

ارائه مدلی برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی

حسین یاراحمدی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد خمین، خمین، ایران.

مسعود طاهری نیا

استادیار گروه حسابداری دانشگاه لرستان، خرم آباد، ایران (نویسنده مسئول).

ابراهیم گیوکی

استادیار گروه مدیریت و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد خمین، خمین، ایران.

قدرت الله طالب نیا

دانشیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۹/۲۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۱۳

چکیده

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 بر این پایه قرار دارد که شرکت، مالیات را براساس همان مبنایی محاسبه و گزارش کند که سود را محاسبه کرده است. در این پژوهش نیز هدف اصلی تدوین مدلی برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی.

پژوهش حاضر از نظر هدف، جزء پژوهش‌های اکتشافی محسوب می‌شود و با توجه به این موضوع که با داده‌های کیفی سروکار دارد، در طبقه پژوهش‌های کیفی و از لحاظ نتیجه نیز در زمره پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد. در این پژوهش با نمونه‌گیری نظری و جمع‌آوری اطلاعات از طریق مصاحبه با ۲۰ نفر از خبرگان حرفه مالیاتی در سال ۱۴۰۰ و سپس تحلیل اطلاعات و در نهایت استخراج مدل و خلق نظریه طی سه مرحله اصلی (کدگذاری باز، کدگذاری محوری، کدگذاری انتخابی) انجام گردید.

در این پژوهش با استفاده از رویکرد نظام مند استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، الگوی کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی همراه با مؤلفه‌های توضیح دهنده آن، یعنی شرایط علی، شرایط بستر، راهبردها، عوامل مداخله‌گر و پیامدها، تبیین شد. در تدوین الگوی کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی، پتانسیل‌های منابع انسانی، سازمانی و مودیان مالیاتی جزء شرایط علی شناسایی شده‌اند که این انتخاب در شرایط بستر از عوامل اقتصادی و سیاسی داخلی و کلان، عوامل فرهنگی و بازار و الزامات بورس اوراق بهادار صورت می‌گیرد. راهبردها نیز در دو سطح سازمانی و سطح مودیان مالیاتی دسته‌بندی شدند که مهمترین آنها عبارتند از: استقرار سامانه جامع اطلاعاتی برای فعالان اقتصادی، اجرای کارآمد سیستم اتوماسیون الکترونیکی، استقرار کارگروه کنترل کیفیت پرونده‌های حسابرسی مالیاتی که می‌تواند پیامدهایی کوتاه مدت و بلند مدت از جمله بهره‌وری سازمانی و مالی به همراه داشته باشد. همچنین نتایج پژوهش نشان می‌دهد راهبردهای اتخاذ شده در همه سطوح مالیاتی با توجه به شرایط موجود متناسب و متفاوت بوده است. در اتخاذ راهبردهای الگوی کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی، برخی شرایط مداخله‌گر همچون عدم تجربه کارشناسان مالیاتی، فرصت طلبی مدیران، پیچیدگی و تغییر سریع قوانین و مقررات حاکم، کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی را با دشواری مواجه ساخته است.

واژه‌های کلیدی: مالیات ابرازی، استانداردهای حسابداری، قانون، مالیات تشخیصی، رویکرد نظام مند، داده بنیاد.

۱- مقدمه

فشارها و تهدیدات ناشی از افزایش هزینه‌های سیاسی، هزینه مالیات بر درآمد که منجر به خروج وجه نقد 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).

به‌طور کلی، هر چه اختلاف بین سود دفتری و مالیات پذیر بیشتر باشد، میزان برآورد نتایج آتی شرکت پایین می‌آید (تانگ، ۲۰۱۲). این رابطه منفی را می‌توان 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 سال‌های آتی ضعیف‌تر خواهد بود. برای بررسی یک نظام مالیاتی، شناسایی و تحلیل فرآیندهای مؤثر در آن نظام به صورت درون‌زا و برون‌زا از اهمیت خاصی برخوردار است به گونه‌ای که می‌توان این فرآیند را در عوامل درونی و بیرونی که به طور مستقیم و غیر مستقیم بر میزان وصولی مالیات مؤثر است تعریف کرد از این رو، از تأثیرهای این متغیرهاست که فرآیندهای مطلوب یا نامطلوب در چرخه اخذ مالیات شکل می‌گیرند. به طور کلی بسیاری از متغیرهای تأثیرگذار در ارتباطی پیچیده نسبت به هم عمل می‌کنند. این پیچیدگی فرآیندهای خاصی را ایجاد می‌کند که به سادگی و به راحتی قابل شناسایی، هدایت و اصلاح نیست. نظام مالیاتی کشور ما نیز در هاله‌ای از این پیچیدگی‌ها قرار دارد و شناسایی متغیرهای درون‌زا و برون‌زای آن به عوامل متعدد اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی و رفتاری بر می‌گردد که نیازمند تأمل بیش‌تری است. به ویژه در برهه‌ای از زمان که اقتصاد کشور در حال گذار اقتصادی است و مالیات از جایگاه و اهمیت خاص و ویژه‌ای در برون رفت از اتکای به درآمدهای نفتی برخوردار است. در نتیجه شناخت چالش‌های نظام مالیاتی و فرآیندهای آن به منظور تسریع در اصلاحات، مهم و ضروری خواهد بود. با توجه به اهمیت شناخت اطلاعات صورت‌های مالی در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، شناسایی عوامل تأثیرگذار بر انطباق مالیاتی ضروری به نظر می‌رسد تا در زمان وجود این عوامل، استفاده‌کنندگان بتوانند حقیقت صورت‌های مالی و تفاوت مالیات انجام شده را بهتر درک کنند. سعی بر آن داریم با ارائه الگوی انطباق مالیاتی که از شاخصه‌های مهم و مد نظر سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد را مورد بحث و بررسی قرار دهیم. ساختار انطباق مالیاتی چند بعدی ولی نامشهود است، به همین جهت اندازه‌گیری آن بسیار دشوار است. از آنجا که عوامل شکاف مالیاتی تأثیر می‌گذارد، تعیین چارچوبی برای مشخص نمودن این شکاف، موضوعی با اهمیت محسوب می‌گردد. همچنین کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول

مالیات یکی از ابزارهای مؤثر تصمیم‌گیری در سیاست‌های مالی دولت است که موجب تغییر و تحول در متغیرهای کلان اقتصادی به سمت تعادل‌های اقتصادی می‌شود. از جمله روش‌های افزایش درآمدهای عمومی، گسترش پایه‌های مالیاتی و معرفی مالیات‌های جدید بوده که خود مستلزم اصلاح ساختار نظام مالیاتی است. مشکلات موجود در سیستم مالیاتی ایران مسئولان را بر آن داشت تا تمهیدی جدی در خصوص نظام مالیاتی بیندیشند. مشکلاتی از قبیل ایرادات و ناهمسویی سیاست‌ها، نظام‌ها و فرآیندهای ناکارآمدی مالیاتی، عدم وجود نگاه یکپارچه به مودیان مالیاتی و اطلاعات ایشان، عدم ارائه خدمات مناسب به مودیان و دانش ناکافی مودیان و ضعف فرهنگ پرداخت مالیات منجر به افزایش هزینه‌های عملیاتی، افزایش شکایات و نارضایتی و افزایش حجم فرارهای مالیاتی و کاهش درآمدها گردیده است (سازمان مالیاتی ایران، ۱۳۹۱). بنابراین با توجه به اهمیت جایگاه و مالیات در تصمیم‌گیری‌های کلان کشور از جمله بودجه ریزی و... این پژوهش به دنبال ارائه مدلی برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی می‌باشد.

۲- مبانی نظری پژوهش

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 می‌گذارد. افزایش سهم مالیات در تأمین مخارج دولت‌ها باعث کاهش آثار نامطلوب اقتصادی جامعه می‌شود. 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). یکی از مهم‌ترین و اصلی‌ترین فرآیندهای نظام مالیاتی، حسابرسی مالیاتی است، و افزایش کیفیت حسابرسی می‌تواند موجب بهبود منافع ذی‌نفعان 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 می‌باشد، می‌گردد.

بخش مهمی از هزینه دولت‌ها از طریق درآمد مالیاتی تأمین می‌شود و مودیان 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 برای کاهش مالیات پرداختی دارند و با نشان دادن وضعیتی نامناسب از شرکت، انگیزه‌های سازمان‌هایی چون سازمان امور مالیاتی و غیره را کاهش داده و

مالیات تشخیصی از دیدگاه مأموران مالیاتی و حسابرسان مستقل پیشینه پژوهش
در خور توجه است. پژوهش های انجام شده در داخل و خارج از کشور در جدول ذیل ارائه گردیده است.

