

ارائه الگویی برای شناخت نواقص زمینه‌ای شکل‌گیری شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی

مهدی موسی‌پور لقمیجانی^۱، زهرا پورزمانی^۲، احمد یعقوب نژاد^۳

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز، تهران، ایران.

۲. استاد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران مرکز، تهران، ایران.

۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران مرکز، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۱/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱/۱۴

Provide a Pattern for Cognition Background Defects Formation of Informal Companies in Tax System

M. Mousapour Lefmijani¹, *Z. Pourzamani², A. Yaghoubejad³

1. Ph.D. Student in Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

2. Professor, Department of Economics & Accounting, Islamic Azad University, Central Tehran Branch, Tehran, Iran.

3. Associate Professor, Department of Economics & Accounting, Islamic Azad University, Central Tehran Branch, Tehran, Iran.

Received: 2021/2/13

Accepted: 2021/4/3

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The purpose of this study is to provide a model for cognition background defects formation of Informal Companies in tax system.

Research Method: Methodologically, this research is considered in the category of mix method, because two groups of participants were present in the form of qualitative and quantitative sections. In this study, three analyzes were used including: Meta Synthesis, Delphi and a comprehensive interpretive/structural model.

Research Findings: The results in a quantitative part in the form of presenting the model of this research showed that the use of foreign exchange tariffs by creating factitious turnovers in capital is the most effective factor for the development and formation of Informal Companies in the country's tax system.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: According to the presented model, it is possible to identify Informal Companies to an acceptable extent and help to eliminate them and increase the transparency of the economy.

Keywords: Economic Incentives, Informal Companies, Tax System, Social Norms.

JEL Classification: M48, M41, G38

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف پژوهش ارائه الگویی برای شناخت نواقص زمینه‌ای شکل‌گیری شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی است.

روش پژوهش: این پژوهش از نظر روش، در دسته پژوهش‌های ترکیبی قلمداد می‌شود، زیرا دو گروه از مشارکت‌کنندگان در قالب بخش کیفی و بخش کمی حضور داشتند. در این پژوهش از سه تحلیل شامل: فراترکیب، دلفی و مدل جامع تفسیری/ساختاری، استفاده شد.

یافته‌های پژوهش: نتایج در بخش کمی در قالب ارائه الگوی مورد نظر این پژوهش نشان‌دهنده استفاده از تعرفه‌های ارزی با ایجاد گردش‌های صوری در سرمایه، تأثیرگذارترین عامل برای توسعه و شکل‌گیری شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی کشور است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: با توجه به الگوی ارائه شده می‌توان تا حد قابل قبولی شرکت‌های صوری را شناسایی و در راستای حذف آنها و افزایش شفافیت اقتصاد کمک نمود.

واژه‌های کلیدی: انگیزه‌های اقتصادی، شرکت‌های صوری، نظام مالیاتی، هنجارهای اجتماعی.

طبقه‌بندی موضوعی: M48, M41, G38

مقدمه

کشورهای مختلف در زمینه نظام پولی و مالیاتی دارای ساختار مالیاتی متفاوتی هستند و وجود این تفاوت‌ها باعث می‌شود تا سطح کارکردهای قوانین در زمینه جلوگیری از رشد شرکت‌های صوری متفاوت باشد. معمولاً شرکت‌های صوری با اهداف متفاوت و غالباً متناقضی در نظام اقتصادی هر کشور رشد می‌یابند و مستقیماً نظام مالیاتی را، با مشکلات عدیده‌ای همچون نابرابری عدالت؛ فرار مالیاتی و... مواجه می‌نمایند (آروجو و رودریگوئز^۱، ۲۰۱۶؛ لویزا^۲، ۱۹۹۶). توجه به این نکته حائز اهمیت است که، توسعه ساختاریافته این شرکت‌ها در جوامع باعث شده تا سیاست‌های مالیاتی مثل سیاست‌های بازتوزیعی در نظام مالیاتی که مبتنی بر درآمدهای تصاعدی بنا شده است، کارکرد خود را از دست بدهد و اثربخشی ماهیت خودکنترلی نظام مالیات بر ارزش افزوده که ناشی از چند مرحله‌ای بودن فرآیند تولید و توزیع کالا و خدمات است و نقش مهمی که در کنترل فرارهای مالیاتی داشته است، را از بین ببرد، چراکه یکی از آثار نظری اعمال نظام مالیات بر ارزش افزوده، کاهش فرار مالیاتی همسو با چشم‌انداز ۱۴۰۴ بوده است (خان‌جان، ۱۳۹۱). اما جهت شناخت این شرکت‌ها، باید به نقش قانون تجارت در کنترل و پیشگیری از شکل‌گیری آنها، تمرکز نمود. مطابق ماده ۲۰ قانون تجارت مصوب ۱۳۱۰، هفت نوع شرکت حقوقی با ماهیت شرکت سهامی، شرکت با مسئولیت محدود، شرکت‌های تضامنی، نسبی، تعاونی، مختلط سهامی و غیرسهامی وجود دارند که در سال‌های اخیر نیز انواع دیگری از شرکت‌ها و نهادهای مالی جدید از جمله شرکت تعاونی سهامی عام و صندوق‌های سرمایه‌گذاری به آن افزوده شده است (حسن‌زاده، ۱۳۹۶).

