



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال نهم / شماره ۳۶ / زمستان ۱۳۹۹

طراحی مدل تمکین مالیاتی شرکتی بر اساس تئوری زمینه‌ای در نظام مالیاتی ایران

سعید کریمی

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات، تهران، ایران
Saeedkarimi20a@gmail.com

محمد حامد خان محمدی

استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد دماوند، دماوند، ایران (نویسنده مسئول)
Dr.khanmohammadi@yahoo.com

سیده محبوبه جعفری

استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران جنوب، تهران، ایران
Jafari.mahboobeh@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۷/۲۳ تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۱/۲۱

چکیده

با توجه به اهمیت مالیات و درآمدهای مالیاتی در توسعه اقتصادی کشور و تحقق اهداف کلان اقتصادی، طراحی مدلی جهت تمکین مالیاتی شرکت‌ها در نظام مالیاتی ایران امری اجتناب‌ناپذیر و حائز اهمیت می‌باشد. با توجه به ضرورت موضوع، هدف پژوهش حاضر ارائه مدلی جهت تمکین مالیاتی شرکتی بر اساس تئوری زمینه‌ای در نظام مالیاتی ایران می‌باشد. بدین منظور با ۴۰ نفر از خبرگان حوزه‌های مختلف (مدرسان دانشگاه، جامعه حسابداران رسمی، کارشناسان رسمی دادگستری، مدیران مالی شرکت‌ها و متخصصان امور مالیاتی)، در طی سال ۱۳۹۸، مصاحبه به عمل آمد و با استفاده از روش تحقیق تئوری زمینه‌ای، مدلی شامل شرایط علی، راهبرها، شرایط بستر، شرایط مداخله‌گر و پیامدها در خصوص تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران ارائه شد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد اصلاح، ساده‌سازی قوانین و مقررات، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی، توسعه و تسهیل نمودن روابط بین مودیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی با استفاده از ابزارهای نرم‌افزاری، شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی شامل فرهنگی، اقتصادی و غیراقتصادی شرکتی از دستاوردهای این تحقیق است که کمک به افزایش تمکین مالیاتی شرکتی می‌کند.

واژه‌های کلیدی: تمکین مالیاتی شرکتی، تئوری زمینه‌ای، خبرگان حوزه‌های مالی، شرایط علی، شرایط مداخله‌گر.

۱- مقدمه

یکی از مهم‌ترین مسائل مرتبط با مقوله مالیات، تمکین مالیاتی مودیان است. به‌طور کلی مودیان مالیاتی به دو بخش اشخاص حقیقی و حقوقی تقسیم می‌گردند. در این مقاله تمکین مالیاتی اشخاص حقوقی مورد بررسی قرار می‌گیرد. در ادبیات تخصصی حسابداری و به‌ویژه حسابرسی در ایران، واژه «Compliance» تحت عنوان «رعایت» ترجمه و به کار گرفته می‌شود. این در حالی است که در ادبیات و مقالات تخصصی مالیات کلمه مذکور به‌عنوان «تمکین» کاربرد فراوان پیدا کرده است. لذا در این پژوهش، به لحاظ تطبیق با ادبیات مالیاتی، از واژه «تمکین» به جای واژه «رعایت» استفاده شده است. تعیین سطح تمکین مودیان برای سازمان امور مالیاتی همانند اندازه‌گیری سود خالص در بخش خصوص است زیرا هر دو، شاخصه‌ایی خلاصه شده از کارایی و اثربخشی عملیات یک سازمان می‌باشد. همان‌طور که محاسبه سود خالص، بیانگر عملکرد مدیریت واحد تجاری است، اندازه‌گیری تمکین نیز به‌نوعی نشان‌دهنده عملکرد مناسب یا نامناسب سازمان امور مالیاتی کشور به‌عنوان متولی اصلی بهبود فرآیند های مالیاتی است. از سوی دیگر، تعیین حوزه‌هایی که در آن‌ها تمکین مالیاتی کم بوده و یا عدم تمکین وجود دارد، در کنار رتبه‌بندی این حوزه‌ها، به‌عنوان بخشی از فرآیند تخصیص منابع کمیاب به‌منظور دستیابی به بیشترین کارایی و اثربخشی محسوب می‌شود (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۰۱: ۵). به عبارت دیگر میزان تمکین می‌تواند معیاری برای سلامتی نظام مالیاتی یک کشور محسوب شود (ارارد، ۲۰۰۲: ۱). یکی از مورد تأکید عموم متخصصین علم مالیه عمومی و مدیران مالیاتی، رشد و توسعه و بهبود تمکین مالیاتی و فرهنگ مالیاتی در جامعه است. چرا که هر چه جامعه دارای فرهنگ مالیاتی غنی‌تری باشد وصول مالیات توسط سازمان مالیاتی با موفقیت و سهولت بیشتری همراه است و مودیان مالیاتی نیز با رغبت و احساس مسئولیت بیشتری اقدام به انجام وظایف قانونی خود می‌کنند؛ بنابراین جهت ارتقای کارایی نظام مالیاتی توجه ویژه به مبحث تمکین مالیاتی از ضروریات می‌باشد. در داخل کشور نیز باید به زیرساخت‌های لازم جهت بهبود و افزایش تمکین مالیاتی توجه شود. از این رو در پژوهش حاضر بیان می‌شود برای بهبود و توسعه تمکین مالیاتی شرکتی به چه زیرساخت‌هایی نیاز است. به صورت کلی مسئله پژوهش پیش رو این است که مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران با توجه به شرایط فعلی چگونه است. در همین رابطه، ضمن مصاحبه با خبرگان حوزه‌های درگیر با مالیات، این

پژوهش از روش تئوری زمینه‌ای برای تحلیل داده‌ها به دست آمده و ارائه مدل نهایی استفاده می‌کند.

یکی از دلایل اصلی تدوین طرح جامع مالیاتی، عدم تمکین مودیان در پرداخت مالیات بوده است، نگاهی به اهداف سه‌گانه طرح جامع مالیاتی شامل افزایش درآمدهای مالیاتی از طریق جلوگیری از فرار مالیاتی، حذف معافیت‌های مالیاتی غیرضروری، کاهش هزینه‌های عملیات سازمان امور مالیاتی از طریق مکانیزه کردن عملیات و بهینه‌سازی فرایندها و در نهایت افزایش رضایت صاحبان منافع از طریق برقراری عدالت مالیاتی، تسهیل تعامل سازمان و تکریم مودیان مالیاتی می‌باشد. بیانگر آن است که همواره عدم تمکین مالیاتی، مسئله اساسی دولت در سطح کلان و سازمان امور مالیاتی کشور در سطح خرد بوده است. (باقری، ۱۳۹۶)؛ اما مسئله دیگر در اینجا، عدم وجود مدل مشخصی برای بهبود تمکین مالیاتی در ایران است. مدلی که بر اساس آن، در جهت بهبود سطح تمکین مالیاتی شرکت‌ها اقدام نمود. بدین منظور ضروری است مدلی برای تمکین مالیاتی شرکت‌ها تدوین گردد. بررسی پژوهش‌های داخلی و خارجی نشان می‌دهد، تمکین مالیاتی در سطح کلان (به‌عنوان مثال در سطح ادارات مالیاتی، شهر، استان و کشور) به‌منظور تعیین اثربخشی نظام مالیاتی اندازه‌گیری شده است ولی در سطح تدوین مدلی جهت تمکین مالیاتی شرکت‌ها صورت‌نپذیرفته است.

در این پژوهش، ابتدا مفهوم و تعریف تمکین مالیاتی مورد بحث قرار می‌گیرد. سپس از میان مدل‌های مختلف تمکین، مدل OECD (۲۰۰۴) به دلیل الگو قرار گرفتن برای پژوهش حاضر، با تفصیل بیشتری تشریح می‌شود. در ادامه پیشینه پژوهش‌های انجام گرفته در زمینه تمکین مالیاتی شرکتی و نیز عوامل مؤثر بر آن اشاره می‌شود. در نهایت روش‌شناسی پژوهش بیان شده و در قسمت پایانی، ضمن تشریح یافته‌های پژوهش، به نتیجه‌گیری و پیشنهادها اشاره می‌گردد.

۲- مروری بر ادبیات موضوع

تمکین مالیاتی از جمله اهداف مهمی است که تمامی سیاست‌های مالیاتی در راستای دستیابی به آن هستند و در واقع می‌توان گفت که درجه تمکین مالیاتی هر کشوری معیار سنجش کارایی سیستم مالیاتی آن کشور است. تمکین مالیاتی یک مفهوم نظری و چند جانبه است که می‌تواند در سه بخش تمکین در پرداخت، تمکین در پرونده و تمکین در گزارش دهی بررسی شود (طالب‌نیا، ۱۳۸۶: ۸۴). سازمان همکاری اقتصادی و توسعه در تعریف مفهوم تمکین آن را به دو بخش تقسیم می‌کند: تمکین در گزارش دهی، و تمکین در فرایند

های مورد نظر قانون. تمکین از مقررات تکنیکی لازم در محاسبات مالیات یا پرداخت آن باز می‌گردد (سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی، ۲۰۰۱:۳).

در برابر تمکین مالیاتی، مسئله عدم تمکین از سوی مودیان مطرح است. باید توجه داشت اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی هر دو مصادیقی از عدم تمکین هستند. با این تفاوت که اجتناب مالیاتی، عدم تمکین قانونی (ترفندهای قانونی برای استفاده از امتیازات و راه های مشروع) است و فرار مالیاتی، عدم تمکین غیر قانونی (با استفاده از پنهان کردن درآمد، حساب سازی، رشوه و حتی تهدید و ارباب) محسوب می‌شود. در پژوهشی که در سال ۲۰۱۹، توسط جان و همکاران در دانشگاه اکسفورد تحت عنوان چگونه تمکین مالیاتی را بهبود بخشیم صورت گرفته نتایج حاصل بیانگر آن است که ساده سازی ارتباطات بین مودیان مالیاتی و اداره مالیات باعث افزایش تمکین مالیاتی می‌گردد. پیام های بازدارندگی تاثیر مثبتی بر تمکین مالیاتی خواهد داشت. از طرفی اخلاق و روحیه مالیاتی باعث افزایش یا بهبود تمکین مالیاتی نمی‌شود. عوامل دیگری نیز مانند جرایم مالیاتی، اعتماد به ماموران مالیاتی و حسابرسی مالیاتی بر روی تمکین مالیاتی اثر گذارند در پژوهشی که در سال ۲۰۱۹، توسط فرانسیسکا و همکاران در دانشگاه پرترا صورت گرفت نتایج بیانگر آن است که جرایم مالیاتی و اعتماد به ماموران مالیاتی تا حدی بر تمکین مالیاتی اثر گذارند اما حسابرسی مالیاتی تاثیر قابل توجهی بر تمکین مالیاتی با ضریب ۴۲٫۶٪ دارد.

محققان در یک سطح دقیق تر مدل های اقتصادی پیچیده ای را تجزیه و تحلیل کرده اند که به دنبال توضیح انگیزه هایی هستند که مالیات دهندگان را از پرداخت مالیات (یکی از موارد تمکین مالیاتی) پرهیز می‌کنند، اما آنها سطح بالایی از انطباق مالیات را توضیح نمی‌دهند (انتونیو، مارکلو، ویلیامز و کارسنی، ۲۰۱۹).

جنیز و همکاران در سال ۲۰۱۸ با استفاده از یک بازی تمکین مالیاتی که ایا بین حسابرسی مالیاتی و مشاهدات اطلاعات مالی مودیان وجود دارد ارتباط بین تمکین مالیاتی شرکت ها و حسابرسی قانونی و مشاهده اطلاعات مالی مؤدیان پی برد.

