فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری
دوره ۱۷ / شماره ۲ (پیاپی ۶۶) / تابستان ۱۴۰۷
صفحه ۳۸۹ تا ۴۲۱

# برازش مدل پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه در بین مودیان مالیاتی

**محمدرضا روشنی گیلوائی**
گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
m.roshanigilvae@iau.ac.ir
**رویا دارابی**
گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)
royadarabi@iau.ac.ir
**زهره حاجیها**
گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
drzhajiha@iau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۵/۰۳/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۳/۱۹

## چکیده

مالیات یک جنبه اساسی از زندگی مدرن است و فرار مالیاتی از اصلی‌ترین فعالیت‌های بخش غیررسمی اقتصاد است و از مهم‌ترین مسائل و مشکلات نظام مالیاتی محسوب می‌شود. با توجه به نقش اساسی فرار مالیاتی در کاهش درآمدهای عمومی دولت؛ آگاهی یافتن از دلایل و عوامل تعیین کننده فرار مالیاتی اقتصاد ایران برای سیاست‌گذاران و مقام‌های مالی جهت کنترل و کاهش رشد آن حائز اهمیت است. این مطالعه با هدف ارائه ارائه مدل پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه در بین مودیان مالیاتی با کیفی و مبتنی بر نظریه داده بنیاد انجام شده است. جامعه آماری پژوهش شامل ۲۴ نفر از خبرگان و نخبگان سازمان امور مالیاتی و نخبگان دانشگاهی با تجربه بالا انجام شد که با روش گلوله برفی انتخاب شدند و از مصاحبه، برای گردآوری داده‌های موردنیاز استفاده گردید. داده‌های متنی پس از پیاده‌سازی با استفاده از سه مرحله متوالی کدگذاری باز، محوری و گزینشی با استفاده از نرم‌افزار کیفی MAXQDA2020 مورد تحلیل قرار گرفتند و درنهایت مدل پارادایمی پژوهش تدوین شد. نتایج نشان می‌دهد که مدل پیش‌بینی فرار مالیاتی حول مقوله محوری فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه قرار دارد که تحت تأثیر شرایط علی (عوامل فشار، فرصت، توجیه، گزارشگری مالی متقلبانه و محیطی و قانونی) شکل می‌گیرد. این فرآیند با شرایط علی آغاز می‌گردد و موجب شکل‌گیری مقوله محوری می‌شود که با استفاده از راهبردها به تقویت پیش‌بینی فرار مالیاتی کمک می‌کنند و پیامدهای (اقتصادی، قانونی و جریمه‌ها و سازمانی و حاکمیتی) آن برای بهبود شاخص‌های اقتصادی، بهبود شاخص‌های اجتماعی و مبارزه با فرار مالیاتی است. فناوری و الگوریتمی، انسانی و رفتاری، محیطی و اقتصادی و قانونی و اخلاقی نیز از شرایط مداخله‌گر بر مدل پیش‌بینی فرار مالیاتی است و تحلیل داده و فناوری- هوش مصنوعی و یادگیری ماشین

زبان، بنچ مارکینگ و تحلیل انومالی، تحلیل گزارشگری مالی- شناسایی پرچم‌های قرمز در صورت‌های مالی از جمله راهبردهای تقویت روحیه پیش‌بینی فرار مالیاتی محسوب می‌شوند. جامعه آماری در بخش کمی پژوهش شامل کلیه مودیان مالیاتی استان تهران بوده، که با استفاده از نرم‌افزار تعیین حجم نمونه تعداد ۴۴۲ نفر به عنوان نمونه آماری به روش تصادفی ساده انتخاب گردید. ابـزار اندازه‌گیری در بخش کمّی، پرسشنامه (استخراج شده از بخش کیفی) است. سپس فرضیات استخراج شده در بخش کیفی پژوهش، با استفاده از مـدل‌سـازی معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزارهای SmartPLS3 و Spss24 مورد تحلیل قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان دادند که شرایط علی بر پیش‌بینی فرار مالیاتی، پیش‌بینی فرار مالیاتی بر راهبردهای پیش‌بینی فرار مالیاتی و شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر نیز بر راهبردهای پیش‌بینی فرار مالیاتی و در نهایت راهبردها نیز بر پیامدهای پیش‌بینی فرار مالیاتی تأثیر مستقیم و معنی داری دارند.

**واژه‌های کلیدی:** پیش‌بینی فرار مالیاتی، گزارشگری مالی متقلبانه و تئوری داده‌بنیاد

## ۱- مقدمه

مالیات جزئی از جامعه مدرن امروزی است؛ موضوع مالیات ستانی تبدیل به یکی از موضوعات مهم شده و آحاد جامعه سعی در فهم چگونگی کارکرد آن دارند. مسئولیت اولیه سیستم مالیاتی در هر کشوری، وصول قابل قبول درآمدهای مالیاتی با حداقل هزینه ممکن برای جامعه می‌باشد. از طرفی انجام این مسئولیت‌ها بایستی تمامی افراد به پرداخت مالیات تمکین نمایند (پیستون و همکاران [1]، ۲۰۱۹). به گونه‌ای باشد که بیشترین اعتماد را از سوی جامعه ایجاد نماید تا عملاً در کنار اهمیت مالیات در اقتصاد رضایت بخش نبودن پرداخت مالیات برای هر مؤدی مالیاتی موجب می‌شود تا برخی از مؤدیان با هدف نپرداختن مالیات و یا کاهش میزان مالیات پرداختی اقدام به فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات نمایند. فرار مالیاتی به هرگونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد فواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول اطلاق می‌گردد. فرار مالیاتی به عنوان بخشی از فعالیت‌های زیرزمینی یابخش نامنظم اقتصاد شناخته شده و فعالیت‌هایی را شامل می‌شود که مالیات آن پرداخت نشده است (چمن و همکاران، ۱۳۹۸). از این رو، فرار مالیاتی به منزله کاهش شدید درآمد دولت تلقی می‌گردد که دولت را از ارائه خدمات عمومی جاری به دلیل کاهش بودجه دولت از درآمد عمومی منصرف می‌کند. یکی از دلایل فرار مالیاتی مؤدیان جلوگیری از انتقال قسمتی از دارایی‌های شرکت به دولت می‌باشد. با وضع مالیات، توانایی افراد در استفاده از منابع اقتصادی که برای مصارف خصوصی در اختیار دارند، کاهش می‌یابد، زیرا مالیات باعث انتقال منابع و قدرت خرید از مردم به دولت می‌شود. از این رو، از نگاه اقتصادی و منافع فردی، پرداخت مالیات چندان خوشایند نیست و افراد همواره در تلاش است تا بر طبق منطق اقتصادی خود از پرداخت مالیات فرار کنند و یا معاف شوند. به بیان دیگر، افراد جامعه سعی می‌کنند تا حد ممکن است کالا و خدمات ارائه

[1] Pistone et al

شده دولت توسط دولت‌ها که هزینه آنها عمدتاً از طریق پرداخت مالیات توسط افراد یک جامعه تأمین می‌شود، به طور رایگان استفاده کنند (رشید[1]، ۲۰۲۰).

## ۲- ادبیات و پیشینه پژوهش

اجتناب مالیاتی به عنوان استفاده قانونی از رژیم مالیاتی برای کاهش مالیات قابل پرداخت، با وسایلی که در چارچوب قانون یا حداقل در چارچوب قانون هستند، تعریف شده است. در مقابل، فرار مالیاتی عبارت است از هرگونه تلاش مالیات دهندگان برای فرار مالیاتی از طرق غیرقانونی، این امر به ویژه در اقتصادهای در حال توسعه، که شکاف عمیقی با اقتصادهای پیشرو در این زمینه دارند، ضروری می‌نماید (مظفری و همکاران، ۱۴۰۴). شرکت‌ها برای در اختیار قرار گرفتن منابع سرمایه گذاران باید قادر باشند انتظارات آنها را برآورنده سازند و همچنین بر طبق قانون باید حقوق دولت را که یکی از مهم‌ترین آن‌ها مالیات است، پرداخت کنند. از اینرو هرگونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود. مدیریت شرکت برای کاهش انتقال منابع مالکان به دولت و تعدیل هزینه مالیات متعلقه به سود، اقدام به اجرای برنامه‌های اجتناب مالیاتی جهت تعدیل انتقال منابع از سهامداران به دولت می‌کنند. و این امر منجر به افزایش ثروت و بازده مالکان خواهد شد (حسین‌پور و همکاران، ۱۴۰۲). در تمامی کشورها بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق دریافت مالیات تأمین می‌شود. البته سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت بوده و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آنها دارد. اگر چه فرار مالیاتی حتی در کشورهای دارای یک نظام مالیاتی به طور کامل توسعه یافته نیز مشاهده می‌شود، ولی این مسئله برای کشورهای در حال گذار و آن دسته از کشورهایی که از نظام‌های قدیمی جمع‌آوری مالیات استفاده می‌کنند، بحرانی‌تر است. فرار مالیاتی مسئله‌ای است که از چند جهت می‌تواند بر اقتصاد اثرگذار باشد. نخست اینکه، توانایی دولت را در جمع‌آوری مالیات و برآوردن نیازهای بودجه‌ای کاهش می‌دهد. در واقع، فرار مالیاتی با کاهش درآمدهای مالیاتی، توزیع بار مالیاتی را تحت تأثیر قرار داده و می‌تواند از طریق محدود کردن گزینه‌های مورد انتخاب دولت، سیاست مالی را با مشکل روبه‌رو سازد. دوم اینکه، فرار مالیاتی می‌تواند یک سری تبعات منفی دیگری نیز برای اقتصاد به دنبال داشته باشد. برای مثال، تحمیل بار بر بودجه دولت، با مشکل روبه رو ساختن تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، توزیع ناعادلانه ثروت و تأثیر منفی بر پس‌انداز و انباشت سرمایه بخش خصوصی همراه است. در این خصوص سلمورد[2](۲۰۰۷)، معتقد است که فرار مالیاتی منجر به افزایش مالیات تحریفی شده و از این رو با بزرگتر نمودن اقتصاد زیرزمینی، منابع را به سمت فعالیت‌های غیر تولیدی سوق داده، بنابراین مانعی برای رشد اقتصادی به شمار می‌آید (سلمورد، ۲۰۰۷). در نهایت، فرار مالیاتی می‌تواند بر اثربخشی سیاست‌های اقتصادی نیز اثرگذار باشد، زیرا اینگونه سیاست‌ها بر اساس شاخص‌های رسمی (همانند بیکاری، تعداد نیروی کار رسمی، درآمد، مصرف) صورت می‌پذیرد و این در حالی است که وجود اقتصاد زیرزمینی سیاستمداران

[1] Rashid
[2] Slemord

را با مشکل روبه‌رو ساخته و منجر به این می‌شود که سیاست اقتصادی درست و مناسبی اعمال نشود. پس اگر بتوان عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی را شناسایی کرد، آنگاه سیاستگذاران به راحتی می‌توانند سیاست‌های مناسب در جهت حداقل نمودن هزینه‌های فرار مالیاتی را به کار گیرند (ربیعی و همکاران، ۱۴۰۳). گسترش تعهدهای دولت در عرصه اقتصادی، اجتماعی و تلاش برای تحقق اهدافی همچون رشد اقتصادی و درآمدهای عادلانه، هزینه‌های دولت را با روند صعودی مواجه می‌نماید. تأمین ثبات قیمت‌ها، افزایش اشتغال و توزیع درآمدی کافی هدف لایتناهی است. شواهد اقتصاد ایران نشان دهنده آن است که درآمدهای مالی چنین هزینه‌هایی نیازمند ورود منابع ارزی حاصل از صادرات نفت خام و فرآورده‌های نفتی بوده که بخش قابل توجهی از درآمد دولت را تشکیل می‌دهد. البته وابستگی بودجه و درآمد دولت به دلارهای ارزی همواره یک سری عواقب منفی را برای اقتصاد کشور به دنبال داشته است. در مقابل، درآمدهای مالیاتی، قابل قبول‌ترین و مناسب‌ترین نوع آن از نظر اقتصادی است. به گونه‌ای که در بسیاری از کشورها درآمدهای مالیاتی در مقایسه با سایر منابع مهم درآمدی از اهمیت بیشتری برخوردار است. در مقایسه این منبع با سایر منابع نتیجه می‌گیریم که هر چه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد، آثار نامطلوب اقتصادی به میزان قابل توجهی کمتر خواهد بود. به همین دلیل در کشورهای پیشرفته بر خلاف کشورهای در حال توسعه، مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت نقش بسیار به سزایی دارند و به طور تقریبی قسمت عمده مخارج دولت از این طریق تأمین می‌گردد. دولت در جهت نیل به اهداف سه گانه خود یعنی تخصیص و توزیع صحیح منابع بعلاوه درآمد و ثبات اقتصادی می‌تواند از اهرم مالیات که در جبران مخارج عمومی و آثار اقتصادی آن نقش بااهمیتی دارد، استفاده نماید (بلوری و همکاران، ۱۴۰۰). فرار مالیاتی یکی از اجزای اقتصاد غیررسمی است که در آن، افراد قانون‌گریز به ازای فعالیت‌های قانونی انجام شده، تمام یا قسمتی از مالیات خود را نمی‌پردازند. در فرار مالیاتی، افراد قانون گریز بر خلاف قوانین و مقررات کشور فعالیت اقتصادی یا کار غیر قانونی انجام می‌دهند که از این جهت قابل مشاهده نیست و در آمارهای رسمی کشور ثبت نمی‌شود؛ اما به هر حال بررسی و شناخت علل و عوامل مؤثر بر آن اهمیت دارد. فرار مالیاتی در واردات کشور بیانگر آن است که کالاهایی به طور پنهانی و بدون پرداخت مالیات و عوارض گمرکی وارد کشور می‌شوند که این مورد از مصادیق قاچاق کالا به داخل کشور است. این در حالی است که هر وضعیتی از عدم تمکین که منجر به عدول از انجام تکالیف مالیاتی و قانونی اشخاص حقیقی و حقوقی گردد، نیز فرار مالیاتی به حساب می‌آید مانند عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی، گزارش کمتر از واقع درآمد، سود یا ثروت، گزارش بیش از واقع کسورات، ارائه اطلاعات مخدوش، تأخیر در پرداخت به موقع مالیات برای سوء استفاده از شرایط تورمی (نسل موسوی و همکاران، ۱۳۹۹).