اما قوانین و مقررات مربوط به ثبت و رسمیت بخشی و همچنین احراز هویت و اهلیت آنان همچنان به دلیل عدم تغییر و اصلاح قوانین همسو با تغییرات اجتماعی، مغفول مانده است (سیداحمدی سجادی و دانش‌آرا، ۱۳۹۵). فقدان شفافیت‌ها و وجود ابهام در قوانین و مقررات ثبت شرکت‌ها و عدم تطابق با شرایط موجود، موجب رشد شرکت‌های صوری یا اصطلاحاً کاغذی شده است و این موضوع زمینه را برای ایجاد اختلالات مالیاتی و برهم‌زدن توازن و عدالت ایجاد نموده است (هارتوئل و مالینوسکا^۳، ۲۰۱۹).

بی‌تردید شناخت نواقص زمینه‌ای شکل‌گیری شرکت‌های

صوری در نظام مالیاتی می‌تواند به تطابق بیشتر قوانین با واقعیت‌های اجتماعی، اقتصادی و مالیاتی کمک نماید و مانع از جولان شرکت‌های غیرواقعی و یکبار مصرف گردد. این شرکت‌ها در سال‌های اخیر با دریافت کارت‌های بازرگانی و عدم واردات کالا، ضمن ضربه‌زدن به نظام اقتصادی باعث افزایش جرایم مالیاتی شده‌اند و به قصد فرار مالیاتی با پرداخت مبلغی ناچیز به افراد، مبادرت به اخذ کارت بازرگانی به نام آنان کرده و با داشتن وکالت بلاعزل از سوی ایشان اقدام به انجام فعالیت اقتصادی گسترده می‌کنند. این شرکت‌ها پس از ثبت‌نام در نظام مالیاتی و دریافت کد اقتصادی اقدام به فعالیت می‌نمایند که این موضوع می‌تواند به نظام مالیاتی کشور به دلیل پنهان بودن فعالیت‌ها، ضربه سنگینی وارد نماید، چراکه براساس سندسازی اقدام به کاهش هزینه‌های مالیاتی خود می‌نمایند و این موضوع باعث کاهش درآمدهای مالیاتی دولت و از آن مهمتر برهم خوردن توازن مالیات و تأثیرات منفی روانی بر شرکت‌های قانونی می‌شود.

علیرغم تلاش‌های بسیار سازمان امور مالیاتی جهت مقابله با این شرکت‌ها و تشکیل بانک اطلاعاتی در راستای استراتژی‌های نظام یکپارچه مالیاتی، اما شرکت‌های صوری در سال‌های اخیر رشد بسیار زیادی داشته‌اند (پورزمانی و همکاران، ۱۳۹۷). با عنایت به اهمیت موضوع و خسارت‌های وارده ناشی از فعالیت شرکت‌های صوری به اقتصاد کشور، این مقاله در نظر دارد تا با واکاوی محتوایی در نواقص زمینه‌ای شکل‌گیری این شرکت‌ها، الگویی باهدف شناخت این نواقص ارائه دهد تا وضعیت شرکت‌های صوری و معاملات مشکوک در نظام اقتصادی کشور را بیش از پیش ملموس نماید و دلایل ایجاد توسعه این شرکت‌ها را از زوایای مختلف مورد بررسی قرار دهد.

لذا این پژوهش ابتدا در گام اول مبانی نظری و قانونی مرتبط با ثبت شرکت‌ها را در بخش دوم پژوهش مورد بررسی قرار می‌دهد و با ارائه پیشینه‌های مرتبط، تلاش دارد تا پشتوانه نظری قابل اتکایی برای تحلیل نتایج ایجاد نماید. سپس با بیان روش‌شناسی پژوهش تلاش خواهد کرد تا چارچوب شناختی پژوهش را بر مبنای ماهیت تحلیل‌ها و جامعه هدف ارائه دهد تا در قسمت چهارم پژوهش تحلیل‌ها همسو با اهداف و سؤال‌ها، به ایجاد انسجام در ادراک نظری و کاربردی منجر شود و در نهایت در بخش پنجم پژوهش، بحث و نتیجه‌گیری با اتکاء به تحلیل‌ها و مبانی نظری پشتوانه‌سازی شده، ارائه می‌گردد تا به ایجاد یک ادراک مشترک در جامعه علمی منجر شود.