همانطور که در تورگلر در سال ۲۰۱۱ در بحث تمکین مالیاتی نشان داد، مدل های انطباق مالیاتی به طور معمول از رویکرد اقتصاد جرم آلیینگام و ساندمو (۱۹۷۲) پیروی می‌کنند، که در آن یک مالیات دهندگان تصمیم می‌گیرد که با توجه به اینکه ممکن است گزارش شود چه میزان درآمد را به مقامات مالیاتی گزارش می‌دهد. کشف و مجازات شده است.

انتخاب مالیات دهندگان بر مبنای میزان درآمد برای اعلام تابعی از پارامترها (یا نرخ احتمال ممیزی و نرخ مجازات)، همراه با نرخ مالیات، این ساده است که نشان دهد افزایش درآمد اعلام شده با افزایش نرخ حسابرسی یا نرخ مجازات افزایش می‌یابد. افزایش نرخ مالیات بر درآمد اعلام شده وابسته به نگرش به ریسک است.

یکی از عوامل اصلی در تمکین مالیاتی شرکت ها روحیه مالیاتی می‌باشد مفهوم روحیه مالیاتی، در مجموعه ای از گروه های خاص اجتماعی، به معنای گرایش (گرایش ذاتی) جمعی به پایبندی و پذیرش قوانین است. روحیه مالیاتی را در سال ۱۹۶۰ سچمولدرز در تعریف نگرش گروهی یا کل جمعیت مودیان مالیاتی درخصوص سوال پذیرش و یا قصور از وظایف مالیاتی شان ابداع کرد، این مفهوم با نگرش مالیاتی شهروندان و ذهنیت آنان از شهروندی برپایه پذیرش باطنی وظایف مالیاتی و درک از حاکمیت دولتی مرتبط است. وی برثویت و احمد (۲۰۰۵) روحیه مالیاتی را پذیرش باطنی تعهد به پرداخت مالیاتی توصیف می‌کنند. همچنین فری و فیلد (۲۰۰۲) و الم و تروگلر (۲۰۰۶) نیز روحیه مالیاتی را انگیزه باطنی فرد به پرداخت مالیات خود تعریف می‌کنند. اورویسکا و هادسون (۲۰۰۲) این مفهوم را به وظایف مدنی ارتباط می‌دهند.

دشواری درک قوانین مالیاتی به بی توجهی عموم به این قوانین منجر شده است. این نگرش می‌تواند ناشی از این باور باشد که مالیات را باید پرداخت کرد و پرداخت آن غیر قابل اجتناب است. برای مثال، کلاردوود و ویبلی (۱۹۹۲) مطالعه ای بر روی واکنش های فرضی در زمان کاهش نرخ مالیات و یا افزایش آن انجام دادند که در آن پاسخ اکثریت شرکت کنندگان در مطالعه تغییر نکردن حجم کاری شان بود. لوئیس نشان داد که نگرش نسبت به تمکین مالیات به شکل عمده به میزان درآمد مرتبط است. وی در مطالعه خود (۱۹۷۹)، از شرکت کنندگان خواست موافقت خود را با شانزده اظهاریه لیکرت مبتنی بر قصور مالیاتی، مضمولیت مالیاتی، و رابطه میان فرار مالیاتی و نرخ مالیاتی بیان کنند. مشخص شد مطرح ترین متغییر تابع معین نگرش مالیاتی درآمد است. به این صورت که افراد با درآمد بالا اغلب ناسازگاری بیشتری با قوانین مالیاتی و به ویژه مالیات تصاعدی دارند و قصور از پرداخت مالیات را منصفانه تر می‌دانند تا افراد با درآمد کمتر، همچنین تصور می‌کنند با افرادی که مرتکب به فرار مالیاتی شده اند باید با ملایمت و ارفاق بیشتری برخورد شود.

در بحث و بررسی تمکین مالیاتی عده‌ای معتقدند می‌توان مالیات را به مانند بازی شطرنج تلقی نمود که در یک طرف آن

مدل تمکین مالیاتی OECD (۲۰۰۴)

نظام‌های مالیاتی برای برخورد با رفتار عدم تمکین، متناسب با انگیزه‌های مؤدی، از استراتژی‌های گوناگون استفاده می‌کنند. انگیزه مودیان از این نظر مورد توجه قرار می‌گیرد که مودیان یک گروه همگن نبوده و سطح تمکین هر مودی می‌تواند متفاوت از مودیان دیگر باشد. هم‌چنین شرایط آن‌ها از یک دوره زمانی به دوره‌های دیگر تغییر می‌کند. بر این اساس OECD در سال ۲۰۰۴، مدل را پیشنهاد نمود (شکل ۱) که هم اکنون در بیشتر سازمان‌های مالیاتی پیشرفته مورد استفاده قرار می‌گیرد (OECD، ۲۰۱۰).

در میان مدل‌های مختلف تمکین، مدل OECD اولین و تنها مدلی است که اقدام به طبقه‌بندی رفتار مودی نموده و متناسب با این رفتار، نوع استراتژی مناسب اتخاذ شده از سوی سازمان مالیاتی برای برخورد با مؤدی را معین کرده است. لکن جهت اتخاذ استراتژی مناسب از سوی سازمان مالیاتی، ضروری است سطح تمکین مورد نظر اندازه‌گیری گردد تا مشخص شود مودی در کدام یک از چهار طبقه عنوان شده در مدل تمکین قرار گرفته است. از این رو طبق مدل تمکین OECD، سطح تمکین مؤدی از صفر تا ۱۰ درجه بندی شده است به گونه‌ای که هر چه به سمت عدد ۱۰ نزدیک‌تر می‌شویم رفتار مودی به فرار مالیاتی گرایش پیدا کرده و در نتیجه هزینه‌های تمکین نیز افزایش پیدا می‌کند.

به‌طور خلاصه در مدل مذکور، ابتداء عوامل مؤثر بر رفتار مودی از قبیل عوامل اقتصادی، تجاری، روان‌شناختی، جامعه‌شناختی و غیره که شکل دهنده نگرش مؤدی نسبت به نظام مالیاتی هستند و بر اساس آن، مؤدی نوع رفتار مالیاتی خود را انتخاب می‌کند، بیان می‌شوند. بر این اساس، مودیان مالیاتی ممکن است در بهترین حالت تمایل به تمکین داوطلبانه و در بدترین حالت، تصمیم به فرار مالیاتی داشته باشند؛ به عبارت دیگر، رفتار مؤدی می‌تواند در یکی از چهار طبقه: تمکین داوطلبانه (تمایل مودی به انجام درست‌ترین کار)، تمکین ناموفق (مؤدی تلاش می‌کند تمکین نماید، اما همیشه این رفتار موفقیت‌آمیز نیست)، تمکین اجباری (مؤدی به تمکین مالیاتی، تمایل ندارد، اما اگر به وی اخطار شود، تمکین خواهد نمود) و عدم تمکین (تصمیم مودی به فرار مالیاتی عمدی) قرار گیرد.

سازمان امور مالیاتی از طریق اندازه‌گیری سطح تمکین مالیاتی، با اتخاذ استراتژی‌های متنوع که متناسب به سطح تمکین مالیاتی مؤدی به کار گرفته می‌شوند، پاسخی مناسبی نسبت به رفتار مؤدی نشان می‌دهد، از این رو، متناسب با رفتار و در نتیجه سطح تمکین هر مؤدی، استراتژی‌های برخورد

سازمان امور مالیاتی و در طرف دیگر آن مودی قرار گرفته است، به گونه‌ای که هر کدام از طرفین تلاش می‌کند در بازی مذکور، برد نهایی را نصیب خود نماید. از این رو در ابتدا برخی از صاحب‌نظران سعی نمودند با به‌کارگیری مبانی تئوری بازی‌ها و با اتخاذ یک سری، مفروضات، رفتار طرفین بازی را در مواجهه با یکدیگر مدل‌سازی نمایند (باقری، ۱۳۹۶).

در میان این طبقه از صاحب‌نظران، بیکران^۳ (۱۹۶۸) نخستین کسی بود که در مقاله خود با عنوان «جرم و مجازات: یک رویکرد اقتصادی» برای اولین بار به موضوع تمکین یا عدم تمکین مودیان پرداخت. بعدها پژوهشگرانی از قبیل آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲)، کولتملتز^۴ (۱۹۸۳)، پاپیل^۵ (۱۹۹۱) و دیگران با مبنا قرار دادن مطالعه بیکر، از طریق بررسی متغیرهای از قبیل احتمال مودی، نرخ مالیاتی، نرخ جریمه مالیاتی سطح درآمد مودی و غیره مدل‌هایی را برای تمکین مالیاتی ارائه نمودند. پس از دهه ۱۹۸۰ میلادی، اندیشمندان بخش اقتصاد عمومی به این نتیجه رسیدند که رویکرد بررسی تمکین مالیاتی با استفاده از تئوری بازی در قالب در مدل‌سازی ریاضی آن، رویکرد مناسبی برای تبیین رفتار مودی در مواجهه با گزارشگری صحیح مالیات نمی‌باشد. به این دلیل که در مدل مذکور برای هنجارهای اجتماعی و روان‌شناختی که در تمکین مالیاتی نقش مؤثری دارند، هیچ‌گونه جایگاهی در نظر گرفته نشده بود. از این رو محققان سعی نمودند در بررسی رفتار مؤدی علاوه بر متغیرهای اولیه، اثر متغیرهای جامعه‌شناسی و روان‌شناختی را نیز مورد توجه قرار داده و مدل‌های جدیدی را ارائه نمایند (زنگنه، ۱۳۸۹).

در این راستا و نزل (۲۰۰۴ و ۲۰۰۵) معتقد است و مدل‌های اقتصادی که تنها مبتنی بر فرصت‌های موجود برای عدم تمکین و جرائم هستند، فهم ناقصی از تصمیم‌گیری‌های مرتبط با تمکین مالیاتی توسط مودیان ایجاد می‌کنند. در حالی که ارزش‌های اجتماعی و باورهای اخلاقی بازدارنده بیشتری در مقایسه با متغیرهای اقتصادی بر رفتار عدم تمکین مالیاتی دارند. از جمله این مدل‌ها به مدل تمکین فیششر و همکاران (۱۹۹۲)، مدل تعدیل شده فیششر و همکاران (مدل چاوو و لیوونگ، ۲۰۰۹) مدل تمکین OECD (۲۰۰۴) و در نهایت مدل بلنثورن و کپلن (۲۰۰۸) اشاره نمود. در حال حاضر مدل تمکین OECD به دلیل جامع و کامل بودن آن، تنها مدلی است که هم اکنون در بیشتر سازمان‌های مالیاتی کشورهای پیشرفته مورد استفاده قرار می‌گیرد (OECD، ۲۰۱۰).

این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد خواهند بود. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب (۱۳۹۴/۴/۳۱). رعایت قوانین و مقررات مالیاتی توسط شرکت یعنی انطباق هر چه بیشتر مالیات ابرازی (که بر اساس قوانین و مقررات تعیین شده و توسط شرکت در اظهارنامه مالیاتی موضوع ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم درج می‌شود) با مالیات قطعی (که از جانب مأموران سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص داده شده و قطعی می‌شود) و این یعنی همان تمکین مالیاتی شرکتی از سوی مؤدی.

