

شناسایی عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی با استفاده از رویکرد سیستماتیک

مصطفی مظفری^{۱*}

زهره سلاخورزی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۴/۱۰ تاریخ چاپ: ۱۴۰۴/۰۸/۳۰

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 می نماید. بنابراین هدف تحقیق حاضر، شناسایی عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی با رهیافت فراترکیب بوده و در تلاش است یافته های مطالعات صورت گرفته در این خصوص را به صورت نظاممند بررسی کرده و براساس فرایند شکل گیری و دستاورد ارائه شده، به تحلیل آنها پردازد. برای این منظور، با مراجعه به اسناد و مدارک معتبر قابل دسترس و پس از بررسی اطلاعات منابع انگلیسی از سال ۲۰۱۰ تا ۲۰۲۴ و فارسی ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۳، از میان انبوه مقالات اولیه، تعداد ۳۱ مقاله مناسب شناسایی شدند. به منظور تحلیل مقالات منتخب، مفاهیم تشکیل دهنده، ابعاد و مؤلفه های تأثیرگذار، از روش تحلیل محتوا و با حضور تعدادی از صاحب نظران و خبرگان استفاده شد. یافته های پژوهش نشان می دهد که عوامل دموگرافیک تحصیلات، عوامل اداری و سیاسی، عامل روانی، عامل دولت، مکانیزم حاکمیت شرکتی، مسائل مالی، نقش سازمان مالیاتی و سیاست ها، جنبه های رفتاری، فرآیند پیچیده، نفوذ سیاسی، عوامل فرهنگی اداری و سازش در تعقیب مالیاتی از عوامل مؤثر اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی هستند. این تحقیق به تنظیم کنندگان مالیاتی بینش هایی برای بهبود مقررات و کاهش فعالیت های فرار مالیاتی و فرار مالیاتی ارائه می کند. همچنین تلاش برای ارائه راهنمایی برای دانشگاهیان هنگام بررسی اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی در ایران است که به توسعه ادبیات این حوزه کمک می کند.

واژگان کلیدی

اجتناب مالیاتی، فرار مالیاتی، عوامل مؤثر اجتناب و فرار مالیاتی مرور سیستماتیک

۱- کارشناس ارشد حسابداری، گروه حسابداری، واحد ساوه، دانشگاه آزاد اسلامی، ساوه، ایران. (نویسنده مسئول):

(mostafa.moz921@gmail.com)

۲- کارشناس ارشد حسابداری، گروه حسابداری، واحد خرم آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، خرم آباد، ایران.

مقدمه

در عصر حاضر، اجتناب و فرار مالیاتی به عنوان یکی از چالش‌های اساسی نظام‌های مالی کشورها و به‌ویژه اقتصادهای نوظهور مطرح شده است. تحقیقات در مورد اجتناب و فرار مالیاتی شرکت‌ها اخیراً به سرعت افزایش یافته و توجه عمومی و علمی را به خود جلب کرده است. این موضوع نه تنها از منظر اقتصادی و مالی دارای اهمیت است، بلکه تأثیرات گسترده‌ای بر عدالت اجتماعی، توسعه پایدار و حاکمیت قانون دارد (هاسلدین و موریس، ۲۰۱۳). محققان در مورد تعریف دقیق اجتناب مالیاتی بحث‌های گسترده‌ای داشته‌اند. در حالی که برخی ادعا می‌کنند که اجتناب مالیاتی روشی قانونی برای کاهش بدهی مالیاتی در چارچوب قانونی است، برخی دیگر معتقدند که فرار از بار مالیاتی ماهیتاً غیرقانونی محسوب می‌شود. بر این اساس، اجتناب مالیاتی به عنوان استفاده قانونی از رژیم مالیاتی برای کاهش مالیات قابل پرداخت، با وسایلی که در چارچوب قانون یا حداقل در حاشیه قانون قرار دارند، تعریف می‌شود. در مقابل، فرار مالیاتی عبارت است از هرگونه تلاش مالیات‌دهندگان برای فرار از پرداخت مالیات از طریق روش‌های غیرقانونی (کنوتین، ۲۰۱۴).

دسای و همکاران (۲۰۰۷) با استفاده از نظریه نمایندگی مشاهده کردند که مشاغل اغلب معاملات پیچیده‌ای را برای فرار از کشف توسط مقامات مالیاتی طراحی می‌کنند. این معاملات پیچیده نه تنها دارایی‌ها را از مقامات مالیاتی پنهان می‌کند، بلکه از سهامداران نیز مخفی می‌ماند و ممکن است مدیران را قادر به کسب منافع شخصی مانند جمع‌آوری رانت‌های اقتصادی کند. با این حال، تعارض احتمالی بین اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی با مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها پیچیدگی‌های بیشتری به این موضوع می‌افزاید (وانگ و همکاران، ۲۰۲۰).

مدل‌های اقتصادی نشان می‌دهند که مشوق‌های سیستم مالیاتی تأثیر مستقیمی بر رفتار گزارش‌دهی مالیاتی افراد و شرکت‌ها دارد. مالیات‌دهندگان بر اساس به حداکثر رساندن مطلوبیت مورد انتظار تصمیم‌گیری می‌کنند و با مبادله‌ای بین صرفه‌جویی مالیاتی ناشی از گزارش کم‌تر درآمد واقعی و خطر حسابرسی و جریمه برای عدم رعایت مواجه هستند. درآمد مالیاتی یکی از منابع اصلی حمایت مالی برای توسعه اقتصادی و اجتماعی کشورها محسوب می‌شود (اسلام و هاشم، ۲۰۲۰).

علیرغم نقش قابل توجه درآمد مالیاتی و گسترش پدیده اجتناب و فرار مالیاتی در کشورهای در حال توسعه، مطالعات محدودی در این زمینه در کشورهای نوظهور از جمله ایران انجام شده است. به گفته معظم و همکاران (۲۰۲۳)، صندوق بین‌المللی پول بیان می‌کند که کشورها باید برای افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی حداقل ۱۲ درصد تلاش کنند تا رشد اقتصادی را تحریک نمایند. علاوه بر این، بانک جهانی ادعا می‌کند که رشد پایدار و ریشه‌کنی فقر به درآمدهای مالیاتی بیش از ۱۵ درصد تولید ناخالص داخلی وابسته است. مطالعات قبلی نشان می‌دهند که ایران با مشکل جدی از دست دادن درآمد مالیاتی، عمدتاً به دلیل اجتناب مالیاتی توسط شرکت‌ها، مواجه است. بنابراین، شناسایی عوامل مؤثر بر اجتناب و فرار مالیاتی برای دستیابی به رشد پایدار بسیار مهم است. مطالعات انجام شده در ایران عمدتاً از دیدگاه مالیات‌دهندگان فردی این کشور صورت گرفته است، در حالی که تعداد بسیار محدودی از مطالعات بر روی شرکت‌ها متمرکز شده‌اند. مشکل اساسی، فقدان یافته‌های منسجم و نظام‌مند در مورد عوامل مرتبط با اجتناب و فرار مالیاتی در ایران است.

تحقیقات پیشین نشان می‌دهند که مالیات‌دهندگان را می‌توان به دو گروه اصلی دسته‌بندی کرد: مالیات‌دهندگان فردی و مالیات‌دهندگان شرکتی. مالیات‌دهندگان فردی به هر مالیات‌دهندگان غیر از شرکت‌ها اطلاق می‌شود که می‌توانند یک کارمند، شریک یا مالک انحصاری باشند. هر تجارتی غیر از شرکت انفرادی و تضامنی جزء مؤدیان مالیاتی شرکت محسوب می‌شود. افراد و شرکت‌ها با استفاده از ضعف و پیچیدگی‌های موجود در سیستم مالیاتی فعلی، رویکردهای مختلفی را برای فرار مالیاتی اتخاذ می‌کنند (اسلام، ۲۰۲۰). عوامل مؤثر بر اجتناب و فرار مالیاتی در دسته مالیات‌دهندگان فردی بسیار متنوع است. مطالعات گذشته نشان می‌دهد که بسیاری از جنبه‌های مالیات‌دهندگان فردی با اجتناب و فرار مالیاتی مرتبط است. عواملی مانند عوامل جمعیت‌شناختی، اداری و سیاسی، روانی و دولتی می‌تواند بر تک‌تک مالیات‌دهندگان تأثیر بگذارد و منجر به فرار و اجتناب مالیاتی شود. تحصیلات یکی از عوامل کلیدی جمعیت‌شناختی است که مستقیماً تأثیر قابل توجهی بر تبعیت مالیاتی افراد دارد. روحیه، اخلاق و ادراکات منفی از جمله عوامل روانی هستند. به عنوان مثال، مالیات‌دهندگان فردی از کشورهایی که دارای روحیه مالیاتی پایین و رفتار غیراخلاقی هستند، احتمالاً در فرار مالیاتی بیشتری شرکت می‌کنند (کازی عبدل و خانداکر مورشد، ۲۰۲۳).

فساد، نرخ‌های مالیاتی بالا، فرآیند ارزیابی پیچیده، هیئت ملی درآمد، خدمات با کیفیت و ابتکارات دولت برای بهبود خدمات جمع‌آوری مالیات، عوامل اجرایی مالیاتی و مرتبط با سیاست هستند که بر فرار مالیاتی افراد تأثیر می‌گذارند. به عنوان مثال، نارضایتی از سیستم‌های پیچیده ارزیابی و پرداخت مالیاتی و همچنین عدم همکاری و مشاوره وصول مالیات می‌تواند باعث فرار مالیاتی شود. یک سیستم مالیاتی پیچیده ممکن است منجر به انصاف، احتمال حساسی و دانش مالیاتی کمتری شود که منجر به فرار مالیاتی بیشتر شود (سرکار، ۲۰۲۲).

فرار مالیاتی همچنین می‌تواند تحت تأثیر سیستم اظهارنامه مالیاتی ناکارآمد، سیستم غیرشفاف جمع‌آوری مالیات و آزار و اذیت افسران مالیاتی قرار گیرد. به طور مشابه، نرخ مالیات بالا، مالیات‌دهندگان فردی را برای فرار مالیاتی برمی‌انگیزد (کبیر، ۲۰۲۰). مطالعه جول و همکاران (۲۰۲۰) نشان داد که هیئت ملی درآمد و دولت عوامل اصلی فرار مالیاتی هستند. مقامات فاسد دولتی، همراه با فقدان حساسی و فرآیند جمع‌آوری درآمدهای مالیاتی شفاف، فساد فرار مالیاتی را افزایش داده‌اند. علاوه بر این، کیفیت پایین خدمات شامل اطلاعات ناکافی، مشاوره محدود و اسناد طولانی می‌تواند افراد را به فرار مالیاتی تشویق کند. آموزش مالیاتی مودیان فردی، درآمد ماهانه، روحیه مالیاتی، نرخ‌های مالیاتی بالا، پیچیدگی فرآیند پرداخت، عدم همکاری مأموران مالیاتی، اطلاعات ناکافی و کمپین‌های مشاوره محدود از علل فرار و اجتناب مالیاتی هستند (رحمان و همکاران، ۲۰۱۸).

محققان خاطر نشان کردند که شفافیت مخارج دولت و مجازات‌های مالیاتی بر تبعیت مالیاتی و رفتارهای فرار مالیاتی مالیات‌دهندگان فردی تأثیر می‌گذارد. فقدان خدمات با کیفیت در طول اظهارنامه مالیاتی نیز ممکن است منجر به اجتناب مالیاتی شود. مالیات‌دهندگان شرکتی توسط سه عامل نهادی گسترده، یعنی مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی، مسائل مالی و همچنین عملکرد مقامات مالیاتی و سیاست‌های مالیاتی، انگیزه فرار مالیاتی دارند. مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی شامل ویژگی‌های سطح شرکت، عدالت مالیاتی، دانش مالیاتی و تعهد اخلاقی است (کاسا، ۲۰۲۱).