1. Araujo & Rodrigues
2. Loayza
3. Hartwell & Malinowska

مختلف در اسناد فرا دستی در جهت ارتقاء بهبود فضای کسب و کار، صحت سنجی اطلاعات از جمله احراز هویت اشخاص حقیقی و حقوقی ایرانی و خارجی و رصد بدهکاران مالیاتی و ممانعت از ثبت تأسیس و تغییرات این دسته از افراد به صورت برخط و تکمیل اطلاعات در بانک‌های اطلاعاتی و اخذ گواهی عدم سوءپیشینه کیفری از طریق پنجره واحد با سایر دستگاه‌ها از جمله سازمان ثبت احوال و سازمان امور مالیاتی و شرکت پست و وزارت اطلاعات (در خصوص کد فراگیر اتباع خارجی) به صورت آنلاین صورت می‌پذیرد. براین مبنا براساس پژوهش‌های انجام شده راهکارهای پیشنهادی می‌تواند در قالب شکل ۱، ارائه گردد.

واکاوی نقش فرآیندها و رویه‌های ثبت شرکت‌های صوری در شفافیت مالیاتی

اصولاً ثبت شرکت‌ها می‌تواند وسیله خوبی برای شناسایی شرکت‌ها و اشخاص حقوقی مشمول مالیات گردد. بدیهی است وضع مالیات بر اشخاص مشمول آن چه از لحاظ مشمولیت و چه از لحاظ میزان آن باید با برابری یا به تعبیری با عدالت مالیاتی^۵ همراه باشد (چراغی و عاشوری، ۱۳۹۵). اگرچه استفاده‌های دیگر از مالیات در جهت‌های گوناگون همچون وضع مالیات بر صنایع آلوده کننده هوا می‌تواند به عنوان ابزاری برای جلوگیری از این پدیده ضد زیستی عمل کند، اما همواره با این نقض هدف اولیه وضع مالیات مواجه است که از کارکردهای اصلی خود دور می‌ماند (گارسیا و

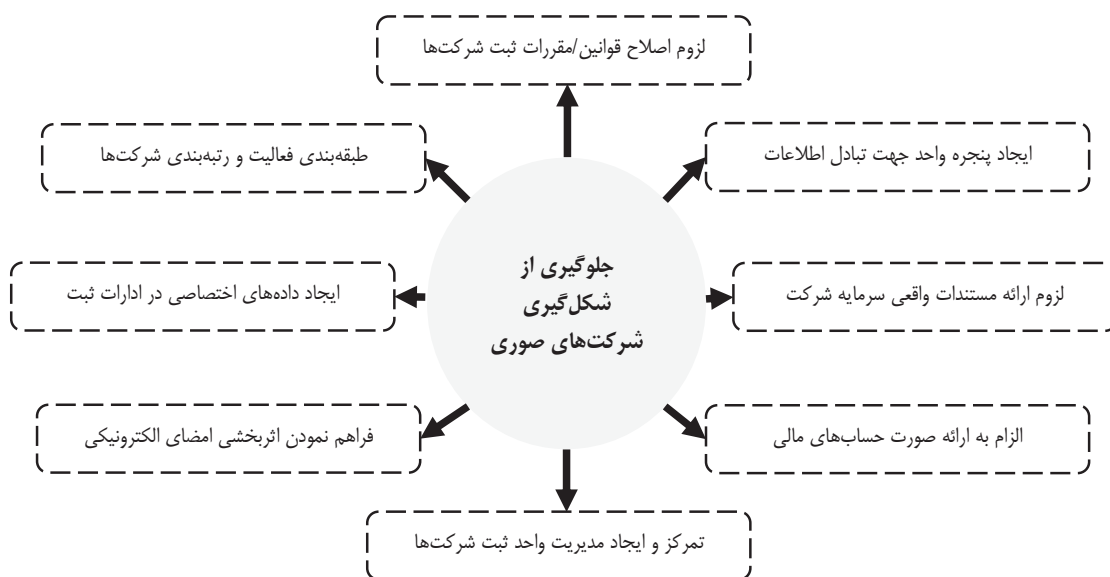
مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش

رویه‌های قانونی در ثبت شرکت‌ها

اولین قانونی که به طور مستقیم و کامل به ثبت شرکت‌ها پرداخته است، قانون، راجع به ثبت شرکت‌ها، مصوب دوم خرداد سال ۱۳۱۰ بوده است. همچنین نظامنامه‌ای تحت مواد قانونی ۱۹۶، ۱۹۷ و ۱۹۹ قانون تجارت مصوب اردیبهشت ۱۳۱۱ به ثبت انواع شرکت‌های داخلی می‌پردازد. متأسفانه پس از این قوانین و مقررات، به منظور رسمیت اشخاص حقوقی و همچنین چگونگی رصد آنها مقرراتی دیگر وضع نشده است و مستند قانونی ثبت شرکت‌ها به قوانین بیش از هشتاد سال پیش بر می‌گردد (حسن‌زاده، ۱۳۹۵). در واقع یکی از آسیب‌های جدی در قوانین ثبت شرکت‌ها، عدم وجود الزامات اجرایی جهت نظارت پس از ثبت شرکت‌ها می‌باشد (چراغی و عاشوری، ۱۳۹۵). تا سال ۱۳۹۴ طبق آمار رسمی سازمان ثبت شرکت‌ها، بیش از دو هزار عنوان مجوز در قالب شرکت‌های کسب و کار به ثبت رسیده‌اند (شریفی، ۱۳۹۶). نکته حائز اهمیت که باید همسو با تعاریف حقوقی به آن توجه نمود، این است که ثبت صرف نام تجاری یا یک شرکت به منزله اخذ و صدور پروانه فعالیت نیست و صدور مجوزهای فعالیت باید برعهده دستگاه‌های متولی و یا اصناف مرتبط تعریف شود (دی‌گورگی و رحمان، ۲۰۱۳).