در سوی دیگر طیف رفتاری مؤدیان، عدم تمکین قرار دارد. مفهوم عدم تمکین مالیاتی شامل یک طیف وسیع از اجتناب مالیاتی تا فرار مالیاتی است. هر چند اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی هر دو از مصادیق عدم تمکین مالیاتی است اما تفاوت اساسی آن‌ها در این است که اجتناب مالیاتی، عدم تمکین قانونی (استفاده از راه‌های قانونی برای عدم پرداخت مالیات) است در حالی که فرار مالیاتی، عدم تمکین غیرقانونی (استفاده از راه‌های غیرقانونی از جمله کتمان درآمد، حساب‌سازی و... برای گریز از پرداخت مالیات) است. متأسفانه اقدامات مدیریتی طراحی شده به‌منظور به حداقل رساندن مالیات شرکت یا همان عدم تمکین مالیاتی اعم از اجتناب مالیاتی یا فرار، به‌طور فرآیندهای در حال تبدیل به یکی از ویژگی‌های مشترک اغلب شرکت‌ها در سراسر جهان است (هوی و همکاران، ۲۰۱۳).

با عنایت به آنچه تاکنون گفته شد تاکنون پژوهشگران داخلی و خارجی در سطح کلان (ادارات مالیات، شهر، استان و کشور)، اقدام به اندازه‌گیری عدم تمکین مالیاتی نموده‌اند، این در حالی است که برای پیاده‌سازی و اعمال مدل تمکین OECD، لازم است مدلی جهت تمکین مالیاتی شرکتی بر اساس مقوله‌های تأثیرگذار بر آن تدوین و طراحی گردد. مقاله حاضر برای اولین بار قصد دارد به چنین اقدامی (به‌عنوان نوآوری اصلی این پژوهش) مبادرت ورزد.

تمکین مالیاتی شرکتی و عوامل اثرگذار بر آن از موضوعات بسیار مهمی است که در ادبیات علمی و دانشگاهی توجه زیادی به خود جلب نموده‌اند. با این حال در زمینه طراحی مدل تمکین مالیاتی شرکتی مطالعه‌ای انجام نشده است تلاش می‌شود دست کم مقالات مرتبط تر در این زمینه مورد بررسی قرار گیرد. (به‌عنوان مثال، فری و ویک، ۱۹۸۴؛ چان و همکاران، ۲۰۰۰). با این حال، پژوهش‌ها پیشین به ندرت به بررسی جامع عوامل اثرگذار بر تمکین مالیاتی شرکتی و ارائه مدل پرداخته‌اند. در ادامه به برخی از آن‌ها اشاره می‌شود. کومینگز و همکارانش (۲۰۰۴)، به کمک داده‌های تجربی، رفتار تمکین

چهارگانه زیر از سوی سازمان امور مالیاتی به کار گرفته خواهد شد:

- استراتژی تسهیل تمکین داوطلبانه: در مواجهه با طبقه تمکین داوطلبانه
- استراتژی کمک به مؤدی برای تمکین: در برخورد با طبقه تمکین ناموفق
- استراتژی جلوگیری از عدم تمکین به وسیله کشف آن (اخطار و تذکر بابت کشف): در مواجهه با طبقه تمکین اجباری
- استراتژی استفاده از تمام ظرفیت‌های قانونی برای جلوگیری از عدم تمکین مؤدی در برخورد با طبقه عدم تمکین عمدی.

جدول (۱) رابطه بین رفتار مالیاتی مؤدی، نوع استراتژی برخورد سازمان مالیاتی و سطح تمکین مؤدی در مدل OECD (۲۰۰۴)

نوع استراتژی برخورد سازمان	نوع رفتار مؤدی برای تمکین	درجه عدم تمکین مؤدی
استفاده از اجبار قانونی برای جلوگیری از عدم تمکین	عدم تمکین عمدی یا فرار مالیاتی (طبقه ۴)	۱۰ ≤ تمکین عدم درجه < ۸
جلوگیری از عدم تمکین به وسیله کشف آن	تمکین اجباری (طبقه ۳)	۸ ≤ تمکین عدم درجه < ۵
کمک به مؤدی برای تمکین	تمکین ناموفق (طبقه ۲)	۵ ≤ تمکین عدم درجه < ۲
تسهیل تمکین داوطلبانه	تمکین داوطلبانه (طبقه ۱)	۲ ≤ تمکین عدم درجه < ۰

منظور از تمکین مالیاتی شرکتی این است که مؤدیان، قوانین و مقررات مالیاتی کشور را رعایت می‌کنند. این رعایت شامل ثبت‌نام در سیستم مالیاتی، تسلیم اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک، محاسبه، گزارش و پرداخت صحیح و کامل بدهی مالیاتی در زمان مقرر می‌باشد، بنابراین تمکین مالیاتی یعنی رعایت قانون مالیات از سوی مؤدی (شمیرانی و اسدزاده بالی، ۱۳۸۶) که در نهایت موجب افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و بهبود وضعیت جامعه می‌شود.

طبق ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم، جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت‌های مقرر به‌استثنای مواردی که طبق مقررات

زیاد است. اما تفاوت رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی در بین مذاهب مختلف، قابل توجه و با اهمیت نمی باشد. کاسترو و استکاسین (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان «تمکین مالیاتی و اجرای آن طبق شواهدی پامپاسدر یک آزمون میدانی» نتایج نشان می دهد که آن دسته از مالیات دهندگانی که پیغام بازدارندگی را دریافت می کنند، احتمال زیادی (تقریباً ۵ درصد امتیاز) دارد تا تمکین مالیاتی نسبت به مالیات دهندگان گروه کنترل (شاهد) داشته باشند. برای دو روش دیگر اثرات متوسطی به دست نیامد. با این حال، این اثرات متوسط، نتایج قابل توجه را پنهان می کنند. پس از دریافت روابط متقابل و پیام های اثرات هم تیان، احتمال تمکین برخی از مالیات دهندگان افزایش یافت، اما برای دیگران با توجه به اعتقادات و باورهای آن ها کاهش یافت. شواهد موجود در این مقاله با کمک به ارتقای علم و دانش، ممکن است به تعدیل برخی از نتایج در ادبیات کمک کند و مبنایی را برای بهبود سیاست ها و پژوهش در زمینه تمکین مالیاتی در کشورهای در حال توسعه ارائه کند. جیمز آلم و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به عنوان «فرهنگ، تمکین و رازداری رفتار مؤدیان مالیاتی در ایالات متحده آمریکا و ایتالیا» در این بررسی به این یافته دست یافتیم که مفهوم افشاء عمومی به عنوان یک عامل بازدارنده دیگری برای فراریان مالیاتی است و تأثیر بازدارندگی آن نقطه کانونی در مرحله ابتدایی از مدل دو مرحله ای است (خواه فرار مالیاتی رخ دهد یا رخ ندهد). همچنین به این نتیجه رسیدیم که تأثیر بازدارندگی در آمریکا و ایتالیا مشابه هم دیگر است، علی رغم اینکه به نظر هنجارهای اجتماعی نسبت به تمکین مالیاتی در این دو کشور متفاوت است.

در ایران پژوهش خاصی در زمینه طراحی مدل جهت تمکین مالیاتی شرکتی با استفاده از تئوری زمینه ای صورت نگرفته است. مقاله باباجانی، باقری (۱۳۹۶)، یکی از مهم ترین مقالات در این زمینه است آن ها در این مقاله به بررسی ارائه مدل برای اندازه گیری تمکین مالیاتی در سطح هر مؤدی پرداخته اند. نتایج پژوهش آن ها حاکی از آن است که در صورتی که مدل مورد نظر این پژوهش در کنار مدل های برآورد ریسک مالیاتی مؤدی به کار گرفته شوند، سازمان مالیاتی کشور می تواند در بهبود تمکین مالیاتی نقش مؤثرتری ایفا نماید. پژوهش حاضر اولین مطالعه ای است که جهت طراحی مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران بر اساس تئوری زمینه ای می پردازد.

مالیاتی در بوتسوانا، آفریقای جنوبی و ایالات متحده را بررسی کردند این مطالعات، تفاوت در سطح تمکین مالیاتی کشورها را ناشی از تفاوت در انصاف سازمان مالیاتی و نگرش کلی نسبت به دولت های متبوع می دانند. چان و همکاران (۲۰۰۰)، به بررسی اثر تفاوت های فرهنگی و ساختار نظام مالیاتی بر تمکین مؤدیان مالیاتی هنگ کنگ و ایالات متحده آمریکا پرداختند. نتایج پژوهش آن ها نشان داد که تلاش ها در راستای بهبود تمکین مالیاتی باید متناسب با سیستم مالیاتی و فرهنگ حاکم بر مالیات دهندگان باشد. از عوامل اثرگذار دیگر بر سطح تمکین مالیاتی شامل جرائم مالیاتی و حسابرسی مالیاتی که در پژوهشی توسط پارک و هایون (۲۰۰۳)، اشاره نمود. روحیه مالیاتی مؤدیان باعث افزایش تمکین مالیاتی می گردد. در پژوهشی تیساکومیس و همکارانش (۲۰۰۴)، به بررسی رابطه بین ابعاد فرهنگ ملی و فرار مالیاتی شرکت ها در ۵۰ کشور دنیا پرداختند. آن ها از ابعاد فرهنگی هافستد برای سنجش فرهنگ ملی کشورهای مختلف استفاده کردند و به این نتیجه رسیدند که فرهنگ ملی عامل بسیار مهمی در تعیین سطح فرار مالیاتی در کشورهای گوناگون است.

به طور کلی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی را بر دو بخش عوامل اقتصادی و عوامل غیر اقتصادی دسته بندی نمود. ریچاردسون (۲۰۰۶)، مطالعه ریاحی بلکویی (۲۰۰۴) را بسط داد و آثار عوامل مؤثر غیر اقتصادی را بر عدم تمکین مالیاتی در ۴۵ کشور جهان بررسی کرد. مانند ریاحی بلکویی، او نیز از گزارش رقابت جهانی سال های ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۴ برای به دست آوردن معیار عدم تمکین مالیاتی بهره برد. نتایج پژوهش ریچاردسون نشان داد پیچیدگی قانون مالیات، سطح آموزش عمومی، منبع درآمدی، انصاف درک شده و روحیه مالیاتی مؤدیان، به میزان شایان توجهی با عدم تمکین مالیاتی در کشورها ارتباط دارد. از عوامل مؤثر دیگر بر تمکین مالیاتی می توان به عوامل روان شناختی اشاره نمود. اریک کرکلر (۲۰۰۹)، در پژوهشی با عنوان «جنبه های روان شناختی اقتصادی رفتار مؤدیان مالیاتی» نشان داد که به جز موارد صرفاً اقتصادی، عوامل روان شناسی فردی، اجتماعی و محیطی در تمکین یا عدم تمکین مالیاتی افراد تأثیر دارد وی اعتماد به دستگاه دولتی را در این مورد مهم می داند. قومیت و نژاد مؤدیان مالیاتی بر سطح تمکین مالیاتی مؤثر می باشد همان گونه که ا. آلابده و همکاران (۲۰۱۱)، در پژوهشی به بررسی اثر تنوع قومیت از بعد نژاد و مذهب بر رفتار تمکین مؤدیان در کشور نیجریه پرداختند. نتایج پژوهش آن ها نشان دهنده تفاوت بسیار زیاد رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی در بین نژادهای مختلف در جامعه ای است که به شدت از این نظر تنوع در آن

