



ارائه مدل ساختاری تفسیری عوامل موثر بر بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد

مهدی خدري^۱

حبیب پیری^۲

رضا ستوده^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۱۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۰۸

چکیده

مالیات یکی از عوامل تأثیر گذار بر رویه های حسابداری است و صورتهای مالی تهیه شده حسابداری مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات می باشد. برخورد دو گانه بین سازمان امور مالیاتی به عنوان متولی وصول مالیات از یک طرف و مودیان مالیاتی از طرف دیگر با مقوله مالیات دهی و مالیات ستانی عاملی مهم و چالشی بزرگ در امر جمع آوری مالیات شده است. روش انجام پژوهش حاضر به صورت آمیخته (کیفی- کمی) است. روش نمونه گیری در بخش کیفی به صورت هدفمند و با استفاده از مصاحبه اکتشافی نیمه ساختمند با ۱۵ نفر، که عمدتاً اساتید دانشگاهی و مدیران حوزه مالیاتی بودند، مصاحبه انجام شد و تا دستیابی به اشباع نظری ادامه داشت. در بخش کمی براساس فرمول کوکران تعداد ۳۸۴ نفر انتخاب شدند. در این بخش برای ارزیابی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد از پرسشنامه محقق ساخته که براساس کدهای بدست آمده در مرحله کیفی طراحی شد، استفاده شده است. روایی و پایایی مولفه ها بررسی و آلفای کرونباخ همه مولفه های بالا ۰/۷ بوده و طی آن؛ مهم ترین مولفه های بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد مورد سنجش قرار گرفته شد. در بخش کمی از طریق روش معادلات ساختاری، صحت مدل تحقیق، مورد تایید قرار گرفت و معلوم گردید که انتخاب مفاهیم، ابعاد و شاخص ها از دقت بالایی برخوردار بوده و می تواند چارچوب مناسبی را برای تدوین سند چشم انداز مالیاتی فراهم نماید.

واژه های کلیدی: مالیات، درآمد مشمول مالیات، اظهارنامه مالیاتی، بهبود انطباق مالیاتی

۱ گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. M.khedmi8845@iau.ac.ir

۲ گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران (نویسنده مسئول). habib.piri@iau.ac.ir

۳ گروه مالی و حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه میبد، میبد، ایران. Sotudeh@meybod.ac.ir



۱- مقدمه

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 جبران ناپذیری 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. 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). وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن رکین پاسخگویی و تصمیم‌گیری اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بی‌بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است اگر چه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است اما در حال حاضر صورت‌های مالی، هسته اصلی منابع اطلاعاتی مالی را تشکیل می‌دهند و بنابراین باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشند. صورتهای مالی زمانی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهد بود که بر اساس ضوابط معتبر یعنی استانداردهای حسابداری تهیه شده باشند (استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۵). صورتهای مالی تهیه شده به شرح فوق منطبق با هدف کلی حسابداری مالی در جهت ارائه اطلاعات مفید و مربوط جهت تصمیم‌گیری‌ها است. از طرف دیگر، اهداف قوانین مالیاتی تابع نگرش‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی است که در مقاطع متفاوت زمانی جهت دستیابی به اهداف خرد و کلان سیاست‌گذاران، تدوین و در موارد مقتضی تعدیل و یا تغییر می‌کند و به دلیل تفاوت بین اهداف حسابداری مالی و قوانین مالیاتی می‌توان ادعا کرد که تهیه گزارشات و اقلام صورتهای مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری، اهداف نظام مالیاتی را به همراه نداشته و در نتیجه تأمین‌کننده نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خاص خود نمی‌باشد. مالیات یکی از عوامل تأثیرگذار بر رویه‌های حسابداری است و صورتهای مالی تهیه شده حسابداری مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات می‌باشد. اصولاً میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی تعامل وجود دارد. در حال حاضر، حسابداری مالیاتی و حسابداری مالی دارای زمینه‌های لازم به منظور تأثیرپذیری از یکدیگرند که یکی از عوامل مهم این اثرگذاری در ایران وجود دو مرجع سازمان حسابرسی و سازمان امور مالیاتی به عنوان متولیان وضع استانداردهای حسابداری و سیاست‌های مالیاتی به عنوان سازمان‌های زیر مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی است. این اشتراک و تعامل و وحدت اگر باعث شود که مفاد قانون مالیات‌های مستقیم با آنچه که در استانداردها عنوان می‌شود پایه مشترکی داشته باشد، آنگاه حسابداری برای نظام مالیاتی تبدیل

به ابزاری قوی در تشخیص مالیات خواهد شد اما این به معنی حرکت یک جانبه استانداردها به سمت مفاد قانون مالیات ها نمی باشد. جایگزینی استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی در مواردی که این دو روش محاسبه باهم منطبق باشد، منجر به بروز مشکل در گزارش های مالی و سود و زیان نمی شود و لیکن در موارد افتراق، منجر به تفاوت سود، در گزارش مالی و سود مالیاتی می شود و بیشتر موارد افتراق ها بین دیدگاه استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیاتی منجر به اختلاف در سود و زیان حسابداری و سود مشمول مالیات می گردد. در مواردی که قانون مالیاتهای مستقیم با اصول استانداردهای حسابداری در تضاد کامل است در این موارد اجرای استانداردهای حسابداری دچار مشکل می شود و گاهی دسترسی به اطلاعاتی را که ممکن است جهت تصمیم گیری های خرد و کلان لازم باشد به دلیل تحت الشعاع قرار گرفتن از جنبه های مالیاتی غیرممکن می سازد از این رو الزام حوزه های مالیاتی به پذیرش استانداردهای مذکور ضروری به نظر می رسد. مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قانون و مقررات مالیاتی، اگر چه تا حدودی گریزناپذیر است اما موجب اختلاف و بلاتکلیفی حسابداران رسمی مدیران بنگاه های اقتصادی و ماموران مالیاتی بوده و بخشی از وقت و هزینه طرفین صرف حل و فصل این موضوع شده است (محبوبی، ۱۳۹۵). نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات در اجرای قانون مالیات های مستقیم توسط سازمان امور مالیاتی به عنوان متولی وصول مالیات از یک طرف و نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات توسط مودیان مالیاتی با رعایت استانداردهای حسابداری از طرف دیگر عاملی مهم و چالشی بزرگ در امر جمع آوری مالیات شده است. زیرا در تهیه گزارش حسابرس مالیاتی رعایت قوانین و مقررات مالیاتی الزامی است و در تهیه گزارش حسابرسی مالی باید استانداردهای حسابداری رعایت شود. بنابراین یکی از مهم ترین و اصلی ترین فرآیندهای نظام مالیاتی، انطباق مالیاتی است، و افزایش انطباق مالیاتی 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.

۲- مبانی نظری و تجربی تحقیق

امروزه مالیات از موضوعات مهم اقتصادی هر جامعه است. قوانین مالیاتی نیز از جمله قوانین مادر در زمینه اقتصادی و شاید از مهم ترین ارکان اعمال سیاست های اقتصادی دولت است. 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 دولتها 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).

یاراحمدی و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی تحت عنوان ارائه مدلی برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می دهد 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 مداخله گر 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.