علیرغم تمامی مزیت‌های ذکر شده برای درآمدهای مالیاتی در مقایسه با درآمدهای غیر مالیاتی، وصول اینگونه درآمدها همواره با مشکلاتی روبه‌رو بوده است. یکی از دلایل فاصله داشتن مالیات محقق شده از سطح واقعی آن، وجود پدیده فرار مالیاتی است. پرداخت مالیات یا تمکین آن برای افراد، غیرقابل پذیرش است و سعی می‌کنند یا به طور قانونی یا غیر قانونی از پرداخت آن جلوگیری کنند. در نتیجه کاهش شدیدی در درآمدهای مالیاتی دولت به وجود آمده و فرار مالیاتی و عدم تمکین مالیات به یکی از مشکلات جدی و اساسی تبدیل شده است (ایزدی و همکاران، ۱۳۹۹). فرار مالیاتی جزء اصلی فعالیت‌های زیر زمینی یا بخش نامنظم اقتصاد بوده و اقتصاددانان بیش

از پیش به دنبال تجزیه و تحلیل این پدیده هستند. اهمیت این موضوع به اندازه‌ای است که در بسیاری از پژوهش‌های انجام شده در زمینه جرم و جنایت، اقتصاد زیرزمینی با فرار مالیاتی یکی در نظر گرفته شده است؛ یک توجیه ممکن برای این تشابه آن است که درآمد گزارش نشده شامل آن دسته از فعالیت‌های اقتصادی است که در صورت گزارش به دولت، ملزم به پرداخت مالیات هستند. اشنایدر (۲۰۰۶). فعالیت‌های زیر زمینی، فعالیت-های قانونی نقدی یا غیر نقدی صورت گرفته در بازار کالاها و خدمات تعریف شده که به خاطر پرداخت نکردن مالیات، به دولت گزارش نشده‌اند. فرار از مالیات به نظر بیکر با اقتصاد غیر قانونی (جزایی) و به نظر آرو با اقتصاد ریسک و عدم اطمینان ارتباط دارد از آنجا که پرداخت مالیات برای هر مؤدی رضایت بخش نمی‌باشد، موجب می‌شود تا برخی از مؤدیان با هدف نپرداختن مالیات و یا کاهش میزان مالیات پرداختی اقدام به فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات نمایند. هر گونه تلاش غیر قانونی برای پرداخت نکردن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود. فرار مالیاتی یکی از چالش‌های بسیار مهم در کشورهای مختلف جهان به ویژه کشورهای در حال توسعه می‌باشد. فرار مالیاتی به عنوان جزیی از فعالیت‌های زیرزمینی یا بخش نامنظم اقتصاد شناخته شده و فعالیت‌هایی را شامل می‌شود که مالیات آنها پرداخت نشده است. در فرار مالیاتی به رغم تطبیق فعالیت با قوانین، در اجرای فعالیت یک یا چند ضابطه‌ی مصوب مراجع ذیربط عمداً نادیده گرفته می‌شود. مطالعه رفتار شهروندان یک جامعه امری ضروری برای تدوین‌کنندگان قوانین و مقررات به منظور غلبه بر انواع بی‌اعتمادی در میان شهروندان است. برخی از مهم‌ترین مدل‌های بررسی رفتار شهروندان در حوزه مالیات مربوط به بکر (۱۹۸۷) و فیشر (۱۹۹۲) بوده است. در این پژوهش‌ها عوامل متعددی از قبیل جمیعت شناختی، فرصت عدم تطابق، عوامل اقتصادی، ساختار و سیستم مالیاتی و ... مورد بررسی قرار گرفته است. در ادبیات مربوط به فرار مالیاتی، تاکنون مولفه‌های زیادی برای تشریح رفتار فرار مالیاتی شهروندان مورد بررسی قرار گرفته است. برخی از این پژوهش‌ها عبارت است از آلینگهام و سندمو[1](۱۹۷۲)، کلوت فلتر[2] (۱۹۸۳)، فین آستین[3](۱۹۹۱)، کرچلر (۱۹۹۷)، فری و فلد[4](۲۰۰۲)، تورگلر[5](۲۰۰۳)، فلد و همکاران[6] (۲۰۰۸)، آرجا و همکاران[7] (۲۰۱۹) و دی میل (۲۰۱۹)، برخی از عوامل رایج در این مطالعات که مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است، شامل نرخ مالیات، بار مالیاتی، سطح درآمد، منبع درآمد، حسابرسی (ممیزی) مالیاتی، جرائم مالیاتی، مخارج عمومی، خدمات عمومی، ذهنیت مالیاتی، اخلاق مالیاتی، سن، جنسیت، وضعیت تأهل، تحصیلات، سیستم (نظام) مالیاتی، بوروکراسی و دموکراسی بوده است. برخی از مطالعات از قبیل اورویسکا و هادسن[8] (۲۰۰۲)، مارشال[9](۲۰۱۴)، و آمینا و سانیا[10](۲۰۱۵)، عامل مهم و تاثیرگذار در مدل رعایت مالیاتی فیشر را مورد بررسی قرار

[1] Allingham& Sandmo
[2] Clotfelter
[3] Feinstein
[4] Frey & Feld
[5] Torgler
[6] Feld et al
[7] Arja et al
[8] Orviska & Hudson
[9] Marshal
[10] Amina & Saniya

داده‌اند. این عوامل عبارت است از فرصت‌های عدم رعایت (تطابق)، ساختار (سیستم) مالیاتی، نگرش و تأثیر همتایان و عوامل جمعیت‌شناختی می‌باشد. فرصت عدم رعایت مالیاتی به معنای ایجاد زمینه مناسب برای مؤدیان برای عدم رعایت قوانین و مقررات مالیاتی است. عامل فرصت عدم رعایت (تطابق) شامل نرخ مالیات و سطح درآمد است. سیستم مالیاتی به معنای ویژگی ساختار مالیاتی یک کشور است که در صورت سازوکار نامناسب آن می‌تواند منجر به بروز فرار مالیاتی توسط مؤدیان شود که شامل احتمال کشف فرار مالیاتی و جرائم مالیاتی است. تأثیر و نگرش همتایان به معنای الگوبرداری مؤدیان از سایر مؤدیان در رعایت یا عدم رعایت قوانین و مقررات می‌باشد. عوامل جمعیت شناختی نیز در بردارنده مفاهیمی همچون سن، جنسیت، وضعیت تأهل و ... می‌باشد. پدیده فرار مالیاتی آثار سویی بر اقتصاد دارد که از جمله مهم‌ترین این آثار عبارت است از: کاهش تولید ناخالص داخلی، رشد مصرف انرژی و رشد تقاضای پول. ضمن اینکه فرار مالیاتی اثر مبهمی بر رشد اقتصادی دارد. از یک طرف گروهی معتقدند که افزایش فعالیت‌های زیرزمینی بنا به دلایلی می‌تواند باعث کاهش تولید ناخالص داخلی شود. بالاتر بودن هزینه‌های فعالیت و تولید در بخش واقعی و رسمی اقتصاد نسبت به اقتصاد زیرزمینی موجب می‌شود که بنگاه‌های موجود در بخش رسمی توان رقابت کمتری با بخش زیرزمینی داشته باشند و لذا در بلندمت منجر به خروج این بنگاه‌ها از بخش رسمی شده و به کاهش تولید ناخالص داخلی منجر می‌شود. با توجه به اینکه بنگاه‌های تولیدی و خدماتی از مواد اولیه و عوامل تولیدی برای تولید کالا و ارائه خدمات بهره می‌جویند، رشد مصرف انرژی (به عنوان عامل تولید)، به معنای افزایش هزینه در تولید کالا و خدمات در اقتصاد رسمی و زیرزمینی محسوب می‌شود. بنابراین افزایش در مصرف انرژی می‌تواند نشان‌دهنده افزایش بهای تمام شده در تولید کالاو خدمات در اقتصاد زیرزمینی باشد که در نتیجه احتمال فرار مالیاتی نیز به وجود می‌آید (محسنی ملکی و همکاران، ۱۴۰۰).

در ایران به دلایل اقتصادی، فرهنگی و سیاسی اثربخشی مالیات‌ها به ویژه در بودجه سالیانه کشور چندان مورد توجه قرار نگرفته است (زراع بهنمیری و همکاران، ۱۴۰۱). به طوری که درآمد مالیاتی همواره بعد از درآمدهای نفتی قرار دارد. در دو دهه اخیر با توجه به تحولات جامعه جهانی و تاکید بر استفاده کمتر از منابع نفتی و مشتقات آن در مصارف صنعتی، نظامی و همچنین عواقب منفی تکیه بر درآمدهای منابع نفتی از یک سو و از سوی دیگر ثبات درآمد مالیاتی در سال‌های اخیر، سهم مشارکت درآمد مالیاتی در بودجه کشور افزایش یافته است. درآمدهای مالیاتی یکی از مهمترین و کارآمدترین روش‌ها به منظور عدم اتکای بیشتر به درآمدهای نفتی و کاهش هزینه‌های جاری کشور و دستیابی به درآمد ثابت و پایدار را فراهم می‌سازد. فرار مالیاتی یکی از مقوله‌های منفی در جهت تحقق این مهم می‌باشد و همواره از جهت تاریخی و مذهبی با اکراه و اجبار همراه بوده است. جدول زیر وضعیت درآمدهای مالیاتی را در بودجه نشان می‌دهد.

همانطور که در جدول ۱ مشاهده می‌شود، در سه سال اخیر همواره درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه محقق شده است. بنابراین، می‌توان گفت فرار مالیاتی از محل‌هایی صورت می‌گیرد که دولت شناسایی نکرده و فعالیت اقتصادی مربوط به آنها کاملاً مخفی است مانند قاچاق، تولید بدون پروانه و مجوز و. ...

**جدول ۱. وضعیت درآمدهای مالیاتی (هزار میلیارد ریال)**

| سال | پیش‌بینی شده در بودجه | محقق شده | درصد کل |
|---|---|---|---|
| ۱۴۰۰ | ۲۴۷۹ | ۳۰۵۰ از محل مالیاتهای مستقیم | ۱۱۳ درصد مصوب شده در بودجه |
| ۱۴۰۱ | ۵۲۶۷ | ۴۷۰۰ از محل مالیاتهای مستقیم | بالغ بر ۱۰۳ درصد مصوب شده در بودجه |
| ۱۴۰۲ | ۷۴۸۰ | ۵۵۰۰ از محل مالیاتهای مستقیم در ۹ ماه نخست سال | تا آخر آذر حدود ۶۵ درصد محقق شده است |

در سال ۱۴۰۰ بیش از ۲ میلیون مؤدی مالیاتی جدید برای سال ۱۴۰۱ شناسایی شد. همچنین، بیش از حدود ۱۰ هزار میلیارد تومان فرار مالیاتی شناسایی شد. شناسایی یک شرکت با بیش از ۱۲۰ میلیارد تومان و یک فعال خرید و فروش طلا با بیش از ۲۰۰ میلیارد تومان فرار مالیاتی در استان کردستان، شناسایی بیش از ۵۰ میلیارد تومان مالیات کتمان شده فعالان توزیع دخانیات و ۷۸ میلیارد تومان فرار مالیاتی فعالان صنف تلفن همراه در استان خراسان رضوی، فرار مالیاتی بیش از ۶۰ میلیارد تومان یک شرکت لیزینگ خودرو در استان قزوین و فرار مالیاتی بیش از ۱۰۰ میلیارد تومانی چند شرکت فولادی در آذربایجان شرقی از این فقره هستند. در سال جاری (۱۴۰۲) سازمان امور مالیاتی پنج روش را در راستای جلوگیری از فرار مالیاتی در پیش گرفت که شامل موارد زیر است.

۱) رسیدگی سریع‌تر به پرونده‌های مالیاتی
۲) شناسایی مؤدیان مالیاتی جدید
۳) مقابله با فرار مالیاتی با استفاده از الگوهای هوشمند در شناسایی مؤدیان مالیاتی و همچنین، شرکت‌های مشکوک به شرکت کاغذی و صوری
۴) شناسایی حسابهای اجاره‌ای یا حساب‌های شخصی که مشکوک به فعالیت تجاری هستند با استفاده از اطلاعات بانک مرکزی و تراکنش‌های بانکی
۵) بازدید میدانی از طریق گزارشه‌ای مردمی و سامانه سوت‌زنی در سازمان امور مالیاتی

روش‌های فوق، روش‌های بسیار ارزنده‌ای هستند که میزان درآمد دولت از محل مالیات‌ها را افزایش می‌دهند، اما لزوماً متضمن پرداخت مالیات از گروه هدف مورد نظر نیستند. در چند سال اخیر میزان مالیات محقق شده به مراتب بیشتر از میزان پیش‌بینی شده در بودجه هر سال بوده و در طول زمان سیر صعودی داشته است (غلامی، ۱۴۰۳).

تحقیقات جهانی نشان می‌دهد که فرار مالیاتی و سایر موارد عدم تمکین مالیاتی بطور میانگین، بین ۱۰ تا ۱۵ درصد است. با این وجود، هرچند رقم دقیقی در مورد میزان فرار مالیات در ایران و گروه‌هایی که تمکین نمی‌کنند، وجود ندارد. ولی کارشناسان، فرار مالیاتی را در ایران بیش از ۵۰ درصد حجم واقعی مالیات وصولی می‌دانند (برزگری خانقاه و فیض‌پور، ۱۳۹۲). در سال‌های پیشین به دلیل عدم وجود بسترهای نرم‌افزاری و سخت‌افزاری برای دریافت اظهارنامه و واریز الکترونیکی مالیات، امکان دسترسی به داده‌های طبقه بندی شده الکترونیکی