۳- سوالات تحقیق

هرگاه محقق در صدد حل مسئله ای از نوع رابطه میان دو یا چند متغیر است، فرضیه به کار می آید، اما در مواردی که کاری به رابطه میان متغیرها نداریم، بلکه تنها برای کشف وضعیت یک متغیر جست و جو و کاوش می کنیم، فرضیه ضروری نیست (موسوی نسب، ۱۳۹۰). با توجه به بیان مسئله تحقیق و اینکه هدف اصلی از تحقیق حاضر، طراحی مدلی جهت تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران می باشد. سوال اصلی آن است که "مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران چیست؟" و به دلیل بهره گیری از مدل پارادایمی نظریه زمینه ای در این تحقیق و از آنجا که مدل پارادایمی دربرگیرنده "مقوله ها"، "شرایط علی"، "شرایط زمینه ای"، "شرایط مداخله گر"، "راهبردها" و "پیامدها" است. لذا پرسش های این پژوهش حول اجزای مدل پارادایمی مطرح می گردد. به دلیل هم جنس بودن شرایط علی، زمینه ای و مداخله گر، هر سه آن اجزاء در قالب عوامل اثرگذار بر تمکین مالیاتی شرکتی مدنظر قرار گرفته اند. پرسش های این تحقیق به شرح ذیل ارائه می گردد:

- پرسش اول: شرایط علی، زمینه ساز و مداخله گر مرتبط با تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران کدامند؟
- پرسش دوم: چه راهبردهایی جهت دستیابی به پیاده سازی و اجرای مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران اتخاذ می شود؟
- پرسش سوم: پیامدهای اجرای مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران کدام است؟
- پرسش چهارم: مدل مناسب و مرجح برای تبیین مولفه های تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران چیست؟
- پرسش پنجم: عوامل موثر برای دستیابی به موفقیت در پیشبرد مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران کدامند؟

۴- تعاریف و مفاهیم

الف) سیستم قانونی

ریاحی بلکویی ۲۰۰۴ به بررسی رابطه چهار متغیر با تمکین مالیاتی در ۳۰ کشور پرداخت تمکین مالیاتی، مبتنی بر دیدگاه ها و برداشت های کارکنان شرکت در گزارش رقابت جهانی مجمع اقتصاد جهانی است. وی نشان داد قوانین رقابتی، اقتصاد آزاد و اهمیت بازار سرمایه به تمکین مالیاتی ارتباط دارد. لشگری زاده و عزیزی (۱۳۹۰) در

پژوهشی با عنوان «شناسایی برخی عوامل مؤثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در ایران» -ساده سازی متون قوانین مالیاتی و منطقی کردن مراحل اخذ مالیات در ارتقاء فرهنگ مالیاتی تأثیرگذار می داند.

ب) مسئولیت اجتماعی

حجازی، ابوحوزه و میرزایی (۱۳۹۴)، در پژوهشی با عنوان «مسئولیت اجتماعی و تمکین مالیاتی شرکتها: مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ» با بررسی تعداد ۳۰ شرکت از شرکت های اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ طی دوره زمانی ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۱ بررسی شده و با آزمون فرضیه پژوهش به این نتیجه رسیدند که هر چه شرکت ها در فعالیت های مرتبط با مسئولیت اجتماعی بیشتر مشارکت می نمایند، تمکین مالیاتی آن ها نیز بیشتر است.

ج) آموزش

جاستیکا و تیلین (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «آموزش و روحیه مالیاتی» نتایج نشان می دهد که آموزش، تأثیر مثبتی بر روحیه مالیاتی افرادی دارد که ذینفعان خالص از دولت رفاه هستند و تأثیر منفی بر افرادی دارد که مشارکت کننده خاص هستند. علاوه بر این، نتایج نشان می دهد که افراد آموزش دیده در سطح بالاتر، به خاطر داشتن دانش و فهم بهتر در مورد امور عمومی، سطوح بالاتری از روحیه مالیاتی را در کشورهایی نشان می دهند که دارای خدمات عمومی با کیفیت بهتر، یک سیستم مالیات منصفانه و مؤسسات با کیفیت بالاتر هستند.

ر) فرهنگ

فرهنگ به مجموعه ارزش ها، نگرش ها و انگیزش هایی که در کسب و کار در حال نوسان هستند و میزانی که آن ها به عنوان یک تلفیق از کسب و کار و خانواده برحسب تعهد به شرکت تلقی می شوند، گفته می شود. شواهد تجربی در خصوص تأثیر عوامل فرهنگی بر توسعه و بهبود وضعیت تمکین مالیاتی متناقض بوده شاید مربوط ترین بعد فرهنگی هافستد نشان می دهد فرهنگ سازمانی بر تمکین مالیاتی شرکتی اثر شایان توجهی دارد و تمکین مالیاتی شرکتی، از طریق اجتناب از عدم اطمینان کم، فردگرایی زیاد، مردگرایی زیاد، و فاصله قدرت کم مشخص می شود. (ابوحوزه، میرزایی و ملانظری ۱۳۹۵).

ز) عوامل اقتصادی و غیراقتصادی

پژوهش های صورت گرفته نشان می دهد عوامل اقتصادی شامل جرمه ها و مجازات، منافع مالیاتی، نرخ مالیات، سطح درآمد واقعی، احتمال حساسرسی و عوامل غیراقتصادی شامل عدالت و انصاف شخص، نگرش نسبت به مالیات، هنجارهای شخصی، اجتماعی و ملی و ادراک از عدالت و انصاف سیستم

مالیاتی که در میان عوامل اقتصادی زیر معیار حسابرسی مالیاتی با وزن ۴۲٫۳٪ و در میان عوامل غیراقتصادی زیر معیار دولت و فعالیت های رفاهی آن با وزن ۵۰٪ بیشترین تأثیر بر تمکین مالیاتی دارد. (فتاحی و رضانی ۹۵)

۵- روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش از روش تئوری زمینه‌ای (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰) برای گردآوری و تحلیل داده‌ها استفاده می‌شود. این پژوهش از بعد هدف از نوع پژوهشات اکتشافی شمرده می‌شود و از بعد استراتژی در دسته پژوهشات غیر آزمایشی، میدانی و کیفی قرار می‌گیرد. این روش پژوهش که با نام گراند تئوری شناخته می‌شود، ترجمه‌های مختلفی دارد، از جمله نظریه زمینه‌ای، نظریه بنیادی، نظریه پردازشی داده بنیاد، نظریه مبتنی بر داده‌ها و نظریه برخاسته از داده. استراوس (۱۹۸۷) و استراوس و کوربین (۱۹۹۸ و ۱۹۹۰) به معرفی روایه‌های تولید استقرایی نظریه در روش کیفی با اتکا به بررسی دقیق و منظم داده‌ها پرداختند. روش داده بنیاد روش استقرایی برای نظریه پردازی و نظریه گسترده است که نظریه تدوین شده برخاسته از داده‌هایی است که به شکل نظام مند و همزمان گردآوری و تحلیل می‌شوند. (گلیزر و استراوس، ۱۹۶۷ و استراوس و کوربین ۱۹۹۸). منظور از استقرایی بودن نظریه داده بنیاد این است که در این روش به آزمودن فرضیه پرداخته نمی‌شود، بلکه نظریه تدوین شده در نتیجه گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها روییده و زاییده می‌شود (گولدینگ، ۲۰۰۲ و نوری و مهر محمدی، ۱۳۹۰). الگوهای مختلفی از این تئوری توسط صاحب نظران ارائه شده که در این پژوهش از رویه نظام‌مند استراوس و کوربین (۱۹۸۹ و ۱۹۹۰) استفاده شده است که بر تحلیل داده‌ها از طریق رویه منظم کدگذاری در سه مرحله‌ی باز، محوری و گزینشی تمرکز می‌کند و بر عرضه‌ی پارادایم منطقی یا تصویر تجسمی از نظریه در حال تکوین تأکید دارد. مهم‌ترین دلیل انتخاب این روش آن است که اول زمانی که درباره حوزه مورد مطالعه تقریباً چیز شناخته شده کمی وجود داشته باشد، دوم زمانی که پژوهشگر به فهم ادراکات و تجارب مشارکت کنندگان در مورد خاصی را داشته باشد و سوم زمانی که هدف پژوهشگر گسترش یک نظریه جدید باشد. (ابوالمعالی، ۱۳۹۱).

۵-۱- جامعه و نمونه آماری

معمول‌ترین نوع نمونه‌گیری در این روش پژوهش، نمونه‌گیری نظری است که در آن، نمونه با هدف دستیابی به مجموعه اطلاعات جامع و غنی انتخاب می‌شود. در این

نمونه‌گیری، افراد، اطلاعات یا رخدادهایی انتخاب می‌شوند که در روشن ساختن و تعریف حدود تناسب مقوله‌ها به محقق کمک کنند. در مرحله محقق نمونه‌ای انتخاب می‌کند که اطلاعات مرتبط تری را در اختیار وی قرار می‌دهد. همچنان که داده‌ها تحلیل می‌شوند، پژوهشگر از یافته‌های به دست آمده برای انتخاب منابع بعدی استفاده می‌کند (گولدینگ، ۲۰۰۲). نمونه‌گیری نظری تا زمانی ادامه می‌یابد که مقوله‌های به اشباع نظری برسد. در این پژوهش، با توجه به اهمیت موضوع، نیاز بود با افرادی مصاحبه شود که ضمن برخورداری از تخصص‌های چندگانه، در این خصوص آگاهی کافی داشته باشند. از این رو در پژوهش حاضر افرادی که قبلاً یا در حال حاضر، ضمن تجربه در کار خود، در سایر حوزه‌ها نیز تخصص داشته و شاغل بودند، جز جامعه‌ی آماری قرار گرفتند. عضو هیئت علمی دانشگاه، شاغل مؤسسات حسابرسی، عضو کانون کارشناسان یا کانون کارشناسان یا کانون کارشناسان قوه قضائیه، متخصص امور مالیاتی، عضو جامعه حسابداران رسمی، مدیر اجرایی شرکت‌ها جز تخصص‌های مد نظر برای مصاحبه بودند. برخی افراد نمونه در حوزه خود تصمیم‌گیرنده و بنام بودند که ابتدا مصاحبه آن‌ها شروع شده، سپس با پیش رفتن پژوهش و گردآوری و تحلیل داده‌ها، برای شناخت بهتر مفاهیم و مقوله‌ها و سایر افراد خبره در هر حوزه مصاحبه می‌شد. بدین ترتیب با ۴۰ نفر از خبرگان و صاحب‌نظر مالی و مالیاتی که دارای سوابق شغلی بین ۵ تا ۳۰ سال می‌باشند و دارای رشته‌های تحصیلی حسابداری و مدیریت و حقوق می‌باشند مصاحبه به عمل آمد و پس از برگزاری این مصاحبه‌ها، مفاهیم و مقوله‌های به اشباع رسیدند. اغلب مصاحبه‌ها ضبط شدند، مگر افرادی که با ضبط صدا مخالف بودند که این موارد نکات مهم یادداشت برداری می‌شد. شایان ذکر است که تمام مصاحبه‌شونده‌ها در حوزه کاری خود بیش از ۵ سال سابقه کار حرفه‌ای داشتند و دانش‌آموخته کارشناسی و دکتری بوده‌اند.

فرآیند انجام مصاحبه نیز بدین صورت بود که مصاحبه ابتدا با سؤال‌های کلی شروع می‌شد و با پیشرفت در مصاحبه و بسته به موقعیت، سؤال‌های دقیق‌تری مطرح می‌شد، پس از انجام هر مصاحبه، تحلیل‌های لازم روی داده‌ها صورت می‌گرفت و مفاهیم استخراج می‌شوند تا در نهایت مدل پژوهش مشخص شد و در اختیار شش صاحب‌نظر که سه نفر از آن‌ها در گروه مصاحبه‌شونده‌ها نبودند و سه نفر نیز در گروه مصاحبه‌شونده‌های قبلی حضور داشتند، قرار گرفت و مدل نهایی پژوهش ارائه شد.