اخترشناس و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش کیفیت سود پرداختند. یافته ها حاکی از آن است که کیفیت سود بر رابطه بین اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات و کیفیت حسابرسی، نقش تعدیل کننده دارد، بنابراین شرکت هایی که اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات زیادی دارند، از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار هستند. همچنین اختلاف سود دفتری-مالیاتی بیانگر یک معیار قابل مشاهده برای کیفیت سود می باشد که تصمیمات حسابرسان را تحت تأثیر قرار می دهد.

یاراحمدی و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی دلایل شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی شرکت های غیرتولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این پژوهش دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی عبارت است از عدم رعایت قانون مالیات های مستقیم توسط مودیان، عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط مودیان مالیاتی، عدم وجود مستندات کافی (اعم از هزینه ای، معافیت ها و مشوق های مالیاتی) توسط مودیان مالیاتی، عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه ها، دستور العمل ها و آیین نامه های مالیاتی توسط مودیان.

صبوری اشکذری و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر 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. جهت آزمون فرضیه از رگرسیون چند متغیره و روش پنل دیتا استفاده شد. نتایج فرضیه آزمون حاکی از تأثیر تفاوت مالیات ابرازی و قطعی بر کیفیت سود در نتیجه تایید فرضیه دارد.

ملکیان و فرزاد (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر 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، 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. نتایج نشان می دهد 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 شده‌اند، ندارد.

عبده و عالم (۲۰۲۳) به بررسی رفتار انطباق مالیاتی مالیات دهندگان در اتیوپی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که انطباق مالیاتی شامل آگاهی و رعایت قوانین و مقررات مالیاتی است که توسط دولت و مقامات مالیاتی وضع شده است. چالش‌های اصلی تبعیت مالیاتی در اتیوپی عبارتند از: پیچیدگی سیستم مالیاتی، ناکارآمدی مقامات مالیاتی، فقدان دانش و آگاهی مالیاتی، درک منفی مالیات دهندگان، عملکرد منفی حسابرسان مالیاتی، عدم آموزش مالیاتی، عدم شفافیت مالیاتی سیستم، برآورد خودسرانه مالیات‌ها، محدودیت‌های مالی شخصی، بی‌ثباتی سیاسی و عدم رسیدگی به موقع مالیاتی.

بلون و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان دیجیتالی شدن برای بهبود انطباق مالیاتی: شواهدی از صورت‌حساب الکترونیکی مالیات بر ارزش افزوده در پرو انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که صورت‌حساب الکترونیکی، فروش، خرید و بدهی‌های مالیات بر ارزش افزوده شرکت را بیش از ۵ درصد، در سال اول پس از تصویب افزایش می‌دهد. این تأثیر در میان شرکت‌ها و بخش‌های کوچک با نرخ‌های بالاتر عدم انطباق متمرکز است، و نشان می‌دهد که صورت‌حساب الکترونیکی با کاهش هزینه‌های انطباق و تقویت بازدارندگی، انطباق را افزایش می‌دهد.

کاسپر و آلم (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان حسابرسی، اثربخشی حسابرسی، و انطباق مالیاتی بعد از حسابرسی انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسی‌های مالیاتی اثرات متفاوتی بر انطباق مالیاتی بعد از حسابرسی دارند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که مالیات دهندگان نسبتاً سازگار، قوی‌ترین واکنش رفتاری را به حسابرسی نشان می‌دهند و اثرات حسابرسی ممیزی‌های مالیاتی مبهم‌تر از مدل‌های رفتاری انطباق مالیاتی است که این اثرات به اثربخشی حسابرسی‌ها و رفتار گزارش‌دهی قبلی مالیات‌دهندگان وابسته است.

دی نو و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان چگونه می‌توان انطباق مالیاتی را بهبود بخشید؟ انجام دادند در این پژوهش تأثیر بازدارندگی، روحیه مالیاتی و ساده‌سازی اطلاعات را بر انطباق مالیات در کشور بلژیک بررسی شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که: (۱) ساده‌سازی اطلاعات موجب افزایش انطباق می‌شود، (۲) پیام‌های بازدارنده تأثیر مثبت بیشتری دارند، (۳) استناد به روحیه مالیاتی مؤثر نیست. حتی پیام‌های اخلاقی مالیاتی که دانش و قدردانی از خدمات عمومی را بهبود می‌بخشد، انطباق را افزایش نمی‌دهد.

۳- تفاوت مالیات ابرازی مؤدیان با مالیات تشخیصی توسط سازمان امور مالیاتی

به سبب اختلافات بین قوانین و مقررات مالیاتی و اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری ممکن است که آنچه برای مقاصد حسابداری، درآمد و هزینه محسوب می‌شود الزاماً از دیدگاه قوانین مالیاتی درآمد و هزینه

محسوب نگردد. به عبارت دیگر هدف از تعیین سود در تهیه صورت های مالی از دیدگاه انجمن های حرفه ای حسابداری با هدف از تعیین درآمد مشمول مالیات در قوانین مالیاتی متفاوت است. (طالب نیا و موثق، ۱۳۹۰) از دیدگاه تئوری های حسابداری تفاوت میان سود حسابداری و سود مآخذ محاسبه مالیات (BTD¹) عمدتاً تحت عنوان اصلی اختلافات دائمی و اختلافات موقت طبقه بندی می گردد (کرباسکی یزدی و راسخ صالح، ۱۳۹۲) تفاوت موقتی بین درآمد قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات بر دو یا چند دوره حسابداری اثر می گذارد که در نتیجه باید مالیات بر درآمد را به چند دوره تخصیص داد. تفاوت دائمی به گونه ای است که منجر به مالیات بر درآمد نمی شود بنابراین تنها تفاوت های موقتی باعث می شود که بدهی ها و دارایی های مربوط به مالیات بر درآمد انتقالی به وجود آیند (هندریکسون و بردا، ۱۹۹۲).

۳-۱- تفاوت های موقتی

تفاوت های موقتی بدان سبب به وجود می آیند که سود قبل از مالیات محاسبه شده در حسابداری مالی با سود مشمول مالیات متفاوت است و این تفاوت به سبب تفاوت در زمان محاسبه درآمدها، درآمدهای غیر عملیاتی، هزینه های دوره یا زیان های غیر عملیاتی (بر اساس حسابداری مالی و زمانی به وجود می آیند که سود مشمول مالیات محاسبه می شود). باعث می شوند سود قبل از مالیات دوره جاری (محاسبه شده بر مبنای اصول پذیرفته شده حسابداری بیشتر در این صورت سود مشمول مالیات آتی بیش از سود قبل از مالیات آتی خواهد بود) یا کمتر از سود مشمول مالیات دوره جاری بشود. تفاوت هایی که در آینده به وجود می آیند در همان دوره ها مشمول مالیات می شوند، بنابراین، سود درآمد مشمول مالیات آینده نسبت به سود قبل از مالیات را "مبلغ مشمول مالیات" می نامند. بر عکس، این رویداد برای تفاوت های موقتی باعث می شود سود مشمول مالیات دوره جاری به بیش از سود قبل از مالیات دوره جاری برسد. این تفاوت های موقتی منجر به "مبالغ قابل کسر" آینده می شوند (هندریکسون و بردا، ۱۹۹۲). در مواردی که تفاوت بین سود مشمول مالیات و سود حسابداری مربوط به اختلاف های موقت است، هزینه مالیات (یا اثر معادل آن) بر سود را به عنوان سود گزارش شده قبل از مالیات ثبت و حسابداری به نام تخصیص میان دوره ای مالیات ایجاد می شود. سودی که در دوره مالی جاری مشمول مالیات اما در دوره های مالی بعد شناسایی و گزارش می شود، موجب انتقال هزینه مالیات به دوره های بعد می گردد و سودی که برای مقاصد حسابداری در دوره مالی جاری شناسایی اما در دوره های مالی بعد مشمول مالیات می شود، موجب شناسایی هزینه مالیات در دوره جاری می گردد.