راه کارهای پیشگیری از ثبت شرکت‌های صوری

در سال‌های اخیر در مراجع ثبت شرکت‌ها با عنایت به تکالیف



شکل ۱. سازوکارهای جلوگیری از شکل‌گیری شرکت‌های صوری (حسن‌زاده، ۱۳۹۵)

همکاران^۶، ۲۰۲۰). به طور ویژه وضع مالیات نقش مهمی در توازن یک اقتصاد ایفا می‌کند و به همین دلیل فرآیندهای رویه‌ای ثبت شرکت‌ها و نظارت آن همسو با ماده ۲۲۰ قانون تجارت به ایجاد عدالت مالیاتی کمک نماید. به عبارت دیگر، ایجاد شخصیت حقوقی برای شرکت‌ها از طریق ثبت، اگرچه می‌تواند در یک اقتصاد سالم به توسعه پایداری اقتصاد کمک نماید، اما محصل آن در سیستم‌های اقتصادی نامتوازن رشد شرکت‌های صوری و پیامد آن عدم شفافیت مالیاتی^۷ ضرر دولت و جامعه از منظر وضع مالیات^۸ بر درآمد اینگونه از شرکت‌ها می‌باشد، چراکه از اصول حقوقی حاکم بر مالیات می‌توان از اصل تساوی افراد در برابر مالیات نام برد، مشمولیت اشخاص حقوقی ثبت شده از لحاظ مالیاتی و فرار مالیاتی شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ به بهانه عدم ثبت و یا به بهانه عدم برخورداری از شخصیت حقوقی، بلاشک این تساوی را مختل خواهد نمود (مجیبی فر، ۱۳۹۰).

وجود چنین مواردی، تبعات ناگوار زیادی همچون تبعیض مالیاتی و فرار مالیاتی گروه‌های پرداخت کننده مالیات را نیز به همراه دارد. از این رو ارتقای سطح نظارت‌های پس از ثبت و اصلاح و تغییر قوانین در زمینه ثبت شرکت‌ها ضمن اینکه می‌تواند به افزایش شفافیت‌های مالیاتی کمک نماید، در عین حال می‌تواند به ایجاد توازن مالیاتی کمک نماید. به عنوان مثال براساس تبصره ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم، جریمه عدم تسلیم^۹ اظهارنامه مالیاتی^{۱۰} در موعد مقرر را، ۴۰ درصد مالیات متعلق و غیرقابل بخشودگی تعیین کرده و ماده ۱۹۳ نیز عدم ارائه دفاتر و عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان را مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰ درصد اصل مالیات ساخته است (طاهری تازی، ۱۳۹۳). اصطلاح شرکت کاغذی به شرکت‌هایی گفته می‌شود، که غیر از روی کاغذ هیچگونه وجود خارجی ندارد. هدف از تأسیس شرکت، اجتماع افراد برای ایجاد سرمایه جهت فعالیت تجاری است، لیکن در عمل ثبت بی‌رویه شرکت‌ها مشاهده می‌شود، که برخلاف فلسفه شرکت‌های تجاری در مرجع ثبت شرکت‌ها به ثبت رسیده‌اند. بدون آنکه در جهت موضوع فعالیت مشروع مندرج در اساسنامه اقدامی کنند، صرفاً از نام شرکت برای مقاصد مالی و غیرمالی بهره می‌جویند (درگاهی، ۱۳۹۴). اگرچه در عمل این شرکت‌ها از دید سازمان امور مالیاتی به دور هستند، اما، شناسایی آنها در قانون و وضع مالیات‌های سنگین یا حداقل