ردیف	پژوهشگر	سال	موضوع	جامعه	نتیجه
۱	افضل نیا	۱۳۹۸	بررسی تاثیر انطباق مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی بر فرصت رشد شرکت ها.	۱۲۹ شرکت برای دوره زمانی سال های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۶ بورس اوراق بهادار	انطباق مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی بر فرصت رشد شرکت ها تاثیر مستقیم و معناداری دارد
۲	سعیدی و غلامی نژاد	۱۳۹۷	انطباق مالیات دفتری و مدیریت سود در واکنش به کاهش نرخ مالیات	۲۱۲ شرکت خصوصی در طول دوره ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۷	بین انطباق دفتری مالیات و مدیریت سود رابطه معنی داری وجود دارد
۳	گردو کشاورز	۱۳۹۶	انطباق مالیات دفتری و مدیریت سود در پاسخ به کاهش نرخ مالیات	اشخاص حقوقی شهرقم	نتایج نشان می دهند که تغییرات در نرخ مالیات قانونی به شرکت ها در حوزه های حقوقی و قضایی با انطباق مالیات دفتری بیشتر نسبت به شرکت ها در حوزه های حقوقی و قضایی با انطباق مالیات دفتری کمتر تاثیر بیشتری دارند
۴	فلاحی و علیپور	۱۳۹۷	بررسی تاثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی قطعی	شامل ۴۰۱ پرونده اشخاص حقوقی استان های اصفهان و یزد	تفاوت معناداری بین مالیات ابرازی، تشخیصی قطعی در بین شرکت هایی که حسابرسی مالیاتی شده اند نسبت به سایر شرکت ها وجود دارد
۵	ملکیان و فرزاد	۱۳۹۶	بررسی تاثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و قطعی با مطالعه موردی استان های آذربایجان شرقی، جنوب و شرق تهران.	اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی، شرقی، جنوب و شرق تهران	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
۶	محبوبی	۱۳۹۵	بررسی کیفیت مالیات ابرازی عملکرد و ارزش افزوده اشخاص حقیقی و مالیات تشخیصی و قطعی	حوزه مالیاتی کاشمر طی سال های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۲	مالیات ارزش افزوده تشخیص داده شده توسط ممیزان در مقام مقایسه با مالیات ابراز شده توسط مودیان، بیشتر مورد تأیید است
۷	صحرائی	۱۳۹۴	بررسی رابطه بین انطباق مالیات دفتری و مدیریت سود	به تعداد ۲۳۶ نمونه بین سال های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۴	انطباق مالیات دفتری با مدیریت سود در سه مدل جونز، جونز تعدیل شده و کوتاری رابطه معنادار مثبتی دارد.
۸	عنایتی	۱۳۹۴	شناسایی عوامل موثر بر ایجاد تفاوت درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی	کلیه اشخاص حقوقی شهر سنندج	بین درآمد مشمول مالیاتی ابرازی مؤدیان و درآمد مشمول مالیات تشخیصی آنان تفاوت معناداری وجود دارد
۱۰	ناصری و محمدزاده سالطه	۱۳۹۴	بررسی تاثیر ویژگی های مالی بر اختلاف مالیاتی ابرازی و قطعی	۱۵۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، برای یک دوره هفت ساله (۱۳۹۰ - ۱۳۸۴)	بین ویژگی های مالی، سود خالص و حاشیه سود ناخالص به اختلاف مالیات ابرازی و قطعی تاثیر معنی داری ندارد.
۱۱	زین العابدین نگاه	۲۰۲۱	بررسی فرار مالیاتی از طریق گزارشگری مالی متقلبانه	شرکت های کوچک و متوسط در مالزی	شرکت های مالکیت خانوادگی و اندازه شرکت از نظر آماری رابطه مثبت و معناداری با شیوه های فرار مالیاتی دارند

ردیف	پژوهشگر	سال	موضوع	جامعه	نتیجه
۱۲	کوراونه و همکاران	۲۰۲۰	بررسی تأثیرات استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، حسابرسی و اجرای قانونی بر فرار مالیاتی	۳۷ کشور آفریقایی	پذیرش و استفاده از IFRS منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی و کاهش فرار مالیاتی در برخی از حوزه های قضایی آفریقا می شود
۱۳	جینگ هوای و اکسن دی لی	۲۰۱۶	تحقیق در مورد مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی مالیاتی	حسابرسی مالیاتی	این مدل می تواند به فاکتورهای مختلفی دست یابد و دقت محاسبات را بالا ببرد
۱۴	چن و همکاران	۲۰۱۴	بررسی رابطه اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت برای بازه زمانی ۲۰۰۱ تا ۲۰۰۹	شرکت های پذیرفته شده در بورس کشور چین	آن ها دریافتند که رفتار اجتناب از مالیات با افزایش هزینه های نمایندگی، ارزش شرکت را کاهش می دهد.
۱۵	سوبوتویکوا، بلکوا و جانوسکوا	۲۰۱۴	بررسی عملکرد مالیات بر ارزش افزوده	کشورهای (OECD)	عملکرد و کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده در این کشورها به نرخ های مالیاتی، معافیت ها، آستانه مالیاتی، قوانین مالیاتی و ظرفیت ها و توانایی سازمان مالیات ستانی بستگی دارد.
۱۶	کوردومپالو و کاراگیورگوس	۲۰۱۲	بررسی میزان فرار مالیاتی شرکت ها در زمانی که سود مشمول مالیات و درآمد حسابداری همزمان هستند	شرکت ها در بورس اوراق بهادار	مشخص شد که نوع موسسه حسابرسی بر میزان فرار مالیاتی انجام شده تأثیر می گذارد
۱۷	اوتوسانیا	۲۰۱۱	بررسی نقش شرکت های چند ملیتی در فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات	پرونده های نیجریه	اصلاحات مالیاتی برای کاهش مشکلات ایجاد شده توسط شرکت های چند ملیتی و شرکت های وابسته به آنها که در نیجریه کار می کنند لازم است
۱۸	کاواجا و همکاران	۲۰۱۱	حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، روش ها و تجربیات کشورها	کنفرانس بین المللی استانبول	تفکیک کارکرد اجرای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک را در جلوگیری از فساد احتمالی و همچنین صرفه جویی ناشی از مقیاس و منافع حاصل از تخصص، مؤثر برمی شمرد.
۱۹	یون سووانگ کو و همکاران	۲۰۱۱	بررسی اثر شرکت های فامیلی بر روی تفاوت های مالیاتی (BDT)	شرکت های فامیلی	شرکت های فامیلی نسبت به شرکت های غیرفامیلی تفاوت های مالیاتی کمتری دارند

روش پژوهش

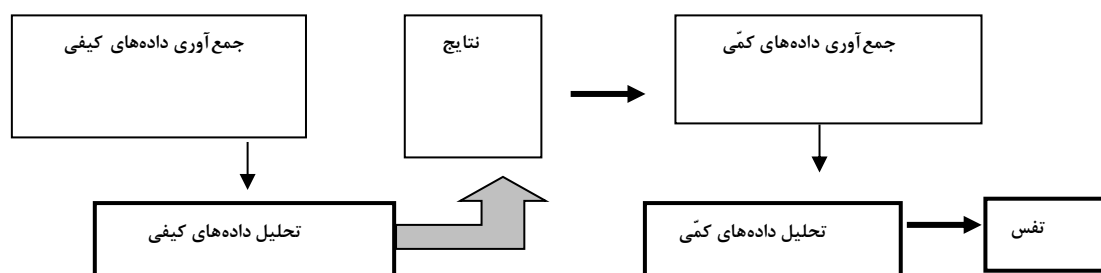
پژوهش حاضر از لحاظ هدف، از نوع پژوهش های کاربردی و از نظر نوع روش، روش تحقیق آمیخته محسوب می گردد. پژوهش حاضر از نظر چگونگی گردآوری داده های مورد نیاز در زمره پژوهش آمیخته اکتشافی طبقه بندی می شود که در دو بخش (۱) کیفی و سپس (۲) کمی انجام شد. پژوهش آمیخته اکتشافی بر این پیش فرض بنا شده است که به چند دلیل نیازمند اکتشاف هستیم: (۱) ابزارها در دسترس نیستند؛ (۲) متغیرها ناشناخته هستند؛ (۳) چارچوب هدایت کننده یا نظریه وجود ندارد (زین آبادی، بهرنگی، عبدالهی وحیدری فرد، ۱۳۹۴).

در این پژوهش هر سه دلیل ذکر شده، توجیه روش شناختی در کاربست بخش کیفی در ابتدای این پژوهش است. زیرا از یک سو دلایل کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی ناشناخته هستند، همچنین الگوی مفهومی کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی معلوم نیست و از سوی دیگر، ابزار لازم برای اندازه گیری بعد کمی کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی ساخته نشده است. انجام بخش کیفی پژوهش هر سه مورد مذکور را محقق خواهد کرد. بخش کیفی پیش نیاز بخش کمی این

و تحلیل گردید. هم چنین پس از مشخص شدن نشانگرهای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی و طراحی الگوی مفهومی، با ابزارهای پژوهش «پرسشنامه» بعدکمی نیز اندازه گیری گردید. سپس الگوی مفهومی پژوهش مورد آزمون و اعتبار سنجی قرار گرفت. لازم به ذکر است که روش پژوهش مورد استفاده در بخش کیفی، تحلیل محتوا^۱ و در بخش کمی، زمینه یابی است. در نهایت از طریق نتایج حاصل از داده‌های کیفی و کمی، تفسیرانجام شد.

پژوهش است. هم چنین از نظر هدف پژوهش، با توجه به این که پژوهش حاضر به دنبال طراحی الگوی کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی است و یافته‌های پژوهش در راستای کاربرد آن در عمل و بهبود کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی است، بنابراین در زمره‌ی تحقیقات کاربردی است. با توجه به مطالب فوق، برای درک بهتر مطلب به شکل زیر توجه کنید.

همان طور که شکل بالا نشان می‌دهد؛ ابتدا با توجه به سؤال‌های پژوهش، داده‌های کیفی از طریق مصاحبه جمع‌آوری



طرح آمیخته اکتشافی متوالی (بیانی، ۱۳۹۴)

و الگوهای خاص برای الگوسازی کاهش شکاف، مؤلفه‌های اصلی و فرعی، مزایا و کاربردهای الگوهای کاهش شکاف و قوانین و مقررات (سندکاوی) صورت گرفت.

در مرحله دوم، یعنی «شناسایی مؤلفه‌ها و طراحی الگو (تحقیق کیفی) با توجه به یافته‌های مرحله اول پژوهش و نیز به منظور نیل به دانشی جامع و چندبعدی از موضوع، سؤالات مصاحبه‌ها تدوین شد. مصاحبه «تیمه ساخت یافته» بر مبنای نمونه‌گیری نظری با خبرگان سازمان صورت گرفت. این مصاحبه بر مبنای منظومه‌ای از قبل تعیین شده و نیمه ساختاری از انواع کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی که «راهنمای مصاحبه‌آ» نیز نامیده می‌شود، برای کسب آگاهی از اشخاصی به کار رفته که نسبت به پدیده مورد اشاره اشراف داشته و از تجربیات ارزشمندی در زمینه بررسی کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی برخوردار بودند. انتخاب نمونه‌ها در این بخش تا مرحله اشباع نظری پیش رفت. در ادامه تحلیل داده‌های کیفی به روش کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی و انتخاب و تعیین مقوله هسته محوری صورت گرفت. در این مرحله به ارزیابی فهرست تهیه شده از عوامل مؤثر بر کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و