¹. Book-Tax differences

۳-۲- تفاوت های دائمی

ناشی از اجرای مقررات خاص یا امتیازها و محدودیت هایی است که به دلیل های اقتصادی، سیاسی یا اداری مورد توجه قرار گیرد و با شیوه محاسبه سود خالص حسابداری هیچ رابطه ای ندارد. تفاوت های دائمی زمانی به وجود می آیند که قوانین مالیاتی، برخی از درآمدها را از مالیات معاف و یا کم کردن برخی از هزینه ها را از درآمد مشمول مالیات منع کند یا مبالغی را به عنوان هزینه قابل کسر از درآمد قبول کند که طبق اصول پذیرفته شده حسابداری در گروه هزینه قرار نمی گیرد. تفاوت دائمی نشان دهنده محاسبه کل مالیاتی است که شرکت باید در طول عمر زندگی خود پرداخت کند. تفاوت دائمی فقط بر کل مالیات شرکت اثر می گذارد و مستلزم تخصیص بین دوره ای مالیات نمی شود (هندریکسون و بردا، ۱۹۹۲).

۴- روش تحقیق

این پژوهش دارای رویکرد آمیخته بوده و از روش نظریه داده بنیاد^۱ به عنوان روش اصلی پژوهش استفاده می کند. روش گراند تئوری یا نظریه داده بنیاد یک شیوه پژوهش کیفی است که به وسیله آن با استفاده از یک دسته داده ها، نظریه ای تکوین می یابد. در تحقیق کیفی زمانی جمع آوری داده ها متوقف می شود که اطلاعات درباره 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، بنابراین در پژوهش کیفی، حجم نمونه مترادف با اشباع داده ها قرار دارد. در پژوهش حاضر تعداد نمونه های انتخاب شده برای مصاحبه 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. با انجام 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 روش تحلیل داده بنیاد مورد بررسی قرار گرفتند. داده ها و مفاهیم حاصله مورد مطالعه درجداول 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 درجدول کدگذاری محوری با عنوان مولفه قرار داده شد. و در نهایت در مرحله کدگذاری محوری که اساس آن بر ارتباطات مقوله ها به زیر مقوله ها است محقق کلیه مفاهیم و مقوله های ایجاد شده را به شش رویکرد داده بنیاد ارتباط داده است.

1. Grounded theory

پژوهش حاضر در بخش نخست با استفاده از روش نظریه پردازی برخاسته از داده ها انجام شد. در پژوهش حاضر، با استفاده از این روش و طی فرایند مستمر جمع آوری، تجزیه و تحلیل و دسته بندی داده ها از طریق مصاحبه، به تدوین مدل پرداخته شد. شایان ذکر است که پژوهشگر در این مصاحبه ها به دنبال شناسایی چالش های موجود، مزایا، مولفه ها و ارایه مدل در خصوص بهبود انطباق مالیاتی بوده است. در نمونه گیری نظری، گردآوری اطلاعات و تحلیل داده ها، اقداماتی هستند که به شدت به یکدیگر وابسته می باشند و می بایست به صورت متناوب انجام گیرند؛ زیرا تحلیل، نمونه گیری از داده ها را هدایت می کند. پس از طراحی مدل بهبود انطباق مالیاتی با استفاده از روش داده بنیاد، در مرحله دوم پژوهش پرسشنامه با سوالات بسته و در قالب طیف پنج گزینه ای لیکرت و بر اساس داده های حاصل از مصاحبه طراحی گردید و سپس به منظور ارزیابی و تایید روایی از شاخص های نسبت روایی محتوا (CVR¹) و روایی محتوایی (CVI²) و آلفای کرونباخ بر مبنای نظرات خبرگان آگاه به موضوع استفاده شده است. در انتها نیز پرسشنامه تایید شده به منظور جمع آوری داده های آماری و اعتبارسنجی مدل پژوهش، در میان نمونه ای انتخابی مطالعه توزیع گردید و سپس به منظور بررسی برازش مدل و انجام تجزیه و تحلیل های لازم از تکنیک مدل سازی معادلات ساختاری (SEM³) با استفاده از نرم افزار SPSS و Amos بهره گرفته شد. در مرحله سوم پژوهش با استفاده از داده های حاصل از پرسشنامه جهت سطح بندی و اولویت بندی عوامل موثر بر بهبود انطباق مالیاتی و همچنین جهت بررسی روابط درونی مقوله ها و تاثیر هریک بر سایر مقوله ها و قابل درک بودن آن برای طیف وسیعی از استفاده کنندگان و همچنین ارتباطات و وابستگی های بین متغیرهای مربوطه از روش معادلات ساختاری تفسیری (ISM⁴) بهره گرفته شده است.

۵- 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) مأخوذه 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 محورها انتخاب در شرایط محوری مرتبط با بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد ۱۵ مقوله اصلی

¹. Content Validity Ratio

². Content Validity Index

³. Structural equation model

⁴. Interpretive structural modeling

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

نوع مقوله	مقوله	مفاهیم
شرایط علی	عوامل سازمانی	✓ 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
		✓ آگاهی مدیران نسبت به منافع ناشی از حسابرسی عملکرد
عوامل فرهنگی	عوامل فرهنگی	✓ تناسب اختیارات و وظایف مدیران بخش ها و کارکنان عملیاتی
		✓ اعتماد به دولت
		✓ اجرای عدالت در سیستم مالیاتی
		✓ رفتار کارشناسان و ماموران مالیاتی
		✓ عدم بخشودگی افراد مختلف از پرداخت مالیات
		✓ تبلیغات اثربخش و نقش صدا و سیما
		✓ الزامات قانونی
عوامل انسانی	عوامل انسانی	✓ اطلاع رسانی و پاسخگویی به مودیان
		✓ جلوگیری از قانون گریزی افراد
		✓ آموزش افراد جامعه و بالا بردن سطح دانش آنها
عملکرد حسابرسی	عملکرد حسابرسی	✓ بالا بردن سطح دانش و کارایی ماموران مالیاتی
		✓ اطمینان اعضای کمیته حسابرسی
		✓ اطمینان بخشی پروژه ها
		✓ مبارزه با فساد
		✓ توان شناسایی ریسک های خاص
پدیده محوری	گزارشگری مالی	✓ مهارت های ارتباطی
		✓ 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