هزینه‌های اجتماعی و شبکه‌های اجتماعی تحت مسائل مالی هستند. عملکرد مقامات مالیاتی و سیاست‌های مالیاتی شامل خلأهایی در قوانین مالیاتی، مالکیت دولت و ارتباطات سیاسی است. اجتناب مالیاتی با مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی

رابطه منفی دارد. مدیران ممکن است در فعالیت‌های اجتناب از مالیات برای به حداکثر رساندن اهداف فرصت‌طلبانه شرکت کنند. بنابراین، نقش کمیته حسابرسی و حسابرسی در تعیین اجتناب مالیاتی شرکت‌ها بسیار مهم است. در طبقه‌بندی اداره مالیات، عوامل را می‌توان به عنوان شبکه‌های اجتماعی، فرآیندهای پیچیده، سیاست‌گذاری، نفوذ سیاسی و عوامل فرهنگی اداری طبقه‌بندی کرد. بی‌اعتمادی مالیات‌دهندگان به مقامات ملی و سیستم‌های قانونی و دولتی بر روحیه مالیاتی تأثیر منفی گذاشته است. احتمال کم کشف، جریمه‌های کم، عملکردهای مفسده‌مشاوران مالیاتی و مأموران مالیاتی، سیستم حسابرسی مالیاتی ناکارآمد، شیوه‌های مجازات بسیار کم و خطر پایین گرفتار شدن از عوامل رایج فرار مالیاتی هستند (اسلام، ۲۰۲۰).

سیاست‌های مالیاتی با انگیزه‌های سیاسی و هدف‌محور کوتاه‌مدت، فقدان سیستم سیاست‌گذاری هماهنگ و پیچیدگی‌های سیاست‌ها و قوانین، عامل فرار مالیاتی هستند. حکمرانی صحیح مالیات‌دهندگان را تشویق می‌کند تا درآمد مشمول مالیات خود را به درستی اعلام کنند و منجر به کاهش فرار مالیاتی در کشورهای در حال توسعه می‌شود (رشید و همکاران، ۲۰۲۳). دسترسی بیشتر به خدمات عمومی همچنین فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد. علاوه بر این، روابط بین بخش خصوصی و دولتی با سیاست و عدم پاسخگویی با فرار مالیاتی ارتباط دارد. پیچیدگی سیاست‌ها و ارزیابی مالیات بخشی از مکانیسم‌های پیچیده برای جلوگیری از جمع‌آوری درآمد مالیاتی است (عبدالله و اشرف، ۲۰۱۸).

در سال‌های اخیر با رشد پژوهش‌ها در حوزه‌های مختلف علوم و مواجه شدن جامعه با انفجار اطلاعات، اندیشمندان در عمل به این نتیجه رسیده‌اند که اطلاع و تسلط بر تمامی ابعاد یک رشته و به‌روز بودن در این زمینه تا حدود زیادی امکان‌پذیر نیست، لذا انجام پژوهش‌های ترکیبی که عصاره پژوهش‌های انجام شده در یک موضوع خاص را به شیوه نظام‌مند و علمی فراوری پژوهشگران قرار می‌دهند، گسترش روزافزونی یافته است (قربانی‌زاده و بهفر، ۱۳۹۲). یکی از روش‌هایی که به منظور بررسی، ترکیب و آسیب‌شناسی پژوهش‌های گذشته معرفی شده، فراترکیب است. روش فراترکیب یک روش تحقیق کیفی است که برای نظریه‌پردازی پیرامون پدیده مورد مطالعه استفاده می‌شود و زمانی کاربرد دارد که ادبیات پژوهش پیرامون موضوع از غنای لازم برخوردار نباشد. همچنین هدف ارائه یک نظریه جدید است که تاکنون در جوامع پژوهشی مطرح نشده است. روش اصلی گردآوری داده‌ها در این روش استفاده از مرور سیستماتیک تحقیقات است (زیمر، ۲۰۰۶).

بر این اساس، این مطالعه با هدف بررسی وضعیت فعلی اجتناب از مالیات و فرار مالیاتی در ایران و با استفاده از یک مرور ادبیات سیستماتیک انجام می‌شود. در این تحقیق سعی بر این است تا با بررسی مدل‌ها، ابزارها، رهنمودها در تحقیقات و مطالعات و مباحث نظری مربوط به آن، به این سؤال اساسی پاسخ داده شود که: مؤلفه‌های مؤثر بر اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی در ایران کدامند؟ این پژوهش با ارائه یک تحلیل سیستماتیک و جامع، قصد دارد خلأ موجود در ادبیات فارسی را پر کرده و چارچوبی منسجم برای درک عوامل مؤثر بر اجتناب و فرار مالیاتی در ایران ارائه دهد.

مالیات

مالیات یک هزینه مالی اجباری یا نوعی خراج است که توسط یک نهاد دولتی به مؤدی (شخص حقیقی یا حقوقی) به‌منظور پوشش هزینه‌های مختلف عمومی یا هزینه‌های دولتی تحمیل می‌شود (رحیمی، ۱۳۹۹).

طبق تعریف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، مالیات پرداختی ضروری، الزامی و رایگان است. مالیات را می‌توان به شخص، مؤسسه مالی و غیره نسبت داد. مالیات در واقع انتقال بخشی از درآمد جامعه به دولت یا بخشی از سود حاصل از فعالیت‌های اقتصادی متعلق به دولت است. زیرا دولت ابزار و امکانات لازم را برای کسب درآمد و سود فراهم کرده است. اقتصاددانان به‌طور کلی از مالیات بر مصرف در مقابل مالیات بر درآمد حمایت می‌کنند. به‌عنوان مثال، سیگار و تنباکو از جمله محصولات هستند که دولت‌ها برای جلوگیری از مصرف آن مالیات‌های سنگینی را بر روی آنها وضع می‌کنند، توسط دولت جمع‌آوری می‌شوند و فرصت ارائه خدمات به شهروندان را فراهم می‌کنند که به‌طور معمول و از طریق مکانیسم‌های بازار آزاد ارائه نمی‌شوند، به‌عنوان مثال می‌توان به پارک‌های دولتی اشاره کرد، برای اکثر دولت‌ها مالیات مهم‌ترین منبع درآمد است. دولت‌ها همچنین از مالیات برای ایجاد برابری درآمد و تصمیمات مصرفی معتدل استفاده می‌کنند. مالیات را می‌توان به‌عنوان هزینه‌های ساده درآمد یا تجارت تعریف کرد. البته باید توجه داشت که انواع مالیات بر اشخاص حقیقی و حقوقی اعمال می‌شود. مالیات باعث افزایش قیمت کالاها و منابع برای مشاغل و مصرف‌کنندگان می‌شود؛ بنابراین عرضه و تقاضا نیز تحت تأثیر مالیات قرار می‌گیرد (شعاعی، ۱۴۰۰).

آدام اسمیت در کتاب ثروت ملل می‌نویسد: از نظر اقتصادی، مالیات، ثروت را از خانوارها یا مشاغل به دولت منتقل می‌کند. درآمد اقتصادی مردم از سه نوع اصلی تشکیل شده است: اجاره، سود و حقوق. مالیات‌دهندگان عادی مالیات خود را حداقل از طریق یک منبع درآمد می‌پردازند. دولت ممکن است بخواهد به‌طور خاص بر اجاره، سود یا دستمزد مالیات اعمال کند، یا مالیات بر سه منبع درآمد خصوصی متفاوت باشد. با این حال، بسیاری از مالیات‌ها ناگزیر از منابع افراد متفاوتی نسبت به آنچه در نظر گرفته شده است، دریافت می‌شود... یک مالیات خوب چند معیار اساسی را برآورده می‌کند. آنها بر اساس درآمد یا توانایی پرداخت افراد تعیین می‌شوند و می‌توانند در زمان‌های مختلف و به‌نحوی که برای مالیات‌دهندگان مناسب باشد پرداخت شوند (رحیمی، ۱۳۹۹).

تاریخچه مالیات

طبق کاوش‌ها، قدیمی‌ترین قوانین مالیاتی مربوط به یکی از پادشاهان سومری بود. در اواسط قرن سوم پیش از میلاد تدوین شد و اساس مالیات در امپراتوری بزرگ ایران باستان را تشکیل داد. با ظهور اسلام در ایران، فرآیند اخذ مالیات در قالب آموزه‌های شرع مقدس شکل گرفت و مالیات ولایتی با مفاهیمی مانند خمس، زکات یا خراج کشاورز هویت جدیدی پیدا کرد. آموزه‌های مالی قرآن کریم و نیز تبیین الزامات و آداب مالیات‌های استانی در منابع همسو با قرآن (مانند نهج البلاغه) روند اخذ مالیات را در صدر تسهیل کرد. در دوره کوتاه سلطنت سلاطین ایرانی که بر ایران بین اعراب و مغولان حکومت می‌کردند، اصول مالیات و نحوه اداره و وصول مالیات، همان بود که از زمان ساسانیان در ایران رایج شده بود. اعراب با اندکی تفاوت از این روش پیروی کردند. در زمان مغول، مالیات‌ها افزایش یافت و انواع مالیات‌ها و عوارض بر مردم تحمیل شد. در زمان تیموریان فشار مأموران مالیات بر مردم افزایش یافت، به‌طوری که اخذ مالیات گاه به کشتار مردم بی‌گناهی می‌انجامید که به دلیل فقر از پرداخت امتناع می‌کردند (فخار و همکاران، ۱۴۰۲). در دوران صفویه، افشاریه و زندیه همچنان فشار مالیات بر دوش کشاورزان و دهقانان بود و انواع مالیات از مردم اخذ می‌شد. شاه عباس کبیر اصلاحاتی را در مالیات انجام داد و دخل و خرج کشور را که به شکل منظم نبود، در خزانه مرکزی متمرکز کرد و موجب رونق زندگی کشاورزان شد. پس از تصویب چندین سال قوانین مختلف مالیاتی، سرانجام در سال ۱۳۴۲، لایحه تشکیل سازمان تشخیص مالیات به تصویب رسید و سرانجام با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم در سال

۱۳۴۵، نظام مالیاتی جدید در ایران تأسیس شد و تا اینکه سال ۱۳۵۷ سه بار مورد بازنگری و بازنگری کامل قرار گرفت. پس از انقلاب اسلامی، قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ بسته به ساختارهای سیاسی و اجتماعی کشور دستخوش تغییرات و دگرگونی‌های بسیاری شد و عمده اصلاحات در سال ۱۳۶۶ انجام شد. لایحه اصلاح این قانون در سال ۱۳۷۶ تقدیم مجلس شد و در پایان سال ۱۳۸۰ به تصویب رسید. با تأسیس سازمان امور مالی در سال ۱۳۸۱ بر اساس بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم، نقطه عطفی در نظام مالیاتی ایران ایجاد شده است (بندری و همکاران، ۱۳۹۹).

مفهوم اجتناب مالیاتی

هدف از فرار مالیاتی تلاش برای کاهش مالیات‌های پرداختی است. در واقع فرار مالیاتی نوعی استفاده از خلأهای قانونی در قوانین مالیاتی به منظور کاهش مالیات است (هانون ۱ و همکاران، ۲۰۱۰). فرار مالیاتی یک فعالیت فرار مالیاتی بدون نقض خطوط قانون و در چارچوب قوانین مالیاتی است (اگراوال ۲، ۲۰۰۷).

فرار مالیاتی شامل یک سری استراتژی‌های مالیاتی است که در یک سر آن استراتژی فعالیت قانونی و در سر دیگر استراتژی فعالیت جسورانه قرار دارد (کمالی منفرد و علی احمدی، ۱۳۹۶). در واقع می‌توان گفت اجتناب مالیاتی جزء مورد انتظار و پذیرفته شده برنامه‌ریزی و امور نظارتی مالیات شرکت‌ها به منظور کاهش بار مالیاتی تا حد معقولی است (کروکر و اسلمرود ۳، ۲۰۰۹).