شرکت‌ها برقرار نبود. به این دلیل در دوره فوق حرکت به سمت ایجاد یک سیستم هوشمند نرم‌افزاری برای کشف فرار مالیاتی و طراحی معیار آن امری ضروی می‌نمود. در حال حاضر، با پیاده‌سازی زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری مختلف در سازمان امور مالیاتی کشور امکان طراحی و ایجاد ساختارهای هوشمند مختلف در کنار سیستم‌های فوق برقرار شده است (رحیمی‌کیا و همکاران، ۱۳۹۴). در ایران، فرار مالیاتی عموماً از کارت‌های بازرگانی دیگران، صدور فاکتورهای صوری و دو دفتره بودن، حساب‌های اجاره‌ی، دستگاه‌های پوز بی‌هویت، قاچاق کالا، عدم اعلام سود واقعی، فعالیت‌های پنهان اقتصادی، دور زدن قانون، کتمان و عدم ارائه اطلاعات شغلی و ممیز محور بودن سازمان امور مالیاتی رخ می‌دهد؛ که به نظر می‌رسد ممیز محوری اصلی‌ترین و شایع‌ترین معضل در مسئله مبارزه با فرار مالیاتی است. نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران که یکی از ابزارهای بسیار مهم ارزیابی عملکرد کلان نظام مالیاتی کشورها بوده و سنجه خوبی برای سنجش بار مالیاتی اقتصاد کشور و آحاد جامعه و همچنین معیاری برای ارزیابی میزان کارایی نظام مالیاتی است، در سال ۱۳۹۷ این شاخص در ایران حدود ۲.۹ درصد بوده است. اگرچه شاخص مذکور رو به بهبود است، اما این شاخص در ایران نسبت به متوسط جهانی فاصله بسیاری دارد. این شاخص در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) با میانگین ۱۹.۳۴ درصد در سال ۲۰۱۷ اعلام شده است. هم چنین بر اساس داده‌های بانک جهانی، متوسط جهانی این شاخص در سال ۲۰۱۷، بالغ بر ۱۵.۲ درصد محاسبه شده است. حجم گسترده فرار مالیاتی، پیامدهای منفی بسیاری را در پی دارد که برخی از این پیامدها برای تمامی اقتصادها و برخی نیز برای اقتصاد ایران موضوعیت دارند. کاهش توان رقابتی فعالان اقتصادی در بخش رسمی، شفافیت اقتصادی پایین، ناکارآمدی سیاست‌های دولت، ایجاد اختلال در خدمات عمومی دولت، نابرابری درآمد و ثروت و تضعیف فرهنگ مالیاتی، از جمله پیامدهای عمومی گستردگی فرار مالیاتی در یک اقتصاد و بی‌ثباتی اقتصادی و تداوم وابستگی بودجه دولت به منابع نفتی از مهم‌ترین پیامدهای گستردگی فرار مالیاتی در اقتصاد ایران می‌باشند (وزارت امور اقتصاد و دارایی،۱۳۹۷). بررسی پدیده فرار مالیاتی و ارائه مدل پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه در بین مودیان مالیاتی با استفاده از تئوری داده‌بنیاد کمک می‌کند تا بتوان مناسب‌ترین راهبردها و زیرساخت‌های لازم برای جلوگیری و کاهش این امر فراهم آید. فرار مالیاتی تنها ریشه اقتصادی ندارد و نقش عوامل اجتماعی و نهادی نیز در شکل‌گیری آن بایستی درنظر گرفته شود. به طور کلی در متون اقتصادی، عوامل متعددی در شکل‌گیری و تشدید فرار مالیاتی موثرند که از آن جمله می‌توان به نرخ مالیات، همکاری ضعیف نهادها و مؤسسات وابسته، پیچیدگی قوانین و مقررات، فقدان سیستم اطلاعاتی کارآمد، گستردگی معافیت‌های مالیاتی، تورم، اخلاق مالیاتی، سطح درآمد افراد، بیکاری و تعرفه واردات کالا و خدمات اشاره نمود (دی میل[1]، ۲۰۱۹). لذا با توجه به مطالب ارائه شده پژوهش حاضر به دنبال برازش مدل پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه در بین مودیان مالیاتیدر ایران می‌باشد.

[1] Demle, E

## پیشینه پژوهش

از آنجایی که تاکنون پژوهشی در ارتباط با موضوع پژوهش حاضر انجام نشده است لذا سعی گردیده است تا حدامکان به موضوعات مرتبط با موضوع پژوهش پرداخته شود. مرادزاده‌فرد و همکاران (۱۴۰۴)، در پژوهشی به بررسی تحلیل ارتباط شفافیت مالیاتی و فرار مالیاتی فروش با نقش تعدیل کننده تعهد اخلاقی پرداختند. نتایج نشان داد شفافیت مالیاتی در سطح اطمینان ۹۹ درصد، تأثیر منفی و معناداری بر فرار مالیاتی فروش دارد و متغیر تعهد اخلاقی در سطح خطای ۹۹ بر این رابطه تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد. دهنوی و همکاران (۱۴۰۴)، در پژوهشی به بررسی تأثیر سیستم مالیاتی پیچیده بر تمایل شرکت‌ها به فرار مالیاتی در سراسر کشورها پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که افزایش پیچیدگی مالیاتی، شامل افزایش زمان موردنیاز برای پرداخت مالیات و تعداد پرداخت‌های مالیاتی، تأثیر قابل‌توجهی بر افزایش هزینه‌های مالیاتی دارد. این امر نه‌تنها فشار مالی بیشتری را بر شرکت‌ها تحمیل می‌کند، بلکه کاهش شفافیت نظام مالیاتی را به دنبال دارد و در نتیجه، انگیزه فرار مالیاتی شرکت‌ها را تقویت می‌کند. تأثیر این متغیرها در کشورهایی با درآمد پایین و متوسط-پایین و صنایع اولیه برجسته‌تر است، که نشان‌دهنده اهمیت اصلاح ساختار مالیاتی در این کشورهاست. علاوه بر این، پژوهش نشان می‌دهد که فرار مالیاتی از دو مسیر اتفاق می‌افتد: نخست، کاهش اعتماد عمومی به نظام مالیاتی، که موجب کاهش رعایت داوطلبانه مالیاتی می‌شود، و دوم، تضعیف اجرای قوانین مالیاتی، که موجب افزایش موارد فرار مالیاتی می‌شود. تحلیل داده‌ها با استفاده از مدل‌سازی پویا در نرم‌افزار ونسیم انجام شده است که امکان بررسی تعاملات میان متغیرها را فراهم کرده است. زمانی و همکاران (۱۴۰۳)، در پژوهشی به بررسی تأثیر خدمات الکترونیکی دولت بر فرار مالیاتی با نقش تعدیل‌کننده فناوری اطلاعات و ارتباطات با نمونه‌ای شامل ۳۱۰ نفر و به روش واریانس‌محور حداقل مربعات جزئی در بستر نرم‌افزار SmartPLS پرداختند. پس از تائید مدل اندازه‌گیری براساس شاخص‌های پایایی و روایی، مدل ساختاری ارزیابی شد که از میان دو فرضیه مطروحه، فرضیه نخست مبنی بر تأثیر خدمات الکترونیکی دولت بر کاهش فرار مالیاتی به احتمال ۹۹٪ تائید گشت که میزان این اثر ۶۸ درصد به صورت معکوس می‌باشد. همچنین نتایج نشان داد که ایجاد فرهنگ تولید و تبادل اطلاعات توسط دولت در قالب ارائه خدمات الکترونیک و همسو کردن خدمات مذکور با نیازها و خواسته‌های اطلاعاتی مودیان مالیاتی می‌تواند منجر به کاهش فرار مالیاتی شود. صمدیان و همکاران (۱۴۰۳)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی و نرخ مؤثر مالیاتی با فرار مالیاتی در ایران به تفکیک دوران‌های رونق و رکود، طی بازه زمانی سال‌های ۱۳۷۳ تا ۱۳۹۹ می‌پردازد. نتایج تخمین مدل گویای مثبت بودن ضرایب نااطمینانی نرخ ارز و تورم، اثرتحریم، نرخ مؤثر مالیاتی و عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی در ادوار رونق و رکود می‌باشد. رستم بیگی و آینه‌بند مقداد (۱۴۰۲)، در پژوهشی به بررسی فرار مالیاتی اشخاص حقوقی با استفاده از هوش مصنوعی پرداختند. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل ۳۶۰۰ مؤدی مالیاتی در سال‌های مورد مطالعه (۱۳۸۱-۱۳۹۱) استان تهران می‌باشند. بنابراین با استفاده از الگوریتم‌های ترکیبی در این تحقیق توانستیم با دقت ۸۵.۵۹ درصد برای داده‌های آموزشی و دقت ۸۳.۷۹ درصد برای داده‌های آزمایشی به تشخیص و طبقه‌بندی مودیان متقلب در پرداخت مالیات و مودیان با پرداخت به‌موقع مالیات بپردازیم. بنابراین با توجه به نتایج بدست آمده در می‌یابیم که روش پیشنهادی

در این تحقیق از توان بالایی در شناسایی مودیان متقلب از پرداخت مالیات برخوردار است. محمدی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر شبیه‌سازی راه‌کارهای بهبود پرداخت‌های مالیاتی و کاهش رفتار فرار مالیاتی در چارچوب مدل‌های عامل‌محور پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش بر اهمیت توجه به عوامل اجتماعی (جمعیتی)، سیاستی و کارایی دولت‌ها در جهت کاهش رفتار فرار مالیاتی و افزایش میزان مجموع مالیات پرداختی تأکید دارد و خروجی‌های شبیه‌سازی نشان‌دهنده این مطلب است که از میان دو ترکیب سیاستی حسابرسی-جریمه، حسابرسی بالا و جریمه کم سیاست مناسب‌تری نسبت به حسابرسی پایین و جریمه زیاد می‌باشد و سبب می‌شود که از نظر آماری، تعداد فرارکنندگان مالیاتی در جامعه، کاهش و میزان مجموع مالیات پرداختی افزایش یابد. همچنین مشخص شده است که دولت برای کاهش رفتار فرار مالیاتی بایستی به کارایی توزیعی و به‌منظور افزایش مجموع مالیات پرداختی، به کارایی تخصیصی توجه بیشتری کند. یوسف‌نژاد و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیقی با عنوان «سنجش تأثیر سیاست‌های بخش عمومی بر فرار مالیاتی در ایران و کشورهای منتخب»، با استفاده از روش رگرسیونی پانل دیتا، تأثیر سیاست‌های بخش عمومی بر فرار مالیاتی در ایران و کشورهای منتخب نوظهور در دوره زمانی ۲۰۲۰-۲۰۰۰ مطالعه کردند. نتایج برآورد مدل نشان داد که تأثیر حقوق مالکیت بر فرار مالیاتی منفی و معنادار بوده و تضمین مالکیت شخصی توسط دولت، میزان فرار مالیاتی را کاهش داده است. علاوه بر این، حاکمیت قانون تأثیر منفی و معنادار بر فرار مالیاتی داشته است، زیرا بالا بودن حاکمیت قانون، اطمینان افراد به اجرای قاطع قوانین به ویژه قوانین مالیاتی را بالا برده و احتمال فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد. تأثیر متغیر دین (درصد جمعیت مسلمان)، آزادی اقتصادی و درجه توسعه یافتگی کشورها بر فرار مالیاتی منفی بوده و در مقابل، نرخ بیکاری و درآمد سرانه بر فرار مالیاتی تأثیر مثبت داشته است. تأثیر هزینه‌های دولت و متغیر سهم بخش کشاورزی (درصد از GDP) بر فرار مالیاتی نیز مثبت بوده، اما به لحاظ آماری معنادار نبوده است. جان لی[1] (۲۰۲۴)، در پژوهشی به بررسی اینکه آیا مدیران به انگیزه‌های فرار مالیاتی با سرمایه گذاری در تابع مالیاتی واکنش نشان می‌دهند، پرداخت. نتایج نشان داد، مدیران وقتی برای اجتناب از مالیات انگیزه دارند، منابع خود را در بخش مالیات سرمایه‌گذاری می‌کنند. مطالعه همچنین تا حدودی تضمین می‌کند که ارتباط بین انگیزه‌های اجتناب مالیاتی و نرخ‌های مؤثر مالیاتی مستند شده در مطالعات قبلی، منعکس‌کننده رفتار اجتناب مالیاتی عمدی است. رابرت برونیگ و همکاران[2] (۲۰۲۴)، در پژوهشی به بررسی استفاده از اعداد گرد شده برای شناسایی فرار مالیاتی پرداخت. نتایج نشان داد مالیات‌دهندگان استرالیایی برای بازپرداخت مالیات پایان سال، اعداد گرد را به وضوح ترجیح می‌دهند و در آستانه‌های مثبت و برجسته مانند ده‌ها، صدها و هزاران، دسته بندی می‌کنند. به نظر می‌رسد که دسته بندی ناشی از فرار مالیاتی است. داده‌های حاصل از اظهارنامه‌های حسابرسی شده نشان می‌دهد که دسته بندی در اظهارنامه‌ها قبل از حسابرسی وجود دارد، اما پس از حسابرسی ادامه نمی‌یابد. تهیه‌کنندگان مالیات نقش مهمی ایفا می‌کنند و دو برابر بیشتر از افرادی که اظهارنامه مالیاتی خود را ثبت می‌کنند، احتمال بازپرداخت مثبت اعداد گرد را دارند. تهیه‌کنندگانی که تمایل بیشتری به دسته بندی دارند، با حذف کسورات و

[1] John Li
[2] Robert Breunig et al

کاهش درآمد گزارش شده برای اقلام اظهارنامه که حسابرسی آنها پرهزینه است، بازپرداخت‌های بزرگتری ارائه می‌دهند. این امر نشان می‌دهد که چگونه رفتارهای دسته بندی می‌تواند به شناسایی فرار مالیاتی، از جمله تهیه‌کنندگان مالیاتی که آن را تسهیل می‌کنند و اقلام اظهارنامه مالیاتی که دستکاری می‌شوند، کمک کند. لندرز و همکاران[1] (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان «فرار مالیاتی سازمان‌های خارج از کشور و نابرابری ثروت: شواهدی از بخشودگی مالیاتی در هلند»، با بهره‌برداری از مجموعه داده‌های منحصر به فرد که بیش از ۲۹،۰۰۰ فرار مالیاتی در کشور هلند را پوشش می‌داد، توزیع فرار مالیاتی و پیامدهای آن را برای اندازه‌گیری نابرابری ثروت بررسی نمودند. فرار مالیاتی در رأس توزیع ثروت متمرکز بوده است و بیش از ۱۰ درصد از ۰.۰۱ درصد ثروتمندترین خانوارها "فوق العاده ثروتمند" از مالیات فرار می‌کنند. طبق موارد فوق، خانوارها حدود ۸ درصد از بدهی مالیاتی واقعی خود را کتمان می‌کنند. خانواده‌های «صرفاً ثروتمند» حدود ۶۷ درصد از ثروت پنهان را در اختیار دارند، در حالی که خانواده‌های «فوق ثروتمند» تنها ۷ درصد را در اختیار دارند. فرصت‌های فرار مالیاتی کم‌هزینه در کشورهای همسایه برای خانواده‌های «صرفاً ثروتمند»، اشکال پیچیده فرار مالیاتی، نرخ‌های مؤثر مالیاتی پایین و رفتن به سمت حوزه‌های قضایی مالیاتی ناکارا توسط «ابرثروتمندان» از جمله موارد تاثیرگذار در فرار مالیاتی شناسایی شد. در مجموع، این توضیحات نشان داد که توزیع فرار مالیاتی به شدت به تنظیمات جغرافیایی و سازمانی یک کشور بستگی داشته است. نگا و همکاران[2] (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان «مدل منسجم پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه در بین شرکت‌های کوچک و متوسط» در کشور مالزی، یک مدل منسجم برای پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه در بین مالیات دهندگان شرکت‌های کوچک و متوسط را پیشنهاد دادند. پژوهش آن‌ها بر چهار نظریه شامل نظریه نمایندگی، نظریه هزینه سیاسی، نظریه بازدارندگی اقتصادی و نظریه شایستگی استوار بود. همچنین، آن‌ها از تحلیل رگرسیون حداقل مربعات معمولی برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده کردند. مطالعه آن‌ها پیش‌بینی نمود که شرکت‌هایی با مالکیت خانوادگی، اندازه شرکت، حضور متخصصان مالیاتی، مدت زمان حضور شرکت در کسب و کار و تکرار حسابرسی‌های مالیاتی می‌تواند با فرار مالیاتی در میان شرکت‌های کوچک و متوسط ارتباط داشته باشد. علاوه بر این، آن‌ها پیشنهاد کردند که حسابرسان مالیاتی بسیار شایسته می‌توانند رابطه بین دفعات حسابرسی مالیاتی و شیوه‌های فرار مالیاتی را در میان شرکت‌های کوچک و متوسط در مالزی را کاهش دهند. لامبا[3] (۲۰۲۲) در تحقیقی با عنوان «تأثیر روابط تبادل اجتماعی بر گزارش تخلفات مالی متقلبانه همتایان: مطالعه موردی یک سازمان غیرانتفاعی در بریتانیا»، به بررسی عوامل فردی و سازمانی پرداخت که بر اهداف گزارش‌دهی همتایان با تمرکز بر تقلب کارکنان مرتبط با حسابداری تأثیرگذار بودند. وی عوامل فردی و سازمانی که با رفتار گزارش‌دهی همتایان در یک سازمان خیریه در انگلستان و ولز مرتبط بودند را مورد بررسی قرار داد. وی در پژوهش خود از روش تحقیق ترکیبی شامل مصاحبه و پرسشنامه استفاده نمود. مطالعه وی یک مدل یکپارچه از تصمیم‌گیری اخلاقی ایجاد کرده که از مدل چهار مؤلفه‌ای که به طور گسترده پذیرفته‌شده (۱۹۸۶)، وام گرفته شده است و بررسی می‌نماید که چگونه نیروهای