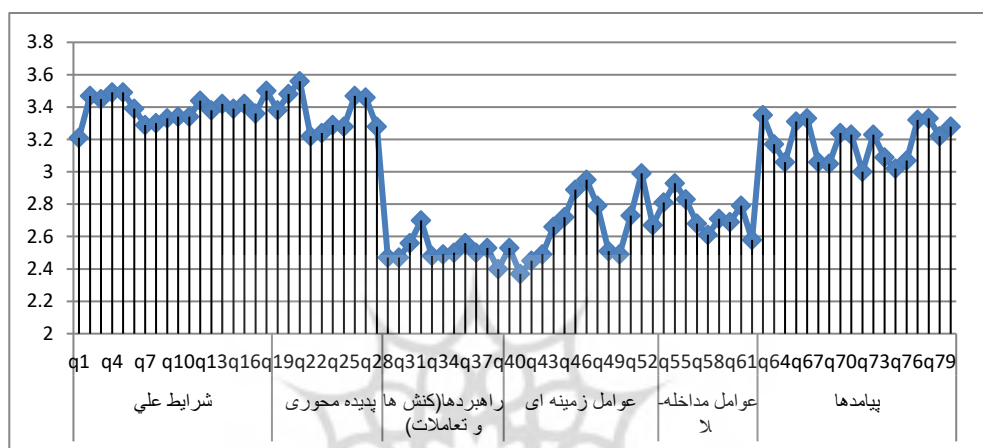
نوع مقوله	مقوله	مفاهیم
راهبردها (کنش ها و تعاملات)		✓ یکسان سازی و همخوانی آمار و اطلاعات و گزارشات صادره از سوی واحدهای مختلف، خصوصاً گزارش های مالی از جمله صورتهای مالی
		✓ برنامه ریزی جهت جذب منابع مالی مورد نیاز پروژه ها و طرح های سرمایه ای در چارچوب مقررات و ضوابط مربوط
	مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی	✓ 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 استهلاک 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
عوامل زمینه ای	حوزه حسابرسی	✓ تعیین شدن شاخص های مناسب برای ارزیابی
		✓ عدم تضاد منافع
		✓ گزارشگری حسابرسی عملیاتی
		✓ ارجح بودن قوانین مالیاتی بر استانداردهای حسابداری و حسابرسی
	شرایط اجرا	✓ وجود قوانین و مقررات
		✓ تأکید بر شفافیت اطلاعات مالی و عملکرد
		✓ پاسخگویی نهادهای بخش عمومی
		✓ سطح مطالبات عمومی مردم
		✓ حمایت مسئولین ارشد کشور
	ساختار مالکیت	✓ استانداردهای حسابرسی عملکرد
		✓ مالکیت شرکتی
		✓ مالکیت مدیریتی
		✓ هزینه های نمایندگی
		✓ عدم تقارن اطلاعاتی

نوع مقوله	مقوله	مفاهيم
عوامل مداخله گر	عوامل محيطى	✓ قوانين متحدالشكل در دستگاههاى اجرائى ✓ كيفيت نظارت بر قوانين
	عوامل قانونى	✓ تقويت قوانين مالياتى ✓ كارآمدى سيستم حقوقى
	عوامل سياسى	✓ ثبات سياسى ✓ شفافيت مصرف ماليات توسط دولت ✓ شفافيت قوانين و مقررات مالى ✓ استفاده از فن آورى هاى نوين و الكترونيك در تشخيص و وصول ماليات ✓ الزامات قانونى مبنى بر ارائه گزارش هاى حسابرسي مالى و صورت هاى مالى حسابرسي شده
پيامدها	بهره وري بخش هاى دولتى	✓ بهبود و توسعه منابع ساختارى ✓ بهبود و توسعه منابع سرمايه ✓ بهبود، توسعه و طراحى نظامهاى مديريتى ✓ توسعه، بهبود و توانمندسازى نيروى انساني
	صرفه اقتصادى	✓ شفاف سازى ✓ كاهش فرار و اجتناب مالياتى ✓ كاهش نرخ ماليات ✓ ساده سازى ضرايب مالياتى ✓ وصول ماليات توسط اداره امور مالياتى ✓ سرمايه گذارى بهتر ✓ فرصت رشد شركت ها ✓ افزايش درآمدهاى مالياتى ✓ تسريع در وصول ماليات اشخاص حقوقى ✓ پايين آوردن هزينه وصول ماليات
	اثربخشى	✓ تعيين فضاى مناسب براى دستيابى به سطح مطلوبى از نتايج ✓ شناسايى عوامل بازدارنده دستيابى به نتايج رضايتبخش ✓ پيروي از قوانين و آيين نامههاى مربوط ✓ اجراى درست و مناسب اهداف برنامه/طرح/ فعاليت در حال اجرا

منبع: يافته هاى پژوهشگر

۵-۱- آمار توصیفی متغیرها:

در شکل زیر آماره های توصیفی (میانگین، انحراف معیار، کمترین و بیشترین مقدار) مربوط به مولفه های مدل بهبود انطباق مالیاتی مشاهده و گزارش شده است



شکل ۱- نمودار خطی مقایسه ای میانگین زیر مولفه ها

منبع: یافته های پژوهشگر

همانطور که در شکل ۱ مشاهده می شود میانگین مربوط به تمامی مولفه های راهبردها (کنش ها و تعاملات)، عوامل زمینه ای و مداخله گر کمتر از حد وسط طیف لیکرت یعنی ۳ می باشد و این بدین معنی است که پاسخگویان در پاسخ به سئوالات گزینه های کاملاً موافقم و موافقم را کمتر از مخالفم و کاملاً مخالفم انتخاب نموده اند.

میانگین تمامی مولفه های شرایط علی، پدیده محوری و پیامدها بیشتر از حد وسط طیف لیکرت یعنی ۳ می باشد. و این بدین معنی است که پاسخگویان در پاسخ به سئوالات گزینه های کاملاً موافقم و موافقم را بیشتر از مخالفم و کاملاً مخالفم انتخاب نموده اند. بیشترین میانگین مربوط به مبارزه با فساد، عملکرد حسابرسی پدیده محوری با مقدار ۳/۵۶ و کمترین میانگین مربوط به عدم تضاد منافع، حوزه حسابرسی عوامل زمینه ای با مقدار ۲/۳۷ می باشد.

۵-۲- نتایج برازش مقوله ها در اندازه گیری کلی مدل بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد

در جدول ذیل نتایج مدل اندازه گیری هریک از مقوله های شرایط علی، پدیده محوری، راهبردها، شرایط زمینه ای، شرایط مداخله گر و پیامدها به تفکیک برازش داده می شود.

