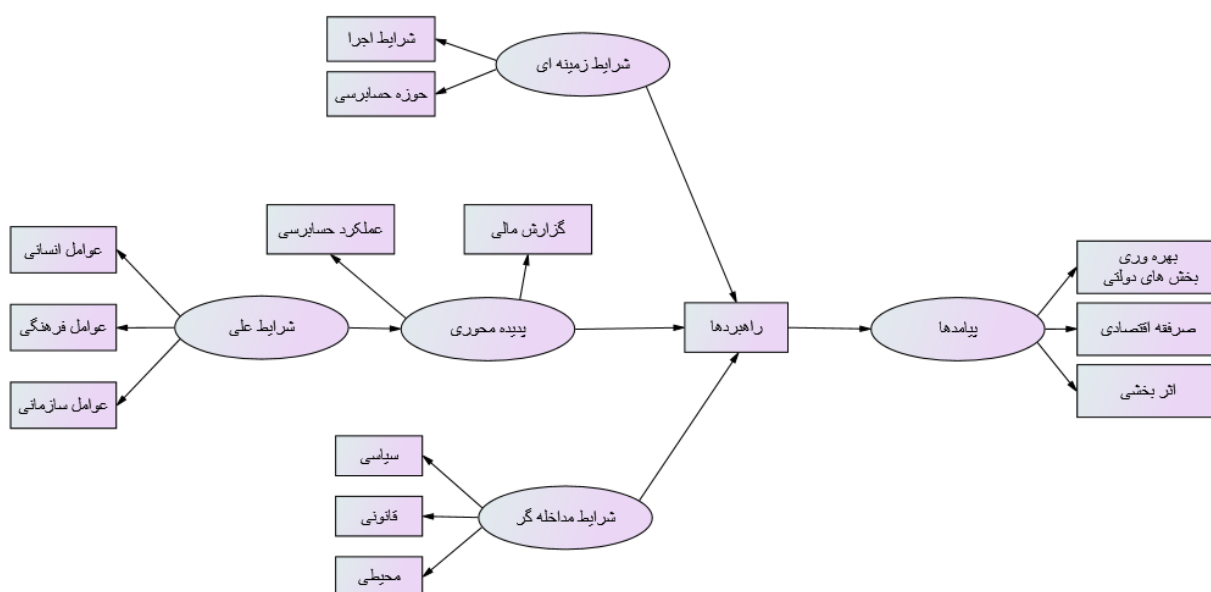
با توجه به اینکه آماره آزمون مربوط به مسیر راهبردها به پیامدها ۷/۵ و P-مقدار آن کمتر از ۰/۰۰۱ برآورد شده است و همچنین ضریب این مسیر ۰/۶۵۵ برآورد شده، که مقداری مثبت است، می توان راهبردها تاثیر مستقیم و معنی داری بر پیامدهای مدل مدل بهبود انطباق مالیاتی دارد. در جدول زیر روابط غیر مستقیم متغیرها مورد بررسی قرار گرفته اند.

جدول ۴- نتایج برازش مدل جهت بررسی روابط غیر مستقیم متغیرها

غیر مستقیم			کل			
پیامدها	راهبردها	پدیده محوری	پیامدها	راهبردها	پدیده محوری	
۰.۱۳۷	۰	۰	۰.۱۳۷	۰.۲۰۹	۰	شرایط مداخله گر
۱.۲۲	۰	۰	۱.۲۲	۱.۸۶۱	۰	شرایط زمینه‌ای
۰.۵۰۹	۰.۷۷۷	۰	۰.۵۰۹	۰.۷۷۷	۱.۰۱	شرایط علی
۰.۵۰۴	۰	۰	۰.۵۰۴	۰.۷۶۹	۰	پدیده محوری
۰	۰	۰	۰.۶۵۵	۰	۰	راهبردها

منبع: یافته های پژوهشگر

در جدول فوق تمامی روابط معنی دار هستند و همانطور که از جدول فوق برمی آید شرایط مداخله گر، شرایط زمینه ای و پدیده محوری مدل بهبود انطباق مالیاتی به صورت غیر مستقیم با پیامدها و شرایط علی به طور غیر مستقیم با راهبردها و پیامدها ارتباط مثبت و معنی دار دارد. بنابراین الگوی نهایی مدل بهبود انطباق مالیاتی نیازی به اصلاح نداشته و به صورت زیر می باشد.