[3] Leenders et al
[2] Ngah et al
[3] Lamba

اجتماعی در فرآیند تصمیم‌گیری نقش دارند. علاوه بر این، وی افراد (جنس، سن، تحصیلات، رتبه) و سطح سازمانی (روابط تبادل اجتماعی و قدرت تلافی سازمان) را در بریتانیا بررسی نمود. نتایج حاکی از آن است که جنسیت، سن، تحصیلات و شغل تأثیر معناداری بر قصد گزارش‌دهی نداشتند، اما رتبه نقش مهمی در قصد گزارش‌دهی داشته است. علاوه بر این، روابط تبادل اجتماعی (عاطفه بین فردی و روابط متقابل) نقش مهمی در تعیین قصد گزارش‌دهی در بخش خیریه نداشته است. همچنین، انتشار سرزنش و جابجایی مسئولیت رایج‌ترین توجیه‌هایی است که کارکنان برای جدا کردن خود از رفتار غیراخلاقی که در این مورد، عدم گزارش تخلفات مرتبط با حسابداری است، به کار می‌برند. کوراوونه و همکاران[1] (۲۰۲۱) در تحقیقی با عنوان «فرار مالیاتی، فساد سیاسی/عمومی و افزایش مالیات: شواهدی از زیمبابوه»، رابطه بین فرار مالیاتی، فساد سیاسی/عمومی و افزایش مالیات در شرکت‌های کوچک و متوسط زیمبابوه را بررسی کردند. پژوهش آن‌ها به صورت توصیفی پیمایشی بوده و از پرسش‌نامه و مصاحبه به عنوان ابزار جمع‌آوری داده‌های تحقیق استفاده نمودند. یافته‌های تحقیق نشان داد که اکثر شرکت‌های کوچک و متوسط دیگر آن طور که انتظار می‌رفت مالیات پرداخت نمی‌کنند، زیرا دولت زیمبابوه از طریق وزارت دارایی و بانک مرکزی زیمبابوه مالیات دو درصدی را برای تمام تراکنش‌های الکترونیکی بانکی بیش از ۱۰ دلار آمریکا از اکتبر ۲۰۱۸ وضع کرده است. لی و همکاران[2] (۲۰۲۰) در مطالعه خود با عنوان «عوامل مؤثر بر تمکین مالیات در بین شرکت‌های کوچک و متوسط: شواهدی از ویتنام»، عوامل مؤثر بر رعایت مالیات شرکت‌های کوچک و متوسط در ویتنام را بررسی نمودند. داده‌های ۳۷۶ شرکت کوچک و متوسط، که مالیات‌دهندگان کسب و کار بودند، از طریق روش نظرسنجی پرسش‌نامه محقق‌ساخته، جمع‌آوری گردید. نتایج نشان داد که شش گروه از عوامل، تأثیر قابل‌توجهی بر تمکین مالیات در میان شرکت‌های کوچک و متوسط ویتنامی داشته است. این گروه‌ها عبارت بودند از: ویژگی‌های کسب و کار (BC)، ویژگی‌های شیوه‌های حسابداری در سازمان (AP)، آگاهی از تعهدات مالیاتی (TO)، سیاست مالیاتی (TP)، دیدگاه در مورد تمکین مالیاتی (TC) و احتمال بررسی مالیاتی در مورد تمکین مالیات دهندگان (TE). همچنین، آن‌ها از تجزیه و تحلیل چند متغیره استفاده کرده و ضرایب آلفای کرونباخ را محاسبه نمودند و سپس از تحلیل عاملی اکتشافی (EFA) استفاده نمودند. یافته‌ها نشان داد که از میان این شش عامل، بیشترین تأثیر را ویژگی‌های شیوه‌های حسابداری (AP) داشته است.

## سؤال پژوهش

منظور از قابلیت برازش مدل پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه در ایران چیست؟ برای پاسخ به این سؤال، داده‌های جمع‌آوری شده از طریق مصاحبه و بر اساس روند نظریه داده بنیاد تجزیه و تحلیل شدند.

[1] Kurauone et al
[2] Le et al

## روش پژوهش

بر اساس پارادایم عمل‌گرا و منطق استدلال استقرایی، رویکرد این پژوهش رویکرد کیفی (اکتشافی) به روش متوالی است. طرح پژوهش یا استراتژی، استراتژی نظریه داده بنیاد[1] می‌باشد. از استراتژی نظریه داده بنیاد برای نظریه‌پردازی (که در علوم اجتماعی همان فرضیه‌سازی است) پیرامون پدیده مورد مطالعه استفاده می‌شود. استراتژی نظریه داده بنیاد از نوعی رویکرد استقرایی بهره می‌گیرد. یعنی، روند شکل‌گیری نظریه در این استراتژی حرکت از جزء به کل است. این روش یک سلسله رویه‌های نظام‌مند را به کار می‌گیرد تا نظریه‌ای مبتنی بر استقرا درباره پدیده مورد نظر ایجاد کند. یافته‌های پژوهش دربرگیرنده تنظیم نظری واقعیت تحت بررسی است نه یک سلسله ارقام یا مجموعه‌ای از مطالب که به یکدیگر وصل شده باشند. از این استراتژی زمانی استفاده می‌شود که ادبیات پژوهش پیرامون موضوع از غنای لازم برخوردار نباشد. همچنین، هدف ارائه یک نظریه (مدل) جدید است که تاکنون در جوامع پژوهشی مطرح نشده است. جامعه آماری شامل خبرگان (اعضای هیئت علمی دانشگاه در رشته‌های حسابداری و حسابرسی و حسابداران رسمی) و روش نمونه‌گیری، روش گلوله برفی (افزایشی) خواهد بود؛ بدین ترتیب که ابتدا با چند نفر از خبرگان که دارای مشخصات موردنظر هستند، مصاحبه عمیق انجام خواهد شد و سپس از آنها تقاضا می‌شود که اگر افراد دیگری را می‌شناسند که دارای همان مشخصات موردنظر هستند، معرفی نمایند. بدین طریق هر مشارکت‌کننده خود منبعی برای اسامی مشارکت‌کنندگان دیگر شده و رفته رفته بر تعداد مشارکت‌کنندگان افزوده می‌شود. در این بخش پژوهش حجم نمونه مشخص نیست و نقطه اشباع نظری تعیین خواهد کرد که تعداد مشارکت‌کنندگان چند نفر خواهد بود. به عبارت دیگر، مصاحبه با خبرگان تا زمان اشباع نظری ادامه خواهد داشت. اشباع نظری جایی است که گفته‌های مشارکت‌کنندگان که از آن‌ها کدگذاری انجام می‌شود، به نقطه‌ای برسیم که مقوله‌ها به اشباع برسند، یعنی به مقوله تشکیل شده نتوان اطلاعات جدیدی اضافه کرد. منابع جمع‌آوری اطلاعات کتابخانه‌ای یا اسنادی و اطلاعات میدانی است. چارمز (۲۰۰۶) اطلاعات کیفی را غیرساختارمند و یا نیمه ساختارمند می‌داند و بخش میدانی آن را از ابزارهایی چون مصاحبه عمیق، مصاحبه کانونی، مشاهده، فنون فرافکنی در کنار اسنادی که از منابع ثانویه به دست می‌آید برمی‌شمارد (چارمز، ۲۰۰۶). در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌های بخش کیفی از مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان که بالاترین سطح اطلاعات را دارند، استفاده خواهد شد. هر چند مصاحبه‌های چهره به چهره پرهزینه و زمان‌بر هستند، اما داده‌های عمیقی به دست می‌دهند. داده‌های جمع‌آوری شده در این بخش از نوع صوت و یا متن خواهد بود. تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق کدگذاری با استفاده از نرم‌افزار مکس کیو دی‌ای نسخه ۲۰۲۰ خواهد بود. این مرحله بر اساس مکتب اشتراوس و کوربی (۱۹۹۸) شامل کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی است. در مرحله کدگذاری انتخابی با انجام تحلیل همپوشانی، رابطه بین مؤلفه‌ها مشخص گردیده و فرضیه‌سازی انجام شده و پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه در بین مودیان مالیاتی در ایران با توجه به نظریه پردازی زمینه بنیان ارائه می‌شود.

[1] Grounded Theory

## یافته‌های پژوهش

جهت انجام مصاحبه شامل ۲۴ نفر از جامعهٔ علمی دانشگاهی و متخصصان رشته‌های حسابداری و حسابرسی انتخاب شدند. ملاک انتخاب خبرگان، (اعضای هیات علمی رشته‌های حسابداری و حسابرسی شاغل در امر مشاوره مالیاتی حداقل به مدت ۱۰ سال و ممیزان مالیاتی (آن‌هایی که سابقه تدریس و پژوهش در رشته حسابداری و حسابرسی)) بوده است. استفاده گردید که ویژگی‌های فردی آنان در جدول شماره (۲) مشخص است.

**جدول ۲. مشخصات مشارکت کنندگان در تحقیق**

| | فراوانی | درصد | درصد فراوانی تجمعی |
|---|---|---|---|
| فوق لیسانس- مشاور و ممیز مالیاتی | ۱ | ٪۴.۱۷ | ٪۴.۱۷ |
| دانشجوی دکتری- مشاور و ممیز مالیاتی | ۴ | ٪۱۶.۶۷ | ٪۲۰.۸۳ |
| دکتری تخصصی- مشاور و ممیز مالیاتی | ۱۱ | ٪۴۵.۸۳ | ٪۶۶.۶۷ |
| دکتری تخصصی- عضو هیات علمی دانشگاه‌ها | ۸ | ٪۳۳.۳۳ | ٪۱۰۰.۰۰ |

محقق با استفاده از مصاحبه عمیق از این افراد، مبادرت به جمع آوری اطلاعات نمود. و با بیان اهداف تحقیق و ارائه سئوالات به آنها، در خصوص پاسخگویی به سئوالاتِ تحقیق، نسبت جمع آوری داده‌ها مبادرت نمود. پس از تجزیه و تحلیل و خرد کردن واحدهای معنادار ۶۹ گزاره اولیه با فراوانی ۴۵۳ در بخش‌های مختلف مراحل طراحی پیش-بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه در بین مودیان مالیاتی طی کدگذاری اولیه، کدهای اولیه مستخرج از کدگذاری باز بشرح زیر ارائه گردیده است.

**کد گذاری باز**- فرایندی تحلیلی است که با آن مفهوم‌ها شناسایی و ویژگی‌ها و ابعاد آنها در داده‌ها کشف می‌شوند پدیده‌ها ایده‌های مرکزی در داده‌ها هستند که به صورت مفهوم نمایانده می‌شوند مقوله‌ها مفهوم‌هایی هستند که بنای نظریه از آنها تشکیل می‌شود ویژگی‌ها مشخصات یک مقوله‌اند که توصیف و تشریح آنها مقوله را تعریف می‌کند و به آنها معنا می‌دهد.

**کدگذاری محوری**- فرایند مرتبط کردن مقوله‌ها به مقوله‌های فرعی است زیرا کد گذاری در محور یک مقوله صورت می‌گیرد و مقوله‌ها را در سطح ویژگی‌ها و ابعاد به یکدیگر مرتبط می‌کند.

**کد گذاری انتخابی** - یکپارچه کردن و پالایش نظریه در یکپارچه سازی مقوله‌ها حول یک مفهوم مرکزی که قدرت توضیح دهندگی دارد مرتب می‌شوند پالایش نظریه شامل بازبینی طرح از لحاظ انسجام درونی و نداشت خلل در منطقان پر کردن مقوله‌های ناپرورده و هرس مقوله‌های زاند و سنجش اعتبار طرح نظریه است اعتبار سنجی نظریه با مقایسه آن با دادههای خام با با عرضه کردن آن به پاسخگویان و دریافت نظر آنها انجام می‌گیرد. نظریه‌ای که پایه در داده‌ها دارد باید قابل تأیید توسط شرکت کنندگان باشد