جدول ۲- نتایج برازش مقوله ها در اندازه گیری کلی مدل بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد

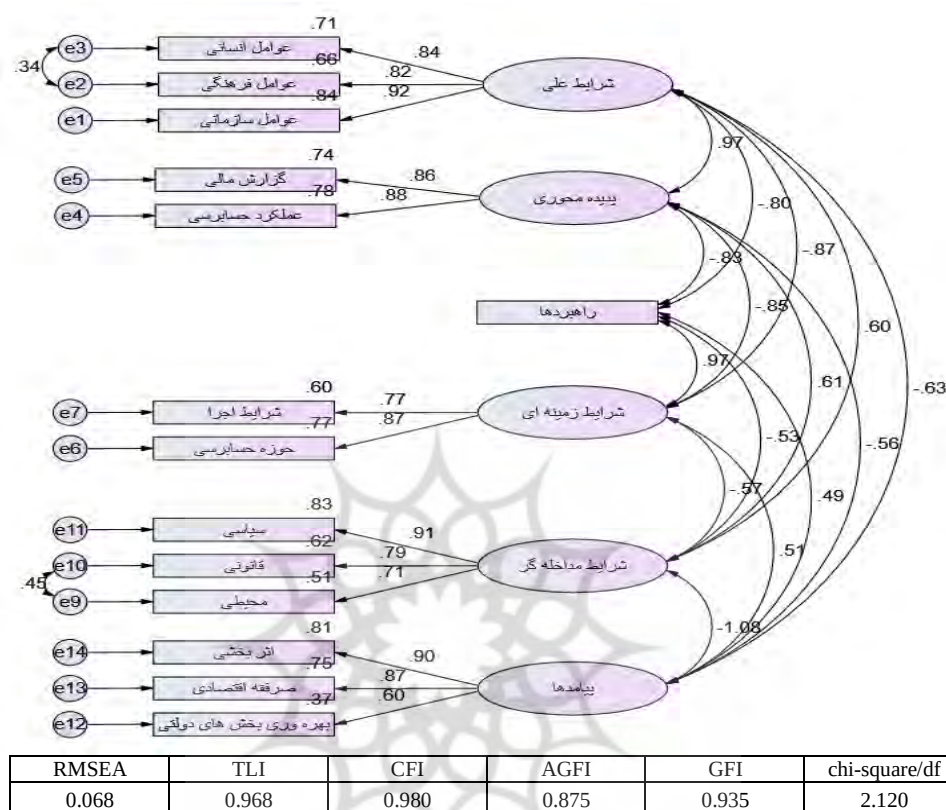
نام مقوله	chi-square/df	GFI	AGFI	CFI	TLI	RMSEA
شرایط علی	۱.۸۹۶	۰.۹۰۹	۰.۸۷۳	۰.۹۵۴	۰.۹۴۲	۰.۰۶۱
پدیده محوری	۲.۰۶۳	۰.۹۵۸	۰.۹۱۰	۰.۹۸۰	۰.۹۶۶	۰.۰۶۷
راهبردها	۱.۰۰۸	۰.۹۷۲	۰.۹۵۲	۱	۱	۰.۰۰۶
شرایط زمینه ای	۱.۸۶۰	۰.۹۳۳	۰.۸۹۴	۰.۹۶۸	۰.۹۵۷	۰.۰۶۰
شرایط مداخله گر	۲.۰۵۶	۰.۹۵۷	۰.۹۱۶	۰.۹۷۴	۰.۹۵۹	۰.۰۶۶
پیامدها	۰.۹۴۳	۰.۹۰۹	۰.۸۴۶	۰.۹۴۸	۰.۹۳۱	۰.۰۶۳

منبع: یافته های پژوهشگر

نتایج مربوط به معیارهای نیکویی تمامی مقوله ها نشان می دهد که معیار کای دو به درجه آزادی کمتر از ۵، RMSEA کمتر از ۰/۰۸ و سایر شاخص ها CFI، GFI و TLI بیش از ۰/۹ و مقدار قابل قبولی داشته اند. همچنین شاخص AGFI مربوط به مقوله های پدیده محوری، راهبردها و شرایط مداخله گر بیش از ۰/۹ بوده و در مقوله های شرایط علی، شرایط زمینه ای و پیامدها از ۰/۸ بیشتر است که در حد قابل قبول خود بوده است. بنابراین شاخص های نیکویی برازش مدل اندازه گیری تمامی مقوله ها، نشان می دهد که مدل با داده های جمع آوری شده از نمونه آماری تحقیق برازش خوبی دارد.

۵-۳- مدل اندازه گیری کلی مدل بهبود انطباق مالیاتی نهایی

شاخص های نیکویی برازش مدل اندازه گیری که در شکل فوق گزارش شده است، شاخص کای دو به درجه آزادی ۲/۱۲۰ و RMSEA ۰/۰۶۸ بوده اند که به ترتیب کمتر از ۵ و ۰/۱ هستند همچنین CFI و GFI و TLI به ترتیب ۰/۹۸۰ و ۰/۹۳۵ و ۰/۹۶۸ بوده اند که بیش از ۰/۹ هستند و AGFI نیز ۰/۸۷۵ بیش از ۰/۸ و در حد قابل قبول خود بوده است. بنابراین مدل با داده های جمع آوری شده از نمونه آماری تحقیق برازش خوبی دارد، و همه ی شاخص ها در محدوده ی مورد پذیرش، واقع شده اند و مدل اندازه گیری کلی بهبود انطباق مالیاتی نهایی مورد پذیرش می باشد.

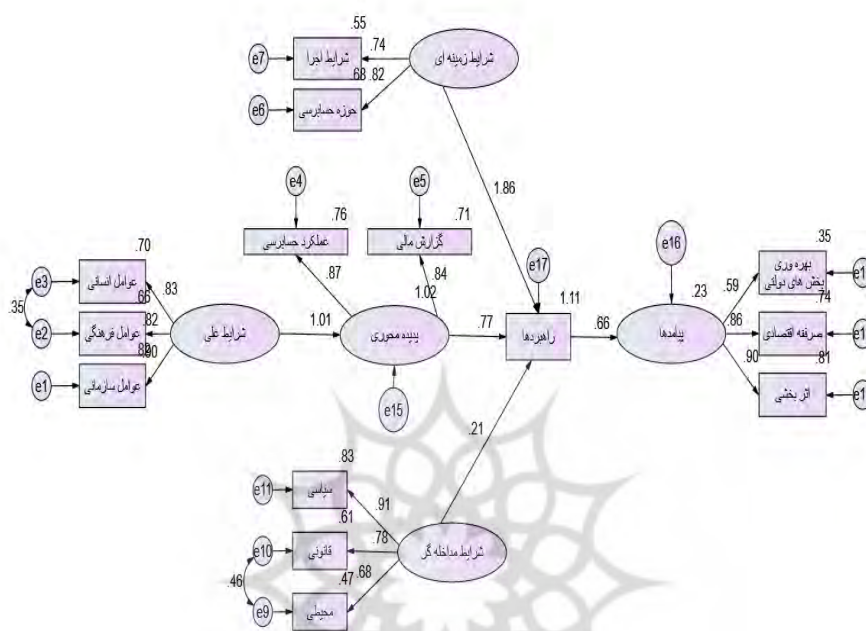


شکل ۱- مدل اندازه گیری کلی مدل بهبود انطباق مالیاتی نهایی

منبع: یافته های پژوهشگر

۴-۵- برازش مدل ساختاری مدل بهبود انطباق مالیاتی

نتایج حاصل از برازش مدل معادلات ساختاری مدل بهبود انطباق مالیاتی در شکل زیر نشان داده شده است. چنانچه کیفیت مدل معادلات ساختاری مناسب باشد با استفاده از آزمون معنی دار بودن ضریب مسیرهای برآورد شده به تدوین مدل مدل بهبود انطباق مالیاتی می پردازیم.