روند انجام پژوهش

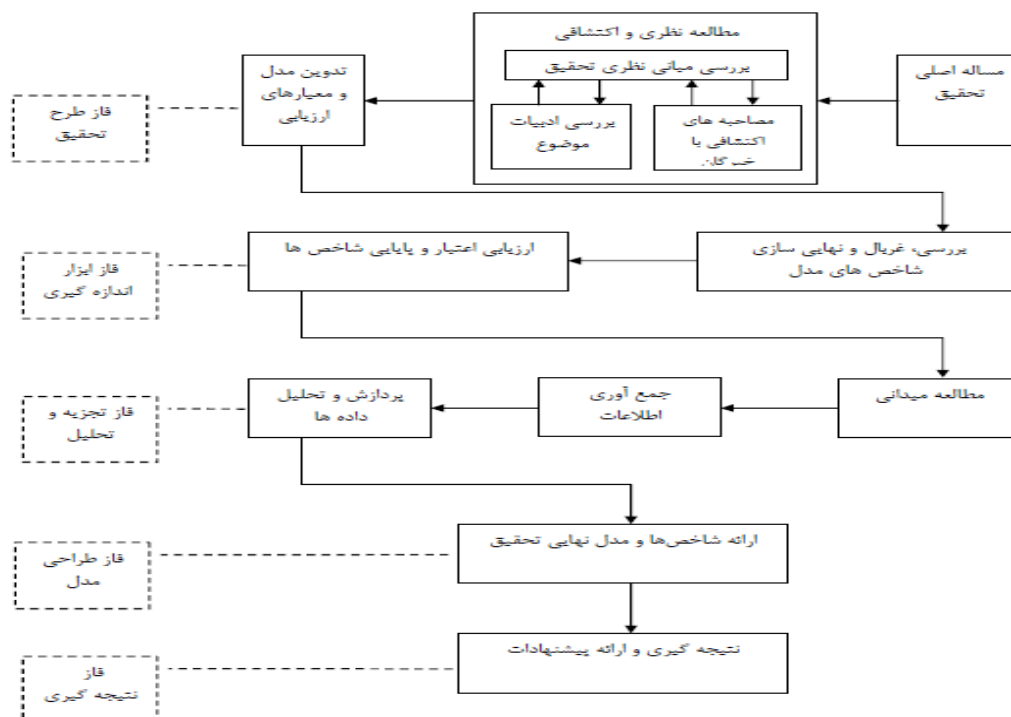
در پژوهش حاضر، نخستین و مهم‌ترین گام، طراحی و اعتبار سنجی الگوی کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی با رویکرد نظریه داده بنیاد است و هدف از آن، شناسایی و تعیین سبدهای از عوامل مورد نیاز کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی است. به بیانی دیگر، هدف این است که تعیین شود کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی چه ویژگی‌هایی را باید دارا باشند تا بتوانند آن را بصورت اثربخش اجرا کنند. برای این منظور، پژوهش در طی سه مرحله اساسی انجام شده است. در مرحله اول از پژوهش، با مراجعه به ادبیات موضوع و بررسی الگوهای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی در مطالعات داخلی و خارجی تا حد امکان، نظرهای صاحب‌نظران مختلف در رابطه با مؤلفه‌های عوامل کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی استخراج شده و به موازات آن، اقدامات لازم برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز در خصوص تعریف کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی، رویکردهای حاکم در تعریف کاهش شکاف، چارچوب

². Interview Guide

¹. content analysis

پس از پالایش یافته‌های دلفی، الگوی داده بنیاد مورد ملاحظه مجدد قرار گرفت. در این مرحله ضروری است تعریف روشنی از کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی ارائه شود و مقصود از کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی مشخص گردد. در ادامه برای آزمون تجربی الگو اندازه‌گیری نمونه‌گیری از مدیران به عمل خواهد آمده و داده‌های لازم گردآوری می‌شوند. در نهایت تحلیل و تأیید الگوهای اندازه‌گیری پژوهش با استفاده از مدل ساختاری و برازش آن انجام شد.

درآمد مشمول مالیات تشخیصی در پیشینه پژوهش پرداخته شده است. دوم اینکه می‌توان تا اندازه‌ای به بومی کردن عوامل پرداخت و بدین ترتیب، عوامل مورد نظر در سازمان مشخص می‌شود. با انجام دو مرحله قبل، فهرستی از عواملی نسبتاً مرتبط به دست آمده و در پایان این مرحله استخراج الگوی مفهومی یعنی الگوی استخراجی از روش نظریه داده بنیان تدوین گردید. در مرحله سوم که «تدوین ابزار پژوهش و آزمون الگو» نام دارد ابتدا مؤلفه‌های شناسایی شده به منظور تأیید یا رد آنها با استفاده از روش دلفی مورد بررسی قرار گرفت. در این مرحله پرسشنامه دلفی طراحی و در بین خبرگان به اجرا در خواهد آمد.



فلوچارت مراحل انجام پژوهش

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی خبرگان

بخش کیفی این مطالعه براساس دیدگاه ۲۰ نفر از خبرگان حوزه مالیات انجام شده است. از نظر جنسیت ۱۵ نفر مرد هستند و ۵ نفر نیز زن می‌باشند. از نظر سنی ۲ نفر کمتر از ۳۵ سال سن دارند، ۸ نفر بین ۳۵ تا ۴۵ سال سن دارند و ۱۰ نفر نیز بالای ۴۵ سال هستند. از نظر تحصیلات، ۱۶ نفر از خبرگان تحصیلات دکتری داشته و ۴ نفر کارشناسی ارشد دارند. در نهایت ۸ نفر بین ۱۰ تا ۲۰ سال سابقه‌کاری داشته ۱۲ نفر نیز بالای ۲۰ سال سال تجربه کاری دارند.

جامعه و نمونه آماری

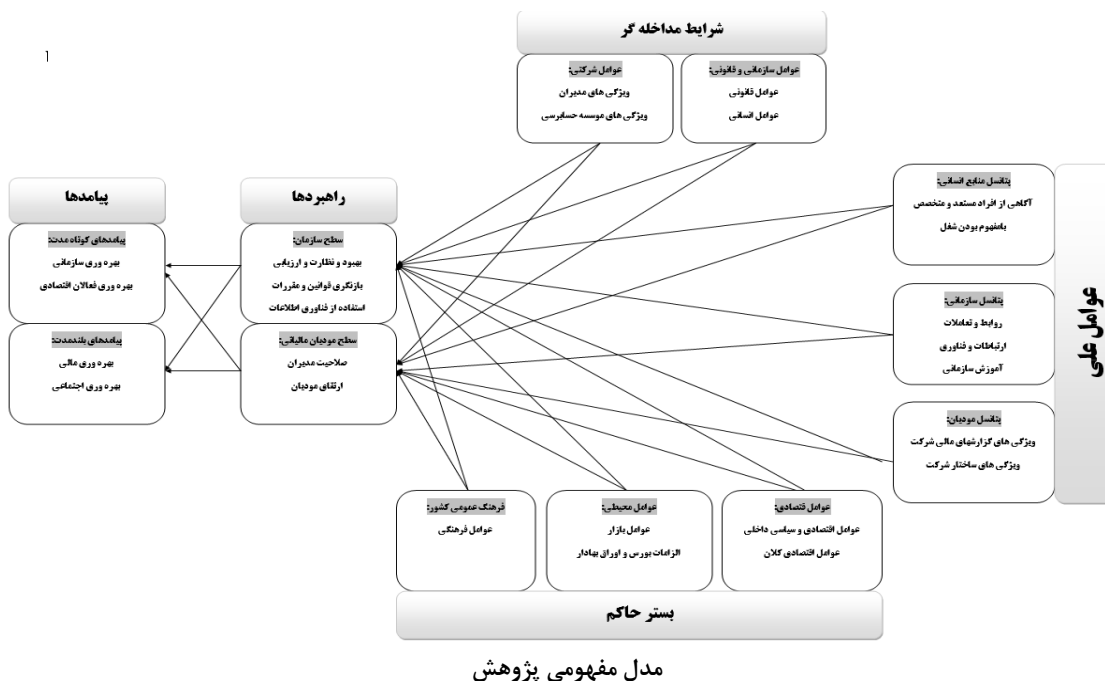
جامعه مورد مطالعه در فاز کیفی، کلیه‌ی متخصصان و صاحب نظران در حوزه‌ی مالیاتی، کارشناسان مالیاتی، سرممیزان مالیاتی و اسناد کتبی مرتبط با موضوع را در بر گرفت. هم چنین مصاحبه با روش نمونه‌گیری هدفمند انجام گردید و نمونه‌گیری تا حد اشباع^۲ داده‌ها ادامه یافت.

جامعه آماری پژوهش حاضر در فاز کمی، شامل کلیه کارکنان مالیاتی شهر و استان تهران می‌باشد. در این مرحله به دلیل استفاده از تحلیل عاملی تأییدی و نیاز به حجم نمونه بالا، کل کارکنان به عنوان جامعه انتخاب شدند.

². theoretical saturation

¹. purposful

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۷۵٪
	زن	۲۵٪
سن	کمتر از ۳۵ سال	۸٪
	۳۵ تا ۴۵ سال	۴۲٪
	۴۵ سال و بیشتر	۵۰٪
تحصیلات	کارشناسی ارشد	۱۷٪
	دکتری	۸۳٪
سابقه کاری	۱۰ تا ۲۰ سال	۴۲٪
	بالای ۲۰ سال	۵۸٪
	کل	۱۰۰٪



مصاحبه‌های انجام شده

براساس سوالات زیر از افراد انتخاب شده در نمونه کیفی مصاحبه انجام شده است:

- ۱) بنظر شما عوامل زمینه ساز برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی در ایران شامل چه مواردی می‌باشد؟
- ۲) بنظر شما عوامل علی (تاثیرگذار) برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی در ایران شامل چه مواردی می‌باشد؟
- ۳) بنظر شما عوامل مداخله گر (چالش‌ها) برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد

مشمول مالیات تشخیصی در ایران شامل چه مواردی می‌باشد؟ برای رفع چالش‌های مطرح شده چه راهکاری پیشنهاد می‌کنید؟

۴) بنظر شما برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی در ایران چه راهبردها و مکانیزم‌هایی را می‌توان طراحی و استفاده نمود؟

۵) بنظر شما برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی در ایران چه پیامدها و آثاری را می‌تواند داشته باشد؟ پیشنهاد و راهکار شما چیست؟

۶) در حالت کلی (عوامل علی، عوامل بستر، عوامل مداخله گر، عوامل دستیابی به موفقیت، چالش‌ها و پیامدها) در ادامه به بررسی برخی از مصاحبه‌ها و استخراج مفاهیم پرداخته شده است. کدامند؟

استخراج مفاهیم از مصاحبه‌ها

مفهوم	مصاحبه
جابه جایی مدیران	گرفتاری‌های سیاسی و تغییرات مدیران و دخالت‌ها از بیرون
دخالت عوامل سیاسی	در واقع می‌خواهم بگویم یکی از مواردی که باعث شد شکاف مالیات به این روز برسد اعمال قدرت سیاسی‌ها در این اداره است.
استقلال عملکرد حمایت دولت	قدرت طلبی سیاسیون در شرکت‌ها باعث اعمال نفوذ و در نتیجه انتخاب افراد از طریق روش‌های غیر حرفه‌ای است. مدیری که توسط دولت انتخاب می‌شود از طرف دولت حمایت هم می‌شود و به همین دلیل مثلاً حتی استانداردها را تعدیل می‌کنند تا مدیر انتخاب شده بتواند فعالیت کند.
دانش مدیران شایسته سالاری شایسته‌گزینی	چالش‌هایی که در برابر تغییرات روبرو بودم بی‌سواد بودن بسیاری از دست‌اندرکاران، عدم وجود بینش کافی در مورد آینده، ترجیح دادن منافع شخصی بر منافع سازمانی در بسیاری از مقاطع، پارتی بازی آدم‌ها و نداشتن شرافت شغلی، تعصب بیهوده، و فقدان مسئولیت و ضد مملکت و ملت بودن.
حمایت دولت	الزاماً تغییرات مستلزم جلب حمایت مستقیم دولت نیست بلکه می‌بایست از فرصت‌های قانونی دولتی که تسهیل‌کننده فعالیت جاری شرکت هستند بهره گرفت.
تخصص مدیران رعایت استانداردهای گزارشگری و حسابرسی	بیشتر مدیران از استانداردهای گزارشگری مالی اطلاع ندارند.