دسای و دارماپالا ۴ (۲۰۰۶) استدلال می‌کنند که با توجه به مشکلات نمایندگی بین سهامداران و مدیران، اجتناب از مالیات شرکت‌ها را نمی‌توان به سادگی به عنوان یک انتقال ساده ثروت از دولت به سهامداران شرکت در نظر گرفت. از آنجایی که فرار مالیاتی معمولاً مستلزم مشارکت در فعالیت‌هایی است که در مورد هدف اساسی معامله ابهام ایجاد می‌کند، می‌تواند به طور همزمان یک سپر محافظ برای مدیران اجرایی درگیر در فعالیت‌های مختلف غیراخلاقی ایجاد کند و در نتیجه پرداخت این هزینه‌ها را به ضرر سهامداران افزایش دهد. مانند تمام تصمیمات سرمایه‌گذاری توسط مدیران، برنامه‌های مالیاتی شرکت‌ها می‌توانند از سطوح بهینه سرمایه‌گذاری منحرف شوند. سرمایه‌گذاری کمتر از حد مطلوب در برنامه‌های مالیاتی می‌تواند منجر به کاهش ذخایر نقدی و زیان‌های آتی سهامداران شود.

از سوی دیگر، سرمایه‌گذاری بیش از حد در برنامه‌های مالیاتی می‌تواند مدیریت واحد تجاری را بدنام کند. این مشکل می‌تواند منجر به افزایش هزینه‌های حسابرسی، جریمه‌های قانونی و هزینه‌های ناشی از بی‌اعتبار کردن شرکت شود. موضوعی که منجر به کاهش ارزش دارایی سهامداران می‌شود (گراهام ۵ و همکاران، ۲۰۱۳).

نقطه بهینه برای تعیین سرمایه‌گذاری شرکت در سیاست‌های اجتناب مالیاتی، نقطه‌ای است که مزایای ثانویه اجتناب مالیاتی از هزینه‌های ثانویه آن بیشتر شود (ادوارد و شولین ۶، ۲۰۱۳).

بر اساس تحقیقات انجام شده، یکی از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، عدم اطمینان محیطی است. عدم قطعیت زیست‌محیطی به تنوع تغییراتی اشاره دارد که فعالیت‌های محیطی مرتبط با عملیات شرکت را تعیین می‌کند. روندهای عمده اقتصادی و

1. Hannon
2. Agrawal
3. Crocker & Slamrod
4. Desai & Dharmapala
5. Graham
6. Edwards & Schwab

جهانی شدن ناشی از فناوری‌های پیشرفته و افزایش رقابت می‌تواند منجر به عدم اطمینان محیطی بیشتر شود (هانگ^۷ و همکاران، ۲۰۱۷).

گیور^۸ و همکاران (۲۰۱۸) بیان نمودند که عدم اطمینان عملیاتی منجر به عدم اطمینان در مورد مزایای آتی پس‌انداز مالیاتی شده است که فرصت سرمایه‌گذاری در مزایای مالیاتی را کاهش می‌دهد.

گالمور و لیرو^۹ (۲۰۱۵) نیز دریافتند شرکت‌هایی که در محیط نامطمئن‌تر فعالیت می‌کنند از کیفیت اطلاعات داخلی شرکت به نفع خود استفاده می‌کنند تا از پرداخت مالیات بیشتر اجتناب کنند. تحقیقات قبلی نشان داده است که عدم اطمینان محیطی باعث افزایش فعالیت‌های برنامه‌ریزی یا بودجه‌بندی شرکت می‌شود؛ زیرا مالیات‌ها هزینه‌های قابل توجهی را برای شرکت ایجاد می‌کند و الف. کاهش ثروت سهامداران؛ در مشاغل که بیش از یک سوم سود خود را به‌عنوان مالیات پرداخت می‌کنند، برنامه‌ریزی مالیاتی بخش مهمی از برنامه‌ریزی محسوب می‌شود. برنامه‌ریزی مالیاتی می‌تواند فعالیت‌های متقربانه توسط مدیریت را تسهیل کند و در نتیجه مشکلات نمایندگی بین شرکت و سهامداران آن را تشدید کند؛ بنابراین، در محیط‌های بی‌ثبات‌تر، مدیران انگیزه بیشتری برای شرکت در فعالیت‌هایی دارند که به بررسی رابطه بین عدم اطمینان محیطی، مالکیت نهادی و اجتناب از مالیات از طریق برنامه‌ریزی مالیاتی می‌پردازند (گلیمور و لیرو، ۲۰۱۵).

هانلون و هایتزمن بیان می‌کنند که بیشتر فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیات شرکت‌ها به اجتناب از مالیات مربوط می‌شوند، زیرا کسب و کارها انگیزه کافی برای کاهش مالیات خود دارند.

تحقیقات مربوط به اجتناب از مالیات عموماً بر موضوعاتی مانند اعتبارات، مالیات سهامداران و جامعه تمرکز دارد. بر اساس مفاهیم تئوری نمایندگی، باید پذیرفت که مدیران مسئول افزایش ارزش شرکت هستند و مالکان سعی می‌کنند مدیران و نمایندگان را ارزیابی کنند تا بدانند آیا وظایف خود را به درستی انجام می‌دهند یا خیر؟ علاوه بر این، آنها می‌خواهند بفهمند که مدیران چگونه و از چه راهی به اهداف تعیین شده دست می‌یابند. در این میان، از دیدگاه سهامداران ممکن است؛ فریب دولت و فرار از پرداخت مالیات نه تنها قابل توجیه است. اما باید مطلوب و خوشایند نیز باشد. درحالی که جامعه و بخش دولتی از کسب و کارها انتظار دارند که شهروندان خوبی باشند و مالیات خود را به درستی و به موقع پرداخت کنند، این استراتژی شرکتی از دیدگاه سایر گروه‌ها ناپسند تلقی می‌شود (مشایخی و سیدی، ۱۳۹۴).

لیم^{۱۰} (۲۰۱۱) انگیزه‌هایی مانند پاداش، ساختار مالکیت و شکل سازمانی به‌عنوان عوامل تعیین‌کننده برای فعالیت‌های فرار مالیاتی ذکر شده است.

مالکان نهادی به‌عنوان گروهی از سرمایه‌گذاران به دلیل دسترسی به منابع مالی عظیم، نقش مهمی در توسعه اقتصادی بازار سرمایه ایفا می‌کنند (مستانه و پاک مرام، ۱۳۹۵).

7 . Huang

8 . Giver

9 . Gallemore & Labro

10 . Lim

تعریف اجتناب مالیاتی

تعاریف متفاوتی از اجتناب مالیاتی به وسیله‌ی محققان ارائه شده است. اجتناب مالیاتی به‌عنوان کاهش مالیات آشکار هر دلار از سود حسابداری قبل از مالیات، توسط هاتلون و هتزمان (۲۰۰۹) تعریف شده است. فعالیت‌های اجتناب از مالیات معمولاً به‌عنوان طرح‌های صرفه‌جویی مالیاتی نامیده می‌شود که منابع را از دولت به سهامداران منتقل می‌کند و در نتیجه ارزش شرکت را پس از مالیات افزایش می‌دهد. پاسترتاک و ریکو (۲۰۰۸) اجتناب مالیاتی به‌عنوان استفاده قانونی از سیستم مالیاتی برای مقاصد شخصی به‌منظور کاهش مبلغ قابل پرداخت از طریق ابزارهایی که در خود قانون، قابل پرداخت، پرداخت شده به‌وسیله ابزار است، تعریف می‌شود (گل محمدی، ۱۳۹۷).

بر اساس تعریف اسلمرد (۲۰۰۴) نوع مشروع فرار مالیاتی از تفاوت بین قوانین مالیاتی و اصول پذیرفته شده حسابداری ناشی می‌شود. نمونه آن روش محاسبه استهلاک است. قانون مالیات، کسب‌وکارها را ملزم می‌کند که دارایی‌های خود را با استفاده از روش مورد نیاز قانون مستهلک کنند، اما اصول پذیرفته‌شده حسابداری به شرکت‌ها اجازه می‌دهد تا هزینه‌های استهلاک را به‌گونه‌ای محاسبه کنند که اطلاعات بهتری را به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی منتقل کند. مثال‌ها اجتناب از پرداخت‌های غیرقانونی مستلزم محافظت از سود از حساب‌برسان مالیاتی است. با کم گزارش کردن سود تعاریف دیگر مجموعه‌ای از استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی را ارائه می‌کنند که شامل فعالیت‌های کاملاً قانونی و همچنین معاملات جسورانه‌تر و مبهم‌تر می‌شود.

مفهوم فرار مالیاتی و تفاوت آن با اجتناب مالیاتی

فرار مالیاتی یک اصطلاح کلی برای تلاش افراد، مشاغل و سازمان‌های واقعی، اتحادیه‌ها و غیره برای اجتناب از پرداخت مالیات غیرقانونی است. اداره مالیات از کاهش بدهی مالیاتی اطمینان حاصل خواهد کرد. هرگونه روش غیرقانونی برای کاهش مالیات قابل پرداخت، فرار مالیاتی محسوب می‌شود. مخفی کردن درآمد از طریق دست کم گرفتن آن، برآورد هزینه‌ها، تحریف مبالغ و نقض قوانین از جمله راه‌های فرار مالیاتی است (اگراوال، ۲۰۰۷).

تفاوت‌های اجتناب مالیاتی با برنامه‌ریزی مالیاتی و فرار از مالیات در جدول شماره ۲-۱ به‌صورت خلاصه ارائه شده است (اگراوال ۲۰۰۷).

جدول شماره ۱: تفاوت‌های اجتناب مالیاتی با برنامه‌ریزی مالیاتی و فرار از مالیات (منبع: اگراوال، ۲۰۰۷)

تفاوت بین برنامه‌ریزی مالیاتی و اجتناب از مالیات	
هدف برنامه‌ریزی مالیاتی کاهش بدهی مالیاتی طبق قوانین در شکل و محتوا است.	هدف اجتناب از مالیات و کاهش بدهی مالیاتی قوانین در شکل است؛ ولی در محتوا نیست.
برنامه‌ریزی مالیاتی به‌وسیله به‌کارگیری مزایای ماده‌های مفید در قوانین انجام می‌شود.	اجتناب از مالیات به‌وسیله به‌کارگیری مزایای روزنه و خلاءهای موجود در قوانین انجام می‌شود.
در برنامه‌ریزی مالیاتی حسن نیت وجود دارد.	در اجتناب از مالیات سوءنیت وجود دارد.
تفاوت بین فرار از مالیات و اجتناب از مالیات	
فرار از مالیات از یک روش غیرقانونی برای کاهش مالیات	اجتناب از مالیات از یک روش قانونی برای کاهش مالیات

11 . Hanlon & Heitzman

12 . Pastertak And Rico

13 . Aslamard

استفاده می کند	استفاده می کند
فرار از مالیات به وسیله به کارگیری روش های غیرمنصفانه انجام می شود	اجتناب از مالیات به وسیله به کارگیری مزایای روزنه و خلاءهای موجود در قوانین انجام می شود.
فرار از مالیات یک روش غیرقانونی است و ممکن است منجر به مجازات شود.	اجتناب از مالیات با سوءنیت همراه است؛ اما طبق قوانین انجام می شود و مجازاتی به دنبال ندارد
فرار از مالیات یک تقلب آشکار است و بعد از اینکه بدهی مالیاتی افزایش یابد انجام می شود.	اجتناب از مالیات مشابه برنامه ریزی مالیاتی است و قبل از افزایش بدهی مالیاتی انجام می شود.