شکل ۳- مدل ساختاری بهبود انطباق مالیاتی

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۳ - شاخص های 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 > ۰/۹۰
شاخص نیکویی برازش اصلاح شده	AGFI	۰/۸۷۲	AGFI < ۰/۹۰
شاخص برازش تطبیقی	CFI	۰/۹۷۳	CFI > ۰/۹۰
شاخص نرم نشده برازندگی	TLI	۰/۹۶۱	TLI > ۰/۹۰
ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	RMSEA	۰/۰۷۵	RMSEA < ۰/۱۰

منبع: یافته های پژوهشگر

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

۵-۵- بررسی روابط بین متغیرها:

با توجه به مقادیر T و P-مقدار برآورد شده که در جدول ۳ 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 ۴- نتایج برازش مدل بهبود انطباق مالیاتی جهت بررسی روابط مستقیم متغیرها

مسیر		ضریب	خطای معیار	آماره T	P-مقدار	نتیجه
شرایط علی	<-	پدیده محوری	1.01	0.051	20.412	معنی دار
پدیده محوری	<-	راهبردها	0.769	0.419	2.219	معنی دار
شرایط زمینه‌ای	<-	راهبردها	1.861	0.416	5.036	معنی دار
شرایط مداخله‌گر	<-	راهبردها	0.209	0.06	4.21	معنی دار
راهبردها	<-	پیامدها	0.655	0.044	7.5	معنی دار

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 $4/21$ و P -مقدار آن کمتر از $0/001$ برآورد شده است و همچنین ضریب این مسیر $0/209$ 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 $5/036$ و P -مقدار آن کمتر از $0/001$ برآورد شده و همچنین ضریب این مسیر $1/861$ 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 $2/219$ و P -مقدار آن کمتر از $0/026$ برآورد شده است و همچنین ضریب این مسیر $0/769$ برآورد شده، که مقداری مثبت است، می توان گفت پدیده محوری تاثیر مستقیم و معنی داری بر راهبردهای مدل مدل بهبود انطباق مالیاتی دارد.

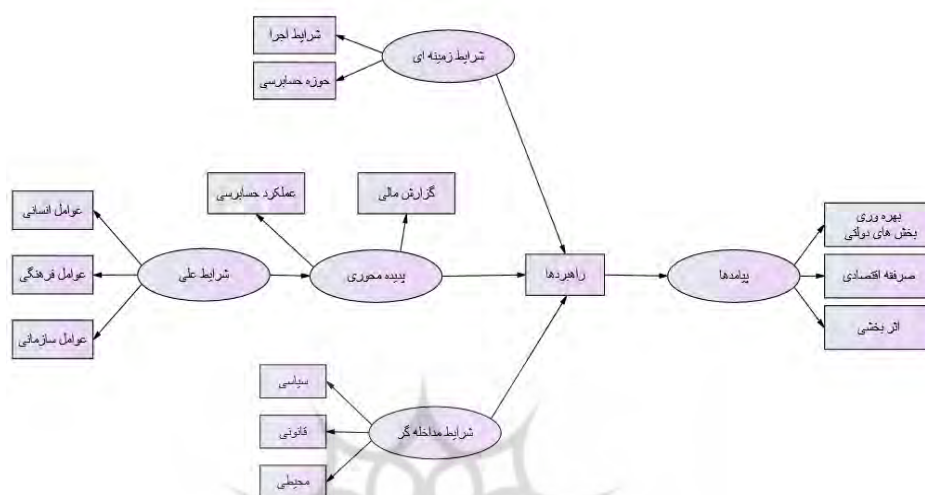
با توجه به اینکه آماره آزمون مربوط به مسیر پیامدها به پیامدها $7/5$ و P -مقدار آن کمتر از $0/001$ برآورد شده است و همچنین ضریب این مسیر $0/655$ برآورد شده، که مقداری مثبت است، می توان راهبردها تاثیر مستقیم و معنی داری بر پیامدهای مدل مدل بهبود انطباق مالیاتی دارد. در جدول زیر روابط غیر مستقیم متغیرها مورد بررسی قرار گرفته اند.

جدول ۵- نتایج برازش مدل جهت بررسی روابط غیر مستقیم متغیرها

کل			غیر مستقیم		
پدیده محوری	راهبردها	پیامدها	پدیده محوری	راهبردها	پیامدها
0	0.209	0.137	0	0	0.137
0	1.861	1.22	0	0	1.22
1.01	0.777	0.509	0	0.777	0.509
0	0.769	0.504	0	0	0.504
0	0	0.655	0	0	0

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

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶- سطح بندی عوامل موثر در بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد

پس از شناسایی و استخراج عوامل موثر در الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد در این مرحله، نخست، ماتریس ساختاری روابط درونی عوامل پایداری (SSIM) برای تعیین روابط بین عوامل از نظر تأثیرگذاری و تأثیرپذیری از طریق پرسشنامه از سوی خبرگان تکمیل شد. از آنجا که در این پژوهش با تصمیم‌گیری گروهی مواجه هستیم لذا به منظور تجمیع نظرات خبرگان، نخست با تبدیل نمادهای روابط ماتریس SSIM به اعداد صفر و یک برحسب قواعد و محاسبه میانگین حسابی نظرات ماتریس تجمیعی برای عوامل موثر در الگوی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد به صورت جدول ۶ به دست آمد.

به منظور استخراج ماتریس‌های دستیابی اولیه عوامل موثر بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد، ضمن نظر پژوهشگر و فراوانی نظرات خبرگان، روابطی که بیش از ۷۰ درصد از نظر خبرگان را به خود جلب کرده بودند، به عنوان روابط شدنی در نظر گرفته شده و مقدار ۱ را در این ماتریس به خود اختصاص می‌دهند. سایر روابط که کمتر از ۷۰ درصد از نظر خبرگان را در بر داشته، کم اهمیت تلقی شده و مقدار صفر را در ماتریس دستیابی اولیه به خود اختصاص می‌دهند. جدول ماتریس دستیابی اولیه ابعاد و عوامل موثر بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد را نشان می‌دهد.

جدول ۶- ماتریس تجميع نظرات خبرگان بر عوامل موثر بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد

نام	۱	۲	۳	۴	۵	۶
شرایط مداخله گر	۰/۹۳	۰/۲۰	۰/۹۳	۰/۷۳	۰/۵۳	۰/۸۷
شرایط زمینه ای	۰/۶۰	۰/۹۳	۰/۸۷	۰/۸۷	۰/۴۷	۰/۸۳
راهبردها	۰/۶۷	۰/۵۳	۰/۷۳	۰/۳۳	۰/۶۷	۰/۷۳
پدیده محوری	۰/۴۳	۰/۴۷	۰/۴۷	۰/۸۷	۰/۵۳	۰/۸۷
شرایط علی	۰/۹۳	۰/۶۰	۰/۸۷	۰/۷۳	۰/۷۳	۰/۷۳
پیامدها	۰/۴۷	۰/۶۰	۰/۶۷	۰/۵۷	۰/۳۳	۰/۸۷

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۷- ماتریس دستیابی اولیه

نام	1.	2.	3.	4.	5.	6.
شرایط مداخله گر	۱	۰	۱	۱	۰	۱
شرایط زمینه ای	۰	۱	۱	۱	۰	۱
راهبردها	۰	۰	۱	۰	۰	۱
پدیده محوری	۰	۰	۰	۱	۰	۱
شرایط علی	۱	۰	۱	۱	۱	۱
پیامدها	۰	۰	۰	۰	۰	۱

منبع: یافته های پژوهشگر

در این گام، باید سازگاری درونی عوامل برقرار شود. نتیجه ی حاصل را می توان در جدول ۸ مشاهده کرد. اعدادی که در ماتریس دستیابی صفر بوده اند و پس از سازگاری عدد یک گرفته اند با علامت * مشخص می شوند که مشاهده می شود در ماتریس فوق پس از سازگاری هیچ کدام از اعداد تغییر نکرده است. با استفاده از مفاد این جداول، می توان مجموعه های دستیابی و مقدم را برای هر یک از عوامل موثر بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد مشخص کرد. با تعیین مجموعه های دستیابی، مقدم و عناصر مشترک، سطوح نهایی عوامل موثر بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد در جدول ۹ به دست آمد.