جدول (۲-۲) مشخصات مصاحبه‌شوندگان

ردیف	اعضاء	تعداد	دکتر	ارشد	کارشناسی
۱	اعضای کانون کارشناسان و کانون کارشناسان قوه قضائیه	۳	-	۲	۱
۲	اعضای هیئت‌علمی‌دانشگاه‌ها	۵	۵	-	-
۳	اعضای جامعه حسابداران رسمی	۵	۳	۲	-
۴	مدیران مالی شرکت‌ها	۱۰	۳	۵	۲
۵	روسای امور مالیاتی	۳	۱	۲	-
۶	روسای گروه مالیاتی	۷	۳	۳	۱
۷	کارشناس ارشد مالیاتی	۷	۱	۵	۱

۲-۵- قلمرو زمانی تحقیق

تحقیق حاضر از لحاظ زمانی طی سال ۱۳۹۸، از خبرگان و صاحب نظران حوزه های مالی و مالیاتی صورت گرفته است.

مقوله عدالت و انصاف قوانین و مقررات مالیاتی بررسی شده است.

در مصاحبه (شماره ۲۵) یکی از مشارکت کنندگان به شرح ذیل چنین کدگذاری شده است:

«...بحث تمکین مالیاتی شرکتی یعنی اطاعت پذیری مؤدیان مالیاتی در برابر قوانین و مقررات مالیاتی می‌باشد به نظر بنده هر اندازه مؤدی مالیاتی خود را در برابر جامعه مسئول و پایبند به حقوق دیگران بداند تمکین پذیری ایشان افزایش می‌یابد که این امر، نشأت گرفته از این است که مؤدی چقدر به سازمان مالیاتی اعتماد و اطمینان دارد و چقدر برایش واضح و روشن گردید که منابع درآمد مالیاتی در چه جاهای مصرف گردیده است...»

برچسب مفهومی شامل «اطاعت‌پذیری»، «مسئولیت و پایبندی»، «اعتماد و اطمینان» و «مصارف درآمد مالیاتی» استخراجی از نقل و قول مزبور بوده است. (خرده مقوله‌ها) از داده‌های پژوهش استخراج گردیدند. ابعاد مسئولیت پذیری و اعتماد و اطمینان مؤدیان در مقوله ویژگی های شخصی مالکان و مدیران شرکت و بعد مصارف درآمد مالیاتی در مقوله شفافیت و فرهنگ سازی بررسی می‌شود.

برای تحلیل داده ها، ابتدا متن مصاحبه ها و میزگرد ها و گفتگو های چاپ شده در نرم افزار word پیاده سازی گردیده‌اند. در گام دوم جملات یا پاراگراف های آنان در نرم افزار Excel و هر کدام در یک رکورد (ردیف) پیاده سازی گردید. بطوری که تعداد رکورد ها به حدود ۳۲۰۰ ردیف بالغ گردید جملات یا پاراگراف های که در برگزیده بیش از یک مفهوم و مقوله بوده‌اند به تعداد آن‌ها، در ردیف‌های جدیدی، اضافه شدند. به منظور جلوگیری از تکرار کد ها، هر برچسب مفهومی به صورت یونیک (منحصربه‌فرد) در نرم افزار تعریف گردید. پس از تحلیل و کدگذاری داده‌های پژوهش، نهایتاً تعداد مفاهیم استخراجی حدود ۱۲۰۰ مفهوم، تعداد مقوله های اصلی حدود ۱۵۰ و تعداد مقوله کلان به حدود ۶۰ مورد استخراج و بالغ گردید.

۳-۵- روش‌های تجزیه تحلیل داده ها

همان‌گونه که قبلاً بیان شد، تحلیل و تجزیه داده هاو استخراج مدل نهایی پژوهش طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت می‌گیرد و در ادامه هر یک از این روش‌های کدگذاری و نحوه استفاده از آن‌ها در این پژوهش بیان خواهد شد. شایان به ذکر است که تحلیل مفاهیم و مقوله ها بر اساس هر یک از مصاحبه ها، در چارچوب و حوصله این مقاله نمی‌گنجد و صرفاً مهم‌ترین تحلیل ها در این خصوص ارائه می‌شود.

۱) کدگذاری باز

در این راستا به هر جمله، پاراگراف از داده های پژوهش (متن مصاحبه ها یا داده های حاصل از میزگرد های چاپ شده) یک برچسب مفهومی در پایین ترین سطح، چسبانده می‌شود. به‌عنوان مثال، داده‌های حاصل از مصاحبه (شماره ۱۲) یکی مشارکت کنندگان به شرح ذیل چنین کدگذاری شده است:

«... عرض من این است که تازمانی که مالکان و مدیران شرکت دارای آگاهی و شناخت نسبت به قوانین و مقررات مالیاتی و میزان جرائم و مجازات و مشوق های مالیاتی نداشته باشند نمی‌توانیم نسبت به بهبود و ارتقاء سطح تمکین مالیاتی شرکتی امیدوار باشیم.»

برچسب مفهومی «آگاهی و شناخت نسبت به قوانین مالیاتی»، «جرائم و مجازات و مشوق‌ها» استخراجی از نقل و قول مزبور بوده است. بدین ترتیب مفاهیم (خرده مقوله‌ها) از داده های پژوهش استخراج گردیدند. بعد آگاهی و شناخت قوانین و مقررات مالیاتی در زیر مقوله ویژگی های فردی مالکان (مدیران) شرکت و جرائم و مجازات و مشوق ها در زیر

با سایر مقوله ها به شکل نظام‌مندی مرتبط می‌کند. روابط را اعتبار می‌بخشد و مقوله های نیازمند بهبود و تدوین را تکمیل می‌کند (استراوس و کوربین ۱۹۹۰).

استراوس و کوربین (۱۹۹۸) معیار های زیر را برای انتخاب یک مقوله محوری ضروری می‌دانند:

این مقوله باید در کانون قرار داشته باشد، یعنی سایر مقوله ها به آن مرتبط شوند (قابلیت تلفیق و ترکیب سایر مقوله ها را داشته باشند)؛ با فراوانی بالایی در تحلیل ظاهر شده و تکرار شود؛ به اندازه کافی انتزاعی باشد و بتواند تبیین منطقی و سازگاری از رابطه‌ی میان مقوله ها ارائه دهد؛ با تغییر شرایط تبیین کماکان صادق باشد.

هر چند شناسایی مقوله محوری دشوار است، در تدوین نظریه عنصر اساسی شمرده می‌شود. ممکن است این مقوله ای در نتایج کدگذاری محوری موجود باشد، اما در غیر این صورت باید مقوله جدیدی خلق شود (استراوس و کوربین ۱۹۹۸)

پس از آن که مقوله محوری شناسایی شد، همه مقوله های دیگر، مقوله های فرعی و توصیف گر مقوله محوری می‌شوند. سرانجام از طریق ترسیم پیوند بین مقوله کانونی و مقوله های فرعی و مفاهیم مطالعه به صورت یکپارچه، نظریه داده بنیاد تدوین می‌شود (نوری و مهر محمدی ۱۳۹۰). در این پژوهش، مقوله «مدل تمکین مالیاتی شرکتی» که تمام مقوله ها در رابطه با آن شکل گرفته‌اند و قادر به توضیح آن هستند.

مقوله‌های مزبور به کمک روش کدگذاری محوری در طبقه‌های ورودی ها (شرایط علی)، فرایندها، راهبردها، پیامدها، عوامل زمینه‌ای (عوامل مداخله‌گر و بستر) قرار گرفتند.

۲) کدگذاری محوری

همان‌گونه که استراوس و کوربین (۱۹۹۸) بیان می‌کنند، پژوهشگران باید مقوله های شناسایی شده را در دسته های پنج‌گانه‌ی زیر طبقه‌بندی کنند. به این مرحله کدگذاری محوری می‌گویند.

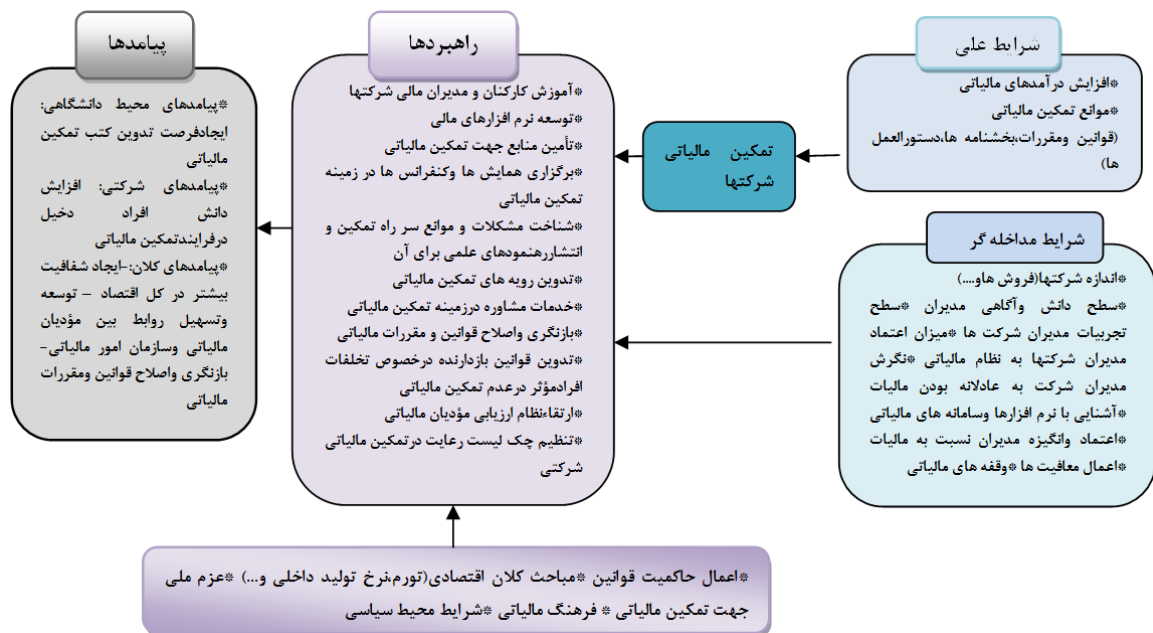
الف) شرایط علی یا سبب ساز: منظور متغیر ها یا رویداد هایی است که ایجاد یا توسعه پدیده را هدایت می‌کنند.

ب) راهبرد ها: فعالیت های پیامد محور یا نتیجه محوری هستند که باید در رابطه با پدیده‌ی مورد بررسی و در بستر مورد بررسی و با وجود شرایط مداخله‌گر، انجام می‌شود.

ه) پیامدها: نتایج اجرای راهبرد ها هستند. این طبقه بندی در مورد مقوله های شناسایی شده صورت گرفته است.

۳) کدگذاری انتخابی

هدف این مرحله، انتخاب مقوله محوری و مرتبط ساختن سایر مقوله ها بر محور آن است، به این معنا که پژوهشگر با استفاده از کدگذاری انتخابی به صورت منظم و عینی به انتخاب مقوله محوری پرداخته و سایر مقوله ها تابع آن قرار می‌گیرد (استراوس، ۱۹۸۷)، سپس پژوهشگر مقوله محوری را



مدل مفهومی تمکین مالیاتی شرکتی

۵-۳- یافته‌های پژوهش و روابط بین موارد کشف شده

مدل استخراج شده این پژوهش از فرایند سه‌گانه کدگذاری تشریح شده در صفحه قبل مشاهده می‌شود. استراوس و کوربین دو روش را برای بیان مدل و نتیجه پژوهش بیان می‌کنند. روش نمودار و روش خط سیر داستان (دانایی فرد، ۱۳۹۴). ساده و موجزترین روش‌ها، روش نمودار است که در این پژوهش نیز از این روش استفاده شده است. در ادامه بخش‌های مختلف مدل یاد شده تشریح می‌شود. گفتنی است به دلیل محدودیت‌های موجود، در هر یک از بخش‌ها تنها به یک یا چند مورد از مقوله‌های شناسایی شده اشاره شده است.