اهمیت بررسی اجتناب مالیاتی

مالیات مهم ترین و باثبات ترین منبع درآمد دولت هاست که از یک سو ابزار مناسبی برای تأمین مالی هزینه های عمومی و از سوی دیگر ابزاری برای اجرای سیاست های مالی دولت و تضمین توزیع عادلانه درآمد و ثروت است. در جامعه. در شرکت ها، پرداخت مالیات منجر به کاهش سود و باقی ماندن وجه نقد برای سایر ذینفعان شرکت از جمله سهامداران می شود، زیرا بر اساس ساختار نظام مالیاتی، شرکت ها موظف به محاسبه، کسر و کسر سهم دولت از این سود هستند قبل از تصمیم گیری در مورد سود تحصیلی که باید پرداخت شود؛ بنابراین، شرکت و سهامداران آن انگیزه طبیعی دارند تا برای دستیابی به هدف اولیه خود که حداکثر کردن منافع سهامداران است، اقداماتی را برای اجتناب از پرداخت مالیات انجام دهند. با این حال، تحقیقات اخیر نشان می دهد که مدیران می توانند فعالیت های اجتناب از مالیات را برای به دست آوردن سود خود انجام دهند که لزوماً به منافع سهامداران منجر نمی شود (فخار و همکاران، ۱۴۰۲).

فرار مالیاتی شرکت ها شامل برنامه ریزی مالیاتی قانونی و فرار مالیاتی غیرقانونی است. برنامه ریزی مالیاتی شامل کاهش بار مالیاتی شرکت از طریق سرمایه گذاری و ساختاردهی فعالیت های تجاری در چارچوب قانون مالیات است. فرار مالیاتی شامل یک سازمان است که پول نقد خود را در تجارت نگه می دارد و در غیر این صورت توسط دولت پرداخت می شود. این منابع می تواند منجر به افزایش ارزش شرکت (و در نتیجه سهامداران) شود. اجتناب از مالیات مستلزم محروم کردن دولت از منابع و حفظ منابع در داخل شرکت است که می تواند برای افزایش ارزش شرکت استفاده شود (وانگ و همکاران ۱۴، ۲۰۲۰). هدف از فرار مالیاتی تلاش برای کاهش مالیات های پرداختی است. در واقع فرار مالیاتی نوعی استفاده از خلأهای قانونی در قوانین مالیاتی برای کاهش مالیات است. فرار مالیاتی فعالیت فرار مالیاتی بدون نقض قوانین و در چارچوب قوانین مالیاتی است (خانی و همکاران، ۱۳۹۳).

عوامل مؤثر بر اجتناب از مالیات

مطالعات متعددی رابطه بین ویژگی های شرکت و اجتناب مالیاتی را با استفاده از تعدادی مقیاس که در بالا مورد بحث قرار گرفت، بررسی کرده اند. به عبارت دیگر به تفاوت های مالیاتی در نرخ مؤثر، مالیات شورا، مالیات و... نگاه کردند. برای نمونه، گوپتا و نیوبری (۱۹۹۷) طیف وسیعی از عوامل نرخ مؤثر مالیات حسابداری را بررسی کردند. ریگو (۲۰۰۳) شواهدی را نشان داد که عملیات بین المللی منجر به فرصت های بیشتر اجتناب از مالیات و در نتیجه نرخ مؤثر مالیات حسابداری پایین تر، می شود. علاوه بر این، شرکت های متهم به استفاده از پناهگاه های مالیاتی تفاوت مالیات

دفتری بزرگتر عملیات خارجی، بیشتر شرکت‌های تابعه در پناهگاه‌های مالیاتی، نرخ مؤثر مالیات پایین‌تر، خسارات و زیان‌های دعاوی حقوقی بیشتری دارند (ویلسون، ۱۷، ۲۰۰۹).

اگر فعالیت‌های اجتناب مالیاتی باعث ایجاد ارزش و انگیزه‌های پاداش، منافع مدیران با منافع سهامداران شود، شرکت‌هایی که از مشوق‌های مبتنی بر عملکرد پس از کسر مالیات استفاده می‌کنند، احتمالاً در فرار مالیاتی شرکت می‌کنند. فیلیپس ۱۸ (۲۰۰۳) نشان داد که جبران خسارت مدیران واحدهای تجاری بر اساس درآمد پس از کسر مالیات منجر به کاهش نرخ مؤثر مالیاتی حسابداری و در نتیجه افزایش اجتناب مالیاتی می‌شود.

اگر مدیران به منظور افزایش انحراف مدیریتی به اجتناب از مالیات شرکت‌ها پردازند، آنگاه افزایش انگیزه‌های سهام برای همسویی بهتر مدیران و سهامداران، انحراف را کاهش می‌دهد که پس از آن اجتناب مالیاتی کاهش می‌یابد (دسای ۱۹ و همکاران، ۲۰۰۷).

اگرچه سیاست مالیاتی فعلی می‌تواند پیامدهای مهمی بر توسعه الگوهای مالکیت کسب‌وکار داشته باشد، الگوهای مالکیت می‌تواند تأثیر مهمی بر اجتناب مالیاتی داشته باشد (دسای و همکاران، ۲۰۰۷). شرکت‌های دارای مالکیت متمرکز، مانند مشاغل خانوادگی، می‌توانند از مالیات‌های بالاتر اجتناب کنند، زیرا کنترل سهامداران سودمندتر از پس‌انداز است. از سوی دیگر، این شرکت‌ها ممکن است از مالیات کمتر اجتناب کنند، زیرا این مالکان متمرکز افق طولانی‌تری دارند و ممکن است به دلیل اثرات شهرت و بدبینی سهامداران اقلیت نسبت به کل هزینه‌های اجتناب حساس‌تر باشند. به طور کلی، مشاغل خانوادگی از مالیات اجتناب می‌کنند. کمتر از مشاغل غیرخانوادگی این بدان معنی است که مشاغل خانوادگی تمایل دارند از مزایای مالیاتی چشم‌پوشی کنند تا از ترس سهامداران اقلیت از پنهان کردن فعالیت‌های اجتناب از مالیات خود جلوگیری کنند (چن و همکاران، ۲۰، ۲۰۱۰).

پیامد اجتناب مالیاتی

هانلن ۲۱ (۲۰۰۹) بیان می‌کند که اجتناب مالیاتی بر قیمت سهام و واکنش‌های بازار اثر منفی دارد. همچنین افزایش فرار مالیاتی در شرکت‌ها منجر به کاهش ارزش شرکت‌ها می‌شود. با این حال، شواهد موجود کاملاً یکسان نیستند. تحقیقات نشان می‌دهد که عواقب فرار مالیاتی تا حد زیادی متوجه سهامداران است. در نتیجه، شرکت‌هایی که به خوبی از فرار مالیاتی استفاده می‌کنند می‌توانند به سود سهامداران خود کمک کنند (کاورمن، ۲۰۱۸)؛ بنابراین توسل به اجتناب از مالیات در هنگام افزایش سود یا قیمت سهام می‌تواند به نفع سهامداران این شرکت‌ها باشد (کاورمن، ۲۰۱۸). با این حال حسن ۲۲ (۲۰۱۴)، نشان داد که اجتناب مالیاتی می‌تواند موجب افزایش هزینه استقراض‌ها می‌شود (کاورمن، ۲۰۱۸). لیم ۲۳ (۲۰۱۱)، به نتایج معکوسی دست پیدا کرد. طبق تحقیقات لیم (۲۰۱۱) فرار مالیاتی می‌تواند برای بدهکاران بسیار مفید باشد، زیرا به آنها اجازه می‌دهد پول خود را برای پرداخت مالیات خود پس‌انداز کنند که می‌تواند به آنها کمک کند بدهی‌های خود را پرداخت کنند؛ بنابراین این موضوع می‌تواند به این سؤال پاسخ دهد که بسیاری از مشاغل با

کمی بودجه دارند که آیا باید پول نقد خود را برای پرداخت وام خود نگه دارند یا از آن برای پرداخت مالیات استفاده کنند (کاورمن، ۲۰۱۸).

بر اساس مشکل نمایندگی، اجتناب از مالیات همیشه برای افزایش ثروت سهامداران خارجی امکان‌پذیر نیست. بر اساس این نظریه، فعالیت‌های اجتناب از مالیات می‌تواند در انحراف سود به خود مدیران نقش داشته باشد که می‌تواند از دستکاری و سرقت سود شرکت تا پاداش‌های بیش از حدی که به اشکال مختلف به مدیران داده می‌شود، باشد. اجتناب از مالیات به طور بالقوه می‌تواند ارزش کسب و کار پس از مالیات را کاهش دهد، از این رو هزینه‌ها مستقیماً با فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی مرتبط است. هزینه‌های اضافی پیروی از قوانین و مقررات و هزینه‌های غیر مالیاتی، یعنی هزینه‌های نمایندگی، ممکن است بر مزایای مالیاتی سهامداران بیشتر باشد. بسیاری از تحقیقات در پاسخ به این سؤال انجام شده است که چرا بعضی از شرکت‌ها بیش از سایرین از پرداخت مالیات اجتناب می‌کنند؟ بعضی از محققان بر عوامل مختلفی به عنوان محرک و منافع برای فعالیت‌های اجتناب از پرداخت برای پاسخ به سؤال موردنظر مطرح کرده‌اند. زیمرمن (۲۰۰۳)، گویتا و نبوری (۱۹۹۷) و ریکو (۲۰۰۳) بر ویژگی‌های شرکت مثل نوع صنعت، اندازه شرکت، عمر شرکت و دیگر تحقیقات، انگیزه‌های مثل پاداش، ساختار مالکیت و شکل سازمانی را به عنوان محرک بر فعالیت‌های اجتناب مالیاتی انتخاب کرده‌اند.

نگرانی‌های اعتباری فاکتور مهمی برای شرکت‌هایی که استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی را بکار می‌برند هست. بانکن (۲۰۰۴) نشان داد که وقتی که یک شرکت به طور جسورانه از پرداخت مالیات اجتناب می‌کند ممکن است بر چسب شرکت فقیر از نظر شهروندی به آن شرکت زده شود که ممکن است به طور معکوس بر نتایج بازار تولید تأثیر داشته باشد. تحقیقات قبلی اثر اعتباری برنامه‌ریزی مالیاتی را برای شرکت‌هایی که متهم به دخالت در سپرهای مالیاتی هستند مورد آزمون قرار دادند. هانلون و اسلمرد (۲۰۰۹) واکنش بازار به اخبار مبنی بر دخالت شرکت‌ها در سپرهای مالیاتی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیقاتشان حاکی از واکنش جزئی منفی بازار و در بعضی موارد که شرکت قبلاً به عنوان اجتناب‌کننده از مالیات شناسایی نشده بود واکنش مثبت بود. همچنین شرکت‌هایی که در صنایع خرده‌فروشی بودند واکنش منفی شدیدتری به اخبار سپر مالیاتی داشتند. نگرانی گزارشگری مالی نیز بازدارنده‌هایی را برای برنامه‌ریزی مالیاتی فراهم می‌کند. انگیزه‌های گزارشگری مالی اغلب با انگیزه‌ی حداقل کردن مالیات در تضاد است به این دلیل که کاهش در سود مشمول مالیات غالباً سود حسابداری کمتری را نتیجه می‌دهد (رودپشتی، ۱۳۹۶).

با توجه به آنکه یکی از اهداف اصلی مدیران و نمایندگان سهامداران در شرکت، حداکثر کردن ثروت سهامداران هست. سهامداران با استفاده از مکانیزم‌های مختلفی به دنبال تحقق این امر و نظارت بر مدیران می‌باشند؛ بنابراین می‌توان انتظار داشت که یکی از انگیزه‌های اصلی اجتناب مالیاتی توسط مدیران تحقق هدف حداکثرسازی ثروت سهامداران باشد. افزون بر این در بسیاری از مواردی که طرح‌های پاداش برای مدیران و گردانندگان شرکت در نظر گرفته می‌شود، بخشی از این طرح‌ها مبتنی بر معیارهای عملکرد شرکت می‌باشند؛ معیارهایی که برخی از آنها به میزان سود شرکت و بخشی از این طرح‌ها مبتنی بر معیارهای عملکرد شرکت می‌باشند؛ معیارهایی که برخی از آنها به میزان سود شرکت و

24 . Zimmerman

25 . Guita & Nabobri

26 . Rico

27 . Bankman

28 . Hanlon & Slamard

میزان جریان‌های نقدی آزاد وابسته می‌باشند. از این رو می‌توان انتظار داشت مدیران در راستای تحقق پاداش‌های در نظر گرفته شده از جانب سهامداران برای آنها، انگیزه زیادی برای اجتناب مالیاتی داشته باشند، زیرا اجتناب مالیاتی در نهایت منجر به افزایش سود خالص و کاهش جریان‌های نقدی خروجی ناشی از مالیات می‌گردد. این موضوع در تحقیق انجام شده توسط آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۲) نیز تأیید شد و محققان مذکور به این نتیجه رسیدند که بین طرح‌های تشویقی پاداش مدیران مالیاتی با نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه شده بر اساس استانداردهای حسابداری رابطه‌ای منفی و معنادار وجود دارد (خواجه‌ی، ۱۳۹۶).