وضع جرایم مالیاتی بر فعالیت آنها در صورت عدم فعالیت‌های قانونی، می‌تواند راهکار مناسبی برای حل معضل شفافیت‌های مالیاتی باشد. چنین شرکت‌هایی به دلیل ثبت در نهادهای مربوطه، به عنوان شخصیت حقوقی قلمداد می‌شوند، بنابراین وضع مالیات بر اعضای آن و باتوجه به مقررات قانون تجارت که آنها را با عنوان شرکت‌های ثبت شده مورد شناسایی قرار داده و در قانون مالیات‌های مستقیم هم به این امر اشاره شده است، ضروری است با ایجاد بستری منسجم و یکپارچه از رشد آن به طور قانونی جلوگیری شود (ناصرآبادی و همکاران، ۱۳۹۷). باتوجه به اهمیت این مسئله، روان و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۹) در پژوهش خود تلاش نمودند با واکاوی از طریق تحلیل روش داده‌های بزرگ (کلان داده) مربوط به معاملات با اشخاص وابسته، فرار مالیاتی شرکت‌ها را مورد بررسی قرار دهند. بررسی‌ها در این پژوهش نشان داد که استفاده از روش ترکیبی در شناسایی رفتارهای مالیاتی مؤدیان، می‌تواند براساس داده‌های حاصل از معاملات با اشخاص وابسته با درصد دقت بالایی فرار مالیاتی شرکت‌های چینی بیشتر قابل پیش‌بینی باشد. مامیل^{۱۲} (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان "بررسی تأثیر برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت تحت افشای عملکردهای مالیات شرکت" انجام دادند. در این پژوهش ۲۸۶ شرکت بورس کشور مالزی در بازه زمانی ۲۰۱۰-۲۰۱۲ مورد بررسی قرار گرفتند و نتایج پژوهش نشان داد، برنامه‌ریزی مالیاتی به عنوان یک رویکرد همسو با استراتژی‌های یکنواخت‌سازی مالیات بر افشای عملکردهای مالیاتی شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد.

بلسوری و همکاران (۱۳۹۹)، پژوهشی تحت عنوان "طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد" انجام داده‌اند. روش این پژوهش داده بنیاد و از طریق مصاحبه عمیق با ۱۲ خبره به روش گلوله برفی انجام شد. یافته‌ها نشان داد عوامل اصلی پدیده فرار مالیاتی، عدم گسترش فرهنگ معاملاتی، عدم شفافیت اطلاعات مالی، عدم کارایی نظام مالیاتی و پیچیدگی قوانین است. عامری و همکاران (۱۳۹۸)، نیز پژوهشی تحت عنوان "چالش‌های استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر در نظام حقوق مالیاتی ایران (با نگرشی به سیاست‌های تقنینی و اجرایی)" انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان داد، از جمله مهمترین چالش‌های نظام مالیاتی در رابطه با استفاده صوری از کارت بازرگانی، رعایت نکردن موازین قانونی در صدور و تمدید کارت‌های بازرگانی، سهل‌انگاری در بررسی قابلیت ثبت شرکت، عدم آشنایی

6. Garcia et al
7. Tax Transparency
8. Taxation
9. Late Filing Penalty
10. Tax Return

11. Ruan et al
12. Mgammal

وری این سیستم توسط مسئولان ذیربط اندیشیده شود.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر نتیجه در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد، زیرا انسجام نظری و تئوریک در رابطه با بررسی نقش شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی وجود ندارد. همچنین از نظر هدف، این پژوهش در دسته پژوهش‌ها با رویکرد توصیفی قرار می‌گیرد. همچنین از نظر نوع داده، این پژوهش جزء پژوهش‌های کیفی مبتنی بر رویکرد فلسفی استقرایی قرار می‌گیرد. در واقع براساس فراترکیب که شامل گام‌هایی برای رسیدن به مؤلفه‌ها و گزاره‌هایی می‌باشد که شاید مهمترین این گام‌ها، مراحل فرآیندی سندلوسکی و باروس (۲۰۰۸)، باشد. طیفی از شناخت ریشه اصلی مسئله در قالب تدوین سؤال پژوهش تا ارائه مدلی مشخص براساس شناسایی مؤلفه‌ها و گزاره‌ها از نتایج پژوهش‌های گذشته به واسطه مشارکت اعضای پانل را در بر می‌گیرد. سپس در بخش کمی از طریق مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه، تأثیرگذارترین گزاره‌های شناسایی شده در قالب یک مدل سلسله‌مراتبی تعیین می‌گردد. سپس براساس تحلیل دلفی به منظور تعیین حدکفایت نظری با توجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق تلاش می‌شود تا گزاره‌ها مورد واکاوی رفت و برگشتی بین متخصصان قرار گیرد تا در نهایت از طریق تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه، لایه‌های شناسایی شده، در قالب الگویی اولویت‌بندی و از منظر میزان نفوذ و تأثیرگذاری تبیین می‌شوند.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل دو بخش است، یکی بخش کیفی و دیگری بخش کمی. در بخش کیفی جامعه هدف شامل پژوهش‌های مورد نظر در رابطه با موضوع پژوهش و ۱۴ نفر از متخصصان در رشته‌های مالی، مالیاتی و حقوقی در سطح دانشگاهی هستند که براساس فرآیند فراترکیب، ارزیابی انتقادی و تحلیل دلفی در تحلیل و شناسایی گزاره‌های محتوایی نواقص موجود در شکل‌گیری شرکت‌های صوری و تأثیرگذاری آن بر نظام مالیاتی مشارکت دارند. برای انتخاب جامعه هدف، می‌بایست از روش نمونه‌گیری همگن استفاده نمود، علت استفاده از این روش جهت انتخاب جامعه هدف در بخش کیفی، وجود بینش و رویکردهای یکپارچه و مرتبط با اهداف پژوهش می‌باشد، زیرا اگر افراد درک منسجمی از موضوع نداشته باشند، در شناسایی مؤلفه‌ها و گزاره‌ها و تعیین حد کفایت نظری، نمی‌توانند اثربخشی لازم را داشته باشند. در