با استفاده از سطح بندی انجام شاده دیاگرامی با عنوان مدل توسعه داده شده ISM جهت بهبود الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد " ترسیم می شود. بدین صورت که معیارهای پیامدها که به عنوان سطح اول شناخته شده ، در اولین سطح دیاگرام قرار می گیرد و به همین ترتیب، سایر معیارها در سطوح

دیاگرام مشخص شده اند. این دیاگرام در شکل ارائه شده است. بر اساس معیار ها عوامل موثر بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد در چهار سطح قرار می گیرند.

جدول ۸- ماتریس دستیابی نهایی

نام	1.	2.	3.	4.	5.	6.	قدرت نفوذ
۱. شرایط مداخله گر	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۴
۲. شرایط زمینه ای	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۴
۳. راهبردها	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۲
۴. پدیده محوری	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۲
۵. شرایط علی	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۵
۶. پیامدها	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱
قدرت وابستگی	۲	۱	۴	۴	۱	۶	

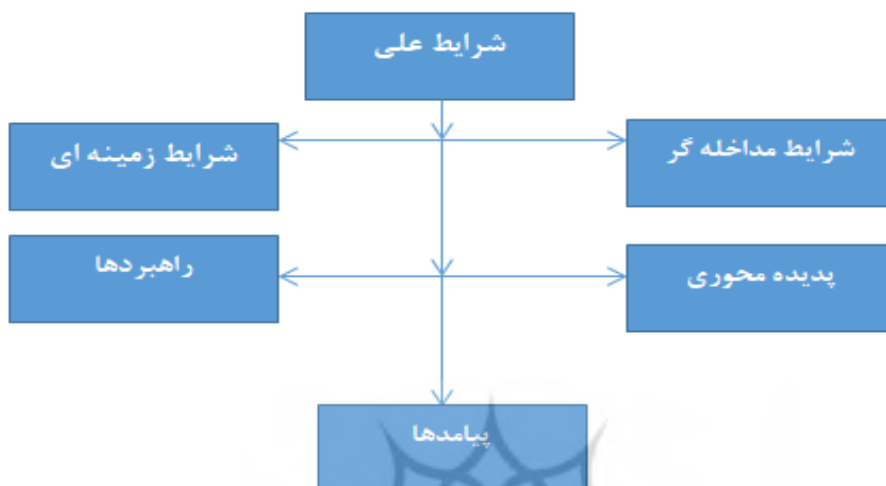
منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۹- تعیین سطوح عوامل

نام	دستیابی	مقدم	اشترک	سطح
شرایط مداخله گر	(1,3,4,6)	(1,5)	(1)	سوم
شرایط زمینه ای	(2,3,4,6)	(2)	(2)	سوم
راهبردها	(3,6)	(1,2,3,5)	(3)	دوم
پدیده محوری	(4,6)	(1,2,4,5)	(4)	دوم
شرایط علی	(1,3,4,5,6)	(5)	(5)	چهارم
پیامدها	(6)	(1,2,3,4,5,6)	(6)	اول

منبع: یافته های پژوهشگر

همانطور که در شکل ۵ مشخص است پیامدها موثرترین عامل در الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد می باشند و بعد از آن پدیده محوری و راهبردها در اولویت بعدی قرار دارند. شرایط زمینه ای و شرایط مداخله گر در سطح سوم تاثیر بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد قرار گرفته اند و شرایط علی کمترین تاثیر را بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد دارد. می توان عوامل مؤثر در الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد را براساس قدرت نفوذ و میزان وابستگی هر عامل در چهار سطح خودمختار، وابسته، متصل و مستقل دسته بندی کرد.



شکل ۵- سطح بندی عوامل موثر بر تامین مالی الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد
منبع: یافته های پژوهشگر

۷- اولویت بندی عوامل موثر در بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد

در این قسمت با استفاده از آزمون فریدمن عوامل موثر در بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد اولویت بندی می شوند.

بالاترین رتبه مربوط به عوامل انسانی شرایط علی و کمترین رتبه مربوط به حوزه حسابرسی شرایط زمینه ای بوده است. نمودار زیر این رتبه بندی را به تصویر کشیده است.

جدول ۱۰- آزمون فریدمن

نوع مقوله	مقوله	بار عاملی	پی مقدار
شرایط علی	عوامل سازمانی	9.05	3
	عوامل فرهنگی	8.95	4
	عوامل انسانی	9.38	1
پدیده محوری	عملکرد حسابرسی	9.10	2
	گزارشگری مالی	8.95	5
راهبردها (کنش ها و تعاملات)	مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی	4.96	13
عوامل زمینه ای	حوزه حسابرسی	4.81	14

پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۷ / پیاپی ۶۶ / تابستان ۱۴۰۴

نوع مقوله	مقوله	بار عاملی	پی مقدار
	شرایط اجرا	6.22	10
عوامل مداخله‌گر	عوامل محیطی	6.48	9
	عوامل قانونی	5.95	11
	عوامل سیاسی	5.52	12
پیامدها	بهره وری بخش های دولتی	8.66	7
	صرفه اقتصادی	8.30	8
	اثر بخشی	8.66	6

منبع: یافته های پژوهشگر

۸- نتیجه گیری و پیشنهاد های تحقیق

در اقتصاد کنونی، مالیات از ابزارهای مهم مالی دولت می باشد و با توجه به اهمیت آن در اقتصاد کشور و همچنین در فرآیند 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 مودیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی با مقوله مالیات دهی و مالیات ستانی است. نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات در اجرای قانون مالیات های مستقیم توسط سازمان امور مالیاتی به عنوان متولی وصول مالیات از یک طرف و نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات توسط مودیان مالیاتی با رعایت استانداردهای حسابداری از طرف دیگر عاملی مهم و چالشی بزرگ در امر جمع آوری مالیات شده است. زیرا در تهیه گزارش حسابرس مالیاتی رعایت قوانین و مقررات مالیاتی الزامی است و در تهیه گزارش حسابرسی مالی نیز باید استانداردهای حسابداری رعایت شود. بنابراین یکی از مهم ترین و اصلی ترین فرآیندهای نظام مالیاتی، انطباق مالیاتی است، و افزایش انطباق مالیاتی 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.

بدیهی است علیرغم اهمیت ذاتی بهبود انطباق مالیاتی در جهت افزایش وصول مالیات، برخی محدودیت ها و چالش ها می تواند این موضوع را تحت تاثیر قرار داده و از کیفیت آن بکاهد. یکی از این محدودیت ها کاهش ارزش زمانی پول است که می تواند ضربات جبران ناپذیری را به بدنه دولت و ساز و کار بودجه ریزی وارد نماید، اگر مودیان مالیاتی در موقع مقرر اقدام به پرداخت مالیات خود ننمایند و پرونده مالیاتی آنها در پیچ و خم های قانونی گرفتار شود طبیعتاً پرداخت مالیات هم به تعویق افتاده و اولین متضرر در این بازی، سازمان امور مالیاتی به عنوان متولی اصلی وصول مالیات خواهد بود.