پیشینه پژوهش

اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی همواره یکی از موضوعات بحث برانگیز در متون و نوشتارهای مرتبط با حسابداری بوده است و در این بخش به برخی تحقیقات انجام شده در این زمینه اشاره می‌شود:

ملکی و سجادی راد (۱۴۰۳) به بررسی رابطه هزینه‌های سیاسی و برنامه ریزی مالیاتی شرکت در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. به منظور انتخاب حجم نمونه از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک (غربالگری) استفاده شد که با توجه به شروط در نظر گرفته شده، در نهایت ۱۳۹ شرکت در دوره زمانی هفت ساله بین سال‌های ۱۳۹۵ الی ۱۴۰۱ (در مجموع ۹۷۳ سال - شرکت) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. برای بررسی فرضیه‌ها از روش‌های مربوط به رگرسیون چندمتغیره با استفاده از نرم افزار Eviews ۸ و روش داده‌های پانلی (تابلویی) - اثرات ثابت بهره گرفته شد. نتایج نشان داد که هزینه‌های سیاسی و محدودیت‌های مالی دارای رابطه مثبت و معناداری با اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشند. هم‌چنین، محدودیت‌های مالی دارای اثر تعدیلی مثبت و معناداری بر رابطه بین هزینه‌های سیاسی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها می‌باشد.

ایزدی (۱۴۰۳) به بررسی روش‌های فرار و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها و قوانین و مقررات مربوط به آن پرداخت. برای جمع‌آوری اطلاعات به منابع معتبر و مکتوب در این زمینه چون کتب، مقالات، نشریات و مجلات معتبر مراجعه شد، بدین صورت که ابتدا مطالب مرتبط از منابع مختلف مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و بعد از مورد بررسی قرار دادن و انسجام آن‌ها به مطالب منسجم حاضر دست یافتیم. نتایج نشان داد که بسیاری از شرکت‌ها درگیر اجتناب مالیاتی باشند و به همین دلیل تعیین عوامل تاثیرگذار بر سطح اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها دارای اهمیت زیادی است. شرکت‌ها معمولاً به وسیله انتقال سود از حوزه مالیات بالا به یک منطقه کم مالیات و قیمت‌گذاری کالاها و خدمات فروخته شده بین شرکت‌های وابسته از پرداخت مالیات اجتناب می‌کنند.

قاسمیان و موحیدیان (۱۴۰۲) به بررسی تاثیر ارتباطات سیاسی «شخصیت اجرایی و کیفیت حسابرسی بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها پرداختند. جامعه آماری پژوهش حاضر شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. بدین منظور تعداد ۱۵۸ شرکت در بین سال‌های ۱۳۹۷-۱۶۰۱ با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک انتخاب گردید. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از تحلیل رگرسیون چند متغیره به روش داده‌های ترکیبی با اثرات ثابت و نرم‌افزار Eviews 9 استفاده شد. نتایج نشان داد که ارتباطات سیاسی؛ شخصیت اجرایی و کیفیت حسابرسی بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها تاثیر منفی و معناداری داشته و منجر به کاهش آن می‌شوند. شرکت‌های دارای ارتباط خوب با دولت «مالیات

کمتری می‌پردازند. همچنین با نظارت مدیرعامل دارای شخصیت اجرایی قدرتمند و مسسه‌ی حسابرسی با کیفیت بالا، امکان مدیریت مالیات کاهش می‌یابد.

مصطفایی و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی نقش راهبری شرکتی را در رابطه بین اجتناب مالیاتی با تشکیل امپراتوری توسط مدیران پرداختند. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش حذف سیستماتیک، نمونه‌ای متشکل از ۱۱۹ شرکت از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۰ انتخاب شدند. به علاوه، الگوهای رگرسیونی چند متغیره به روش داده‌های ترکیبی به کار برده شد. نتایج نشان داد که اجتناب مالیاتی با تشکیل امپراتوری توسط مدیران رابطه معناداری ندارد و راهبری شرکتی در میزان اثرگذاری اجتناب مالیاتی بر تشکیل امپراتوری توسط مدیران نقشی ندارد.

حساس یگانه و رضایی (۱۳۹۷) به ارائه مدلی برای تاثیر مسئولیت اجتماعی و هزینه‌های مدیریت مالیات شرکت بر اجتناب و فرار مالیاتی پرداختند. ابزار مورد استفاده در این پژوهش، پرسش نامه و اسناد و مدارک و اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. نمونه آماری متشکل از ۱۶۴ شرکت پذیرفته شده در بورس در بازه زمانی ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۹۴ می باشد. نتایج تحقیق نشان دهنده ارتباطی معنی دار بین مسئولیت اجتماعی و هزینه‌های مدیریت مالیات شرکت با اجتناب و فرار مالیاتی می باشد.

موناوندی و همکاران (۲۰۲۴) با استفاده از تحلیل روندهای طولی کمی، ارتباط بین فرار مالیاتی و اجتناب را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. هدف اصلی ارزیابی پیامدهای فرار و اجتناب از مالیات بر پیشرفت اقتصاد آفریقای جنوبی از سال ۱۹۹۴ تا ۲۰۲۱ بود. نتایج Eviews 10 برای تخمین کشش‌ها و شناوری‌ها برای مالیات‌های عمده با توجه به رشد اقتصادی آفریقای جنوبی برای سال‌های ۱۹۹۴-۲۰۲۱ استفاده شد. تجزیه و تحلیل رگرسیون حداقل مربعات معمولی برای ارزیابی اینکه آیا ارتباط بین تولید ناخالص داخلی و فرار و اجتناب مالیاتی قوی یا ضعیف است، استفاده شد. نتایج نشان داد که افزایش درآمد مالیاتی منجر به مازاد درآمد مالیاتی بودجه شده، درآمد مالیاتی جمع‌آوری شده و رشد اقتصادی شده است، به این معنی که فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی در آفریقای جنوبی حداقل است.

دارما و همکاران (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی نسبت به مالیات پس از اجرای عفو مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اندونزی پرداختند. این مطالعه شرکت‌هایی را در این مکان در دوره ۲۰۱۴-۲۰۱۷ با پانزده شرکت فهرست شده ($N=60$) مورد بررسی قرار داد. از رگرسیون چند متغیره برای تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها استفاده و نتایج نشان داد که تغییرات نسبت مالیات در باطن ناشی از اجرای عفو مالیاتی با اجتناب مالیاتی انجام شده توسط شرکت‌های فهرست شده در محل ارتباط دارد.

سفتری و ویدارجو (۲۰۲۳) به بررسی نود مقاله در مورد اجتناب مالیاتی از هفتاد مجله معتبر داخلی و بین‌المللی پرداختند. این مطالعه به مقالاتی در مورد اجتناب مالیاتی از سال ۲۰۱۷ تا ۲۰۲۲ پرداخته و آنها را بر اساس موضوع و روش در گروه‌هایی قرار داد. مجله اقتصاد، مدیریت، حسابداری، مجله مطالعات حسابداری، مجله بین‌المللی حسابداری، حسابرسی، و مالیات مجله بین‌المللی نوآوری، خلاقیت و تغییر بیشتر مقالاتی را در مورد اجتناب از مالیات منتشر کرده است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که از سال ۲۰۱۷ تا ۲۰۲۲، حاکمیت شرکتی، ارتباطات سیاسی، سودآوری، مسئولیت اجتماعی شرکت و مدیریت سود رایج‌ترین راه‌های فرار شرکت‌ها از پرداخت مالیات خواهد بود. بیشتر مقالات در مورد اجتناب از مالیات در مجله اقتصاد، مدیریت و حسابداری چین، مجله مطالعات حسابداری، مجله بین

المللی حسابداری، حسابرسی و مالیات و مجله بین المللی نوآوری، خلاقیت و تغییر منتشر شده است. نتایج این مطالعه نشان می دهد که از سال ۲۰۱۷ تا ۲۰۲۲، حاکمیت شرکتی، ارتباطات سیاسی، سودآوری، مسئولیت اجتماعی شرکت و مدیریت سود رایج ترین عوامل مرتبط با اجتناب مالیاتی خواهند بود.

لوکانان (۲۰۲۳) به بررسی زیربنای اخلاقی و قانونی اجتناب از مالیات شرکت ها پرداخت. این مقاله از بریتانیا به عنوان حوزه قضایی استفاده می کند که در آن برنامه ریزی پیچیده مالیاتی توسط مشاوران مالیاتی به عنوان معیاری برای محافظت از شرکت هایی عمل می کند که ممکن است قبلاً تصور کرده باشند که مالیات زیادی می پردازند. داده های این مقاله از مصاحبه های نیمه ساختاریافته انجام شده با حسابداران مالیاتی، مشاوران، نمایندگان مجلس و مقامات دولتی به دست آمد. برای تکمیل مصاحبه ها، داده های کمیسیون استانداردهای بانکی مجلس جمع آوری و تجزیه و تحلیل شد تا بینش مفیدی ارائه شود. یافته ها نشان داد که از طریق برنامه ریزی مالیاتی مؤثر، شرکت ها می توانند ارزش فعلی پرداخت های مالیاتی آتی را کاهش دهند. با توجه به توجیه منحصر به فرد اقدامات آنها در چارچوب قوانین مالیاتی، گناه اخلاقی اجتناب مالیاتی سازمان یافته به حداقل می رسد.

دومیترا (۲۰۲۳) به بررسی ارتباط پیچیده بین کنوانسیون های مالیات مضاعف، رعایت مالیات و رفتار مالیاتی پرداخت. هدف این مطالعه ارزیابی و ارزیابی ارتباطات متقابل بین این سه متغیر بود. این مطالعه تجربی برای کشورهای منتخب جامع با رویکرد داده های تابلویی و با تکنیک های مدل سازی با استفاده از نرم افزار پایتون آشکار شد. نتایج نشان داد که بین کنوانسیون های مالیات مضاعف، رعایت مالیات و فرار مالیاتی، روابط قوی هم مثبت و هم منفی آشکار می شود که در نتایج تجربی نشان داده می شود، زیرا رابطه پیچیده ای که در عمل در مورد تصریح قانون جنبه های مالی و اعمال سیاست های مالی در سطوح ملی و بین المللی، آشکار می شود.