شکل ۲- ارائه مدل نهایی برای بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد

منبع: یافته های پژوهشگر

## نتیجه گیری و پیشنهادهای تحقیق

در اقتصاد کنونی، مالیات از ابزارهای مهم مالی دولت می باشد و با توجه به اهمیت آن در اقتصاد کشور و همچنین در فرایند توسعه و بازسازی یکی از اصلی ترین ابزارها در جهت خصوصی سازی، تعدیل ثروت و توزیع مجدد درآمد به شمار می رود. یکی از مهمترین عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی، نگرش، برداشت و رفتار مردم در ارتباط با مالیات است که به فرهنگ مالیاتی مشهور است. مردم باید بپذیرند که نفت ثروت مولد است نه درآمد مصرفی که دائمی هم نیست. دیگر اینکه مردم باید نقش حاکمیتی دولت را از قبیل ایجاد امنیت درک کنند و بپذیرند ایفای این نقش هزینه بردار است. در یک نظام مالیاتی عادلانه باید نشان داده شود که هیچ گونه تبعیضی وجود ندارد و آنکه از امکانات بیشتری در اقتصاد استفاده می کند در هزینه های اقتصاد هم مشارکت بیشتری دارد.

از طرف دیگر از دیدگاه اقتصاددانان یکی از مفاهیم اصلی بودجه متعادل آن است که نسل حاضر نباید باز پرداخت بدهیهای دراز مدت دوره خود را به نسل آینده انتقال دهد. به بیان دیگر شهروندان نباید بهای خدماتی را که دریافت می کنند بعهده مالیات دهندگان سالهای آینده محول نمایند، و مفهوم حقوق بین دوره ای جزئی از مسئولیت پاسخگویی عمومی محسوب می شود که دولت نیز می بایست در اجرای این وظیفه مهم عواملی که باعث عدم تمکین مالیاتی می شود، شناسایی و راههایی برای مقابله با آن اتخاذ نماید. با توجه به مطالب فوق

جهت برقراری پایبندی متعهدانه مؤدیان به تکالیف مالیاتی قبل از هر چیز لازم است تا عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی شناخته شده و بعد از شناسایی این عوامل راهها و روشهای جلوگیری از آنرا جستجو کرده و ارائه نمود. آثار فعالیتهای فرار از پرداخت مالیات می تواند تا حدی باشد که بین درآمدی که قانوناً باید وصول شود و درآمدی که جمع آوری می شود رابطه اندکی برقرار شود. نتایج برآزش مدل های اندازه گیری و ساختاری الگوی نهایی مدل بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد حاکی از این مطلب بود که هر دو مدل از کیفیت خوبی برخوردار بوده و تمامی شاخص های نیکویی برآزش حد نصاب قابل قبول خود را کسب نموده اند و با اطمینان می توان از نتایج برآزش آن استفاده نمود. نتایج برآزش مدل نشان داد مسیرشرایط علی به پدیده محوری، مسیرهای پدیده محوری، شرایط زمینه ای و شرایط مداخله گر به راهبردها و مسیر راهبردها به پیامدها معنی دار بوده و همچنین شرایط مداخله گر، شرایط زمینه ای و پدیده محوری مدل بهبود انطباق مالیاتی به صورت غیر مستقیم با پیامدها و شرایط علی به طور غیر مستقیم با راهبردها و پیامدها تاثیر داشته اند.

در نهایت با توجه به افزایش سیاست اجتناب مالیاتی در بین شرکتهای بورسی که لزوماً با توجه به شرایط نابسامان اقتصادی به فعالیتهای اجتناب از پرداخت مالیات بیشتر خواهند شد، پیشنهاد می شود نهادهای قانون گذار، در تدوین قوانین و مقررات مربوط به انجام امور نظارتی توجه بیشتری نمایند و قوانین سخت گیرانه تری را برای جلوگیری از فعالیت هایی که موجب فرار مالیاتی یا فعالیت های اجتناب از پرداخت مالیات غیرقانونی در راستای انطباق مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی در شرکت های مزبور شوند.