نتایج برازش 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 برازش حد نصاب قابل قبول خود را کسب نموده اند و با اطمینان می توان از نتایج برازش آن استفاده نمود. نتایج برازش 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 پیامد ها و شرایط علی به طور غیر مستقیم با راهبردها و پیامدها تاثیر داشته اند. در نتایج حاصل از سطح بندی الگوی نهایی مدل بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد پیامدها موثرترین عامل در الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد می باشند و بعد از آن پدیده محوری و راهبردها در اولویت بعدی قرار دارند. شرایط زمینه ای و شرایط مداخله گر در سطح سوم تاثیر بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد قرار گرفته اند و شرایط علی کمترین تاثیر را بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی بنیاد دارد.

محقق با توجه به نتایج حاصل از پژوهش و با استناد به نظر سنجی های انجام داده از طریق پرسشنامه و استفاده از روش پژوهش پیشنهاد می کند در پژوهش های آینده نقطه نظرات و پیشنهادات زیر را جهت توسعه ی پژوهش حاضر و نیز افزایش کارایی این گونه پژوهش ها، مورد استفاده و مد نظر قرار دهند.

- ۱) آموزش و ارتقاء سطح دانش علمی و فنی کارشناسان مالیاتی از طریق آموزش قوانین جدید مالیاتی و استانداردهای جدید حسابداری.
- ۲) رسیدگی نمونه ای به گزارش های حسابرسی مالیاتی که توسط کارشناسان مالیاتی، حسابرسان و حسابداران رسمی ارائه می گردد.
- ۳) بهبود انطباق مالیاتی از طریق ایجاد شفافیت در هزینه کرد درآمدهای مالیاتی، ارایه خدمات و اطلاع رسانی مطلوب به مؤدیان مالیاتی.
- ۴) با متخلفین اعم از مؤدیان مالیاتی، کارشناسان مالیاتی و موسسات حسابرسی برخورد سریع، قاطع و شدیدی گردد بطوریکه ریسک دریافت رشوه را نکنند و فساد اداری کاهش یابد.

فهرست منابع

- اختر شناس، داریوش، احمدی پاک، فرشته و بهشور، اسحاق، (۱۴۰۱)، تأثیر اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش کیفیت سود، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال یازدهم، شماره ۴۱
- 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.

رضایی، فرزین، جعفری نیارکی، روح الله، (۱۳۹۴)، رابطه بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکت‌ها، پژوهشنامه مالیات، دوره ۲۳، شماره ۲۶، صص ۱۰۹-۱۳۴.

صبوری اشکذری، علیرضا، حاجی قاسمی، محمدرضا، 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

طالب نیا، قدرت اله و موثق، رحمان، (۱۳۹۰)، علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی، فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۳، شماره ۱۱، صص ۱۵۴-۱۳۳

کرباسکی یزدی، حسین و راسخ صالح، سمن، (۱۳۹۲)، رابطه اختلاف میان سود حسابداری و سود مآخذ محاسبه مالیات با رشد و پایداری سود، فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره بیستم، صص ۲۰۳ تا ۲۳۶

کمیته فنی سازمان حسابرسی، (۱۳۸۱)، استانداردهای حسابداری، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۶۰

ملکیان، اسفندیار، فرزاد، سروه (۱۳۹۶)، تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی: مطالعه موردی استان‌های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۹، شماره ۳۳، صص ۵۱-۶۴.

محبوبی، جواد، (۱۳۹۵). بررسی کیفیت مالیات ابرازی عملکرد و ارزش افزوده ابرازی، تشخیصی و قطعی اشخاص حقیقی (مشاغل)، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی مشهد.

یاراحمدی، حسین، طاهری نیا، مسعود، گیوکی، ابراهیم و طالب نیا، قدرت اله، (۱۴۰۱)، ارائه مدلی برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت دوره ۱۱، شماره ۴، صص ۴۱۱ تا ۴۳۰

یاراحمدی، حسین، طاهری نیا، مسعود، گیوکی، ابراهیم و طالب نیا، قدرت اله، (۱۴۰۰)، دلایل شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی شرکت های غیرتولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه گذاری، سال دهم، شماره چهل ام

Esmael Abdu, Mohammmd Adem, (2023), Tax compliance behavior of taxpayers in Ethiopia: A review paper, Cogent Economics & Finance Volume 11.

Jan-Emmanuel De Neve, Clement Imbert, Johannes Spinnewijn, Teodora Tsankova and Maarten Luts, (2021), How to Improve Tax Compliance? Evidence from Population-wide Experiments in Belgium, Journal of Political Economy Volume 129, Number 5.

Hendriksen E.S, van Breda M.F(1992), "Accounting Theory". Richard Irwin Inc

Matthias Kasper, James Alm, (2022), Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance, Journal of Economic Behavior and Organization, Volume 129, pp 87-102.

- Matthieu Bellon, Era Dabla-Norris, Salma Khalid and Frederico Lima, (2022), Digitalization to improve tax compliance: Evidence from VAT e-Invoicing in Peru, Journal of Public Economics, Volume 210.
- Pazarceviren, Selim Yuksel, (2015), "Adli muhasebecilik meslegi", Zonguldak karaelmas universitesi sosyal bilimler dergisi, Cilt. 1, Sayı.2, s.1-19



Abstract

Presenting an interpretative structural model of factors affecting tax compliance improvement using the Grounded theory method

Mahdi Khadri¹
Habib Piri²
Reza Sotoudeh³

Received: 2025/March/28 Accepted: 2025/June/04

Abstract

Tax is one of the influencing factors on accounting procedures, and financial statements prepared by accounting are the basis for calculating taxable income. The dual approach between the Tax Administration as the custodian of tax collection on the one hand and the taxpayers on the other hand with the category of taxation and provincial tax has become an important factor and a big challenge in tax collection. The method of conducting the present research is mixed (qualitative-quantitative). The sampling method in the qualitative section was targeted and using semi-structured exploratory interviews with 15 people, who were mainly university professors and managers in the tax field, and interviews were conducted until theoretical saturation was reached. The sampling method in the quantitative section was stratified randomly, and 384 people were selected based on Cochran's formula. In this section, a researcher-made questionnaire designed based on the codes obtained in the qualitative phase has been used to evaluate the improvement of tax compliance with the grounded theory method. The validity and reliability of the components were checked 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 using the grounded theory method. In the quantitative part, the validity of the research model was confirmed through structural equation method, and it was found that the selection of concepts, dimensions and indicators was highly accurate and could provide a suitable framework for compiling the tax perspective document.

Keywords: Tax, Taxable income, Tax declaration, Improving tax compliance

¹ Department of Accounting, Zah.C., Islamic Azad University, Zahedan, Iran. M.khedmi8845@iau.ac.ir

² Department of Accounting, Zah.C., Islamic Azad University, Zahedan, Iran (Corresponding author).
habib.piri@iau.ir

³ Department of Finance and Accounting, Faculty of Humanities, Meybod University, Meybod, Iran
Sotudeh@meybod.ac.ir