۱- شرایط علی: از مهم‌ترین شرایط علی که در نتیجه مصاحبه با خبرگان استخراج شد، می‌توان به افزایش درآمد های مالیاتی و موانع تمکین مالیاتی (قانون‌های غیرشفاف، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها) اشاره کرد. افزایش درآمد های مالیاتی موانع تمکین مالیاتی از عواملی هستند که تمکین مالیاتی شرکت‌ها را توجیه می‌کنند. از دیدگاه خبرگان شرایط علی مهم بعدی، بخشنامه‌های و قوانین مربوط به سازمان امور مالیاتی در خصوص نحوه تسلیم اظهارنامه، مقرر قانونی تسلیم اظهارنامه عملکرد و مالیات بر ارزش افزوده، ثبت سامانه نمودن گزارش معاملات خرید و فروش مودیان،... اشاره می‌کند.

۲- مقوله محوری: تمکین مالیاتی شرکتی، حائز شرایط مقوله محوری بیان شده در فوق است و سایر مقوله‌ها و شرایط را پوشش می‌دهد.

۳- راهبردها: از مهم‌ترین راهبرد هایی که صاحب نظران برای تمکین مالیاتی شرکتی مطرح کرده‌اند، اصلاح قوانین مالیاتی بر اساس اصل عدالت مالیاتی به گونه‌ای که مودیان مالیاتی منصفانه و عادلانه بودن قانون اصلاح شده را نسبت به قانون قبلی درک نمایند. تدوین قوانین باز دارنده مؤثر در خصوص تخلفات افراد دخیل در عدم تمکین مالیاتی که این قوانین عاملی جهت جلوگیری از عدم تمکین مالیاتی می‌شود، ارتقاء نظام ارزیابی مودیان، برگزاری همایش و سمینار در خصوص تمکین مالیاتی که باعث افزایش سطح آگاهی مودیان نسبت به تمکین مالیاتی می‌گردد. تدوین رویه‌های تمکین مالیاتی شرکت‌ها، شناخت مشکلات و موانع بر سرراه تمکین که این امر توسط سازمان امور مالیاتی صورت می‌گیرد. از سایر راهبردهای پیشنهادی برای تمکین مالیاتی شرکتی انتشار رهنمودها عملی برای آن، ارائه خدمات مشاوره در خصوص تمکین مالیاتی، برگزاری دوره‌های آموزشی، توسعه نرم‌افزار

های مالی، تأمین مالی مناسب برای تمکین مالیاتی و آموزش کارکنان مالی که صاحب نظران به آن‌ها اشاره دارند.

۴- شرایط مداخله گر: همان گونه که بیان شد عوامل و شرایط مداخله گر می‌توان به نداشتن دانش در خصوص تمکین مالیاتی، آشنایی با نرم‌افزار های مالی و تغییرات در قوانین و بخشنامه های مالیاتی اشاره کرد. یکی از مصاحبه شونده‌گان که حسابدار رسمی شاغل در مؤسسه حسابرسی می‌باشند بیان نمودند «... سازمان امور مالیاتی برای افزایش سطح تمکین مالیاتی بهتر است با برگزاری همایش‌های برای مودیان در خصوص قوانین و مقررات مالیاتی و تبیین جرائم و مجازات‌ها و مشوق‌ها و معافیت‌ها و همچنین معرفی نرم‌افزار های سامانه مالیاتی اقدام نماید...»

۵- شرایط بستر: عدم عزم و اراده ملی و همچنین نبود رهنمود های لازم جهت معرفی تمکین مالیاتی به مودیان مالیاتی از مهم‌ترین شرایط بستری است که راهبرد های پیشنهادی باید در این شرایط اجرا شوند.

۶- پیامد ها: پیامد های مربوط به طراحی مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی را می‌توان به دو بخش تقسیم کرد: پیامد های مستقیم و پیامد های غیرمستقیم (کلی، ۱۹۷۵). پیامد های غیرمستقیم شامل مواردی است که در سطح کلان و ملی با اصلاح قوانین و مقررات در حوزه مالیات و شفافیت و فرهنگ سازی بیشتر در سطح کشور می‌شود، اما پیامد های مستقیم به صورت ارتقای سطح تمکین مالیاتی شرکتی از طریق تغییر رفتار های قابل مشاهده مودیان و کارمندان مالیاتی در عمل که منجر به بهبود و کارایی و اثربخشی سازمان امور مالیاتی می‌شود؛ بنابراین یکی از پیامد های برجسته قدرت تمکین مالیاتی اثرات مثبت بر اقتصاد کشور (علی‌الخصوص در حال حاضر و وضع تحریم های جدید) که وظیفه متولیان مالیاتی را سخت‌تر می‌سازد. یکی از مالکان شرکت بیان نمود:

«... تمکین مالیاتی شرکتی زمانی بهبود می‌یابد که سازمان امور مالیاتی پاسخگوی شفافیت هزینه نمودن درآمد مالیاتی از طریق رسانه های صوتی تصویری و سایر کانال‌ها اطلاع رسانی باشد. ...»

ایجاد فرصت برای جامعه دانشگاهی به‌منظور همراهی با تغییر و تألیف کتاب های مفید در زمینه مبحث تمکین مالیاتی مزایا و جرائم عدم تمکین مالیاتی شرکتی، ارتقای نرم‌افزار های مالی در سطح شرکت‌ها، افزایش دانش و آگاهی افراد دخیل در فرآیند تمکین مالیاتی شرکت‌ها، ایجاد شفافیت بیشتر در کل اقتصاد، توسعه و تفصیل روابط بین مودیان و سازمان امور مالیاتی از مهم‌ترین پیامد های بیان شده است.

۵-منطق: آیا مدل پژوهش جریان منطقی‌ای را با خود به همراه داشته و آن را به خواننده القا می‌کند؟ آیا شکافی در مدل وجود ندارد که خواننده را دچار ابهام کند؟ آیا مدل پژوهش منطقی است؟ در این پژوهش تا حد امکان تلاش شده با ترسیم روابط و نمایش چند زاویه‌ای از مفاهیم و مقوله‌ها، این رابطه منطقی برقرار شود.

۶-عمق: آیا در ارائه مدل به میزان کافی جزئیات کار ارائه شده است. در این پژوهش با توجه به محدودیت متن مقاله، مهم‌ترین مقوله‌ها بیان شدند.

۷-تغییرپذیری یا انحراف: آیا درون یافته‌ها، انحراف وجود دارد یا به بیان دیگر، آیا مواردی وجود دارد که همسو با الگوی پژوهش نباشد؟ در این پژوهش در مورد بسیاری از جمله شرایط مداخله‌گر یا شرایط بستر، به آن‌ها اشاره شده است. برای مثال می‌توان به عدم عزم اراده ملی در خصوص تمکین مالیاتی شرکتی اشاره کرد. این موارد موجب درک بهتر خواننده از چالش‌های پیش رو در پیاده‌سازی ارزش‌های منصفانه می‌شود.

۸-بداعت: آیا یافته‌ها به شکل بدیع ارائه شده‌اند؟ آیا پژوهش حرف جدیدی برای گفتن دارد؟ این نخستین پژوهشی است که به ارائه مدل تمکین مالیاتی شرکتی در شرایط ایران و با تأکید بر زیرساخت‌های لازم در حوزه مالیاتی می‌پردازد و با توجه به رویه فعلی قانون و مقررات مالیاتی در ایران که به سمت افزایش تمکین مالیاتی با توجه به طرح جامع مالیاتی زیرساخت‌ها بدیهی به نظر می‌رسد.

۹-حساسیت: آیا پژوهشگر نسبت به موضوع پژوهش حساس بوده و آن را جدی گرفته است؟ سؤال‌ها در فرآیند پژوهش شکل گرفته‌اند یا این که پیش‌فرض‌های محقق بوده‌اند؟ به بیان دیگر، آیا داده‌ها از فرآیند پژوهش شکل گرفته‌اند یا این که محقق پیش‌فرض‌های خود را در خصوص جمع‌آوری داده‌ها القا کرده است. مورد دوم لزوماً بد نیست، اما مهم آن است که محقق تعصبات خود را به مدل پژوهش وارد نکرده باشد. در این پژوهش با اتکا به متن مصاحبه‌ها و با استفاده از ابزارهایی همچون یادداشت‌های تحلیلی و برگشت چندین و چندباره به متون مصاحبه و بازنگری مفاهیم و مقوله‌ها، سعی شد که در آن تعصبات محقق وارد نشود.

۱۰-استناد به یاد نوشت‌ها: اینکه آیا به یاد نوشت‌های مصاحبه‌ها اشاره شده است یا خیر؟ در این پژوهش تلاش شد به اندازه کافی به بخش‌های مختلف یاد نوشت‌ها و متن مصاحبه‌ها در خصوص هر یک از مقوله‌ها اشاره شود (استراوس و کوربین ۲۰۰۸ و مشایخی، مداحی، مهرانی و رحمانی، ۱۳۹۲).

استراوس و کوربین (۲۰۰۸)، معیار مقبولیت را برای سنجش اعتبار مدل حاصل شده پیشنهاد داده‌اند. مقبولیت به این معناست که یافته‌های پژوهش تا چه حد در انعکاس تجربه مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده در رابطه با پدیده مورد مطالعه موثق و باورپذیر است، گرچه در عمل تبیین ارائه شده از پدیده ممکن است تفسیری معتبر و پذیرفتنی از آن پدیده باشد. استراوس و کوربین ۱۰ شاخص مقبولیت را معرفی کردند که بر اساس آن‌ها پژوهش حاضر نیز ارزیابی شده است. ۱- به این سؤال پاسخ می‌دهد که آیا یافته‌های پژوهش با تجربه هر یک از متخصصان حوزه مورد مطالعه همچون مشارکت‌کنندگان، سازگاری و همخوانی دارد؟

در پژوهش، حاضر سعی شد به کمک مصاحبه با مشارکت‌کنندگانی در حوزه‌های مختلف تجربه و تخصص دارند، مفاهیم و مقوله‌ها به درستی در ارتباط با تجربه آن‌ها استخراج شود. ۲- کاربرد بودن یا مفید بودن یافته‌ها: به این سؤال پاسخ می‌دهد که آیا یافته‌های پژوهش می‌تواند در تدوین سیاست‌ها و اقدامات اجرایی بکار گرفته شده و دانش افزایشی کند؟

در این پژوهش سعی شد که راهبرد‌های پژوهش به‌طور دقیق، اقدامات اجرایی لازم برای تمکین مالیاتی شرکتی را پیشنهاد دهد زیرا در مصاحبه‌ها به‌طور دقیق به اقدامات عملی لازم برای تمکین مالیاتی شرکتی اشاره می‌شد و با توجه به تأیید این راهبرد‌ها و شناسایی شرایط مداخله‌گر و بستر توسط صاحب‌نظران، انتظار بر این است که نتایج، مدنظر سازمان‌های ذی‌ربط قرار گرفته و اجرایی شوند.