کدگذاری باز

در تمام فرآیند کدگذاری‌ها به حساسیت نظری که از اصول نظریه پردازی داده بنیاد است پایبند بوده است و این کار را جهت غنای هرچه بیشتر پژوهش انجام داده است. در ادامه، آن دسته از مفاهیم استخراج شده که به عقیده پژوهشگر به یک موضوع یا مفهوم مشترک اشاره داشته‌اند، تحت عنوانی انتزاعی‌تر و به عنوان مقوله قرار گرفته‌اند. در مجموع ۲۵ مقوله و ۹۷ مفهوم شناسایی و استخراج شدند که در جدول زیر دسته‌بندی مفاهیم در مقوله‌های اصلی ارائه شده است.

به منظور کدگذاری باز، تمامی مصاحبه‌ها در نرم افزار Maxqda وارد شده‌اند. بررسی‌های لازم انجام شده و کدهای مورد نظر استخراج شدند. برچسب‌گذاری کدها با استناد به مصاحبه‌ها انجام شده است و محقق سعی کرده است تا حد ضرورت به بینش افراد نسبت به پاسخ داده شده پایبند باشد تا از هرگونه سوگیری احتمالی و ناخواسته تا حد امکان جلوگیری شود. محقق

دسته‌بندی مفاهیم در مقولات اصلی

مقوله	مفهوم	ردیف	مقوله	مفهوم	ردیف
عوامل اقتصادی و سیاسی داخلی	تحریم‌های اقتصادی و سیاسی	۵۰	عوامل قانونی	پیچیدگی قوانین و مقررات حاکم بر مالیات	۱
	نرخ مالیاتی بالا	۵۱		پیچیدگی فرآیندهای اداری	۲
	سیاست‌های اقتصادی دولتی	۵۲		عدم کارایی رویه اینترنتی و سایت اداره مالیات	۳
	رانت دولتی	۵۳		تغییر سریع قوانین مالیاتی	۴
	بحران مالی جهانی	۵۴	عوامل انسانی	عدم تجربه کافی کارشناس مالیاتی	۵
	نرخ ارز	۵۵		سهل انگاری و بی‌دقتی ممیز مالیاتی	۶
	کاهش قیمت نفت	۵۶		عدم وجود واحد مشاوره واجد شرایط در اداره مالیات	۷
		۵۷		عدم پاسخگویی ممیزی به مودی مالیاتی	۸

ردیف	مفهوم	مقوله	ردیف	مفهوم	مقوله	
		نرخ بهره				
۹	عدم وجود فرهنگ مالیاتی در میان مدیران شرکت‌ها	کاهش قیمت سهام	۵۸	ویژگی‌های مدیران	عوامل فرهنگی	
۱۰	عدم اعتماد نهادی مدیران به سازمان‌های مالیاتی	تولید ناخالص داخلی	۵۹			
۱۱	عدم نظارت صحیح مدیریت شرکت نسبت به گزارشهای مالی	عدم شفافیت مصارف مالیاتی	۶۰			
۱۲	فرصت طلبی مدیران	وضعیت انتقادی جامعه	۶۱			
۱۳	عدم آگاهی مدیران از قوانین مالیاتی	عدم وجود فرهنگ مالیاتی	۶۲			
۱۴	سهل انگاری مدیران و حسابداران شرکت	تأمین مالی از طریق بدهی	۶۳			
۱۵	شهرت و سابقه موسسه حسابرسی	شرایط وام و قراردادهای بدهی	۶۴			ویژگی‌های موسسه حسابرسی
۱۶	چرخش موسسه حسابرسی	فشار رقبا	۶۵			
۱۷	نفوذ صاحب کار بر حسابرس	معامله با اشخاص وابسته به دولت	۶۶			
۱۸	به کارگیری حسابدار کم تجربه	قوانین بازار	۶۷			
۱۹	عدم تخصص کافی حسابدار	افشای اجباری اطلاعات	۶۸	الزامات بورس اوراق بهادار	الزامات بورس اوراق بهادار	
۲۰	تشریح دقیق مسئولیت‌ها	تضاد منافع نمایندگی بین مدیران و سرمایه گذاران	۶۹			
۲۱	یکپارچه سازی فرآیندهای شغلی	ایجاد سیستم رتبه‌بندی کیفیت حسابرسان مالیاتی	۷۰			بامفهوم بودن شغل
۲۲	شناسایی اهمیت و ضایف شغلی	ارزیابی کیفیت استقلال حسابرسان مالیاتی	۷۱			
۲۳	اجرای استانداردهای شغلی	استقرار کارگروه کنترل کیفیت پرونده‌های حسابرسی مالیاتی	۷۲			
۲۴	عدم اجبار در انتخاب شغل	صدور بخش نامه‌های تسهیل کننده و ارتقاء کیفیت حسابرسی	۷۳	آگاهی از افراد مستعد و متخصص	قوانین و مقررات	
۲۵	وجود بانک اطلاعاتی از تخصص‌های سازمانی	تدوین نقشه راه و الگوی عملیات حسابرسی	۷۴			
۲۶	وجود بستر اطلاعاتی نیازهای سازمانی	صدور قوانین حمایتی و تشویقی حسابرسی مالیاتی	۷۵			
۲۷	راهنمایی و مساعدت لازم از جانب مدیران در انجام امور محوله به زیردستان	اطلاع رسانی مناسب به فعالان اقتصادی	۷۶	روابط و تعاملات	فن‌آوری و اطلاعات	
۲۸	بهداشت روانی در محیط کار (جو همکاری، دوستی و صمیمیت)	استقرار سامانه جامع اطلاعاتی برای فعالان اقتصادی	۷۷			
۲۹	عدم ممانعت مدیران در دستیابی زیردستان به اهدافشان	اجرای کارآمد سیستم اتوماسیون الکترونیکی	۷۸			
۳۰	تعامل اثر بخش	انتخاب مدیران شایسته	۷۹		مدیران	مدیران
۳۱	شفافیت انتظارات مدیران از کارکنان	آموزش استانداردهای بین المللی به مدیران	۸۰			
۳۲	وجود سیستم همکاری و کار گروهی	نظارت و پایش مدیران	۸۱			
۳۳	خوش بینی نسبت به روابط کاری در اداره	ارتقای فرهنگ سازی مالیاتی	۸۲			

ردیف	مفهوم	مقوله	ردیف	مفهوم	مقوله
۳۴	سیستم ارزیابی عملکرد مکانیزه و شفاف	ارتباطات و فناوری سازمانی	۸۳	افزایش شفافیت مصرف درآمدهای مالیاتی در میان مردم	بهره وری سازمانی
۳۵	روال تقویت مثبت ارتباطات اداره مالیات		۸۴	استقرار سیستم حمایتی و تشویقی براساس عملکرد مودیان	
۳۶	بومی سازی دقیق و منظم سیستم‌های اطلاعاتی اداره مالیات		۸۵	برقراری عدالت اجتماعی	
۳۷	تناسب بین شغل و آموزش‌های فردی	آموزش سازمانی	۸۶	ارتقاء سطح دانش حرفه ای	بهره وری سازمانی
۳۸	برنامه‌های آموزشی مستمر و منظم سازمانی		۸۷	ارتقاء سطح دانش حرفه ای	
۳۹	آموزش‌ها متناسب با نیاز اداره مالیات		۸۸	رضایتمندی مودیان	
۴۰	ساختار مالکیت شرکت	ویژگی‌های ساختاری شرکت	۸۹	افزایش شفافیت اطلاعاتی مودیان	بهره وری فعالان اقتصادی
۴۱	محیط داخلی شرکت		۹۰	ارتقای فرهنگ مالیاتی در سطح جامعه	
۴۲	اصلی و فرعی بودن شرکت		۹۱	کاهش هزینه‌های تأمین مالی	بهره وری مالی
۴۳	اندازه شرکت	۹۲	افزایش کارایی بازار سرمایه		
۴۴	ساختار مالی و شاخص‌های مالی شرکت	۹۳	کاهش مدیریت سود		
۴۵	ارزش و سودآوری شرکت	۹۴	کاهش عدم تقارن اطلاعاتی	بهره وری اجتماعی	
۴۶	به موقع بودن ارائه مدارک و گزارشات	۹۵	افزایش اعتماد عمومی		
۴۷	آگاهی استفاده کنندگان اطلاعات مالی	۹۶	ایجاد بستر رقابت سالم		
۴۸	پایان سال مالی (فصل شلوغی کار)	ویژگی‌های گزارش‌های مالی شرکت		اشاعه فرهنگ قانون مداری در جامعه	
۴۹	رعایت مقررات در گزارش حسابرسی				

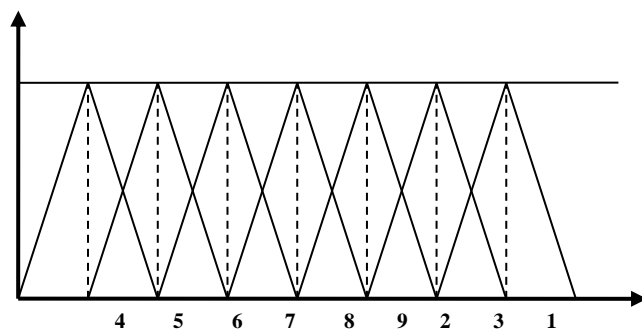
بخش کمی-روش دلفی فازی

برای فازی سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است.