## منابع

- افضل نیا، سیدحسن (۱۳۹۸) بررسی تاثیر انطباق مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی بر فرصت رشد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره دوم، شماره ۱۱، صص ۱۸-۲۹.
- خانی، عبدالله، ایمانی، کریم، ملایی، بهنام (۱۳۹۳)، بررسی رابطه بین تخصص و اجتناب مالیاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، ۱۳(۵۱)، ۳۳-۶۸.
- خواجوی، شکراله؛ ابراهیمی، مهرداد (۱۳۹۶) بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی بر احتمال وقوع تقلب در صورتهای مالی: شواهدی از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران- نشریه دانش حسابرسی. جلد ۱۷ شماره ۶۸ صفحات ۴۱-۶۲.
- رضایی، فرزین، جعفری نیارکی، روح الله (۱۳۹۴). رابطه بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکت ها، ۲۳(۲۶)، ۱۰۹-۱۳۴.

- سعیدی، هادی و غلامی نژاد، زهره، ۱۳۹۷، انطباق مالیات دفتری و مدیریت سود در واکنش به کاهش نرخ مالیات در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، کنفرانس ملی مطالعات نوین اقتصاد، مدیریت و حسابداری در ایران، کرج
- صبوری اشکذری، علیرضا و حاجی قاسمی، محمدرضا و دهقانی اشکذری، منصور، ۱۳۹۹، بررسی تاثیر تفاوت مالیات ابرازی و قطعی بر کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چهارمین کنفرانس ملی پژوهش در حسابداری و مدیریت، تهران
- صحرايي، ندا (۱۳۹۴) بررسی رابطه بین انطباق مالیات دفتری و مدیریت سود، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی پرندک
- فلاحي، محمد و عليپور، صفدر، ۱۳۹۷، بررسی تاثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی قطعی (مطالعه موردی: استان های اصفهان یزد)، کنفرانس ملی رهیافت های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، تهران
- عباس زاده، محمدرضا، فدایی، مرتضی، مفتونیان، محسن، بابایی کلاریجانی، مائده. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط شفافیت مالی و اجتناب مالیاتی با توجه به مالکیت نهادی شرکت ها ( مطالعه موردی شرکت های بورس اوراق بهادار تهران ). اقتصاد مالی، ۱۰ (۳۵)، ۴۵-۷۴.
- کامیاب تیموری، رضا، کیقبادی، امیررضا، فرساد امان الهی، غلامرضا. (۱۴۰۰). شناسایی ریسک های قابل کنترل عدم تمکین مالیاتی با رویکرد مدل سازی معادلات ساختاری. اقتصاد مالی، ۱۵ (۵۶)، ۲۶۹-۳۰۲.
- گرد، عزیز و کشاورز، الهام، ۱۳۹۶، انطباق مالیات دفتری و مدیریت درآمد در پاسخ به کاهش نرخ مالیات، رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت حسابداری، شماره ۳، صص ۱۰۹-۱۱۶.
- محبوبی، جواد (۱۳۹۵) بررسی کیفیت مالیات ابرازی عملکرد و ارزش افزوده اشخاص حقیقی و مالیات تشخیصی و قطعی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی مشهد.
- ملاسمعیلی دهشیری، حسن، پژوهیان، جمشید، غفاری، فرهاد، حسینی، سید شمس الدین. (۱۴۰۱). تحلیل اثر سیاست مالی (مالیات بر مجموع درآمد) بر توزیع درآمد کشورهای منتخب OECD. اقتصاد مالی، ۱۶ (۵۸)، ۹۳-۱۰۸.
- ملکیان، اسفندیار، فرزاد، سروه. (۱۳۹۶). تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی: مطالعه موردی استان های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۹، شماره ۳۳، صص ۵۱-۶۴.
- ناصری، محمد و محمدزاده سالطه، حیدر، ۱۳۹۴، بررسی تأثیر ویژگی های مالی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت های پذیرفته شده در بورس بهادار ایران، سومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت، تهران
- نجاتی، بهروز و فرید، داریوش، ۱۳۹۵، اختلاف مالیات ابرازی، قطعی و تشخیصی اشخاص حقوقی، پنجمین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت با رویکرد علوم پژوهشی نوین، تهران