۳- مفاهیم: مفاهیم برای ایجاد درک مناسب از پدیده مدنظر و دست‌یابی به زبان مشترک در حوزه مورد مطالعه ضروری هستند و انتظار بر آن است که یافته‌های پژوهش از مفاهیم و مقوله‌ها استخراج شوند در این پژوهش مدل ارائه شده برای تمکین مالیاتی شرکتی از مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌ها شکل گرفت و باطنه بندی‌های چندین و چند باره تلاش شد مدل موجز و مختصری برای چهارچوب فوق‌ترسیم شود که صاحب‌نظران نیز آن را تأیید کردند.

۴- زمینه مفاهیم: به سؤال می‌پردازد که آیا شرایط بستر به درستی شناسایی شده‌اند و به آن‌ها اشاره شده است یا خیر. گاهی شناسایی راهبرد‌ها از شرایط مداخله‌گر و شرایط بستر مشکل است. با تجدید نظر چندباره در خصوص و بهره‌مندی از نظر صاحب‌نظران، شرایط بستر در این پژوهش که شامل عدم عزم و اراده ملی در خصوص تمکین مالیاتی و همچنین عدم حاکمیت قانون جز مواردی است که برای نخستین بار در این پژوهش معرفی شده‌اند تا خواننده ضمن مطالعه راهبرد‌ها با شرایط بستر ایران نیز آشنا شود.

۶- تبیین مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران

از دیدگاه خرد، بحث تمکین مالیاتی شرکتی از دو دیدگاه سازمان امور مالیاتی به عنوان مجری قوانین مالیاتی و از سوی دیگر اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) مشمول مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم مد نظر قرار می‌گیرد. هر یک از این ذینفعان نیز ممکن است توان تاثیر گذاری متفاوتی بر تمکین مالیاتی داشته باشند. و در عین حال، به دلیل برخورداری از انگیزه‌های مختلف، سطوح متفاوتی از تمکین مالیاتی را طلب نمایند. بنابراین ارائه مدل تمکین مالیاتی شرکتی مستلزم توجه به عوامل مرتبط با "شرکت‌ها" و "سازمان امور مالیاتی" می‌باشد. در این تحقیق، مقوله "تمکین مالیاتی شرکتی" که تمام مقوله‌ها براساس آن شکل گرفته‌اند و قادر توضیح آن هستند، به عنوان مقوله محوری انتخاب شده است.

اعتقاد به تمکین مالیاتی شرکتی: عامل کلیدی اتخاذ راهبردهای تمکین مالیاتی شرکتی

از بعد مرجع مجری قوانین و مقررات مالیاتی سازمان امور مالیاتی با اتخاذ راهبردهای همچون برگزاری همایش‌ها و کنفرانس‌ها در زمینه تمکین مالیاتی، آموزش تخصصی حسابرسان مالیاتی در رده‌های مختلف، خدمات مشاوره در زمینه تمکین مالیاتی به شرکت‌ها، بازنگری و اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی، ایجاد سامانه‌های مالیاتی جهت مودیان مالیاتی، تدوین قوانین بازدارنده در خصوص تخلفات افراد موثر در عدم تمکین مالیاتی، ارتقاء نظام ارزیابی مودیان مالیاتی و شناخت موانع و مشکلات بر سر راه تمکین مالیاتی گام موثری در جهت بهبود و ارتقاء سطح تمکین مالیاتی شرکت‌ها بر دارد. از طرف دیگر اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) با راهبردهایی همچون آموزش تخصصی مالیات به نیروی انسانی مالی و مدیران، استفاده از نرم افزارهای مالی و مالیاتی و... در جهت تمکین مالیاتی اقدام نماید.

۷- نتیجه‌گیری

در این تحقیق شناخت، درک و کشف مقوله‌های اصلی و فرعی تمکین مالیاتی شرکتی، از طریق رویکردی مبتنی بر نظریه پردازی زمینه بنیان و به کمک نتایج حاصل از کد گذاری سه گانه، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند. در این راستا، ابتدا به ساکن مفاهیم اصلی از گویه‌های خبرگان حاصل از انجام مصاحبه‌ها استخراج گردید و در مرحله بعد، با تجزیه و تحلیل مفاهیم، مقوله‌های کلان از

داده‌های پژوهش کشف و به عنوان مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران ارائه گردید.

با توجه به دو وجهی بودن مبحث تمکین مالیاتی اشخاص حقوقی خصوصی (شرکت‌ها)، از نگاه سازمان امور مالیاتی از یک طرف و از طرف دیگر اشخاص حقوقی (شرکت‌ها)، مدل تمکین مالیاتی شرکت‌ها که در برگیرنده ورودی‌ها، فرآیند اجرایی، خروجی (نتایج یا پیامدها) ارائه می‌شود. در پژوهش حاضر به این موضوع که جهت طراحی مدل تمکین مالیاتی شرکتی چه راهبردهایی باید مد نظر قرار گیرد و در چه شرایطی (اعم از بستر و مداخله‌گر) راهبرد‌های یاد شده باید اجرا شود و نتیجه مورد انتظار آن چگونه است. به کمک نتایج حاصل از کدگذاری‌های مختص روش تئوری زمینه‌ای، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در این راستا، مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرده مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش (مصاحبه‌ها و متون استفاده شده) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و به عنوان مدل تمکین مالیاتی شرکتی ارائه گردید. در این پژوهش ابتدا سوالاتی که از مطالعات صورت گرفته از کتاب‌ها، مقالات مالیاتی و رساله‌ها تنظیم شده است بین ۱۰ نفر از خبرگان و صاحب نظران مالی و مالیاتی که حداقل سابقه شغلی آنان ۵ سال می‌باشد جهت بررسی روایی آن توزیع گردید پس از حصول اطمینان از روایی سوالات، سپس در طول مصاحبه از سوالات کلی شروع و به سوالات جزئی تر مصاحبه‌ها پایان یافته است.

از مهم‌ترین شرایط علی که در نتیجه مصاحبه با خبرگان استخراج شد، می‌توان به افزایش درآمد‌های مالیاتی و موانع تمکین مالیاتی (قانون‌های غیرشفاف، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها) اشاره کرد. پیش بینی افزایش درآمد‌های مالیاتی در بودجه کشور و موانع تمکین مالیاتی از عواملی هستند که تمکین مالیاتی شرکت‌ها را توجیه می‌کنند. با توجه به اعتقاد به تمکین مالیاتی شرکتی، مقوله محوری پژوهش تمکین مالیاتی شرکت‌ها در نظام مالیاتی ایران می‌باشد. عوامل مداخله‌گر در این پژوهش می‌توان به اندازه شرکت (میزان درآمد، فروش)، سطح دانش و فرهنگ مدیران شرکت و نگاه مدیران شرکت به مبحث مالیات که به چه میزان اخذ مالیات و نرخ‌های مالیاتی عادلانه و منصفانه می‌باشد... اشاره نمود. با بررسی‌ها و مصاحبه‌های بعمل آمده از خبرگان و صاحب‌نظران برای راهبردهای حاصل شده شامل اصلاح قوانین مالیاتی بر اساس اصل عدالت مالیاتی به‌گونه‌ای که مؤدیان مالیاتی منصفانه و عادلانه بودن قانون اصلاح شده را نسبت به قانون قبلی درک نمایند. تدوین قوانین بازدارنده

مالیاتی ایران نموده است. آنچه مسلم است این که براساس نتایج تجزیه و تحلیل های به عمل آمده و تاکید صریح اکثر مشارکت کنندگان در این پژوهش، اصلاح و ساده سازی قوانین و مقررات و بخشنامه های و دستورالعمل های اجرایی و همچنین تقویت فرهنگ مالیاتی از جمله مهمترین عوامل در ارتقاء تمکین مالیاتی شرکت ها محسوب می شود.

پیشنهادات کاربردی تحقیق به سازمان امور مالیاتی:

براساس یافته های حاصل از تحقیق و با عنایت به مقوله های شناسایی شده در دو سطح اشخاص حقوقی (شرکت ها) تمکین کننده قوانین و مقررات مالیاتی و سازمان امور مالیاتی (مرجع مجری قانون و مقررات مالیاتی) و شرایط علی، مداخله گر، بستر و راهبردهای دستیابی به تمکین مالیاتی شرکتی که در مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران تشریح گردید پیشنهادات کاربردی تحقیق به سازمان امور مالیاتی به شرح ذیل می باشد:

- ۱) مکانیزه سازی کلیه فرآیندهای مالیاتی (اعم از ثبت نام اشخاص حقوقی، ارسال اظهارنامه مالیاتی، پرداخت مالیات مختلف، ارسال اطلاعیه های خرید و فروش و ...)
- ۲) استقرار و در دسترس قرار دادن نظام یکپارچه بانک اطلاعاتی هوشمند بخشنامه ها، دستورالعمل ها، آیین نامه ها، آرا هیات های مختلف مالیاتی (شورایعالی مالیاتی، ۲۵۱ ق.م.و.زیر و ...)
- ۳) ساده سازی و شفافیت مواد قانونی که مبهم می باشند.
- ۴) انجام تمهیدات و تلاش در جهت دسترسی کلیه حسابرسان مالیاتی به ریزداده های مالی و اقتصادی مودیان مالیاتی (اشخاص حقوقی)
- ۵) آموزش اثربخش و مستمر و تخصصی حسابرسان مالیاتی
- ۶) توجه و بررسی محتوای کیفی گزارش های حسابرسی مالیاتی صادره
- ۷) تنظیم قوانین و مقررات مالیاتی بازدارنده
- ۸) برگزاری همایش ها و کنفرانس ها در زمینه تمکین مالیاتی جهت مودیان مالیاتی
- ۹) خدمات مشاوره ای به مودیان مالیاتی (شرکت ها) در زمینه تمکین مالیاتی مزایا و جرایم مربوطه
- ۱۰) بازنگری و اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی
- ۱۱) شناخت مشکلات و موانع سر راه تمکین مالیاتی و انتشار رهنمودهای عملی برای آن
- ۱۲) ارتقاء نظام ارزیابی مودیان مالیاتی

مؤثر در خصوص تخلفات افراد دخیل در عدم تمکین مالیاتی که این قوانین عاملی جهت جلوگیری از عدم تمکین مالیاتی می شود، ارتقاء نظام ارزیابی مودیان، تامین منابع مالی لازم جهت تمکین مالیاتی شرکت ها، آموزش کارکنان و مدیران مالی شرکت ها، توسعه نرم افزارهای مالی و برگزاری همایش و سمینار در خصوص تمکین مالیاتی که باعث افزایش سطح آگاهی مودیان نسبت به تمکین مالیاتی می گردد.

شرایطی اقتصادی، فرهنگی و عوامل سیاسی از شرایط بستر این پژوهش هستند. پیامد های مرتبط با مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی را می توان به دو بخش تقسیم کرد: پیامد های مستقیم و پیامدهای غیرمستقیم (کلی، ۱۹۷۵). پیامد های غیرمستقیم شامل مواردی است که در سطح کلان و ملی با اصلاح قوانین و مقررات در حوزه مالیات و شفافیت و فرهنگ سازی بیشتر در سطح کشور می شود، اما پیامد های مستقیم به صورت ارتقای سطح تمکین مالیاتی شرکتی از طریق تغییر رفتارهای قابل مشاهده مودیان و کارمندان مالیاتی در عمل که منجر به بهبود و کارایی و اثر بخشی سازمان امور مالیاتی می شود؛ بنابراین یکی از پیامد های برجسته قدرت تمکین مالیاتی اثرات مثبت بر اقتصاد کشور (علی الخصوص در حال حاضر و وضع تحریم های جدید) که وظیفه متولیان مالیاتی را سخت تر می سازد. یکی از مالکان شرکت بیان نمود:

«... تمکین مالیاتی شرکتی زمانی بهبود می یابد که سازمان امور مالیاتی پاسخگوی شفافیت هزینه نمودن درآمد مالیاتی از طریق رسانه های صوتی تصویری و سایر کانال ها اطلاع رسانی باشد. ...»