**جدول ۳. کدهای توصیفی**

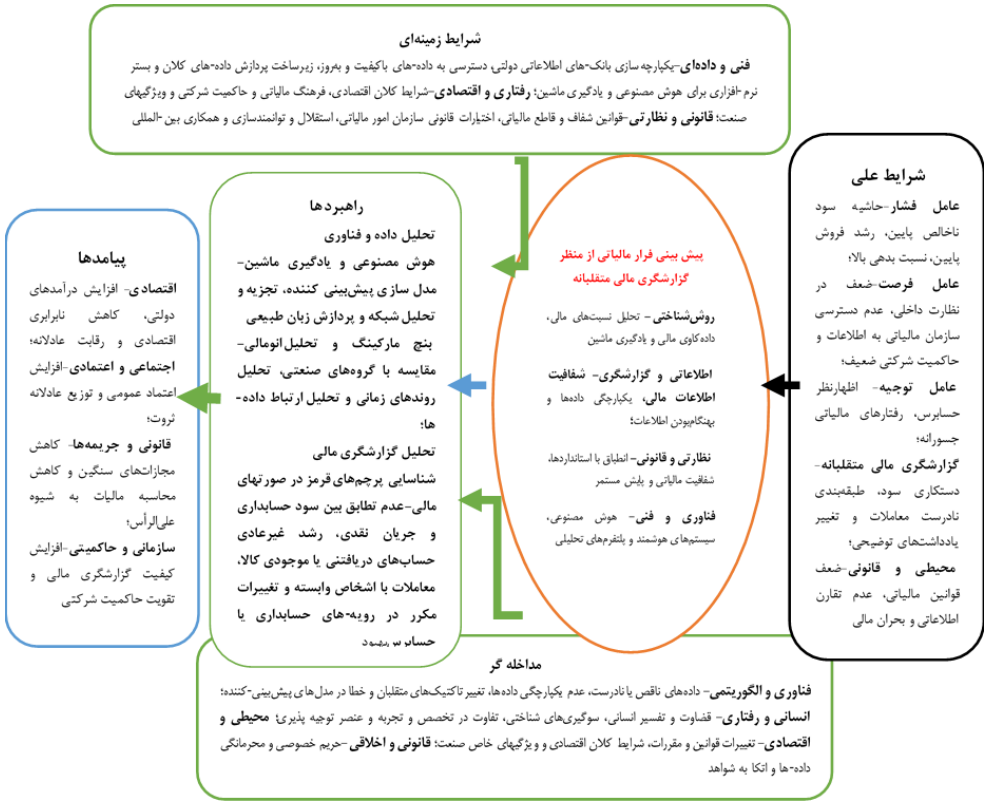
| کد اولیه | کد اولیه | کد اولیه |
|---|---|---|
| - تحلیل نسبت‌های مالی | - تغییر تاکتیک‌های متقلبان | - رشد فروش پایین |
| - داده‌کاوی مالی | - خطا در مدل‌های پیش‌بینی‌کننده | - نسبت بدهی بالا |
| - یادگیری ماشین | - قضاوت و تفسیر انسانی | - ضعف در نظارت داخلی |
| - شفافیت اطلاعات مالی | - سوگیری‌های شناختی | - عدم دسترسی سازمان مالیاتی به اطلاعات |
| - یکپارچگی داده‌ها | - تفاوت در تخصص و تجربه | - حاکمیت شرکتی ضعیف |
| - بهنگام‌بودن اطلاعات | - عنصر توجیه پذیری | - اظهارنظر حسابرس |
| - انطباق با استانداردها | - تغییرات قوانین و مقررات | - رفتارهای مالیاتی جسورانه |
| - شفافیت مالیاتی | - شرایط کلان اقتصادی | - دستکاری سود |
| - پایش مستمر | - ویژگی‌های خاص صنعت | - طبقه‌بندی نادرست معاملات |
| - هوش مصنوعی | - حریم خصوصی و محرمانگی داده‌ها | - تغییر یادداشت‌های توضیحی |
| - سیستم‌های هوشمند | - اتکا به شواهد | - ضعف قوانین مالیاتی |
| - پلتفرم‌های تحلیلی | - یکپارچه‌سازی بانک‌های اطلاعاتی دولتی | - عدم تقارن اطلاعاتی |
| - افزایش درآمدهای دولتی | - دسترسی به داده‌های باکیفیت و به‌روز | - بحران مالی |
| - کاهش نابرابری اقتصادی | - زیرساخت پردازش داده‌های کلان | - مدل سازی پیش‌بینی کننده |
| - رقابت عادلانه | - بستر نرم‌افزاری برای هوش مصنوعی و یادگیری ماشین | - تجزیه و تحلیل شبکه |
| - افزایش اعتماد عمومی | - شرایط کلان اقتصادی | - پردازش زبان طبیعی |
| - توزیع عادلانه ثروت | - فرهنگ مالیاتی و حاکمیت شرکتی | - مقایسه با گروه‌های صنعتی |
| - کاهش مجازات‌های سنگین | - ویژگیهای صنعت | - تحلیل روندهای زمانی |
| - کاهش محاسبه مالیات علی‌الرأس | - قوانین شفاف و قاطع مالیاتی | - تحلیل ارتباط داده‌ها |
| - افزایش کیفیت گزارشگری مالی | - اختیارات قانونی سازمان امور مالیاتی | - عدم تطابق سود حسابداری و جریان نقدی |
| - تقویت حاکمیت شرکتی | - استقلال و توانمندسازی | - رشد غیرعادی حساب‌های دریافتنی |
| - داده‌های ناقص یا نادرست | - همکاری بین‌المللی | - معاملات با اشخاص وابسته |
| - عدم یکپارچگی داده‌ها | - حاشیه سود ناخالص پایین | - تغییرات مکرر در رویه‌های حسابداری یا حسابرس |

**جدول ۴. مفهوم سازی مدل پارادایمی پژوهش**

| کد محوری | مقوله اصلی | مقوله فرعی | کد اولیه |
|---|---|---|---|
| پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه | روش‌شناختی | | - تحلیل نسبت‌های مالی<br>- داده‌کاوی مالی<br>- یادگیری ماشین |
| | اطلاعاتی و گزارشگری | | - شفافیت اطلاعات مالی<br>- یکپارچگی داده‌ها<br>- بهنگام‌بودن اطلاعات |
| | نظارتی و قانونی | | - انطباق با استانداردها<br>- شفافیت مالیاتی<br>- پایش مستمر |
| | فناوری و فنی | | - هوش مصنوعی<br>- سیستم‌های هوشمند<br>- پلتفرم‌های تحلیلی |
| پیامدهای پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه | اقتصادی | | - افزایش درآمدهای دولتی<br>- کاهش نابرابری اقتصادی<br>- رقابت عادلانه |
| | اجتماعی و اعتمادی | | - افزایش اعتماد عمومی<br>- توزیع عادلانه ثروت |
| | قانونی و جریمه‌ها | | - کاهش مجازات‌های سنگین<br>- کاهش محاسبه مالیات به شیوه علی‌الرأس |
| | سازمانی و حاکمیتی | | - افزایش کیفیت گزارشگری مالی<br>- تقویت حاکمیت شرکتی |
| شرایط مداخله‌گر پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه | فناوری و الگوریتمی | | - داده‌های ناقص یا نادرست<br>- عدم یکپارچگی داده‌ها<br>- تغییر تاکتیک‌های متقلبان<br>- خطا در مدلهای پیش‌بینی‌کننده |
| | انسانی و رفتاری | | - قضاوت و تفسیر انسانی<br>- سوگیری‌های شناختی<br>- تفاوت در تخصص و تجربه<br>- عنصر توجیه پذیری |
| | محیطی و اقتصادی | | - تغییرات قوانین و مقررات<br>- شرایط کلان اقتصادی |

| کد محوری | مقوله اصلی | مقوله فرعی | کد اولیه |
|---|---|---|---|
| | | | - ویژگی‌های خاص صنعت |
| | قانونی و اخلاقی | | - حریم خصوصی و محرمانگی داده‌ها<br>- اتکا به شواهد |
| شرایط زمینه‌ای پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه | فنی و داده‌ای | | - یکپارچه‌سازی بانک‌های اطلاعاتی دولتی<br>- دسترسی به داده‌های باکیفیت و به‌روز<br>- زیرساخت پردازش داده‌های کلان<br>- بستر نرم‌افزاری برای هوش مصنوعی و یادگیری ماشین |
| | رفتاری و اقتصادی | | - شرایط کلان اقتصادی<br>- فرهنگ مالیاتی و حاکمیت شرکتی<br>- ویژگیهای صنعت |
| | قانونی و نظارتی | | - قوانین شفاف و قاطع مالیاتی<br>- اختیارات قانونی سازمان امور مالیاتی<br>- استقلال و توانمندسازی<br>- همکاری بین‌المللی |
| شرایط علّی پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه | عامل فشار | | - حاشیه سود ناخالص پایین<br>- رشد فروش پایین<br>- نسبت بدهی بالا |
| | عامل فرصت | | - ضعف در نظارت داخلی<br>- عدم دسترسی سازمان مالیاتی به اطلاعات<br>- حاکمیت شرکتی ضعیف |
| | عامل توجیه | | - اظهارنظر حسابرس<br>- رفتارهای مالیاتی جسورانه |
| | گزارشگری مالی متقلبانه | | - دستکاری سود<br>- طبقه‌بندی نادرست معاملات<br>- تغییر یادداشت‌های توضیحی |
| | محیطی و قانونی | | - ضعف قوانین مالیاتی<br>- عدم تقارن اطلاعاتی<br>- بحران مالی |
| راهبردهای پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه | تحلیل داده و فناوری | هوش مصنوعی و یادگیری ماشین | - مدل سازی پیش‌بینی کننده<br>- تجزیه و تحلیل شبکه<br>- پردازش زبان طبیعی |

| کد محوری | مقوله اصلی | مقوله فرعی | کد اولیه |
|---|---|---|---|
| | | بنچ مارکینگ و تحلیل انومالی | - مقایسه با گروه‌های صنعتی<br>- تحلیل روندهای زمانی<br>- تحلیل ارتباط داده‌ها |
| | تحلیل گزارشگری مالی | شناسایی پرچم‌های قرمز در صورت‌های مالی | - عدم تطابق بین سود حسابداری و جریان نقدی<br>- رشد غیرعادی حساب‌های دریافتنی یا موجودی کالا<br>- معاملات با اشخاص وابسته<br>- تغییرات مکرر در رویه‌های حسابداری یا حسابرس |




**نمودار ۱. مفهوم سازی مدل پارادایمی پژوهش**

### آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی بخش کمی

شناسایی و حذف کیس‌های بی‌تفاوت در پیمایش کمی چه با استراتژی توصیفی و چه از نوع آزمایشی علی‌رغم تلاش محقق برای درگیر کردن پاسخ دهنده؛ همواره افرادی به دلایل متفاوت تعدادی از گویه‌ها و یا حتی کل گویه‌ها را بدون اشتیاق و درگیری ذهنی پاسخ داده‌اند. میلر (۲۰۱۰)، این افراد را بی‌تفاوت می‌خواند البته محققین بسیاری روش‌هایی را برای شناسایی آنها ارائه نمودند اما هایر و همکارانش (۲۰۱۲)، این روش‌ها را به دو دسته روش‌های ظاهری و فرمول تقسیم‌بندی کرده‌اند. در روش ظاهری با استفاده از سؤالات معکوس، سؤالات زاید و الگوهای مختلف مثل باینری، ثابت، افزایشی و کاهشی و ... داده بی‌تفاوت شناسایی می‌شود و در روش فرمول با استفاده از اکسل و فرمول Stdev.p تعداد ۴ داده بی‌تفاوت از مجموعه داده‌ها حذف و تعداد مشاهدات به ۴۴۶ عدد رسید.

**جدول ۵. مشخصات مشارکت کنندگان در بخش کمی**

| شرح | | فراوانی | درصد | فروانی تجمعی |
|---|---|---|---|---|
| ترکیب جنسیتی اعضای نمونه | مرد | ۳۷۶ | ۸۵/۱ | ۸۵/۱ |
| | زن | ۶۶ | ۱۴/۹ | ۱۴/۹ |
| اعضای نمونه ترکیب سنی | بین ۳۰ تا ۳۵ سال | ۷ | ۱/۶ | ۱/۶ |
| | بین ۳۵ تا ۴۰ سال | ۵۷ | ۱۲/۹ | ۱۲/۹ |
| | بین ۴۰ تا ۴۵ سال | ۱۲۹ | ۲۹/۱ | ۲۹/۱ |
| | بین ۴۵ تا ۵۰ سال | ۱۴۸ | ۳۳/۵ | ۳۳/۵ |
| | بالای ۵۰ سال | ۱۰۱ | ۲۲/۹ | ۲۲/۹ |
| تحصیلات اعضای نمونه ترکیب | کارشناسی | ۱۷۵ | ۳۹/۶ | ۳۹/۶ |
| | کارشناسی ارشد | ۱۹۰ | ۴۳/۰ | ۴۳/۰ |
| | دکتری | ۷۷ | ۱۷/۴ | ۱۷/۴ |
| اعضای نمونه ترکیب تجربه | کمتر از ۱۰ سال | ۷۸ | ۱۷/۶ | ۱۷/۶ |
| | بین ۱۰ تا ۱۵ سال | ۱۹۰ | ۴۳/۰ | ۴۳/۰ |
| | بین ۱۵ تا ۲۰ سال | ۱۵۸ | ۳۵/۷ | ۳۵/۷ |
| | بالای ۲۰ سال | ۱۶ | ۳/۶ | ۳/۶ |
| | کمتر از ۱۰ سال | ۷۸ | ۱۷/۶ | ۱۷/۶ |

شناسایی کیس‌های تکراری (تکثیر شده) و حذف آنها- لیکرت ۱۹۰۷ معتقد است که هیچ دو فردی یافت نمی‌شود که پیرامون تعدادی سؤال نگرش و ترجیحاتی کاملاً یکسان داشته باشند (اسکات، ۲۰۱۷). بنابراین هیچ یک از کیس‌ها نباید کاملاً مشابه هم باشند.

**جدول ۶. بررسی کیس های تکثیر شده و منحصر بفرد**

| | فراوانی | درصد | فروانی معتبردرصد | فروانی تجمعی |
|---|---|---|---|---|
| کیس‌های تکراری (تکثیر شده) | ۴ | ۰/۹ | ۹۹/۱ | ۹۹/۱ |
| کیس‌های منحصر بفرد | ۴۴۲ | ۹۹/۱ | ۰/۹ | ۱۰۰/۰ |
| جمع کل | ۴۴۶ | ۱۰۰/۰ | ۱۰۰/۰ | |

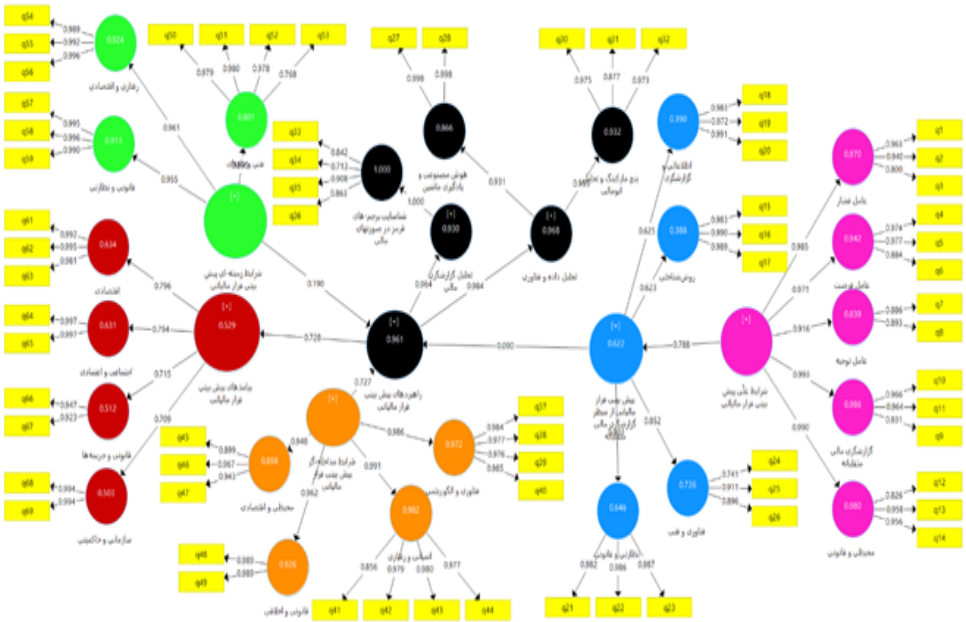
با توجه به نتایج جدول ۷ تعداد ۴ کیس تکراری (تکثیر شده) شناسایی و حذف گردید و دوباره نسبت به بررسی کیس تکراری اقدام می‌کنیم.