- Desai, M. A. and D. Dharmapala, 2009. "Corporate Tax Avoidance and Firm Value" in *The Review of Economics and Statistics* 91(3): 537-546.
- Frank, M. M., Lynch, L. J., & Rego, S. O., (2009), Tax Reporting Aggressive Ness and its Relation to Agressive Financial Reporting. *The Accounting Review*, 84(2), 467-496.
- Hanlon, M. (2015). "What can we infer about a firm's taxable income from its financial statements?". *National Tax Journal*, 56 (4): 831–863.
- Hanlon, M., and S. Heitzman. (2010). "A review of tax research." *Journal of Accounting and Economics*, 50 (2-3): 127–178.
- Noor, R.M., Mastuki, N.A., Bardai, B. (2009), "Book-Tax Difference and Value Relevance of Taxable Income:
- Pazarçeviren, Selim Yüksel.(2015), "Adli Muhasebecilik Mesleği", *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt. 1, Sayı.2, s.1-19
- Phillips, J. )2003(. "Corporate tax-planning effectiveness: the role of compensation- based incentives". *The Accounting Review*, 78, 847–874.
- Shackelford, D., J. Slemrod, and J. Sallee, 2011. "Financial Reporting, Tax, and Real Decisions: Toward a Unifying Framework," *International Tax and Public Finance*, 18(4), 461-494.
- Sonnier, B.M., Hennig, C.J., Everett, J.O., Raabe, W.A. (2012), "Reporting of book-tax differences for financial and tax purposes: A case study", *Journal of Accounting Education*, 30, 58–79.
- Wilson, R., (2009). "An examination of corporate tax shelter participants". *The Accounting Review*, 84, 969–999.

***Presenting a model to improve tax compliance based on foundation data***

**Mahdi Khadri<sup>20</sup>, Habib Piri<sup>21\*</sup>, Reza Sotoudeh<sup>22</sup>**

**Abstract**

The formation of structural reforms aims to improve the tax system by expanding new tax bases and improving the performance of existing tax bases. Every political tool in Islamic economy is designed with consideration of net social benefit, compliance with Sharia laws and mechanism of achieving the desired goal. In terms of the basic practical purpose, in terms of nature, survey research and in terms of paradigm, combined-exploratory research, sampling in the qualitative part of the research was done in a purposeful way and in the quantitative part in a stratified random manner. . In the qualitative phase, the interviews with 15 people, academic and tax experts who have at least a master's degree or have been working in the tax field for 15 years, continued until theoretical saturation was reached, and the samples of the quantitative part were based on Cochran's formula was chosen. The research tool in the qualitative part was a semi-structured exploratory interview, and in the quantitative part, a researcher-made questionnaire was used to evaluate the improvement of tax compliance, which was designed

---

<sup>20</sup> Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran.  
Khadrimahdi12@gmail.com

<sup>21</sup> Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran (corresponding author).  
hhpiri1354@gmail.com

<sup>22</sup> Department of Accounting, Nikshahr Branch, Islamic Azad University, Nikshahr, Iran.  
r.sotoudeh@iauzah.ac.ir

based on the codes obtained in the qualitative stage. In the qualitative part, the interviews were analyzed using the foundation's data analysis method. The validity and reliability of the components were examined and the Cronbach's alpha of all the above components was 0.7 and during that; The most important components of improving tax compliance were measured. In the quantitative part, the accuracy of the research model was confirmed through the method of structural equations using Amos software, and it was found that the selection of concepts, dimensions and indicators was of high accuracy and could provide a suitable framework for the preparation of the document. provide the prospect of improving tax compliance.

**Keyword:** TAXATION, DIAGNOSTIC TAX REVENUE, ACCOUNTING STANDARDS, TAX COMPLIANCE

JEL Classification: M40, M41, M48, M49