ایجاد فرصت برای جامعه دانشگاهی به منظور همراهی با تغییر و تألیف کتاب های مفید در زمینه مبحث تمکین مالیاتی مزایا و جرائم عدم تمکین مالیاتی شرکتی، ارتقای نرم افزارهای مالی در سطح شرکت ها، افزایش دانش و آگاهی افراد دخیل در فرایند تمکین مالیاتی شرکت ها، ایجاد شفافیت بیشتر در کل اقتصاد، توسعه و تفصیل روابط بین مودیان و سازمان امور مالیاتی از مهم ترین پیامد های بیان شده است.

تحقیقات انجام گرفته به یک یا چند جنبه خاص از تمکین مالیاتی پرداخته اند این در حالی است که تمکین مالیاتی شرکتی مفهومی یک بعدی نبوده بلکه یک مفهوم مجتمع و چند وجهی است و عوامل بسیار متعددی چه به صورت مستقیم و چه غیر مستقیم بر روی تمکین مالیاتی شرکتی تاثیر می گذارند تحقیق حاضر، با استفاده از روش علمی نظریه پردازان زمینه بنیان، با در نظر گرفتن تمامی ابعاد موضوعی تحقیق اقدام به تدوین مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام

۱۳) تنظیم چک لیست رعایت در تمکین مالیاتی شرکت ها

۱۴) بررسی و تجدید نظر در معافیت های مالیاتی (معافیت های مالیاتی خود ممکن است باعث بدبینی بعضی از مودیان به مبحث عدالت مالیاتی بدلیل ناعادلانه بودن اینگونه معافیت ها گردد.)

۱۵) بررسی و یافتن وقفه های مالیاتی و ارائه راه حل های عملی و اجرایی جهت حل آن.

۱۶) شفاف سازی میزان منابع درآمدی مالیاتی و نحوه خرج کردن آن برای مودیان .

پیشنهادهای کاربردی تحقیق به شرکت ها مشمول مالیات های مستقیم و غیر مستقیم

۱) افزایش دانش مالیاتی از طریق آموزش تخصصی و اثربخشی دایره مالی و مدیریت شرکت .

۲) مستند سازی قوی رویدادهای مالی و مالیاتی شرکت و تجهیز به نرم افزار مناسب حسابداری

۳) تقویت سیستم کنترل داخلی شرکت با لحاظ اهمیت مکانیزم مالیاتی

۴) ایجاد تعامل و هماهنگی بیشتر مدیران شرکت با سازمان امور مالیاتی

۵) تقویت اهمیت مالیات بر عملکرد و مالیات بر ارزش افزوده و سایر منابع مالیاتی در نظام حاکمیت شرکتی

۶) استقرار مکانیزم تشویقی و بازدارندگی دایره مالی با توجه به حساسیت و اهمیت مالیات .

پیشنهادهای کاربردی تحقیق به دانشگاه ها و موسسات متولی امر آموزش در کشور

۱) اختصاص واحدهای درسی متعدد به مبحث مالیات، تمکین مالیاتی .

۲) هدفمند کردن پژوهش های دانشگاهی در جهت نیاز جامعه (در این مورد بخصوص نیاز تمکین مالیاتی است).

۳) نوشتن کتب در زمینه تمکین مالیاتی ، مزایا و جرایم مربوطه .

محدودیت پژوهش

مهم ترین محدودیت این پژوهش به روش پژوهش مربوط می شود که البته نوعی محدودیت ذاتی آن است. هر چند تئوری زمینه‌ای برای تئوری های بومی بسیار مفید است. همانند سایر روش های پژوهش کیفی با محدودیت تعمیم دهی مواجه است، بدین معنا که لزوماً نتایج این پژوهش برای سایر محیط ها و محیط سایر کشورها مناسب نیست. مشکل

ذاتی دیگر این روش پژوهش، احتمال ورود تعصبات و قضاوت های شخصی محقق است که تلاش شد با روش های آزمون مقبولیت مختلف، این تعصبات و قضاوت های شخصی در انجام پژوهش حداقل شود.

پیشنهاد تحقیق های آتی

۱) در پژوهش جداگانه و با روش های کمی، عناصر مؤثر بر تمکین مالیاتی شرکتی از دو بعد اقتصادی و غیراقتصادی بررسی شود تا محدودیت تعمیم دهی این پژوهش نیز رفع شود.

۲) در پژوهش جداگانه بررسی شود که آیا مودیان مالیاتی، هنگامی که دانش و آگاهی کافی از قوانین و مقررات مالیاتی و نرم افزار های مربوطه را کسب نمودند واقعاً تمکین مالیاتی را به صورت کامل می نمایند؟

۳) در پژوهش های آتی آسیب شناسی تمکین مالیاتی شرکت ها مورد بحث و بررسی قرار گیرد .

فهرست منابع

* بهراد، سبک رو، طباطبایی نسب (۱۳۹۷). «طراحی مدل شایستگی روسای گروه مالیاتی در سازمان امور مالیاتی» فصلنامه مالیات، شماره ۴۰، زمستان ۹۷ تهران.

* باباجانی، باقری (۱۳۹۶). ارائه مدلی برای اندازه گیری تمکین مالیاتی در سطح هر واحد مالیاتی (فصلنامه مالیات، شماره ۳۴، سال ۱۳۹۶). تهران

* توکلی، محمدجواد (۱۳۹۵). «انگیزش و تربیت اخلاقی در نظام مالیاتی اسلامی». فصلنامه مالیات، شماره ۳۲، سال ۹۵ تهران

* حجازی، ابوحمزه و میرزایی (۱۳۹۴). مسئولیت اجتماعی و تمکین مالیاتی شرکتی (مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ) دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۶، زمستان ۹۴، تهران

* سپاسی، پارسا پور و رضایت (۱۳۹۶). «طراحی مدل تأثیر بعد اقتصادی مسئولیت اجتماعی بر اجتناب مالیاتی با استفاده از رویکرد معاملات ساختاری» فصلنامه مالیات، شماره ۳۵، سال ۹۶ تهران.

* صالحی، پرویزی فرد و استوار (۱۳۹۳). تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مودیان امور مالیاتی.

* صامتی، امیری و حیدری (۱۳۹۴) «تأثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مطالعه موردی شهر اصفهان، فصلنامه پژوهش ها و سیاست های اقتصادی، سال بیست و سوم، شماره ۷۵، پاییز ۱۳۹۴، صص ۲۳۱-۲۶۲

- * Lucio Castro, Carlos S,(2015)., "Tax compliance and enforcement in the pampas evidence from a field experiment. Journal of Economic & Organization 116 (2015) 65-82.
- * Musharraf R.cyan. Antonions M, Jorge M (2017) "The effects of mass media campaigns on individual attitudes towards tax compliance: quasi-experimental evidence from survey data in Pakistan. Journal of Behavioral and experimental Economic 70 (2017) 10-22
- * Pierto B ,Simona G, (2016)" The impact of social pressure on tax compliance "International Review of low and Economic 45 (2016)78-85
- * Rose ,J.M.,(2007). Corporate directors and social responsibility: ethics versus shareholder value. Journal of Business Ethics 73, 319-331
- * Riahi –Behkaoui,A. (2004). Relationship Between Tax Compliance Internationally And Selected Determinants Of Tax Morale.
- * Van den Steen,E. (2010).on the origin of shared beliefs (and corporate culture). RAND Journal of Economic 41(4) 617-648
- * Williams,D.F.,(2007).Developing the concept of Tax Governance. KPMG, London, UK.
- * Jan.emmanuel De Neve (2019) .How to improve Tax compliance? Evidence from population –wide Experiments in Belgium..number page 71
- * Retnaningtyas widuri , Devina , Fransiska marta(2019) . The influence of penalties , the trust on Authorities , and Tax Audit Toward Tax Compliance . journal of Economic and Busines pages 13.
- * Allingham,M and Sandmo ,A.(1972)."Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis".Journal of Public Economics, Vol . 1,pp.323-338.
- * 16.Becker , C. and Kaplan , s.(2008) ."An Ego-centric Model of the Relations among the Opportunity to Underreport , Social Norms .Ethical Beliefs , and Under reporting Behavior ". Accounting . Organization and Society .Vol.33,pp.684-703.
- * رامشینی، جمشیدی و اسدی (۱۳۹۵). نگرش نوین به تمکین مالیاتی (ارائه یک چارچوب جدید). فصلنامه پژوهشنامه مالیات، جلد ۲۴، شماره ۳۱ صص ۱۱-۳۰. تهران
- * عرب مازار، گل محمدی و باقری (۱۳۹۰). سطح تمکین مالیاتی، مهم‌ترین شاخص دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد. پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۳، زمستان ۱۳۹۰، تهران
- * قانون مالیات‌های مستقیم (۱۳۹۵) سازمان امور مالیاتی
- * کرمی، بیک بشرویه (۱۳۹۶). تدوین مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران با تأکید بر اندازه‌گیری بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۴، زمستان ۹۶ صص ۵۷۳-۵۹۷، تهران
- * کرمی، شهباپی (۱۳۹۵). مدل سیاست مالیاتی با تأکید بر ارزش‌های فرهنگی. پژوهش‌های مالی، دوره ۱۸، شماره ۳، پاییز ۱۳۹۵، صص ۵۴۱-۵۶۲، تهران.
- * ملانظری، ابوحمز و میرزایی عباس آبادی (۱۳۹۵). فرهنگ‌سازمانی و تمکین مالیاتی شرکتی (مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ) بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۱ بهار ۱۳۹۵، تهران
- * مولایی پور، (۱۳۹۳). تمکین مالیاتی و برنامه‌های توسعه اقتصادی ایران. فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال بیست و دوم، شماره ۷۲، زمستان ۱۳۹۳، صص ۱۷۳-۱۹۶
- * ولیدی، نجفی توانا و احمدی (۱۳۹۵). «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین عوامل مؤثر در بروز آسیب‌ها» مجله حقوقی دادگستری، دوره ۸۰، شماره ۹۶ زمستان ۹۵.

یادداشت‌ها

¹-OECD

²-Arard

¹-Bikran

⁴-Kolotmoltez

⁵-Payel

- * Christoph kogler , Larissa Batrancea ,Anca Nichita , Jozef Pantya , Alexis Belianin , Erich Kirchler (2013).TrustAndPowerAs DeterminantsOf TaxCompliance Testing The AssumptionsOf The The Slippere, JournalOf EconomicPsychology , 34 ,(2013), 169-180.
- * Diana Onu.Lynne o (2016) " Paying tax in part of life " Journal of Economic Behavior & Organization 124(2016)29-42
- * David Rodriguez ,Bernd Theilen. (2018). " Education and tax morale" Journal of Economic Psychology 64 (2018) 18-48.
- * Hanlon , M., Slemord , J., (2009). What does tax aggressiveness signal?Evidence from stock price reactions to news about tax aggressiveness. Journal of public Economic 93, 126-141
- * James Alm , Michele Bernasconi, Susan Laury,Daniel j. Lee, Sally Wallace. "Culture , Compliance , and Confidentiality: Taxpayer behavior in the united States and Italy(2017).Journal of Economic Behavior &Organization 140, page 176-196