تخصصی دستگاه قضایی با فرآیندهای مالیاتی (قوانین و بخشنامه‌ها)، عدم تشکیل دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی (تاکنون)، فقدان آگاهی مؤدیان و همچنین وجود موانع جدی در اعلام جرم می‌باشد. پورزمانی و همکاران (۱۳۹۷)، پژوهشی تحت عنوان "بررسی تأثیر شرکت‌های کاغذی بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده (VAT)" انجام دادند. در این پژوهش به منظور جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه‌های محقق ساخته برای شرکت‌های کاغذی، فروش غیرواقعی و ریسک حسابرسی استفاده شده است. یافته‌ها نشان از معنادار بودن تأثیر شرکت‌های کاغذی بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده دارد و نمودار در حالت استاندارد نیز نشان می‌دهد که شرکت‌های کاغذی ۸۲ درصد ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده را تبیین می‌نمایند و همچنین ردپای شرکت‌های کاغذی در ۹۷ درصد معاملات مشکوک مشهود می‌باشد و مدیران می‌توانند با طراحی شرایط مناسب و بهبود راهکارهای شناسایی شرکت‌های کاغذی، ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده را کاهش دهند. ناصرابادی و همکاران (۱۳۹۷)، پژوهشی تحت عنوان "کشف فرار مالیاتی اشخاص حقوقی: مقایسه کارایی رگرسیون خطی چندمتغیره و شبکه‌های عصبی مصنوعی" انجام دادند. در این پژوهش عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه خبرگان با استفاده از روش دلفی استخراج گردید که براین اساس تعداد ۲۹ عامل شناسایی و از بین عوامل شناسایی شده با توجه به قابلیت اندازه‌گیری تعداد ۱۶ عامل استخراج نهایی گردید. جامعه آماری شامل شرکت‌های فعال دارای پرونده در ۴۲ اداره کل امور مالیاتی سطح کشور بوده که بر اساس جدول مورگان تعداد ۴۰۰ شرکت به عنوان نمونه برای عملکرد سال ۱۳۹۱ انتخاب گردید. داده‌های استخراج شده بر اساس روش‌های رگرسیون خطی چند متغیره و همچنین شبکه‌های عصبی مصنوعی مورد تحلیل و بررسی قرار گرفت که هر دو روش بیانگر تأثیر عوامل شناسایی شده بر فرار مالیاتی شرکت‌ها بوده است. در پژوهشی که بابایی و همکاران (۱۳۹۶)، با عنوان "بررسی تجربی پیامدها و چالش‌های اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی ایران" انجام داده‌اند، با تکمیل پرسشنامه‌ای بین ۱۰۵ نفر از کارکنان سازمان امور مالیاتی، مشخص شد اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده تا حد زیادی بر عملکرد اقتصادی دولت تأثیرگذار است. از آنجا که اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، تأثیر مطلوبی بر عملکرد دولت دارد بایستی تدابیر و تمهیدات لازم جهت مدیریت چالش‌های پیش‌روی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و افزایش کارایی و بهره

در نهایت، ۱۳ پژوهش متناسب با محتوا، عنوان و فرآیندهای تحلیلی موردنظر این پژوهش انتخاب شدند. در این مرحله می‌بایست براساس روش آترید-استرلینگ (۲۰۰۱)، مفاهیم را براساس مؤلفه‌ها و گزاره‌ها تفکیک نمود، تا نواقص زمینه‌ای شکل‌گیری شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی در قالب چک لیست‌های امتیازی تعیین شوند. براساس این روش ابتدا ۱۳ پژوهش تأیید شده از طریق ۱۰ معیار روش ارزیابی انتقادی ۳۱ شامل اهداف پژوهش، منطق روش پژوهش، طرح پژوهش، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفافیت یافته‌ها و ارزش پژوهش به کمک ۱۴ نفر از خبرگان پژوهش، برای رسیدن به درک منسجم‌تر از نظر ماهیت پژوهش مورد برازش قرار می‌گیرند.