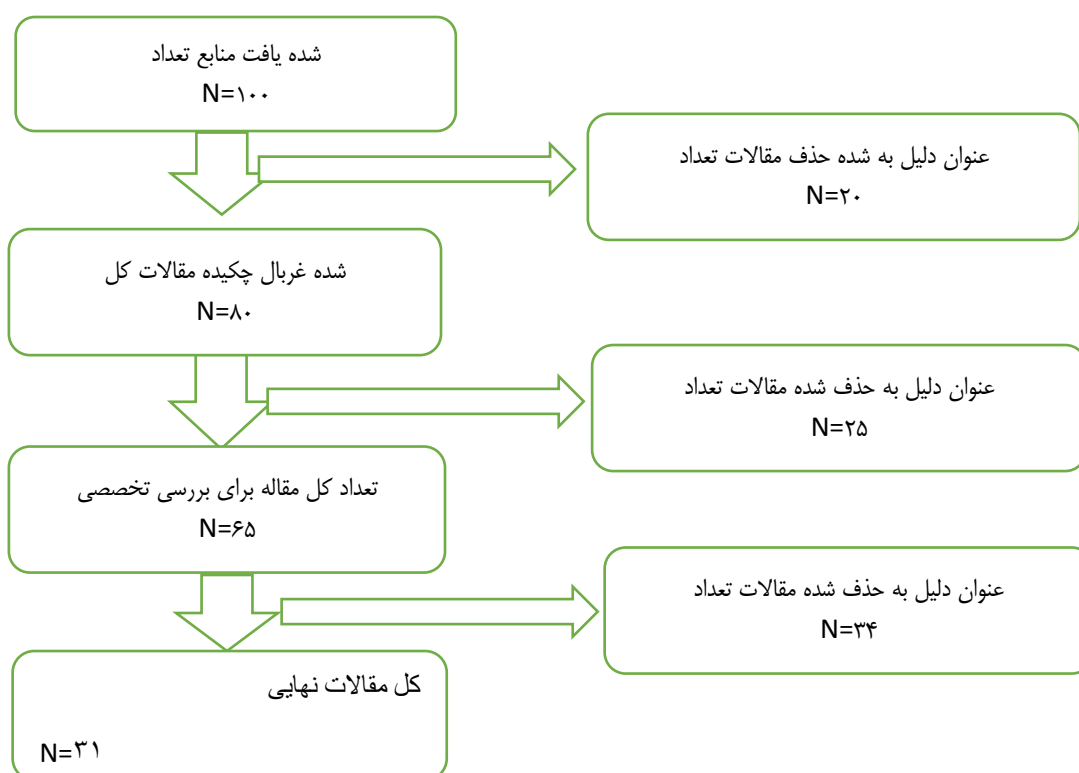
گئودریب و مارونی (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر متقابل اجتناب مالیاتی و ریسک مالیاتی بر ارزش شرکت در مورد شرکت های بورس اوراق بهادار تونس برای دوره بین سال های ۲۰۰۸ تا ۲۰۲۰ با استفاده از تکنیک رگرسیون خطی پرداختند. نتایج نشان داد که اجتناب مالیاتی بر ارزش شرکت تأثیر مثبت دارد در حالی که ریسک مالیاتی تأثیر منفی بر ارزش شرکت دارد. مهمتر از آن، ریسک مالیاتی تأثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر ارزش شرکت را تعدیل می کند. بر این اساس، هنگام مطالعه تأثیر بر ارزش شرکت، اجتناب مالیاتی باید همراه با ریسک مالیاتی در نظر گرفته شود. یافته های تحلیل های اضافی نشان می دهد که وقتی اجتناب مالیاتی با سطح بالایی از ریسک مالیاتی همراه باشد، بر ارزش شرکت تأثیر منفی می گذارد.

روش پژوهش

این پژوهش کیفی است که با روش پژوهش کتابخانه ای، از نوع مطالعات ثانویه و فراترکیب و مبتنی بر مطالعه منابع اطلاعاتی و مصاحبه حوزه هوش مصنوعی و فرآیند حسابرسی صورت گرفته و تجزیه و تحلیل اطلاعات در ۲ مرحله انجام شده است. در مرحله اول، با بررسی کامل ادبیات پژوهش، فهرستی از مقالات مرتبط با این حوزه و حتی مقالاتی که به طور فرعی به این موضوع پرداخته اند، چکیده این مقالات استخراج و مقالات دسته بندی شدند؛ در مرحله دوم، با استخراج عناصر کلیدی، ترکیب نهایی انجام گردید و تحلیل و جمع بندی صورت گرفت.

ابتدا با استفاده از کلمات کلیدی پژوهش، به جستجوی نظام مند مطالب منتشر شده در مجلات علمی مختلف و معتبر و همچنین منابع عمومی و سایت های سازمان های معتبر خارجی و داخلی با هدف تعیین اسناد معتبر، و مرتبط در بازه

زمانی مناسب پرداخته شد. در راستای انجام پژوهش، جستجویی نظام مند بر اساس کلیدواژه اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی از پایگاه های داده ساینس دایرکت ۳۰، امرالد اینسایت ۳۱، مگ ایران ۳۲، ایران داک ۳۳، نورمگز ۳۴ و سیویلیکا اس آی دی ۳۵ بین سال های ۲۰۱۰ تا ۲۰۲۴ میلادی و ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۳ شمسی صورت گرفت. در فرآیند جستجو، مولفه های مختلفی مانند عنوان، چکیده، محتوا، جزئیات مقاله (نام نویسنده، سال) و ... در نظر گرفته شدند و مقالاتی که با سؤال و هدف پژوهش تناسبی نداشتند، حذف گردیدند. معیار پذیرش و رد مطالعات، شامل زبان پژوهش، بازه زمانی مطالعه، شرایط مطالعه، جامعه مطالعه، نوع مطالعه بود. معیارهای درون گنجی، نشان دهنده ویژگی های لازم برای انتخاب مقالات، عبارت بودند از (۱) ثبت پژوهش در پایگاه های معتبر، (۲) به کار رفتن اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی در پژوهش مربوطه و (۳) ارائه اطلاعات در مقاله و داشتن کیفیت لازم برای استخراج عملی تحلیل و ترکیب در پژوهش. شکل (۱) فرایند غربالگری به منظور انتخاب مقالات نهایی را نشان می دهد.



شکل (۱): خلاصه ای از فرایند غربالگری به منظور انتخاب مقالات نهایی

به واسطه بازبینی های مکرر متون نهایی، پژوهش ها بارها بررسی شدند تا اطلاعات موردنظر از آنها استخراج شود. در پژوهش حاضر، با استفاده از تحلیل محتوا، ۳۱ پژوهش منتخب بررسی شدند و اطلاعات آنها به صورت کد استخراج شدند. مقالات منتخب به طور پیوسته، به منظور دستیابی به یافته های درون محتواهای مجزایی که در آنها، مطالعات اصلی و اولیه انجام شده اند، چند بار مطالعه گردیدند. پس از گردآوری و بررسی داده های مورد نیاز، آنها را به

صورت واحدهای معنایی و کدهای مشخص دسته بندی می کنند که در این پژوهش، برای مرحله تجزیه و تحلیل و همچنین ارائه یافته های نهایی، از روش تحلیل زمینه بهره گرفته شده است. تحلیل زمینه، روشی برای تعیین، تحلیل و بیان الگوهای (زمینه ها) موجود درون داده هاست که داده ها را سازماندهی و در قالب جزئیات توصیف می کند و حتی می تواند از این فراتر رود و جنبه های مختلف موضوع پژوهش را نیز تفسیر نماید (توماس، ۲۰۰۳).

همانطور که در بخش قبلی ذکر شد در این پژوهش، اعتبار و کیفیت یافته ها با مشورت و کمک خبرگان تصدیق گردید و به کمک تجربه نویسندگان و خبرگان، دسته بندی عوامل که با روش تحلیل زمینه انجام شده بود، بهبود داده شد و تکمیل گردید. همانطور که جدول (۲) نشان می دهد در نهایت با توجه به یافته های حاصل از عوامل موثر اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی، در قالب ۱۲ بعد اصلی (زمینه اصلی) دسته بندی گردید.

جدول ۲: مقوله های اصلی اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی بر اساس ادبیات

مقوله های اصلی	تحقیقات	مقوله های اصلی	تحقیقات
عوامل دموگرافیک تحصیلات	(تیشار و حسن الزمان، ۲۰۱۹) (کازی عبدل و خندا کر مرشد، ۲۰۲۳)	عوامل اداری و سیاسی	اسلام و همکاران، ۲۰۲۱؛ رشید، ۲۰۲۰؛ سرکار، ۲۰۲۲) (رحمان و همکاران، ۲۰۱۸) (کبیر، ۲۰۲۰) (جول و همکاران، ۲۰۲۰) (ملکی و سجادی راد، ۱۴۰۳)
عامل روانی	(حسن و همکاران، ۲۰۱۷) (کمه و همکاران، ۲۰۲۰) (کازی عبدل و خندا کر مرشد، ۲۰۲۳) (اسلام و همکاران، ۲۰۲۱)	عامل دولت	(عبد و همکاران، ۲۰۲۱) (جول و همکاران، ۲۰۲۰) (رعنا و ماسکو جامان، ۲۰۱۷)
مکانیزم حاکمیت شرکتی	(اسلام و هاشم، ۲۰۲۰) (اسلام و هاشم، ۲۰۲۳) (رشید و همکاران، ۲۰۲۳) (رشید و مرشد، ۲۰۲۱) (مصطفایی و همکاران، ۱۴۰۲)	مسائل مالی	(گائوتیر و همکاران، ۲۰۲۱) (حسین و نور، ۲۰۱۸) (رحمان و همکاران، ۲۰۱۸) (رشید و مرشد، ۲۰۲۱)
نقش سازمان مالیاتی و سیاست ها	(رحمان و کریم، ۲۰۱۶) (رازاک و همکاران، ۲۰۲۳) (حسن و همکاران، ۲۰۲۲؛ معصوم و حنا، ۲۰۱۷) (ایزدی، ۱۴۰۳)	فرآیند پیچیده	(نیگار نرگس، ۲۰۱۹؛ نرگس و همکاران، ۲۰۲۰؛ رحمان و همکاران، ۲۰۱۸؛ سرکار، ۲۰۲۲)

مقوله های اصلی	تحقیقات	مقوله های اصلی	تحقیقات
جنبه های رفتاری	(مانان و همکاران، ۲۰۲۱) (اسلام، ۲۰۲۰)	نفوذ سیاسی	(نورنابی، ۲۰۱۹) (رشید و همکاران، ۲۰۲۳) (مرشد و سعادت، ۲۰۱۸) (عبدالله و اشرف، ۲۰۱۸) (قاسمین و موحدیان، ۱۴۰۲)
عوامل فرهنگی اداری	(رعنا و مسکوجامان، ۲۰۱۷) (اسلام، ۲۰۲۰) (نورنابی، ۲۰۱۹) (مرشد و سعادت، ۲۰۱۸) (تورگلر، ۲۰۰۴)	سازش در تعقیب مالیاتی	(احمد، ۲۰۱۹)

در ادامه پژوهش، مؤلفه های احصا شده از نظر خبرگان مورد بررسی قرار می گیرد، توضیح اینکه تحلیل توصیفی داده ها قادر به پاسخگویی به سؤالات اصلی پژوهش نیست و صرفاً تصویری آماری از پاسخ ها می باشد. پس از طراحی پرسشنامه، نظرات خبرگان علمی و اجرایی درباره مؤلفه های شناسایی شده بر اساس مقیاس پنج درجه ای لیکرت مورد پرسش تک نمونه ای قرار گرفته و پاسخ های ایشان بر اساس میانگین و آزمون تی تک نمونه ای مورد بررسی قرار گرفت. در جدول (۲) نتایج بررسی نظر خبرگان گزارش شده است.