در این پژوهش از روش دلفی فازی به منظور تأیید و غربالگری شاخص‌های شناسایی شده استفاده خواهد شد. در این مطالعه

طیف نه درجه فازی برای ارزش گذاری شاخص‌ها

مقیاس عدد فازی	متغیر زبانی	معادل قطعی
۱،۱،۱	خیلی بی اهمیت	۱
۱،۲،۳	خیلی بی اهمیت تا بی اهمیت	۲
۲،۳،۴	بی اهمیت	۳
۳،۴،۵	بی اهمیت تا اهمیت متوسط	۴
۴،۵،۶	متوسط	۵
۵،۶،۷	متوسط تا با اهمیت	۶
۶،۷،۸	با اهمیت	۷
۷،۸،۹	با اهمیت تا خیلی با اهمیت	۸
۹،۹،۸	خیلی با اهمیت	۹



ارزش گذاری شاخص ها نسبت به هم با استفاده از اعداد فازی مثلثی

دیدگاه پنل خبرگان برای هر یک از شاخص های تحقیق بیان شده است.

فازی زدایی مقادیر

برای فازی زدایی از روش مرکز سطح به صورت زیر استفاده می شود:

رابطه ۴

$$DF_{ij} = \frac{[(u_{ij}-l_{ij})+(m_{ij}-l_{ij})]}{3} + l_{ij}$$

(زنک و تانگ^۲، ۱۹۹۳).

در گام بعدی باید دیدگاه خبرگان تجمیع شود. برای تجمیع نظرات n پاسخ دهنده، روش های مختلفی پیشنهاد شده است. در واقع این روش های تجمیع، روش هایی تجربی هستند که توسط پژوهشگران مختلف ارائه شده اند. برای نمونه یک روش مرسوم برای تجمیع مجموعه ای از اعداد فازی مثلثی را کمینه ۱ و میانگین هندسی m و بیشینه u در نظر گرفته اند.

رابطه ۵

$$F_{AGR} = \left(\min\{l\}, \left[\prod \{m\}, \max\{u\} \right] \right)$$

رابطه ۶

$$F_{AGR} = \left(\min\{l\}, \left\{ \frac{\sum m}{n} \right\}, \max\{u\} \right)$$

رابطه ۷

$$F_{AVE} = \left(\left\{ \frac{\sum l}{n} \right\}, \left\{ \frac{\sum m}{n} \right\}, \left\{ \frac{\sum u}{n} \right\} \right)$$

هر عدد فازی مثلثی حاصل از تجمیع دیدگاه خبرگان برای شاخص زام به صورت زیر نمایش داده شده است:

$$\tau_j = (L_j, M_j, U_j)$$

$$L_j = \min(X_{ij})$$

$$M_j = \sqrt[n]{\prod_{i=1}^n X_{ij}}$$

$$U_j = \max(X_{ij})$$

در گام بعدی باید میانگین فازی میانگین های فازی نمرات افراد حساب شود. برای محاسبه میانگین نظرات n پاسخ دهنده، میانگین فازی بصورت زیر محاسبه خواهد شد:

هر عدد فازی مثلثی برای هر یک از شاخص ها به صورت زیر نمایش داده شده است:

رابطه ۱

$$\tau_j = (L_j, M_j, U_j)$$

$$L_j = \min(X_{ij})$$

$$M_j = \sqrt[n]{\prod_{i=1}^n X_{ij}}$$

$$U_j = \max(X_{ij})$$

اندیس i به فرد خبره اشاره دارد. به طوری که

τ_j : میانگین فازی معیار زام X_{ij} : مقدار ارزیابی خبره i ام از

معیار زام L_j : حداقل مقدار ارزیابی ها برای معیار زام M_j :

میانگین هندسی مقدار ارزیابی خبرگان از عملکرد معیار زام

U_j : حداکثر مقدار ارزیابی ها برای معیار زام

رابطه ۲

$$F_{AGR} = \left(\min\{l\}, \left\{ \frac{\sum m}{n} \right\}, \max\{u\} \right)$$

(سو^۱ و همکاران، ۲۰۱۰)

در این مطالعه ما از روش میانگین فازی استفاده کرده ایم. میانگین فازی n عدد فازی مثلثی با **رابطه ۳** محاسبه خواهد شد:

رابطه ۳

$$\tilde{F}_{AVE} = (L \ M \ U) = \left(\frac{\sum l_i^k}{n}, \frac{\sum m_i^k}{n}, \frac{\sum u_i^k}{n} \right)$$

که در این رابطه عدد فازی مثلثی (l_i^k, m_i^k, u_i^k) معادل فازی دیدگاه خبره k ام پیرامون معیار i ام است. میانگین فازی

^۲. Tzeng & Teng

^۱. Hsu et al

فازی‌زدایی مقادیر

معمولاً می‌توان تجمیع میانگین اعداد فازی مثلثی و دوزنقه‌ای را توسط یک مقدار قطعی که بهترین میانگین مربوطه است، خلاصه کرد. این عملیات را فازی‌زدایی گویند. روش‌های متعددی برای فازی‌زدایی وجود دارد. در بیشتر موارد برای فازی‌زدایی از روش ساده زیر استفاده می‌شود:

رابطه ۸

$$x_m^1 = \frac{L + M + U}{3}$$

یکی دیگر از روش‌های ساده برای فازی‌زدایی میانگین اعداد فازی مثلثی به صورت زیر است:

رابطه ۹

$$F_{ave} = (L, M, U)$$

$$x_m^1 = \frac{L+M+U}{3}; x_m^2 = \frac{L+2M+U}{4}; x_m^3 = \frac{L+4M+U}{6}$$

$$\text{Crisp number} = Z^* = \max(x_{max}^1, x_{max}^2, x_{max}^3)$$

در این مطالعه برای فازی‌زدایی از روش مرکز سطح به صورت زیر استفاده می‌شود:

رابطه ۱۰

$$DF_{ij} = \frac{[(u_{ij} - l_{ij}) + (m_{ij} - l_{ij})]}{3} + l_{ij}$$

آزمون نرمال بودن داده‌ها

در این پژوهش از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای آزمون نرمال بودن داده‌ها استفاده شده است

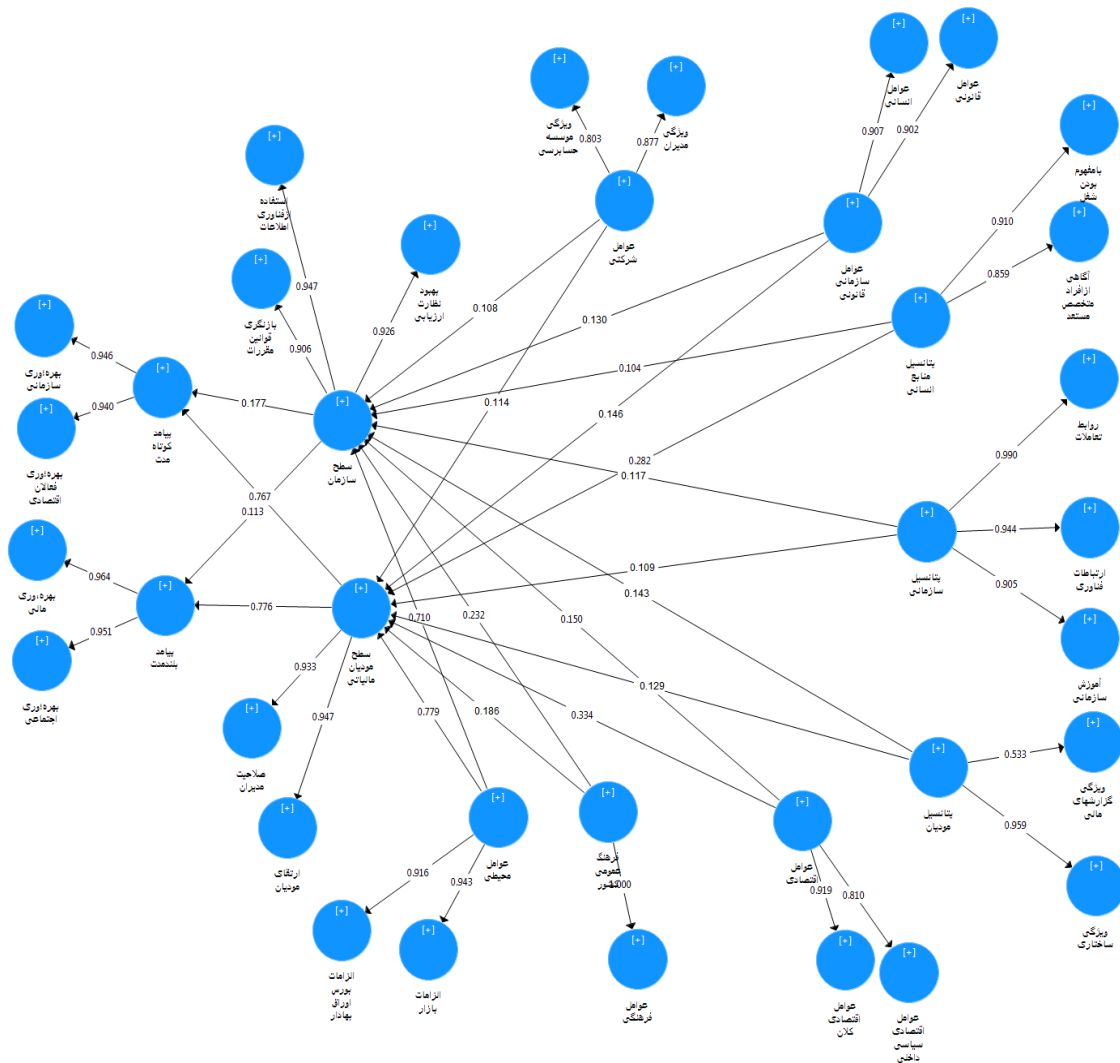
اگر توزیع داده‌ها نرمال باشد می‌توان از آزمون‌های آماری استنباطی استفاده کرد. برای بررسی نرمال بودن داده‌ها فرض صفر مبتنی بر این است که توزیع داده‌ها نرمال است. این آزمون در سطح خطای ۰.۰۵٪ تست می‌شود. اگر مقدار معناداری بزرگتر مساوی سطح خطای ۰.۰۵ بدست آید، دلیلی برای رد فرض صفر وجود نخواهد داشت. بنابراین توزیع داده‌ها نرمال خواهد بود. برای آزمون نرمال بودن داده‌ها فرض‌های آماری به صورت زیر تنظیم می‌شود.