امتیازهای ارائه شده براساس شاخص مد در جدول ۱، نشان داد، دو پژوهش لوئیس و همکاران (۲۰۱۹) و عامری و همکاران (۱۳۹۸)، با توجه به اینکه هر دو پژوهش از مجموع ۵۰ امتیاز، ۲۴ دریافت نمودند و برحسب دستورالعمل حد کفایت امتیاز این تحلیل پژوهش‌هایی که امتیاز ۳۰ و بالاتر را کسب نمایند، مورد تأیید هستند، حذف گردیدند و به همین دلیل از دور بررسی خارج شدند. در ادامه با استفاده از روش ترید-استرلینگ (۲۰۰۱)، اقدام به استخراج مضامین پژوهش طبق جدول ۲، پرداخته شد. براین اساس به منظور تعیین گزاره‌های نواقص زمینه‌ای شکل‌گیری شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی از روش امتیازی زیر استفاده می‌شود. بر مبنای این روش کلیه معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات تأیید شده، در ستون جدول نوشته می‌شود و سپس در ردیف هر جدول نام محققان پژوهش‌های تأیید شده آورده می‌شود. بر مبنای استفاده از هر پژوهشگر از معیارهای فرعی نوشته شده در ستون جدول، علامت درج می‌شود، سپس امتیازهایی هر معیار فرعی در ستون مربوط به آن، باهم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام شده، به عنوان مؤلفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.

نتیجه توزیع فراوانی مؤلفه‌های اصلی، نشان از تأیید سه مؤلفه علل اقتصادی، علل اجتماعی و قوانین و مقررات دارد که با توجه به محتوای تئوریک، به منظور ایجاد انسجام بیشتر، عناوین انتخابی را همراستا با محتوا انتخاب نموده و براساس آن اقدام به بیان گزاره‌های مرتبط با هر یک از مؤلفه‌های تعیین شده می‌گردد. در این بخش پس از واکاوی در مبنای نظری پژوهش‌های تأیید شده، اقدام به تعیین گزاره‌های مورد نظر طبق جدول ۳، شده است.

سپس به منظور اطمینان از مؤلفه‌ها و گزاره‌های شناسایی

این روش نمونه‌گیری، محقق نمونه‌های خود را با هدف کسب دانش عمیق، متمرکز و با جزئیات زیاد از بین کسانی که این پدیده را تجربه کرده‌اند و می‌توانند اطلاعات زیادی را در اختیار پژوهشگر بگذارند، انتخاب نموده است (صادق‌فنائی و ناصری‌راد، ۱۳۹۱). اما جامعه هدف در بخش کمی ۲۲ نفر از متخصصان و مدیران اداره امور مالیاتی است که باتوجه به الزام تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه، این حد از جامعه آماری مورد قبول است. در واقع از آنجا که روش مزبور، یک تحلیل مبتنی بر تجزیه سیستم‌های پیچیده در سطوح مشخصی است و می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت‌کنندگان صورت پذیرد، که به دلیل عدم ایجاد انبوهی از پاسخ‌های نامفهوم، از پرسشنامه ماتریسی متقابل با مشارکت ۱۵ تا ۳۰ نفر صورت می‌گیرد. محققانی همچون سینگه و کنت^{۱۳} (۲۰۱۱)؛ مالون^{۱۴} (۲۰۱۴)؛ رامش و همکاران^{۱۵} (۲۰۰۸) و آتری و همکاران^{۱۶} (۲۰۱۳)، حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه را در بازه‌ی بین ۱۵ تا ۲۵ نفر پیش‌بینی نموده‌اند و مبنای انتخاب جامعه نمونه را روش نمونه‌گیری در دسترس باتوجه به فیلترهای منطبق با ماهیت پژوهش عنوان نمودند.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های فراترکیب و دلفی

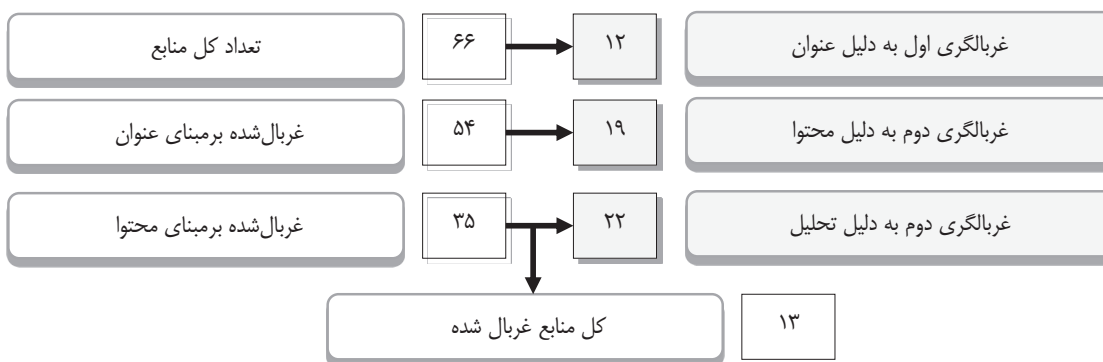
در انجام فراترکیب لازم است ابتدا از طریق بررسی پایگاه‌های اطلاعاتی اقدام به تعیین پژوهش‌های مشابه‌ای با محتوا و ماهیت پژوهش حاضر، تعیین کرد. لذا در این بخش از طریق جستجو در پایگاه‌های اطلاعاتی مجله‌های علمی و پژوهشی و مجله‌های معتبر خارجی تلاش گردید تا در گام اول پژوهش‌های مرتبط انتخاب گردند و سپس براساس فرآیندهای تحلیلی این بخش اقدام به شناسایی و تعیین مؤلفه‌ها و گزاره‌های مرتبط با موضوع پژوهش نمود. دوره زمانی جهت واکاوی پژوهش‌های مشابه، ۲۰۱۰ تا ۲۰۲۰ میلادی و ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ شمسی بوده است. به عبارت دیگر به منظور یافتن مقاله‌ها و پژوهش‌های مشابه و با استفاده از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی بین‌المللی و داخلی، اقدام به شناسایی پژوهش‌های مرتبط با هدف پژوهش شد. همان‌طور که در شکل ۲، مشاهده می‌شود، کلیه منابع اولیه شناسایی شده ۶۶ مورد هستند که پس از چند مرحله فرآیند غربالگری