جدول ۳: نتایج بررسی نظر خبرگان

معداداری	آماره تی	انحراف معیار	میانگین	تعداد	مؤلفه ها
۰,۰۰۰	۳۳,۶۷	۰,۳۷۷۹	۴,۵۰	۲۵	عوامل دموگرافیک تحصیلات
۰,۰۰۰	۲۵,۱۸	۰,۴۶۷۲	۴,۱۶	۲۵	عامل روانی
۰,۰۰۰	۲۱,۰۰	۰,۵۴۹۹	۴,۰۸	۲۵	مکانیزم حاکمیت شرکتی
۰,۰۰۰	۲۵,۰۷	۰,۴۶۸۲	۴,۱۵	۲۵	نقش سازمان مالیاتی و سیاست ها
۰,۰۰۰	۱۹,۶۳	۰,۶۱۴۱	۴,۲۶	۲۵	جنبه های رفتاری
۰,۰۰۰	۳۵,۷۴	۰,۳۸۷۴	۴,۱۲	۲۵	عوامل فرهنگی اداری
۰,۰۰۰	۲۶,۲۲	۰,۴۸۳۵	۴,۵۱	۲۵	عوامل اداری و سیاسی
۰,۰۰۰	۲۳,۱۲	۰,۵۷۴۹	۴,۱۷	۲۵	عامل دولت
۰,۰۰۰	۲۷,۸۱	۰,۴۲۴۶	۴,۶۸	۲۵	مسائل مالی
۰,۰۰۰	۱۸,۵۴	۰,۶۴۹۲	۴,۴۲	۲۵	فرآیند پیچیده
۰,۰۰۰	۲۲,۱۳	۰,۴۴۸۶	۴,۷۳	۲۵	نفوذ سیاسی
۰,۰۰۰	۱۷,۸۶	۰,۶۲۴۸	۴,۸۲	۲۵	سازش در تعقیب مالیاتی

با توجه نتایج استخراج شده از جدول فوق، میانگین نظرات خبرگان درباره همه مؤلفه های اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی به طور معنی داری بالاتر از مقدار ملاک ۳ است که بیانگر تأیید تمامی مؤلفه ها می باشد. به عبارت دیگر میزان معناداری همه مؤلفه ها کمتر از مقدار ۰,۰۵ است در نتیجه تمامی مؤلفه ها از نظر خبرگان دارای اهمیت می باشند. همچنین از نظر رتبه بندی فریدمن نیز می باشد:

جدول ۴: نتایج آزمون رتبه بندی فریدمن

رتبه	رتبه میانگین	مؤلفه ها
۱۱	۲,۱۸	عوامل دموگرافیک تحصیلات
۷	۲,۸۸	عامل روانی
۵	۳,۱۹	مکانیزم حاکمیت شرکتی
۶	۳,۰۸	نقش سازمان مالیاتی و سیاست ها
۳	۳,۷۸	جنبه های رفتاری
۸	۲,۶۱	عوامل فرهنگی اداری
۴	۳,۴۲	عوامل اداری و سیاسی
۱	۴,۶۶	عامل دولت
۱۰	۲,۳۸	مسائل مالی
۱۲	۱,۸۸	فرآیند پیچیده
۲	۴,۳۲	نفوذ سیاسی
۹	۲,۴۷	سازش در تعقیب مالیاتی

با توجه نتایج جدول (۴)، رتبه و اهمیت نظرات خبرگان درباره مؤلفه های اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی عامل دولت بالاترین و فرآیند پیچیده نیز دارای کمترین اهمیت می باشد.

۶- بحث و نتیجه گیری

بر اساس تحلیل جامع انجام شده در این پژوهش، اجتناب و فرار مالیاتی به عنوان یکی از چالش های اساسی نظام های مالیاتی در سراسر جهان، تحت تأثیر مجموعه پیچیده و متنوعی از عوامل قرار دارد که نیازمند درک عمیق و رویکردی چندوجهی برای مدیریت آن می باشد. یافته های این تحقیق که بر پایه مرور سیستماتیک ادبیات و تحلیل نظرات خبرگان صورت گرفته، دوازده عامل اصلی را شناسایی کرده که در سه سطح کلان، میانی و خرد بر رفتار مالیاتی مؤدیان تأثیر می گذارند.

در سطح کلان، عامل دولت با کسب بالاترین رتبه اهمیت، نشان دهنده نقش بنیادین سیاست گذاری های کلان اقتصادی، کیفیت قوانین و مقررات مالیاتی، شفافیت ساختارهای اداری و کارآمدی نهادهای دولتی در شکل گیری انگیزه ها و رفتارهای مالیاتی است. این یافته بر ضرورت توجه به بُعد نهادی فرار مالیاتی تأکید می کند و حاکی از آن است که بدون وجود دولتی کارآمد، شفاف و پاسخگو، سایر تلاش ها برای کنترل اجتناب مالیاتی ممکن است با محدودیت های جدی مواجه شود. نفوذ سیاسی به عنوان دومین عامل اهمیت، بیانگر تأثیر مخرب روابط رانت جویانه و فضای فساد بر عدالت

مالیاتی است که می‌تواند منجر به ایجاد محیطی نابرابر شود و انگیزه سایر مؤدیان برای پرداخت صحیح مالیات را کاهش دهد.

در سطح میانی و سازمانی، جنبه‌های رفتاری، عوامل اداری و سیاسی، و مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی اهمیت قابل توجهی دارند. این عوامل نشان‌دهنده اهمیت ساختارهای مدیریتی، فرهنگ سازمانی، و سیستم‌های کنترل داخلی در تعیین رفتار مالیاتی شرکت‌ها می‌باشند. وجود مدیران اجرایی قدرتمند، سیستم‌های پاداش مبتنی بر عملکرد، ساختار مالکیت، و کیفیت حسابرسی، همگی نقش مهمی در میزان تمایل شرکت‌ها به اجتناب مالیاتی ایفا می‌کنند. علاوه بر این، نقش سازمان‌های مالیاتی و سیاست‌های اجرایی آنها در شناسایی، پیگیری و برخورد با متخلفان مالیاتی، تأثیر مستقیمی بر میزان ریسک درک شده توسط مؤدیان دارد.

در سطح خرد و فردی، عوامل روانی، دموگرافیک تحصیلات، و فرهنگی اداری بر تصمیم‌گیری‌های مالیاتی افراد و مدیران تأثیر می‌گذارند. سطح تحصیلات، آگاهی از قوانین، نگرش نسبت به مسئولیت‌های اجتماعی، احساس عدالت در توزیع بار مالیاتی، و اعتماد به عملکرد دولت، همگی از جمله متغیرهای روانی-اجتماعی مؤثر بر رفتار مالیاتی محسوب می‌شوند.

مسائل مالی به عنوان یکی از عوامل مهم شناسایی شده، نشان‌دهنده تأثیر محدودیت‌های نقدینگی، فشارهای مالی، و وضعیت اقتصادی شرکت‌ها بر تصمیمات مالیاتی است. شرکت‌های با مشکلات مالی ممکن است انگیزه بیشتری برای حفظ منابع نقدی از طریق اجتناب مالیاتی داشته باشند، گرچه این موضوع باید در کنار سایر ریسک‌ها و هزینه‌های احتمالی مورد ارزیابی قرار گیرد.

سازش در تعقیب مالیاتی نیز عامل مهمی است که بر نحوه برخورد سازمان‌های مالیاتی با متخلفان و میزان انعطاف‌پذیری آنها در فرآیند وصول مطالبات دلالت دارد. این عامل می‌تواند پیام‌های متضادی به مؤدیان ارسال کند و در صورت عدم مدیریت صحیح، انگیزه برای تخلف را افزایش دهد.

عوامل فرهنگی اداری نیز بر اهمیت محیط فرهنگی حاکم بر جامعه و سازمان‌ها در شکل‌گیری رفتارهای مالیاتی تأکید دارد. فرهنگ پرداخت مالیات، میزان مشروعیت دولت در نزد شهروندان، و نگرش جامعه نسبت به اجتناب مالیاتی، همگی بر رفتار مؤدیان تأثیر می‌گذارند.

جالب توجه است که فرآیند پیچیده با کسب پایین‌ترین رتبه اهمیت، نشان می‌دهد که خبرگان پیچیدگی‌های فرآیندی را نسبت به سایر عوامل، کمتر تأثیرگذار در ایجاد انگیزه اجتناب مالیاتی ارزیابی می‌کنند. این یافته ممکن است حاکی از آن باشد که مؤدیان و شرکت‌ها معمولاً با کمک مشاوران مالیاتی قادر به مدیریت پیچیدگی‌های فرآیندی هستند و این موضوع به تنهایی انگیزه کافی برای اجتناب مالیاتی ایجاد نمی‌کند.

تحلیل کلی این عوامل نشان می‌دهد که اجتناب و فرار مالیاتی پدیده‌ای چندوجهی است که نمی‌توان آن را صرفاً به عنوان نتیجه عدم انطباق با قوانین در نظر گرفت، بلکه محصول تعامل پیچیده عوامل اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، روانی و سازمانی است. این درک چندبعدی ایجاب می‌کند که راهکارهای مقابله با این پدیده نیز باید جامع و هماهنگ باشند.

بر این اساس، سیاست‌گذاران و مدیران نظام مالیاتی باید رویکردی یکپارچه اتخاذ کنند که شامل بهبود کیفیت حاکمیت و کاهش فساد، تقویت شفافیت و پاسخگویی در سازمان‌های مالیاتی، ارتقای سطح آگاهی و فرهنگ مالیاتی شهروندان، بهبود کیفیت خدمات دولتی، و تقویت سیستم‌های کنترل و نظارت باشد. همچنین، ضروری است که در طراحی قوانین و

مقررات مالیاتی، تعامل میان این عوامل مختلف مدنظر قرار گیرد تا بتوان راهکارهای مؤثر و پایداری برای کنترل اجتناب و فرار مالیاتی ارائه داد.

در نهایت، این پژوهش بر ضرورت ادامه تحقیقات در این حوزه با تمرکز بر بررسی تعاملات میان عوامل مختلف و شناسایی راهکارهای عملی برای هر یک از این عوامل تأکید می‌کند. درک بهتر از این تعاملات می‌تواند به توسعه مدل‌های پیش‌بینی دقیق‌تر و طراحی سیاست‌های هدفمندتر برای بهبود کارآمدی نظام‌های مالیاتی کمک نماید.

منابع و ماخذ

- ایزدی لای بیدی، راضیه. (۱۴۰۳). بررسی روش‌های فرار و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها و قوانین و مقررات مربوط به آن، پژوهشهای جدید در مدیریت و حسابداری، شماره ۶، ص ص ۳۲۷-۳۴۴.
- بندری، مهران؛ یوسفی شیخ رباط، معصومه؛ حسن پور، احسان (۱۳۹۹). بررسی سیر شکل‌گیری قانون مالیات و فرار مالیاتی. ماهنامه آفاق علوم انسانی، ۴(۴۷)، ۴۵-۶۵.
- حساس یگانه، یحیی، رضایی، شهرز. (۱۳۹۷). مدلی برای تاثیرمسئولیت اجتماعی و هزینه های مدیریت مالیات شرکت بر اجتناب و فرار مالیاتی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۵(۵۸)، ۲۷-۵۸.
- حسن ملکی، علیرضا؛ سجادی راد، طاهره. (۱۴۰۳). رابطه هزینه های سیاسی و برنامه ریزی مالیاتی شرکت، کنفرانس یافته های نوین در مدیریت، روانشناسی و حسابداری مجموعه مقالات ششمین کنفرانس بین المللی و هفتمین همایش ملی یافته های نوین در مدیریت، روانشناسی و حسابداری رتبه ملی، ۶۰۹-۶۲۶.
- خانی، عبدالله؛ ایمانی، کریم؛ یوسفی، امین (۱۳۹۳). اجتناب از مالیات، نحوه اندازه‌گیری و عوامل مؤثر بر آن. پژوهش حسابداری، ۴(۴)، ۱۲۱-۱۴۲.
- رحیمی، سمیه (۱۳۹۹). مروری بر اجتناب مالیاتی و عدم اطمینان اقتصادی. فصلنامه علمی نگرش‌های نوین بازرگانی، ۱(۶)، ۱۴۳-۱۳۲.
- فخار، مرجان؛ فغانی ماکرانی، خسرو؛ فاضلی، نقی (۱۴۰۲). بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی و ارائه مدل بهینه پیشگیری از اجتناب مالیاتی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۵(۵۹)، ۸۶-۶۳.
- قاسمی، قاسم؛ موحیدیان، احسان. (۱۴۰۲). ارتباطات سیاسی، شخصیت اجرایی، کیفیت حسابرس و اجتناب مالیاتی، کنفرانس یافته های نوین در مدیریت، روانشناسی و حسابداری مجموعه مقالات پنجمین کنفرانس بین المللی و ششمین کنفرانس ملی یافته های نوین در مدیریت، روان شناسی و حسابداری رتبه ملی، ص ص ۸۱۸-۸۶۳.
- قربانی زاده، وجه الله، بهفر، سارا. (۱۳۹۲). فراتحلیل پژوهش های آمادگی الکترونیک سازمان ها در ایران. فصلنامه مطالعات مدیریت فناوری اطلاعات، دوره ۲، شماره ۶، صص ۱-۲۲.
- کمالی منفرد، شیماء؛ علی احمدی، سعید (۱۳۹۶). تأثیر توانایی مدیریت بر اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت با استفاده از روش تحلیل پوششی داده‌ها. مجله دانش حسابداری، ۸(۱)، ۱۳۵-۱۵۴.
- گل محمدی، حمید (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی، ریسک مالیاتی و بازده سهام ریال. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه بین المللی امام رضا (ع).
- مستانه، اکبر؛ پاک مرام، عسگر (۱۳۹۵). نقش سهامداران نهادی در رابطه بین کیفیت افشا و اجتناب. پژوهشنامه مالیات، ۲۴(۳۱)، ۱۴۵-۱۷۴.