شناسایی داده‌های پرت و مدیریت آنها- از نظر رینگل و همکارانش (۲۰۲۰)، داده‌ی پرت داده‌ای است که از درجه‌بندی مقیاس مورد نظر محقق خارج باشد این نوع از داده‌ها باعث پدید آمدن اریب و تورش در نتایج یک پژوهش می‌گردد. زیرا؛ در مقدار میانگین‌ها با انحراف معیارها ایجاد تغییر می‌کند. بنابراین محقق باید آنها را شناسایی و سپس مدیریت علمی نماید. در بخش شناسایی داده‌های پرت بهترین ابزار نمودار BOXPLOT یا همان نمودار جعبه‌ای است. و در بخش مدیریت نیز ابتدا به پرسشنامه‌های اصلی رجوع کرد و اگر در دسترس نبود اعداد اولیه حدس زده شود و یا در نهایت در صورت عدم حدس آن خانه را خالی و تبدیل به MISSING نماییم تا در بخش مدیریت داده مفقود شده مدیریت گردد.

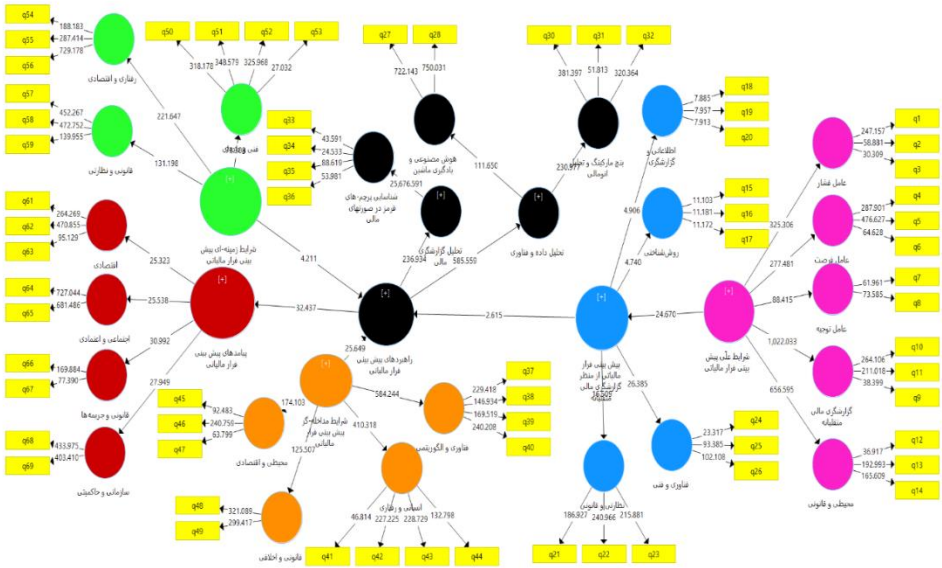
### شناسایی داده‌های مفقوده و مدیریت آن‌ها

اکنون پس از مدیریت داده‌های پرت، داده‌های مفقوده که به دلایل مختلف مانند هواس پرتی پاسخ‌دهندگان، فونت نامناسب پرسشنامه، ایجاد تعذب اخلاقی برای پاسخ دهنده و .... ایجاد شده است. شناسایی و مدیریت علمی گردد. مدیریت داده‌های پرت با طیف لیکرت تنها می‌تواند از طریق جاگذاری مقدار میانه اعداد امکان‌پذیر باشد (هایر و همکاران، ۲۰۱۲). محقق هم داده‌های گمشده باید در مورد یک کیس و هم در یک ستون یا متغیر و سپس آن‌ها را بصورت علمی مدیریت کند.

### آمار استنباطی (تجزیه و تحلیل داده‌ها)



شکل ۲. مدل بیرونی (اندازه گیری) انعکاسی اصلاح شده در حالت تخمین ضرایب استاندارد



شکل ۳. مدل بیرونی (اندازه گیری) انعکاسی اصلاح شده در حالت معناداری ضرایب

آزمون پایایی مدل بیرونی انعکاسی- آزمون پایایی مدل بیرونی با استفاده از چهار روش آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی یا P دلوین-گلداشتاین، پایایی RHO_A یا همبستگی درونی اسپیرمن شاخص‌ها و پایایی اشتراکی به شرح جدول (۷) انجام می‌شود

**جدول ۷. آزمون پایایی مدل بیرونی انعکاسی**

| متیرهای مکنون | Cronbach's Alpha | Composite Reliability | rho_A | (AVE) |
|---|---|---|---|---|
| اجتماعی و اعتمادی | ۰/۹۹۴ | ۰/۹۹۷ | ۰/۹۹۴ | ۰/۹۹۴ |
| اطلاعاتی و گزارشگری | ۰/۹۸۲ | ۰/۹۸۸ | ۰/۹۸۲ | ۰/۹۶۵ |
| اقتصادی | ۰/۹۸۹ | ۰/۹۹۳ | ۰/۹۹ | ۰/۹۷۸ |
| انسانی و رفتاری | ۰/۹۶۲ | ۰/۹۷۳ | ۰/۹۶۷ | ۰/۹۰۱ |
| بنچ مارکینگ و تحلیل انومالی | ۰/۹۳۷ | ۰/۹۶ | ۰/۹۴۵ | ۰/۸۸۹ |
| رفتاری و اقتصادی | ۰/۹۹۲ | ۰/۹۹۵ | ۰/۹۹۲ | ۰/۹۸۵ |
| روش‌شناختی | ۰/۹۸۷ | ۰/۹۹۲ | ۰/۹۸۷ | ۰/۹۸۵ |
| سازمانی و حاکمیتی | ۰/۹۸۸ | ۰/۹۹۴ | ۰/۹۸۸ | ۰/۹۸۸ |
| شناسایی پرچم‌های قرمز در صورت‌های مالی | ۰/۹۵۲ | ۰/۹۰۱ | ۰/۸۶۴ | ۰/۸۶۹ |
| عامل توجیه | ۰/۷۳۶ | ۰/۸۸۳ | ۰/۷۳۷ | ۰/۷۹۱ |
| عامل فرصت | ۰/۹۴ | ۰/۹۶۲ | ۰/۹۴۸ | ۰/۸۹۵ |
| عامل فشار | ۰/۸۸۵ | ۰/۹۳ | ۰/۹۰۱ | ۰/۸۱۷ |
| فناوری و الگوریتمی | ۰/۹۸۷ | ۰/۹۹ | ۰/۹۸۷ | ۰/۹۶۲ |
| فناوری و فنی | ۰/۸۱۱ | ۰/۸۸۸ | ۰/۸۴۳ | ۰/۷۲۷ |
| فنی و داده‌ای | ۰/۹۴۵ | ۰/۹۶۳ | ۰/۹۶ | ۰/۸۶۶ |
| قانونی و اخلاقی | ۰/۹۷۷ | ۰/۹۸۹ | ۰/۹۷۷ | ۰/۹۷۸ |
| قانونی و جریمه‌ها | ۰/۸۷۵ | ۰/۹۳۳ | ۰/۸۷۶ | ۰/۸۷۴ |
| قانونی و نظارتی | ۰/۹۹۳ | ۰/۹۹۶ | ۰/۹۹۳ | ۰/۹۸۷ |
| محیطی و اقتصادی | ۰/۹۳ | ۰/۹۵۵ | ۰/۹۳۷ | ۰/۸۷۷ |
| محیطی و قانونی | ۰/۹۰۱ | ۰/۹۳۹ | ۰/۹۱۳ | ۰/۸۳۸ |
| نظارتی و قانونی | ۰/۹۸۵ | ۰/۹۹ | ۰/۹۸۵ | ۰/۹۷ |
| هوش مصنوعی و یادگیری ماشین | ۰/۹۹۶ | ۰/۹۹۸ | ۰/۹۹۶ | ۰/۹۹۶ |
| گزارشگری مالی متقلبانه | ۰/۹۱ | ۰/۹۴۵ | ۰/۹۲۲ | ۰/۸۵۱ |

### آزمون روایی مدل بیرونی انعکاسی

در بحث روایی مدل بیرونی انعکاسی دو روش مهم وجود دارد که توسط نرم‌افزار smart PLS نیز شاخص‌های برای اندازه گیری این دو لحاظ شده است. یکی بحث روایی همگرا[1] و دیگری روایی واگرا یا تشخیصی[2] است.

### روایی همگرا

**جدول ۸: شاخص‌های میانگین واریانس استخراجی و ضریب پایایی ترکیبی**

| متغیرهای مکنون | CR | (AVE) |
|---|---|---|
| اجتماعی و اعتمادی | ۰/۹۹۷ | ۰/۹۹۴ |
| اطلاعاتی و گزارشگری | ۰/۹۸۸ | ۰/۹۶۵ |
| اقتصادی | ۰/۹۹۳ | ۰/۹۷۸ |
| انسانی و رفتاری | ۰/۹۷۳ | ۰/۹۰۱ |
| بنچ مارکینگ و تحلیل انومالی | ۰/۹۶۰ | ۰/۸۸۹ |
| رفتاری و اقتصادی | ۰/۹۹۵ | ۰/۹۸۵ |
| روش‌شناختی | ۰/۹۹۲ | ۰/۹۷۵ |
| سازمانی و حاکمیتی | ۰/۹۹۴ | ۰/۹۸۸ |
| شناسایی پرچم‌های قرمز در صورت‌های مالی | ۰/۹۰۱ | ۰/۶۹۶ |
| عامل توجیه | ۰/۸۸۳ | ۰/۷۹۱ |
| عامل فرصت | ۰/۹۶۲ | ۰/۸۹۵ |
| عامل فشار | ۰/۹۳۰ | ۰/۸۱۷ |
| فناوری و الگوریتمی | ۰/۹۹۰ | ۰/۹۶۲ |
| فناوری و فنی | ۰/۸۸۸ | ۰/۷۲۷ |
| فنی و داده‌ای | ۰/۹۶۳ | ۰/۸۶۶ |
| قانونی و اخلاقی | ۰/۹۸۹ | ۰/۹۷۸ |
| قانونی و جریمه‌ها | ۰/۹۳۳ | ۰/۸۷۴ |
| قانونی و نظارتی | ۰/۹۹۶ | ۰/۹۸۷ |
| محیطی و اقتصادی | ۰/۹۵۵ | ۰/۸۷۷ |
| محیطی و قانونی | ۰/۹۳۹ | ۰/۸۳۸ |
| نظارتی و قانونی | ۰/۹۹۰ | ۰/۹۷۰ |
| هوش مصنوعی و یادگیری ماشین | ۰/۹۹۸ | ۰/۹۹۶ |
| گزارشگری مالی متقلبانه | ۰/۹۴۵ | ۰/۸۵۱ |

[1] Convergent validity
[2] Discriminant validity

### آزمون کیفیت مدل بیرونی پژوهش

برای بررسی کیفیت مدل بیرونی نهایی از شاخصی بنام روایی متقاطع شاخص اشتراکی بهره می‌بریم.

**جدول ۹. روایی متقاطع شاخص اشتراکی**

| متیرهای مکنون | CV COM |
|---|---|
| اجتماعی و اعتمادی | ۰/۵۹۸ |
| اطلاعاتی و گزارشگری | ۰/۳۵۶ |
| اقتصادی | ۰/۵۸۵ |
| انسانی و رفتاری | ۰/۸۳۱ |
| بنچ مارکینگ و تحلیل انومالی | ۰/۷۸۳ |
| رفتاری و اقتصادی | ۰/۸۵۸ |
| روش‌شناختی | ۰/۳۵۷ |
| سازمانی و حاکمیتی | ۰/۴۷۲ |
| شناسایی پرچم‌های قرمز در صورت‌های مالی | ۰/۶۵۷ |
| عامل توجیه | ۰/۶۳۸ |
| عامل فرصت | ۰/۷۹۷ |
| عامل فشار | ۰/۵۷۱ |
| فناوری و الگوریتمی | ۰/۸۷۶ |
| فناوری و فنی | ۰/۴۹۶ |
| فنی و داده‌ای | ۰/۶۵۲ |
| قانونی و اخلاقی | ۰/۸۶۵ |
| قانونی و جریمه‌ها | ۰/۴۲۳ |
| قانونی و نظارتی | ۰/۸۵۰ |
| محیطی و اقتصادی | ۰/۷۳۱ |
| محیطی و قانونی | ۰/۷۷۸ |
| نظارتی و قانونی | ۰/۵۹۰ |
| هوش مصنوعی و یادگیری ماشین | ۰/۸۲۳ |
| گزارشگری مالی متقلبانه | ۰/۷۹۴ |

همانطور که در جدول (۹) مشخص است که کلیه متغیرهای اصلی مدل دارای مقادیر CV com در سطحی بسیار قوی هستند و این گویای کیفیت بسیار بالای مدل بیرونی انعکاسی پژوهش حاضر است.

### معادلات آزمون‌های ضرایب مسیر و معناداری آن‌ها

در جدول (۱۰) محقق بر اساس مدل درونی فرضیات شش گانه مدل مفهومی پژوهش را به آزمون نهاده است.

**جدول ۱۰. ضرایب مسیر رابطه بین سازه با مؤلفه‌های متناظرشان**

| فرضیات | متغیر مستقل | متغیر وابسته | استاندارد | معناداری | تفسیر |
|---|---|---|---|---|---|
| اول | شرایط علی پیش‌بینی فرار مالیاتی | پیش‌بینی فرار مالیاتی | ۰/۷۸۸ | ۲۵/۴۵۴ | معنادار |
| دوم | پیش‌بینی فرار مالیاتی | راهبردهای پیش‌بینی فرار مالیاتی | ۰/۰۹۰۰ | ۲/۷۵۵ | معنادار |
| سوم | شرایط مداخله‌گر | راهبردهای پیش‌بینی فرار مالیاتی | ۰/۷۲۷ | ۲۳/۳۳۷ | معنادار |
| چهارم | شرایط زمینه‌ای | راهبردهای پیش‌بینی فرار مالیاتی | ۰/۱۹۰ | ۴/۱۷۰ | معنادار |
| پنجم | راهبردهای پیش‌بینی فرار مالیاتی | پیامدهای پیش‌بینی فرار مالیاتی | ۰/۷۲۸ | ۲۹/۵۴۲ | معنادار |

### آزمون دقت پیش‌بینی متغیرهای مکنون درون‌زا (R Square)

**جدول ۱۱. R square یا $R^2$ (ضریب تعیین)**

| متغیر درون زا | R Square | R Square Adjusted |
|---|---|---|
| راهبردهای پیش‌بینی فرار مالیاتی | ۰.۹۶۱ | ۰.۹۶۱ |
| پیامدهای پیش‌بینی فرار مالیاتی | ۰.۵۲۹ | ۰.۵۲۸ |
| پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه | ۰.۶۲۲ | ۰.۶۲۱ |

### آزمون اندازه اثر

**جدول ۱۲. مقادیر اندازه اثر**

| | راهبردها | پیامدها | پیش‌بینی فرار مالیاتی |
|---|---|---|---|
| راهبردهای پیش‌بینی فرار مالیاتی | | ۱/۱۲۵ | |
| شرایط زمینه‌ای پیش‌بینی فرار مالیاتی | ۰/۱۰۹ | | |
| شرایط علّی پیش‌بینی فرار مالیاتی | | | ۱/۶۴۲ |
| شرایط مداخله‌گر پیش‌بینی فرار مالیاتی | ۱/۹۲۴ | | |
| پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه | ۰/۰۶۵ | | |

### آزمون کیفیت پیش‌بینی مدل درونی

**جدول ۱۳. روایی متقاطع شاخص افزونگی**

| متغیر درون‌زا | CV RED |
|---|---|
| راهبردهای پیش‌بینی فرار مالیاتی | ۰/۶۶۳ |
| پیامدهای پیش‌بینی فرار مالیاتی | ۰/۲۳۱ |
| پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه | ۰/۲۴۳ |

مدل کلی PLS در این بخش محقق بر اساس ادبیات حوزه برازش که به دنبال تطابق مشاهدات در نمونه با واقعیت جامعه می‌باشد ابتدا شاخص SRMR را در نرم‌افزار محاسبه و با نقطه برش ۰/۰۸ مقایسه می‌نماید. رینگل و سارستد ۲۰۱۶ معتقد هستند که اگر این شاخص از نقطه برش مربوطه کوچکتر باشد مدل کلی برازش دارد. همچنین نظریه تنهاوس و همکارانش پیرامون میانگین هندسی از مدل بیرونی و درونی پابرجاست.