براساس نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف در تمامی موارد مقدار معناداری بزرگتر از سطح خطا (۰.۰۵) بدست آمده است. بنابراین دلیلی برای رد فرض صفر وجود ندارد و توزیع داده‌ها نرمال است.

اعتبارسنجی مدل با روش حداقل مربعات جزئی برای اعتبارسنجی مدل از تکنیک حداقل مربعات جزئی استفاده شده است. نتایج حاصل از اجرای مدل در حالت تخمین استاندارد، جهت و شدت رابطه میان متغیرها را نشان می‌دهد. خروجی نرم افزار Smart PLS برای تخمین استاندارد در شکل زیر ارائه شده است.

آزمون نرمال بودن داده‌ها

متغیرها	آماره کولموگروف اسمیرنوف	سطح معناداری	نتیجه آزمون
شرایط علی	۰/۸۴۷	۰/۱۸۳	نرمال
شرایط زمینه‌ای	۰/۹۶۸	۰/۳۴۵	نرمال
شرایط مداخله‌گر	۰/۸۵۷	۰/۲۴۵	نرمال
راهبردها	۰/۹۱۰	۰/۱۱۷	نرمال
پیامدها	۱/۱۰۸	۰/۰۹۸	نرمال



روایی همگرا^۲ نشان می‌دهد چقدر متغیرهای یک سازه با همدیگر همراستا هستند. روایی همگرا براساس مدل بیرونی و با محاسبه میانگین واریانس استخراج^۴ (AVE) بررسی می‌شود. معیار AVE نشان دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های خود است. به بیان ساده‌تر AVE میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هرچه این همبستگی بیشتر باشد، برازش نیز بیشتر است. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) معتقدند اگر معیار AVE بالاتر از ۰/۵ باشد مدل اندازه‌گیری دارای روایی همگرا است.

پایایی ترکیبی^۵ (CR) در مدل‌های ساختاری معیار بهتر و معتبرتری نسبت به آلفای کرونباخ به شمار می‌رود، به دلیل اینکه در محاسبه آلفای کرونباخ در مورد هر سازه تمامی

اعتبارسنجی مدل با روش حداقل مربعات جزئی

به طور کلی روابط بین متغیرها در تکنیک حداقل مربعات جزئی دو دسته است: مدل بیرونی^۱ روابط بین متغیرهای پنهان با متغیرهای آشکار را نشان می‌دهد. مدل درونی^۳: مدل درونی روابط بین متغیرهای پنهان با یکدیگر را بررسی می‌کند (آذر و غلامزاده، ۱۳۹۸). مدل بیرونی نشان می‌دهد گویه‌هایی که برای سنجش هر یک از عوامل اصلی در نظر گرفته شده است از اعتبار کافی برخوردار است. برای ارزیابی اعتبار مدل بیرونی از سه شاخص استفاده شده است:

الف- روایی همگرا

ب- پایایی ترکیبی

ج- آلفای کرونباخ

⁴ Average Variance Extracted (AVE)

⁵ Composite Reliability (CR)

¹ Outer Model

² Inner Model

³ Convergent Validity

شاخص‌ها با اهمیت یکسان وارد محاسبات می‌شوند، ولی در محاسبه پایایی ترکیبی شاخص‌ها با بارهای عاملی بیشتر اهمیت زیادتری داشته و باعث می‌شود که مقادیر CR، شاخص‌ها با بار عاملی بیشتر اهمیت زیادتری داشته و باعث شود مقادیر CR رابطه ۱۱

CR>0.7; CR>AVE; AVE>0.5

اعتبار بیرونی سازه‌ها

سازه	AVE	پایایی ترکیبی (CR)	آلفای کرونباخ
پتانسیل_سازمانی	۰/۷۱۱	۰/۹۷۰	۰/۹۶۶
آموزش_سازمانی	۰/۸۰۸	۰/۹۲۷	۰/۸۷۹
روابط_تعاملات	۰/۷۳۵	۰/۹۵۱	۰/۹۳۹
ارتباطات_فناوری	۰/۸۴۴	۰/۹۴۲	۰/۹۰۸
پتانسیل_منابع_انسانی	۰/۵۰۰	۰/۸۵۵	۰/۸۰۲
بامفهوم_بودن_شغل	۰/۵۶۴	۰/۸۲۸	۰/۷۴۴
آگاهی_از_افراد_متخصص_مستعد	۰/۶۱۹	۰/۸۲۹	۰/۷۰۰
سطح_سازمان	۰/۶۵۰	۰/۹۴۳	۰/۹۳۰
بازنگری_قوانین_مقررات	۰/۶۵۰	۰/۸۴۴	۰/۷۲۳
استفاده_از_فناوری_اطلاعات	۰/۸۱۷	۰/۹۳۰	۰/۸۸۸
بهبود_نظارت_ارزیابی	۰/۷۹۸	۰/۹۲۲	۰/۸۷۳
پیامد_کوتاه_مدت	۰/۷۴۳	۰/۹۴۵	۰/۹۳۱
بهره_وری_مالی	۰/۷۶۸	۰/۹۳۰	۰/۸۹۹
بهره_وری_اجتماعی	۰/۸۸۱	۰/۹۵۷	۰/۹۳۲
پیامد_بلندمدت	۰/۷۴۸	۰/۹۵۴	۰/۹۴۴
بهره_وری_سازمانی	۰/۸۵۵	۰/۹۴۶	۰/۹۱۵
بهره_وری_فعالان_اقتصادی	۰/۸۱۶	۰/۹۳۰	۰/۸۸۷
سطح_مودیان_مالیاتی	۰/۶۹۰	۰/۹۳۰	۰/۹۱۰
صلاحیت_مدیران	۰/۷۶۷	۰/۹۰۸	۰/۸۴۸
ارتقای_مودیان	۰/۷۹۵	۰/۹۲۱	۰/۸۷۰
عوامل_اقتصادی	۰/۵۰۰	۰/۸۸۱	۰/۸۵۰
عوامل_اقتصادی_سیاسی_داخلی	۰/۵۷۶	۰/۸۴۴	۰/۷۵۵
عوامل_اقتصادی_کلان	۰/۵۲۲	۰/۸۸۰	۰/۸۳۶
عوامل_سازمانی_قانونی	۰/۵۰۰	۰/۸۷۵	۰/۸۳۷
عوامل_انسانی	۰/۵۸۰	۰/۸۴۷	۰/۷۵۸
عوامل_قانونی	۰/۵۶۶	۰/۸۳۹	۰/۷۴۳
عوامل_شرکتی	۰/۵۰۰	۰/۸۳۷	۰/۷۸۶
ویژگی_مدیران	۰/۵۰۰	۰/۸۳۴	۰/۷۶۳
ویژگی_موسسه_حسابرسی	۰/۵۰۰	۰/۸۰۶	۰/۷۰۱
عوامل_فرهنگی	۰/۸۹۶	۰/۹۶۳	۰/۹۴۲
فرهنگ_عمومی_کشور	۰/۸۹۶	۰/۹۶۳	۰/۹۴۲
عوامل_محیطی	۰/۵۲۶	۰/۸۸۳	۰/۸۴۳
الزامات_بازار	۰/۵۹۱	۰/۸۴۸	۰/۷۵۹
الزامات_بورس_اوراق_بهادار	۰/۶۳۰	۰/۸۳۶	۰/۷۰۵
پتانسیل_مودیان	۰/۵۰۰	۰/۷۵۸	۰/۷۰۰

سازه	AVE	پایایی ترکیبی (CR)	آلفای کرونباخ
ویژگی-ساختاری	۰/۷۰۰	۰/۹۳۲	۰/۹۱۰
ویژگی-گزارشهای مالی	۰/۵۰۴	۰/۸۰۲	۰/۷۰۰

اساس روایی واگرایی قابل قبول یک مدل اندازه‌گیری حاکی از آن است که یک سازه در مدل تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارد تا با سازه‌های دیگر. در روش PLS، این امر به وسیله یک ماتریس صورت می‌گیرد که خانه‌های این ماتریس حاوی مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه‌ها و قطر اصلی ماتریس جذر مقادیر AVE مربوط به هر سازه است. ماتریس روایی واگرایی جدول ارائه شده است.

همانگونه که مشاهده می‌گردد، جذر AVE که برای هر سازه گزارش شده است (قطر اصلی) از همبستگی آن با سایر سازه‌های مدل بیشتر است که این موضوع بیانگر روایی واگرایی قابل قبول برای مدل‌های اندازه‌گیری است. پس از اطمینان از مدل‌های اندازه‌گیری از طریق آزمون پایایی، روایی همگرا و روایی واگرایی، می‌توان نتایج حاصل از مدل بیرونی را ارائه کرد.

میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بزرگتر از ۰/۵ است بنابراین روایی همگرا وجود دارد.

آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بزرگتر از ۰/۷ بوده بنابراین پایایی مورد تأیید است.

مقدار پایایی ترکیبی (CR) نیز بزرگتر از AVE است و در تمامی موارد از آستانه ۰/۷ بزرگتر است بنابراین شرط سوم نیز برقرار است.