- مشایخی، بیتا؛ سیدی، سید جلال (۱۳۹۴). راهبری شرکتی و اجتناب مالیاتی. مجله دانش حسابداری، ۶(۲۰)، ۸۳-۱۰۳.
- مصطفایی، محمد؛ سپاسی، سحر؛ امری اسرمی، محمد. (۱۴۰۲). نقش راهبری شرکتی در رابطه بین اجتناب مالیاتی و تشکیل امپراتوری توسط مدیران، مدیریت دارایی و تامین مالی، شماره ۴۲ رتبه، ص ص ۹۹-۱۱۳.
- Abdallah, W. and Ashraf, Z. (2018), "Does public service delivery influence tax evasion? Evidence from municipality tax in Bangladesh", Working Papers, Brac Institute of Governance and Development.
- Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2006). Corporate Tax Avoidance And High-Powered Incentives. *Journal Of Financial Economics*, 79(1), 145-179.
- Desai, M. A., Dharmapala, D., & Fung, W. (2007). Taxation And The Evolution Of Aggregate Corporate Ownership Concentration.
- Desai, M.A., Dyck, A. and Zingales, L. (2007), "Theft and taxes", *Journal of Financial Economics*, Vol. 84 No. 3, pp. 591-623, doi: 10.1016/j.jfineco.2006.05.005.
- Dumiter, F. C. (2023). The correlation between double taxation conventions, tax compliance, and tax evasion. *Empirical evidence from OECD countries. Technological and Economic Development of Economy*, 29(3), 902-948. <https://doi.org/10.3846/tede.2023.18260>.
- Edwards, A., Schwab, C., & Shevlin, T. (2013). Financial Constraints And The Incentive For Tax Planning. SSRN.
- Gallemore, J., & Labro, E. (2015). The Importance Of The Internal Information Environment For Tax Avoidance. *Journal Of Accounting And Economics*, 60(1), 149-167.
- Graham, J. R., Hanlon, M., Shevlin, T., & Shroff, N. (2014). Incentives For Tax Planning And Avoidance: Evidence From The Field. *The Accounting Review*, 89(3), 991-1023.
- Guedrib, M. and Marouani, G. (2023), "The interactive impact of tax avoidance and tax risk on the firm value: new evidence in the Tunisian context", *Asian Review of Accounting*, Vol. 31 No. 2, pp. 203-226. <https://doi.org/10.1108/ARA-03-2022-0052>.
- Gupta, S., & Newberry, K. (1997). Determinants Of The Variability In Corporate Effective Tax Rates: Evidence From Longitudinal Data. *Journal Of Accounting And Public Policy*, 16(1), 1-34.
- Hanlon, M. (2009). The Persistence And Pricing Of Earnings, Accruals, And Cash Flows When Firms Have Book-Tax Differences. *Account. Rev*, 80(1), 137-166.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A Review Of Tax Research. *Journal Of Accounting And Economics*, 50(2-3), 127-178.
- Hasan, I., Hoi, C. K. S., Wu, Q., & Zhang, H. (2014). Beauty Is In The Eye Of The Beholder: The Effect Of Corporate Tax Avoidance On The Cost Of Bank Loans. *Journal Of Financial Economics*, 113(1), 109-130.
- Hasseldine, J. and Morris, G. (2013), "Corporate social responsibility and tax avoidance: a comment and reflection", *Accounting Forum*, Vol. 37 No. 1, pp. 1-14, doi: 10.1016/j.accfor.2012.05.001.
- Huang, H., Sun, L., & Zhang, J. (2017). Environmental Uncertainty And Tax Avoidance. In *Advances In Taxation* (Pp. 83-124). Emerald Publishing Limited.
- Islam, M.A. (2020), "Dynamics of tax evasion: an explorative study in a tax circle of Bangladesh", Dissertation for the Degree of Master in Public Policy and Governance, South Asian Institute of Policy and Governance (SIPG), North South University, Dhaka, Bangladesh.
- Islam, M.N. and Hashim, F. (2020), "Corporate governance and tax avoidance in the listed companies of Bangladesh: a conceptual overview", *International Journal of Accounting, Finance and Business*, Vol. 5 No. 30, pp. 1-15.

- Jewel, M.M.H., Al Amin, M. and Fouji, M.H. (2020), "An appraisal of dimensions responsible for tax evasion in Bangladesh", *The Comilla University Journal of Business Studies*, Vol. 06, pp. 95-109.
- Kabir, M.A. (2020), "Corruption in a tax game", *ULAB*, Vol. 22 No. 2.
- Kassa, E.T. (2021), "Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers", *Journal of Innovation and Entrepreneurship*, Vol. 10 No. 1, pp. 1-16, doi: 10.1186/s13731-020-00142-4.
- Kazi Abdul, M. and Khandaker Mursheda, F. (2023), "The new fiscal sociology: a study of universal self-Assessment taxpayers in Bangladesh", *Munich Personal RePEc Archive*, pp. 22-37.
- Knuutinen, R. (2014), "Corporate social responsibility, taxation and aggressive tax planning", *Nordic Tax Journal*, Vol. 2014 No. 1, pp. 36-75, doi: 10.1515/ntaxj-2014-0003.
- Kovermann, J. H. (2018). *Tax Avoidance, Tax Risk And The Cost Of Debt In A Bank-Dominated Economy*. *Managerial Auditing Journal*, 33(8/9), 683-699.
- Lim, Y. (2011). *Tax Avoidance, Cost Of Debt And Shareholder Activism: Evidence From Korea*. *Journal Of Banking & Finance*, 35(2), 456-470.
- Lim, Y. (2011). *Tax Avoidance, Cost Of Debt And Shareholder Activism: Evidence From Korea*. *Journal Of Banking & Finance*, 35(2), 456-470.
- Lokanan M (2023) The morality and tax avoidance: A sentiment and position taking analysis. *PLoS ONE* 18(7): e0287327. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0287327>.
- Moazzem, K.G., Habib, S.M.A. and Fariha, C. (2023), "Corporate tax transparency issues and concerns in Bangladesh", *Centre for Policy Dialogue (CPD)*, No. 43.
- Mvunabandi, J. D., Nomala, B., & Marimuthu, F. (2024). The Effect of Tax Avoidance and Tax Evasion on the Performance of South African Economy. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 14(1), 52–63. <https://doi.org/10.32479/ijefi.15221>.
- Phillips, J. D. (2003). *Corporate Tax-Planning Effectiveness: The Role Of Compensation-Based Incentives*. *The Accounting Review*, 78(3), 847-874.
- Rahman, K., Mohabbat, M.N., Rahman, M.K. and Darda, M.A. (2018), "Tax avoidance and evasion practices in Bangladesh: a study on Dhaka city cite", *Research Journal of Finance and Accounting*, ISSN, Vol. 9 No. 20, pp. 98-102.
- Rashid, M.H.U., Begum, F., Hossain, S.Z. and Said, J. (2023), "Does CSR affect tax avoidance? Moderating role of political connections in Bangladesh banking sector", *Social Responsibility Journal*, Vol. 20 No. 4, pp. 719-739, doi: 10.1108/srj-09-2022-0364.
- Safitri, R., & Widarjo, W. (2023). The Research Development of Tax Avoidance: A Literature Review. *European Journal of Business and Management Research*, 8(2), 297–305. <https://doi.org/10.24018/ejbmr.2023.8.2.1923>
- Sapta Setia Darma and Tubagus Ismail and Rudi Zulfikar and Tri Lestari. (2023). Tax Avoidance towards Tax Ratio after Tax Amnesty Program, *Proceedings of the International Conference on Sustainability in Technological, Environmental, Law, Management, Social and Economic Matters, ICOSTELM 2022*, 4-5 November 2022, Bandar Lampung, Indonesia.
- Sarkar, S.H. (2022), "Effects of income tax reform on assessee and government revenue in Bangladesh", *Emperor International Journal of Finance and Management Research*, Vol. 8 No. 2, pp. 35-46.
- Thomas, David R., (2003), *A General Inductive Approach for Qualitative Data Analysis*, University of Auckland, New Zealand.
- Wang, F., Xu, S., Sun, J. and Cullinan, C.P. (2020), "Corporate tax avoidance: a literature review and research agenda", *Journal of Economic Surveys*, Vol. 34 No. 4, pp. 793-811, doi: 10.1111/joes.12347.
- Wang, F., Xu, S., Sun, J., & Cullinan, C. P. (2020). *Corporate Tax Avoidance: A Literature Review And Research Agenda*. *Journal Of Economic Surveys*, 34(4), 793-811.

- Zimmer, L. (2006). Qualitative meta-synthesis: a question of dialoguing with texts. *Journal of Advanced Nursing*, Volume 53, Issue 3, Pp: 311-318.
- Zimmerman, J. L. (1983). Taxes And Firm Size. *Journal Of Accounting And Economics*, 5, 119-149.

Identifying the factors affecting tax avoidance and tax evasion using a systematic approach

Mostafa Mozaffari^{*1}
Zohreh Selahvarzi²

Abstract

Objective: Tax avoidance is defined as the legal use of the tax regime to reduce the tax payable, by means that are within the framework of the law or at least within the framework of the law. In contrast, tax evasion is any attempt by taxpayers to evade taxes through illegal means, which is especially necessary in developing economies, which have a deep gap with leading economies in this field. Therefore, the aim of the present study is to identify the factors affecting tax avoidance and tax evasion using a meta-synthesis approach and tries to systematically review the findings of studies conducted in this regard and analyze them based on the formation process and the presented achievement. **Method:** For this purpose, by referring to available reliable documents and documents and after reviewing the information of English sources from 2010 to 2024 and Persian from 1390 to 1403, 31 suitable articles were identified from the mass of initial articles. In order to analyze the selected articles, constituent concepts, dimensions and influential components, the content analysis method was used with the presence of a number of experts and scholars. **Findings:** The research findings show that demographic factors, education, administrative and political factors, psychological factors, government factors, corporate governance mechanisms, financial issues, the role of the tax organization and policies, behavioral aspects, complex processes, political influence, administrative cultural factors and compromise in tax prosecution are effective factors in tax avoidance and tax evasion. **Conclusion and knowledge enhancement:** This research provides tax regulators with insights to improve regulations and reduce tax evasion and tax evasion activities. It is also an attempt to provide guidance for academics when examining tax avoidance and tax evasion in Iran, which helps to develop the literature in this field.

Keywords

Tax avoidance, tax evasion, effective factors of tax avoidance and evasion Systematic review

1- Master of Accounting, Accounting Department, Saveh Branch, Islamic Azad University, Saveh – Iran. (Corresponding author email address: mostafa.moz921@gmail.com)

2- Master of Accounting, Accounting Department, Khorramabad Branch, Islamic Azad University, Khorramabad – Iran.