مقدار شاخص SRMR=0.062 است که از نقطه برش مربوطه کمتر می‌باشد و محقق می‌تواند اعلام کند که مدل برازش دارد و مشاهدات نمونه با واقعیت تطابق دارد.

علاوه بر نظر تنهاوس و همکارانش معیار GOF که این معیار همان میانگین هندسی میانگین ضرایب تعیین متغیرهای درون‌زای و میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پژوهش است. وتزلس و همکاران[1] (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای شاخص کیفیت مدل کلی GoF معرفی نموده‌اند.

$GOF = \sqrt{۰/۷۰۳ \times ۰/۳۷۹}$

که برابر خواهد بود با GOF= ۰/۵۱۶

با توجه به اینکه مقدار شاخص بسیار بیشتر از مقدار ۰/۳۶ است می‌توان نتیجه گرفت که مدل کلی پژوهش از کیفیت و یا به تعبیر منابع قدیمی از برازش بسیار قوی برخوردار است و تا ۹۵ درصد دقت کواریانس محورها به آزمون فرضیات پرداخته است.

## بحث و نتیجه گیری

اجتناب مالیاتی به عنوان استفاده قانونی از سیاست مالیاتی برای کاهش مالیات قابل پرداخت، با وسایلی که در چارچوب قانون یا حداقل در چارچوب قانون هستند، تعریف شده است. در مقابل، فرار مالیاتی عبارت است از هرگونه تلاش مالیات‌دهندگان برای فرار مالیاتی از طرق غیرقانونی، این امر به ویژه در اقتصادهای در حال توسعه، که شکاف عمیقی با اقتصادهای پیشرو در این زمینه دارند، ضروری می‌نماید (مظفری و همکاران، ۱۴۰۴). مالیات مهم‌ترین و باثبات‌ترین منبع درآمدی دولت‌ها است که از یک‌سو ابزاری مناسب برای تأمین هزینه‌های دولت و از طرف دیگر ابزاری برای انجام سیاست مالی دولت و توزیع عادلانه درآمد و ثروت در جامعه است. در شرکت‌ها، پرداخت مالیات منجر به کاهش سود و وجوه نقد باقیمانده برای سایر ذینفعان شرکت ازجمله سهامداران می‌شود، چراکه طبق ساختار نظام مالیاتی، شرکت‌ها موظف‌اند قبل از هرگونه تصمیم در رابطه با سود اکتسابی خود، سهم دولت را از این سود محاسبه، کسر و پرداخت نمایند. ازاین‌روی به‌طور طبیعی این انگیزه وجود دارد تا شرکت و سهامداران آن اقداماتی را برای اجتناب مالیات انجام دهند، تا بدین منظور به هدف اصلی خود که حداکثر کردن منافع سهامداران می‌باشد، نائل گردند (سمیعی و همکاران، ۱۴۰۱). مالیات‌ها به عنوان معمول‌ترین و مهم‌ترین منبع مالی برای تأمین درآمدهای عمومی و یکی از مؤثرترین ابزارهای سیاست‌های مالی دولت به شمار می‌روند. دولت می‌تواند به واسطه آن بسیاری از خدمات اجتماعی و رفاهی را در خدمت مردم قرار دهد و به بسیاری از

[1] - Wetzels

فعالیت‌ها و جریانات اقتصادی و اجتماعی سمت و سوی لازم را ببخشد. بالا بودن سهم منابع حاصل از فروش نفت و پایین بودن سهم وصولی‌های مالیاتی در ترکیب منابع بودجه عمومی دولت، علاوه بر آن که عوارض ناگواری را همچون وابستگی درآمد کشور به صدور یک کالا دربر دارد، اقتصاد کشور را از امکان استفاده مؤثرتر از مالیات‌ها برای اعمال سیاست مالی محروم ساخته است. (گرایی‌نژاد و همکاران، ۱۳۹۱). در ایران به دلایل اقتصادی، فرهنگی و سیاسی اثربخشی مالیات‌ها به ویژه در بودجه سالیانه کشور چندان مورد توجه قرار نگرفته است (زراع بهنمیری و همکاران، ۱۴۰۱). به طوری که درآمد مالیاتی همواره بعد از درآمدهای نفتی قرار دارد. در دو دهه اخیر با توجه به تحولات جامعه جهانی و تاکید بر استفاده کمتر از منابع نفتی و مشتقات آن در مصارف صنعتی، نظامی و همچنین عواقب منفی تکیه بر درآمدهای منابع نفتی از یک سو و از سوی دیگر ثبات درآمد مالیاتی در سال‌های اخیر، سهم مشارکت درآمد مالیاتی در بودجه کشور افزایش یافته است. درآمدهای مالیاتی یکی از مهمترین و کارآمدترین روش‌ها به منظور عدم اتکای بیشتر به درآمدهای نفتی و کاهش هزینه‌های جاری کشور و دستیابی به درآمد ثابت و پایدار را فراهم می‌سازد. فرار مالیاتی یکی از مقوله‌های منفی در جهت تحقق این مهم می‌باشد و همواره از جهت تاریخی و مذهبی با اکراه و اجبار همراه بوده است. هدف پژوهش حاضر ارائه مدلی پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه است برای این منظور ابتدا در بخش کیفی با مصاحبه با خبرگان (اعضای هیات علمی رشته‌های حسابداری و حسابرسی شاغل در امر مشاوره مالیاتی حداقل به مدت ۱۰ سال و ممیزان مالیاتی (آن‌هایی که سابقه تدریس و پژوهش در رشته حسابداری و حسابرسی)) اقدام به ارائه مدل پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه نمودیم. در این راستا محقق با توجه به درگیری با تحقیق، ادبیات تحقیق، نظر خبرگان دسته بندی‌ها را با یک ابزار تثلیث انجام و در نهایت ۶ مقوله اصلی شامل

۱) شرایط علّی پیش‌بینی فرار مالیاتی- عامل فشار-حاشیه سود ناخالص پایین، رشد فروش پایین، نسبت بدهی بالا؛ عامل فرصت-ضعف در نظارت داخلی، عدم دسترسی سازمان مالیاتی به اطلاعات و حاکمیت شرکتی ضعیف؛ عامل توجیه- اظهارنظر حسابرس، رفتارهای مالیاتی جسورانه؛ گزارشگری مالی متقلبانه- دستکاری سود، طبقه‌بندی نادرست معاملات و تغییر یادداشت‌های توضیحی؛ محیطی و قانونی-ضعف قوانین مالیاتی، عدم تقارن اطلاعاتی و بحران مالی

۲) پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه- روش‌شناختی- تحلیل نسبت‌های مالی، داده‌کاوی مالی و یادگیری ماشین اطلاعاتی و گزارشگری- شفافیت اطلاعات مالی، یکپارچگی داده‌ها و بهنگام‌بودن اطلاعات؛ نظارتی و قانونی- انطباق با استانداردها، شفافیت مالیاتی و پایش مستمر فناوری و فنی- هوش مصنوعی، سیستم‌های هوشمند و پلتفرم‌های تحلیلی

۳) راهبردهای پیش‌بینی فرار مالیاتی- تحلیل داده و فناوری-هوش مصنوعی و یادگیری ماشین- مدل سازی پیش‌بینی کننده، تجزیه و تحلیل شبکه و پردازش زبان طبیعی بنچ مارکینگ و تحلیل انومالی-مقایسه با گروه‌های صنعتی، تحلیل روندهای زمانی و تحلیل ارتباط داده‌ها؛ تحلیل گزارشگری مالی- شناسایی پرچم‌های قرمز در صورت‌های مالی-عدم تطابق بین سود حسابداری و جریان نقدی، رشد غیرعادی حساب‌های دریافتنی یا موجودی کالا، معاملات با اشخاص وابسته و تغییرات مکرر در رویه‌های حسابداری یا حسابرسبهبود

۴) شرایط مداخله‌گر پیش‌بینی فرار مالیاتی- فناوری و الگوریتمی- داده‌های ناقص یا نادرست، عدم یکپارچگی داده‌ها، تغییر تاکتیک‌های متقلبان و خطا در مدل‌های پیش‌بینی‌کننده؛ انسانی و رفتاری- قضاوت و تفسیر انسانی، سوگیری‌های شناختی، تفاوت در تخصص و تجربه و عنصر توجیه پذیری؛ محیطی و اقتصادی- تغییرات قوانین و مقررات، شرایط کلان اقتصادی و ویژگیهای خاص صنعت؛ قانونی و اخلاقی-حریم خصوصی و محرمانگی داده‌ها و اتکا به شواهد

۵) شرایط زمینه‌ای پیش‌بینی فرار مالیاتی- فنی و داده‌ای-یکپارچه‌سازی بانک‌های اطلاعاتی دولتی، دسترسی به داده‌های باکیفیت و به‌روز، زیرساخت پردازش داده‌های کلان و بستر نرم‌افزاری برای هوش مصنوعی و یادگیری ماشین؛ رفتاری و اقتصادی-شرایط کلان اقتصادی، فرهنگ مالیاتی و حاکمیت شرکتی و ویژگیهای صنعت؛ قانونی و نظارتی-قوانین شفاف و قاطع مالیاتی، اختیارات قانونی سازمان امور مالیاتی، استقلال و توانمندسازی و همکاری بین‌المللی

۶) پیامدهای پیش‌بینی فرار مالیاتی- اقتصادی- افزایش درآمدهای دولتی، کاهش نابرابری اقتصادی و رقابت عادلانه؛ اجتماعی و اعتمادی-افزایش اعتماد عمومی و توزیع عادلانه ثروت؛ قانونی و جریمه‌ها- کاهش مجازات‌های سنگین و کاهش محاسبه مالیات به شیوه علی‌الرأس؛ سازمانی و حاکمیتی-افزایش کیفیت گزارشگری مالی و تقویت حاکمیت شرکتی ایجاد نموده است. در ادامه مقایسه مدل بدست آمده با تحقیقات پیشین ارائه گردیده است.

- تحقیق بلوری و همکاران (۱۴۰۲) این تحقیق نیز از تئوری داده‌بنیاد برای طراحی مدل فرار مالیاتی استفاده کرده است. هر دو پژوهش بر عوامل فرهنگی، نظارتی و قانونی به عنوان عوامل کلیدی تأکید دارند. اما پژوهش حاضر با تمرکز ویژه بر گزارشگری مالی متقلبانه به عنوان پدیده محوری، بعد جدیدی به درک فرار مالیاتی افزوده است.

- تحقیق خدابنده و همکاران (۱۴۰۲) این پژوهش به ارائه مدلی برای مواجهه با فرار مؤدیان مالیاتی در ایران با رویکرد حکمرانی شبکهای پیشگیرانه پرداخته است. هر دو پژوهش بر اهمیت عوامل شبکه‌ای و حکمرانی خوب تأکید دارند، اما پژوهش حاضر با شناسایی راهبردهای خاص گزارشگری متقلبانه، سهم عملیاتی بیشتری دارد.

- تحقیق ربیع بیگی و همکاران (۱۴۰۲) این پژوهش به ارائه الگوی روحیه مالیاتی با رویکرد تئوری زمینه بنیان پرداخته است. اگرچه هر دو پژوهش بر عوامل فرهنگی و نهادی تمرکز دارند، اما پژوهش حاضر با پرداختن به جنبه‌های فنی گزارشگری مالی سهم تخصصی‌تری در حوزه حسابداری و مالی دارد.

اکنون محقق در گام مهم بعدی وارد کد گذاری دور دوم یا ایجاد کدهای محوری می‌شود. و در ادامه پژوهش ۵ فرضیه به شرح ذیل تدوین و با استفاده از پرسشنامه استخراجی بخش کیفی برای نمونه انتخابی به تعداد ۴۴۲ نفر از طریق مکاتبه، مراجعه حضوری، پست الکترونیکی، نمابر و ... تکمیل شده و این پرسشنامه‌ها پس از ویرایش داده‌ها وارد نرم‌افزار spss و SMARTPLS شده و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. بر این اساس مهمترین یافته‌های تحقیق بر اساس معادلات ساختاری انجام گرفته در فصل چهارم عبارتند از:

فرضیه اول: شرایط علی بر پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر دارد. این فرضیه با توجه به مقدار pvalue و نیز مقدار استاندارد شده آن و نقط برش مربوط به معناداری آن در سطح اطمینان یا احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود. بنابراین پیش‌بینی می‌شود که این فرضیه در صورت آزمون در یک جامعه بزرگ‌تر تأیید شود. همچنین به دلیل عدم وجود تحقیقات مشابه در این زمینه و نوآوری پژوهش امکان مقایسه فراهم نگردید.

فرضیه دوم: پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه بر راهبردهای آن تأثیر دارد. این فرضیه با توجه به مقدار pvalue و نیز مقدار استاندارد شده آن و نقط برش مربوط به معناداری آن در سطح اطمینان یا احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود. بنابراین پیش‌بینی می‌شود که این فرضیه در صورت آزمون در یک جامعه بزرگ‌تر تأیید شود. همچنین به دلیل عدم وجود تحقیقات مشابه در این زمینه و نوآوری پژوهش امکان مقایسه فراهم نگردید.