روایی واگرایی دیگر معیار سنجش برازش مدل‌های اندازه‌گیری در روش PLS است. روایی واگرایی به همبستگی پایین گویه‌های یک متغیر پنهان با سایر متغیرهای پنهان اشاره دارد. براساس روش پیشنهادی فورنل و لارکر (۱۹۸۱) روایی واگرایی وقتی در سطح قابل قبول است که جذر AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد. بر این

جدول ماتریس سنجش روایی واگرایی

شرح	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲
سطح-سازمان ۱	۰/۸۰۶											
سطح-مودیان-مالیاتی ۲	۰/۶۱۹	۰/۸۳۰										
عوامل-اقتصادی ۳	۰/۱۵۱	۰/۱۶۶	۰/۷۰۷									
عوامل-سازمانی-قانونی ۴	۰/۲۲۴	۰/۲۰۱	۰/۴۱۳	۰/۷۰۷								
عوامل-شرکتی ۵	۰/۱۳۴	۰/۴۲۶	۰/۵۰۸	۰/۴۶۱	۰/۷۰۷							
عوامل-فرهنگی ۶	۰/۶۵۴	۰/۵۵۰	۰/۱۱۰	۰/۱۳۰	۰/۱۲۹	۰/۹۴۷						
عوامل-محیطی ۷	۰/۳۳۷	۰/۶۲۱	۰/۱۰۰	۰/۱۸۰	۰/۳۸۲	۰/۶۰۱	۰/۷۲۵					
پتانسیل-سازمانی ۸	۰/۱۴۴	۰/۱۵۷	۰/۱۶۵	۰/۱۵۳	۰/۳۵۷	۰/۱۱۴	۰/۲۱۹	۰/۸۴۳				
پتانسیل-منابع-انسانی ۹	۰/۱۴۹	۰/۱۵۴	۰/۳۷۶	۰/۴۱۰	۰/۵۰۷	۰/۲۲۱	۰/۱۱۱	۰/۱۸۴	۰/۷۰۷			
پتانسیل-مودیان ۱۰	۰/۱۷۶	۰/۲۹۶	۰/۳۳۷	۰/۱۹۰	۰/۴۰۶	۰/۵۵۶	۰/۱۳۲	۰/۳۸۷	۰/۳۴۴	۰/۷۰۷		
پیامد-بلندمدت ۱۱	۰/۵۴۸	۰/۴۶۹	۰/۴۷۶	۰/۲۵۹	۰/۵۵۳	۰/۴۸۲	۰/۴۷۹	۰/۱۷۳	۰/۳۵۹	۰/۵۰۱	۰/۸۶۵	
پیامد-کوتاه-مدت ۱۲	۰/۷۰۴	۰/۵۲۹	۰/۴۵۳	۰/۳۴۳	۰/۳۶۶	۰/۴۲۷	۰/۶۴۹	۰/۱۶۳	۰/۳۳۲	۰/۴۶۴	۰/۷۲۸	۰/۸۶۲

خلاصه نتایج ارزیابی برازش ساختار مدل

GoF	Q ²	ضریب تشخیص	سازه‌های اصلی
۰/۶۰۱	۰/۴۷۲	۰/۷۴۲	سطح-سازمان
	۰/۴۶۶	۰/۶۸۹	سطح-مودیان-مالیاتی
	۰/۵۶۴	۰/۷۵۸	پیامد-بلندمدت
	۰/۵۰۶	۰/۶۹۰	پیامد-کوتاه-مدت

ارزیابی برازش ساختار مدل

در نهایت برازش مدل بیرونی مورد بررسی قرار گرفته است. بخش ساختاری مدل بر خلاف مدل‌های اندازه‌گیری، به پرسش‌ها و متغیرهای آشکار مدل کاری ندارد و تنها به متغیرهای پنهان و روابط میان آن‌ها توجه می‌کند. شاخص‌های متعددی برای ارزیابی میزان برازش ساختاری مدل وجود دارد که هر یک از آنها مورد بررسی قرار گرفته است.

میانگین مقادیر شاخص افزونگی
 $(\text{Communality}) = 0.502$

$$\text{GOF} = \sqrt{0.719 \times 0.502} = 0.601$$

شاخص GOF برابر ۰/۶۰۱ بدست آمده است بنابراین مدل از برازش مطلوبی برخوردار است

بحث و تحلیل

در این پژوهش، پس از کدگذاری متون مصاحبه‌ها، با حذف معیارهای هم‌معنی و پرتکرار و در نهایت با مقوله‌بندی و دسته‌بندی معیارهای نهایی، تعداد ۱۲ مقوله اصلی و ۲۵ مقوله فرعی حاصل گردید. مقوله‌های اصلی احصاء شده عبارتند از: پتانسیل منابع انسانی، پتانسیل سازمانی، پتانسیل های مودیان، عوامل سازمانی و قانونی، عوامل شرکتی، عوامل اقتصادی، عوامل محیطی، فرهنگ عمومی کشور، سطح سازمان، سطح مودیان مالیاتی، پیامدهای کوتاه مدت و پیامدهای بلندمدت. نتایج و یافته‌های پژوهش حاضر به لحاظ مقایسه‌ای از دو جنبه قابل بحث است:

اول: این که یافته و دستاورد نهایی پژوهش حاضر، الگویی نسبتاً جامع و کامل بر اساس استلزامات و ویژگی‌های سیستم مالیاتی کشور است و از سایر الگوهای ارائه‌شده توسط صاحب‌نظران با توجه به این که برای جوامعی غیر مالیاتی (شرکتی و سازمانی) تدوین شده‌اند، مناسب‌تر است.

دوم: این که الگوی به‌دست آمده در مقایسه با سایر الگوها، از نظر ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های به‌دست آمده، جامعیت بیشتری را نشان می‌دهد. این موضوع با برخی از پژوهش‌های داخلی و خارجی مقایسه شده است که ضمن برخورداری الگوی پژوهش حاضر از اکثر مؤلفه‌ها و شاخص‌های آن‌ها، تعدادی مؤلفه و شاخص جدید شناسایی و احصاء نموده است که نقطه قوتی برای پژوهش حاضر است و دستاورد اصلی پژوهش جامعیت الگو و بومی بودن آن برای مقوله مالیات بر اساس ویژگی‌های فعلی نظام مالیاتی است.

نتیجه‌گیری

در این پژوهش، پس از کدگذاری متون مصاحبه‌ها، با حذف معیارهای هم‌معنی و پرتکرار و در نهایت با مقوله‌بندی و دسته‌بندی معیارهای نهایی، تعداد ۱۲ مقوله اصلی و ۲۵ مقوله فرعی حاصل گردید. مقوله‌های اصلی احصاء شده عبارتند از:

ضریب تشخیص مدل

ضریب تشخیص (R^2) معیاری است که بیانگر میزان تغییرات هر یک از متغیرهای وابسته مدل است که به وسیله متغیرهای مستقل تبیین می‌شود. مقدار R^2 تنها برای متغیرهای درون‌زای مدل ارائه می‌شود و در مورد سازه‌های برون‌زا مقدار آن برابر صفر است. هرچه مقدار R^2 مربوط به سازه‌های درون‌زای مدل بیشتر باشد، نشان از برازش 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 بودن برازش بخش ساختاری مدل به وسیله معیار ضریب تعیین تعریف کرده است. ضریب تعیین (R^2) سازه‌های درون‌زای مدل پژوهش مطلوب می‌باشد.

شاخص استون گیزر (Q^2)

معیار استون-گیزر^۱ یا شاخص Q^2 قدرت پیش بینی مدل در سازه‌های درون‌زا را مشخص می‌کند و با روش بلایندفلدینگ^۲ محاسبه می‌گردد. اگر مقدار شاخص Q^2 مثبت باشد نشان می‌دهد که برازش مدل مطلوب است و مدل از قدرت پیش‌بینی کنندگی مناسبی برخوردار است (هنسلر و همکاران، ۲۰۰۹). مقدار شاخص Q^2 در تمامی موارد مثبت بدست آمده است که نشان می‌دهد برازش مدل مناسب است.

شاخص نیکویی برازش GOF

شاخص GOF برازش مدل کلی را براساس هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری ارزیابی می‌کند. این شاخص با استفاده از جذر حاصل ضرب «میانگین شاخص R^2 » و «میانگین شاخص‌های اشتراکی^۳» محاسبه می‌شود (تننهاوس و همکاران، ۲۰۰۴). از آنجا که در حداقل مربعات جزئی مقدار اشتراکی با AVE برابر است و تنلس و همکاران (۲۰۰۹) فرمول زیر را ارائه کرده‌اند:

$$\text{GoF} = \sqrt{(R^2) \times (\text{Communality})}$$

وتنلس^۴ و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای Gof معرفی نموده‌اند. مقدار نیکویی برازش در این مطالعه برابر است. بنابراین مقدار نیکویی برازش در این مطالعه برابر است:

میانگین مقادیر شاخص ضریب تعیین
 $(R^2) = 0.719$

³ Communalities

⁴ Wetzless

¹ Stone-Geisser

² Blindfolding

- بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی، سال سوم، شماره ۱، صص ۷۷-۹۶.
- * خدای پور، احمد، امینی‌نیا، میثم، (۱۳۹۲)، بررسی ارتباط بین اجتناب از مالیات و هزینه بدهی و تأثیر مالکیت نهادی بر این رابطه، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، شماره نوزدهم، صص ۱۵۵-۱۳۵.
- * خواجوی، شکرالله، کیامهر، محمد، (۱۳۹۴)، بررسی رابطه کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۶، صص ۱۰۸-۸۷.
- * دیدار حمزه، منصورفر، غلامرضا، کفعمی، مهدی، (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بر شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره بیست و یکم، شماره ۴، صص ۴۰۹-۴۳۰.
- * ریاحی بلکویی، احمد، (۲۰۰۰)، تئوری‌های حسابداری، علی پارسائیان، تهران: فرهنگ و مدیریت.
- * سجادی، سیدحسین، قربانی، رامین، (۱۳۹۰)، رابطه بین ویژگی‌های خاص شرکت و تعدیلات سنواتی آن‌ها، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، سال اول، شماره ۲، صص ۶۲-۷۵.
- * شمس زاده، باقر، ذکوری، وجیه‌الله، (۱۳۸۷)، شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ۲، صص ۱۰۷-۱۳۵.
- * مهرانی، ساسان، سیدی، سیدجلال، (۱۳۹۲)، بررسی تأثیر مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال سوم، شماره ۱۰، صص ۱۳-۳۳.
- * افضل نیا، سیدحسن (۱۳۹۸) بررسی تأثیر انطباق مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی بر فرصت رشد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره دوم، شماره ۱۱، صص ۱۸-۲۹.
- * خواجوی، شکرالله؛ ابراهیمی، مهرداد (۱۳۹۶) بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی بر احتمال وقوع تقلب در صورتهای مالی: شواهدی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران - نشریه دانش حسابرسی. جلد ۱۷ شماره ۶۸ صفحات ۴۱-۶۲.
- * رضایی، فرزین، جعفری نیارکی، روح‌الله (۱۳۹۴). رابطه بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکت‌ها، (۲۶)۲۳، ۱۰۹-۱۳۴.

پتانسیل منابع انسانی، پتانسیل سازمانی، پتانسیل‌های مودیان، عوامل سازمانی و قانونی، عوامل شرکتی، عوامل اقتصادی، عوامل محیطی، فرهنگ عمومی کشور، سطح سازمان، سطح مودیان مالیاتی، پیامدهای کوتاه مدت و پیامدهای بلندمدت.

چنانکه ملاحظه می‌شود الگوی به‌دست‌آمده در مقایسه با سایر الگوها کامل‌تر و جامع‌تر است. پژوهش‌های بررسی‌شده و مرتبط با شکاف مالیاتی، نشان داد اولاً پژوهش‌های انجام‌شده به‌صورت داده بنیاد نظام مند نبوده است. به این معنی که عوامل علی، شرایط بستر، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها الگویی مناسب شکاف مالیاتی جهت پیشبرد و ارتقا کاهش شکاف مالیاتی در ایران ذکر نشده است؛ ثانیاً از همه جوانب نظیر اجتماعی، اقتصادی، سیاسی، فرهنگی، فیزیکی و... به موضوع الگویی مناسب شکاف مالیاتی جهت پیشبرد و ارتقا کاهش شکاف مالیاتی در ایران نگاه نکرده‌اند درحالی‌که به تمام جوانب پیش‌گفته در پژوهش حاضر پرداخته شده و برای هرکدام شاخص‌ها و مؤلفه‌هایی شناسایی شده است که جامعیت الگو را نشان می‌دهد. اما به‌طور کلی پژوهش‌های انجام‌شده در این زمینه تا حدودی مؤید شاخص‌ها و مؤلفه‌های به‌دست‌آمده در این پژوهش بوده‌اند.

فهرست منابع

- * ایزدی‌نیا، ناصر، رسائیان، امیر، (۱۳۸۸)، ساختار سرمایه و مالیات بر درآمد شرکت‌ها در ایران، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ۴، صص ۳۱-۴۳.
- * ایزدی‌نیا، ناصر، ربیعی حامد، حمیدیان، نرگس، (۱۳۹۲)، بررسی رابطه بین اهرم مالی و مدیریت سود واقعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دو فصلنامه پیشرفت‌های حسابداری، دوره پنجم، شماره ۱، صص ۳۳-۵۴.
- * پورحیدری، امید، شفیعی همت‌آباد، حمیده، (۱۳۹۲)، بررسی تأثیر تغییر نرخ مالیاتی شرکت‌ها بر مدیریت سود: مورد مطالعه اصلاحیه قانون مالیات‌های سال ۱۳۸۰، دو فصلنامه پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، سال دوم، شماره ۲، صص ۲۵-۴۴.
- * پورحیدری، امید، سروستانی، امیر، (۱۳۹۱)، بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۴، صص ۶۱-۷۷.
- * خدادادی، ولی، جان‌جانی، رضا، (۱۳۹۰)، بررسی رابطه مدیریت سود و سودآوری شرکت‌های پذیرفته شده در

- * 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.
- * Armstrong, S, C. Blouin, L, J. Larker, F.D. (2012). "The incentives for tax planning". *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 53, Pp. 391-411.
- * Atwood, T. J., Drake, M.S. and Myers, L.A. (2010). "Book-Tax conformity, earnings persistence and the association between earnings and future cash flow". *Forthcoming Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, Pp. 111-125.
- * Beatty, A. and Weber, J. (2003). "The effects of debt contracting on voluntary accounting method changes". *The Accounting Review*, Vol. 76, Pp, 27-59.
- * Beatty, A., Ke, B., and Petroni, K. (2002). "Earnings management to avoid earnings declines across publicly and privately held banks". *The Accounting Review*, Vol. 77, Pp, 547-570.
- * Chen, Y., Huang, S.H., Pereira, R. and Wang, J (2009), "Corporate Tax Avoidance and Firm Opacity", Discussion Paper.
- * Chyz, J., Gaertner, F., Kausar, A. and Watson, L. (2014). "Overconfidence and Aggressive Corporate Tax Policy". Available at SSRN: <http://ssrn.com>.
- * Cormier, D., Ledoux, M. J. e., Magnan, M., and Aerts, W. (2010). "Corporate governance and information asymmetry between managers and investors". *Journal of Corporate Governance*, Vol. 10, No. 5, Pp. 574-89.
- * DeAngelo, L.E. (1981). "Auditor size and audit quality". *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No. 3, Pp, 183-189.
- * Depouch, N and D, Simunic. (1980). "Competition in auditing: An assessment' In fourth symposium on auditing research". Pp, 401-405.
- * 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
- * صوری 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
- * صحرایی، ندا (۱۳۹۴) بررسی رابطه بین انطباق مالیات دفتری و مدیریت سود، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی پرندک
- * فلاحی، محمد و علیپور، 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
- * 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.
- * 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.

- * Desai, M.A., Dharmapala, D. (2009). "Corporate tax avoidance and firm Value". *Review of Economics and Statistics*, Vol. 91, Pp. 537-546.
- * Graham, J.R., Tucker, A. (2006). "Tax shelters and corporate debt policy". *Journal of Financial Economics*. Vol. 81, Pp. 563-594.
- * Hanlon, M (2005). "The persistence and pricing of earnings, accruals, and cash flows when firms have large book-tax differences". *The Accounting Review* Vol. 80, No. 1, Pp, 137-166.
- * Hanlon, M, Heitzman, Sh, (2010). "A review of tax research". *Journal of Accounting and Economics* Vol. 50, Pp, 127-178.
- * Kim B, Jung K, Kim I (2005). "Internal funds allocation and the ownership structure: Evidence from Korean Business Groups". *Rev Quant Finance Acc* Vol. 25, Pp, 33-53.
- * Lev, B. D. Nissim, (2004). "Taxable income, future earnings, and equity values". *The Accounting Review* Vol. 79, No. 4, Pp, 1039-1074.
- * Lim, Y.D (2011). "Tax avoidance, cost of debt and shareholder activism: Evidence from Korea". *Journal of Banking and Finance* 456-470.
- * McGuire, T., Thomas, C. and Dechun, W. (2012). "Tax avoidance: Does tax- specific industry expertise make a difference?" *The Accounting Review*, Vol. 87 No. 3, Pp. 975-1003.
- * Moses, O. D. (1987). "Income smoothing and incentives: empirical tests using accounting changes. *The Accounting Review* Vol. 62, No. 2, Pp, 358- 377.
- * Owusu-Ansah, S., (1998), "The impact of corporate attributes on the extent of mandatory disclosure and reporting by the listing companies in Zimbabwe". *The International Journal of Accounting*, Vol. 33, No. 5, Pp, 605- 631.
- * Salamon, L. M., J. J. Siegfried (1977). "Economic power and political influence: The impact of industry structure on public policy". *American Political Science Review*, Vol.71, No 3, Pp, 1026-1043.
- * Wallace, R. S. O. and Naser, K., (1995). "Firm-specific determinants of comprehensiveness of mandatory disclosure in the corporate annual reports of firms on the Stock Exchange of Hong Kong". *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 14, Pp, 311-368.
- * Wang, X. (2010). "Tax avoidance, corporate transparency and firm value". Working paper, University of Texas at Austin.
- * Wilson, R. J. (2009). "An examination of corporate tax shelter participation". *Journal of Accounting Review*, Vol. 84, Pp, 969-999.
- * Strauss, A. C., & Corbin, J. (1998). «Grounded Theory methodology: an over view». Denzin, N, K. e Lincoln, Y, S.(Eds). *Strategies of qualitative inquiry*. Thousands Oaks, Sage, 158183.



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 11 / No. 44 / Winter 2023

Providing a Model for Reducing the Gap Between Declared Taxable Income and Disclosed Taxable Income

Hossien Yarahmadi

Ph.D. student of Accounting, Islamic Azad University Khomein Branch. Khomein . Iran

Masoud Taherinia

Assistant Professor Department of Accounting . Lorestan University. Khoramabad . Iran.

Ghodratollah Talebnia

Assistant Professor .Department of Management Islamic Azad University Khomein Branch. Khomein . Iran.

Ebrahim Givaki

Associate Professor. Department of Accounting .Islamic Azad University Science and Research Branch .Tehran.

Abstract

Purpose- When there is a discrepancy between accounting profit and taxable profit due to temporary differences, the tax expense or its equivalent effect on profit is recorded as pre-tax profit and they are required to provide an account called an interim allocation. The principle of interim allocation is based on the company calculating and reporting taxes on the same basis as calculating profits. Taxable profit in the current period, which is recognized or reported in the next period, requires the transfer tax expense (if temporary differences in the relevant tax rate are multiplied and then the sum of the amounts is calculated, the transfer tax will be obtained). Profit that is recognized from the perspective of accounting objectives and is reported in the current period but is taxable in the next period requires that the tax expense be reported as accrued and unpaid or unrecorded. In this study, the aim was to develop a model to reduce the gap between declared taxable income and diagnostic taxable income.

Method- In terms of purpose, the present study is considered as heuristics, and due to dealing with qualitative data, it is a qualitative study. In terms of results, it is a developmental research. In this research, theoretical sampling and collecting information were performed through interviews with 20 tax professionals in 2021. Then, analyzing information, extracting the model, and creating a theory all were implemented in three main stages (open coding, axial coding, and selective coding).

Results- In this study, using the systematic approach of Strauss and Corbin (1998), the pattern of reducing the gap between declared taxable income and diagnostic taxable income along with its explanatory components, i.e. causal conditions, context conditions, strategies, intervening factors and the consequences, were compiled. Also, using Pearson test, all four hypotheses in the regression section were confirmed. In other words, the reasons for the difference between the declared taxable income and the taxable income include non-compliance with direct tax law by taxpayers, non-compliance with accounting standards by taxpayers, lack of sufficient documentation by taxpayers, and using tax directives, instructions and rituals by taxpayers.

Conclusion- In formulating the model of reducing the gap between taxable income and taxable income, some factors including diagnostic human resources, organizational resources, and taxpayers have been identified as causal conditions. This choice takes place in the context of domestic and macroeconomic and political factors, cultural factors, market, and the requirements of the stock exchange. Strategies were also categorized into two levels of organization and the level of taxpayers, the most important of which are: the establishment of a comprehensive information system for economic actors, efficient implementation of electronic automation system, the establishment of a quality control working group of tax audit files that can have short-term and long-term consequences, including organizational and financial productivity. Also, results show that the strategies adopted at all tax levels have been appropriate and different. In adopting model strategies to reduce the gap between instrumental taxable income and diagnostic taxable income, some intervention measures, such as inexperience and negligence of tax experts, opportunism of managers, complexity and rapid change of rules and regulations, made it difficult to reduce the gap between these two types of income.

Keywords: Instrumental tax, diagnostic tax, systematic approach, data base.