فرضیه سوم: شرایط مداخله‌گر بر راهبردهای پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر دارد. این فرضیه با توجه به مقدار pvalue و نیز مقدار استاندارد شده آن و نقط برش مربوط به معناداری آن در سطح اطمینان یا احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود. بنابراین پیش‌بینی می‌شود که این فرضیه در صورت آزمون در یک جامعه بزرگ‌تر تأیید شود. همچنین به دلیل عدم وجود تحقیقات مشابه در این زمینه و نوآوری پژوهش امکان مقایسه فراهم نگردید.

فرضیه چهارم: شرایط زمینه‌ای بر راهبردهای پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر دارد. این فرضیه با توجه به مقدار pvalue و نیز مقدار استاندارد شده آن و نقط برش مربوط به معناداری آن در سطح اطمینان یا احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود. بنابراین پیش‌بینی می‌شود که این فرضیه در صورت آزمون در یک جامعه بزرگ‌تر تأیید شود. همچنین به دلیل عدم وجود تحقیقات مشابه در این زمینه و نوآوری پژوهش امکان مقایسه فراهم نگردید.

فرضیه پنجم: راهبردها بر پیامدهای پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر دارد. این فرضیه با توجه به مقدار pvalue و نیز مقدار استاندارد شده آن و نقط برش مربوط به معناداری آن در سطح اطمینان یا احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود. بنابراین پیش‌بینی می‌شود که این فرضیه در صورت آزمون در یک جامعه بزرگ‌تر تأیید شود. همچنین به دلیل عدم وجود تحقیقات مشابه در این زمینه و نوآوری پژوهش امکان مقایسه فراهم نگردید.

## پیشنهادهای تحقیق

در این راستا انتظار می‌رود با ارائه پیشنهادهایی بر اساس مدل ارائه شده شاهد کاهش فرار مالیاتی در کشور ایران باشیم یکی از علل گسترش فرار مالیاتی و انجام فعالیت‌های غیر رسمی در هر اقتصادی محدودیت‌های تجاری و شدت قوانین و مقررات است. افزایش محدودیت‌های تجاری و شدت قوانین و مقررات اعمال شده بر معاملات که ناشی از افزایش اندازه دولت است یکی از عوامل اصلی گسترش فرار مالیاتی است با اعمال قوانین و مقررات شدید

بیشتر معاملات به صورت غیر قانونی و از طریق قاچاق انجام می‌گیرد که به افزایش شدید اندازه فرار مالیاتی منجر می‌گردد. پیشنهاد می‌شود سازوکارهای نرم و سخت در شناسایی مسائل نظام مالیاتی تقویت شود تا امکان رصد پیش هنگام مسئله امکان‌پذیر شود و راه‌حل‌های عالمانه برای آنها ارائه گردد. پیشنهاد می‌شود که دولت فرایند ایجاد کانون‌های تفکر دولتی و خصوصی را با سازماندهی اثر بخش و متناسب برای اصلاح نظام مالیاتی تسهیل نماید و در اولویت برنامه‌های خود قرار دهد تا از این طریق به گسترش تفکر راهبردی و فراهم شدن زمینه تحلیل علمی مسائل فرار مالیاتی و سرعت بخشیدن به ایده پردازی و ارائه نظر کارشناسی منجر شود و زمینه اتخاذ مناسب‌ترین تصمیم‌گیری در راستای خط مشی‌های اصلاح نظام مالیاتی فراهم گردد برای اثر بخشی تأثیر کانون-های تفکر دانشگاهی و دولتی بر اصلاح نظام مالیاتی پیشنهاد می‌شود دولت و دانشگاه‌ها، راه‌کارها و سازوکار مشارکت بیشتر را در تأمین منابع و جذب حمایت‌های اجتماعی برای کانون‌های تفکر ایجاد و تسهیل نمایند پیشنهاد می‌گردد بار مالیاتی مورد افزایش چشمگیر قرار نگیرد، اگر دولت به دنبال افزایش درآمدهای مالیاتی است صرف افزایش بار مالیاتی راه حل مناسبی نیست.

محدودیت‌های پژوهش- با توجه به اینکه، بنابر سنت رویکرد کیفی از نمونه هدفمند برای انجام پژوهش استفاده شد، از این رو برای تعمیم یافته‌ها، بایستی با احتیاط و با در نظر گرفتن جوانب امر عمل شود.

- جامعه آماری این پژوهش کلیه مودیان مالیاتی استان تهران بود، در صورتی که جامعه آماری گسترده‌تر در نظر گرفته می‌شد، ممکن بود که نتایج تحت‌الشعاع قرار می‌گرفت.
- با توجه به اینکه محقق خود به طور مستقیم در کار پژوهش درگیر مسائل پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه است. احتمال سوگیری محقق خصوصاً پیش‌بینی فرار مالیاتی از منظر گزارشگری مالی متقلبانه در کدگذاری داده‌ها وجود دارد.

## فهرست منابع

استراس آنسلم، کوربین جولیت‌ام، (۱۳۹۳). اصول روش تحقیق کیفی: نظریه مبنایی، رویه‌ها و شیوه‌ها. مترجم: محمدی، بیوک. پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی. تهران.

ایزدی افسانه، صامتی مجید و اکبری نعمت الله (۱۳۹۹). برآورد میزان فرار مالیاتی در ایران با استفاده از روش (MIMIC) طی دوره ۱۳۹۹-۱۳۵۵، پژوهشنامه مالیات، ۲۸ (۴۸)، ۳۲-۷.

برزگری خانقاه، جمال و فیض‌پور محمدعلی (۱۳۹۲). حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجاربی از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه، حسابداری و منافع اجتماعی، ۳(۱)، ۱۲۳-۱۴۲.

بلوری امین، مرادی محمد و یزدانی حمیدرضا (۱۴۰۰)، طراحی مدل تحلیل تفسیر ساختاری عوامل مؤثر بر فرار مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی. پژوهشنامه مالیات، ۲۹ (۴۹)، ۱۰۸-۸۳.

بلوری امین، مرادی محمد و یزدانی حمیدرضا. (۱۳۹۹). طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد: رویکرد نظریه داده‌بنیاد. حسابداری دولتی، ۷(۱)، ۹-۳۰.

چمن طیبه، مهاجری پریسا و عرب مازار یزدی علی (۱۳۹۸). بررسی تأثیر توسعه مالی بر فرار مالیاتی در ایران، پژوهشنامه اقتصادی، ۱۰(۷۲)، ۱۰۵-۱۳۹.

خدابنده رضا، منوریان عباس و نرگسیان عباس (۱۴۰۲). ارائهٔ مدلی برای مواجهه با فرار مؤدیان مالیاتی در ایران با رویکرد حکمرانی شبکه‌ای پیشگیرانه، فرآیند مدیریت و توسعه، ۳۶ (۴)، ۳۳-۳

ربیع بیگی حامد، محمدی‌پور رحمت‌اله، نوروش ایرج و صالحی رضا (۱۴۰۲). ارائه الگوی روحیه مالیاتی با رویکرد تئوری زمینه بنیان. اقتصاد مالی (اقتصاد مالی و توسعه)، ۱۷(۲)، ۱۹۳-۲۲۶.

ربیعی خدیجه، فاضلی مهدی و احمدی خوشابری آیین (۱۴۰۳). ارائه مدل جامع دریافت مالیات الکترونیکی جهت کاهش فرار مالیاتی با رویکرد ISM ، حسابداری دولتی، ۱۰(۲)، ۲۲۷-۲۴۴.

رحیمی کیا اقبال، محمدی شاپور و غضنفری مهدی (۱۳۹۴)، تشخیص فرار مالیاتی با استفاده از سیستم هوشمند ترکیبی. پژوهشنامه مالیات، ۲۳ (۲۶)، ۱۳۶-۱۶۴

رستم بیگی حمیدرضا، آینه‌بند مقداد (۱۴۰۲)، فرار مالیاتی اشخاص حقوقی با استفاده از هوش مصنوعی، پژوهشنامه مالیات، ۳۱ (۶۰): ۲۰۰-۲۱۷

زمانی لیلا، برزویان شیروان صمد، کریمی جعفری فاطمه و انصاری محسن (۱۴۰۳)، بررسی تأثیر خدمات الکترونیکی دولت بر فرار مالیاتی با نقش تعدیل‌کننده فناوری اطلاعات و ارتباطات، پژوهشنامه مالیات، ۳۲ (۶۱): ۱۷۰-۲۱۸

صمدیان هومن، سیفی‌پور رؤیا، دامن کشیده مرجان، هادی نژاد منیژه و کیقبادی امیررضا (۱۴۰۳)، رابطه عدم قطعیت سیاست اقتصادی و نرخ مؤثر مالیاتی با فرار مالیاتی در ایران با استفاده از مدل چرخشی و تغییر رژیم آرچ مارکوف سوئیچینگ. پژوهشنامه مالیات. ۳۲ (۶۱)، ۲۱۹-۲۴۸

غلامی عاطفه (۱۴۰۳). فرار مالیاتی و آثار آن بر امنیت اقتصادی، ماهنامه علمی امنیت اقتصادی، ۱۱(۱۱)، ۱۹-۲۶.

محسنی ملکی بهرام. (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از تکنیک معادلات ساختاری – نقش تعدیل‌کنندگی دانش مالیاتی. پژوهشنامه اقتصاد کلان، ۱۶(۳۱)، ۱۳-۳۶.

محمدپور احمد (۱۳۹۲). روش تحقیق کیفی ضد روش جلد اول، نشر جامعه شناسان، تهران

محمدی مائده، قاراخانی ساسان، صامتی مجید و امیری هادی (۱۴۰۲). شبیه‌سازی راه‌کارهای بهبود پرداخت‌های مالیاتی و کاهش رفتار فرارمالیاتی در چارچوب مدلهای عامل‌محور، فصلنامه تحقیقات اقتصادی، ۵۸ (۴)، ۶۶۳-۶۹۴.

نسل موسوی سیدحسین، حسینی شیروانی میرسعید و نظرپور محمود (۱۳۹۹). ارائه مدل پیش‌بینی فرار مالیاتی بر مبنای الگوریتم درخت تصمیم ID3 و شبکه بیزین، پژوهشنامه مالیات، ۲۸ (۴۵)، ۵۹-۸۷.

یوسف‌نژاد ناصر، فرزین‌فر علی‌اکبر، جباری حسین، صفری گرایلی مهدی و قدرتی حسن (۱۴۰۱). سنجش تأثیر سیاست‌های بخش عمومی بر فرار مالیاتی در ایران و کشورهای منتخب، توسعه و سرمایه، ۷(۱)، ۶۹-۸۶.

Demle, E. (2019). *Determinants of Tax Evasion in Addis Ababa City Administration: The Case of Bole Sub City Category "A" Taxpayers* (Doctoral dissertation, A thesis submitted in partial fulfillment of the Requirements for the degree of Master of Science in Accounting and finance).

Kurauone, O., Kong, Y., Mago, S., Sun, H., Famba, T., & Muzamhindo, S. (2021). Tax evasion, political/public corruption and increased taxation: evidence from Zimbabwe. *Journal of Financial Crime*, *28*(1), 300-319.

Lamba, E. (2022). *The effect of social exchange relationships on peer reporting fraudulent financial misconduct: A case study of an UK-non-profit organization*. University of Salford (United Kingdom).

Le, H. T. H., Tuyet, V. T. B., Hanh, C. T. B., & Do, Q. H. (2020). Factors affecting tax compliance among small-and medium-sized enterprises: Evidence from vietnam. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, *7*(7), 209-217.

Ngah, Z. A., Ismail, N., & Abd Hamid, N. (2022). A cohesive model of predicting tax evasion from the perspective of fraudulent financial reporting amongst small and medium sized enterprises. *Accounting Research Journal*, *35*(3), 349-363.

Pistone, P., Roeleveld, J., Hattingh, J., Pinto Nogueira, J. F., & West, C. (2019). Fundamentals of taxation: an introduction to tax policy, tax law and tax administration.

Rashid, M. H. U. (2020). Taxpayer's attitude towards tax evasion in a developing country: Do the demographic characteristics matter?. *International Journal of Applied Behavioral Economics (IJABE)*, *9*(2), 1-19.

Slemrod, J. (2007). Cheating ourselves: The economics of tax evasion. *Journal of Economic perspectives*, *21*(1), 25-48.

*Financial Economics*
*Vol. (17) Issue (66)*

# Fitting a Tax Evasion Prediction Model from the Perspective of Fraudulent Financial Reporting Among Taxpayers

**Mohammadreza Roshanigilvae**
Department of Accounting, ST.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran.
m.roshanigilvae@iau.ac.ir
**Roya Darabi**
Department of Accounting, ST.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran.
Corresponding Author.
royadarabi@iau.ac.ir
**Zohreh Hajiha**
Department of Accounting, ST.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran.
drzhajiha@iau.ac.ir

## Abstract
Taxation is a fundamental aspect of modern life, and tax evasion is one of the main activities of the informal sector of the economy and is considered one of the most important issues and problems of the tax system. Given the fundamental role of tax evasion in reducing government revenues, it is important for policymakers and financial officials to be aware of the reasons and determinants of tax evasion in the Iranian economy in order to control and reduce its growth. This study aims to present a tax evasion prediction model from the perspective of fraudulent financial reporting among taxpayers, qualitatively and based on grounded theory. The statistical population of the study included 24 experts and elites from the Tax Affairs Organization and highly experienced academic elites who were selected using the snowball method, and interviews were used to collect the required data. After implementation, textual data were analyzed using three consecutive stages of open, axial, and selective coding using MAXQDA2020 qualitative software, and finally, a paradigmatic research model was developed. The results show that the tax evasion prediction model is centered around the central category of tax evasion from the perspective of fraudulent financial reporting, which is influenced by causal conditions (pressure factors, opportunity, justification, fraudulent financial reporting, and environmental and legal factors). This process begins with causal conditions and leads to the formation of a central category that helps to strengthen the prediction of tax evasion using strategies and its consequences (economic, legal and fines, and organizational and governance) for improving economic indicators, improving social indicators, and combating tax evasion. Technology and algorithmic, human and behavioral, environmental and economic, legal and ethical are also among the conditions that interfere with the tax evasion prediction model, and data analysis and technology - artificial intelligence and machine language learning, benchmarking and anomaly analysis, financial reporting analysis - identifying red flags in financial statements are among the strategies to strengthen the spirit of tax evasion prediction. The statistical population in the quantitative part of the study included all taxpayers in Tehran province, and 442 people were selected as a statistical sample using simple random sampling software. The measurement tool in the quantitative section is a questionnaire (extracted from the qualitative section). Then, the hypotheses extracted in the qualitative part of the research were analyzed using structural equation modeling with the help of SmartPLS3 and Spss24 software. The research findings showed that causal conditions have a direct and significant effect on tax evasion prediction, tax evasion prediction on tax evasion prediction strategies, and underlying and intervening conditions also have a direct and significant effect on tax evasion prediction strategies, and finally, strategies have a direct and significant effect on the consequences of tax evasion prediction.
**Keywords:** Predicting tax evasion, fraudulent financial reporting, and data-driven theory