13.Singh & Kant

14.Malone

15.Ramesh et al

16.Attri et al



شکل ۲. غربالگری پژوهش‌های اولیه

جدول ۱. فرآیند ارزیابی پژوهش‌های تأیید شده جهت تعیین مؤلفه‌ها و گزاره‌های پژوهش

معیارهای ارزیابی/انتقادی پژوهش‌ها	پژوهش‌های خارجی												پژوهش‌های داخلی	
	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	
تأیید <input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
حذف <input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
هدف پژوهش	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	
منطق روش پژوهش	۳	۳	۲	۲	۳	۳	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۵	
طرح پژوهش	۳	۴	۲	۲	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	
روش نمونه‌گیری	۴	۴	۲	۲	۴	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۴	۵	
نحوه جمع‌آوری	۳	۴	۴	۲	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۴	
تعمیم یافته‌ها	۴	۴	۲	۲	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	
اخلاقی	۳	۴	۴	۲	۴	۳	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۴	
نحوه تحلیل آماری	۳	۴	۳	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۴	
قابلیت تئوریک	۴	۴	۲	۲	۵	۴	۵	۳	۳	۳	۲	۴	۴	
ارزش پژوهش	۴	۴	۲	۲	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۳	۲	۵	
جمع	۳۴	۳۹	۲۴	۲۴	۳۹	۳۴	۳۶	۳۲	۳۴	۳۴	۲۴	۳۹	۴۵	

20.Meagher
21.Vousinas
22.Joshi et al
23.Godfrey

17.Makni et al
18.Lois et al
19.Horodnic

جدول ۲. فرآیند تعیین مؤلفه‌های اصلی پژوهش

مکان پژوهش	محققان	نواقص به دلیل علل فرهنگی	نواقص به دلیل عمل سیاسی	نواقص به دلیل اقتصادی	نواقص به دلیل قوانین	نواقص به دلیل ساختاری	نواقص به دلیل اجتماعی
خارجی	گارسیا و همکاران (۲۰۲۰)	-	-	✓	-	-	✓
	ماکنی و همکاران (۲۰۱۹)	-	-	-	✓	-	✓
	هارتوتل و مالیوسکا (۲۰۱۹)	-	✓	✓	✓	-	-
	هوردینیک (۲۰۱۸)	-	-	✓	-	✓	✓
	میگر (۲۰۱۸)	✓	✓	✓	-	-	✓
	وآسیناس (۲۰۱۷)	-	-	✓	✓	✓	-
	جوشی و همکاران (۲۰۱۴)	✓	-	-	✓	-	✓
دلفی	گادفری (۲۰۱۱)	-	-	-	✓	-	✓
	ناصرآبادی و همکاران (۱۳۹۷)	✓	-	✓	-	✓	-
	پورزمانی و همکاران (۱۳۹۷)	-	-	-	✓	-	✓
	حسن‌زاده (۱۳۹۵)	-	-	✓	✓	-	✓
	جمع	۳	۲	۷	۷	۳	۲

تعاریف مربوط به علل زمینه‌ای شکل‌گیری شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

انگیزه‌های اقتصادی در شکل‌گیری شرکت‌های صوری:

شکل‌گیری شرکت‌های صوری اگرچه می‌تواند دلایل متفاوتی داشته باشد، اما مهمترین آن دلایل اقتصادی و کسب نفع بیشتر در لایه‌های پنهان اقتصاد هر کشوری است. شرکت‌ها با سندسازی و جعل اعتبارنامه‌ها تلاش می‌نمایند تا ضمن پولشویی و اعتبار بخشیدن به پول‌های کثیف، از اعتبارهای مالی در نزد بانک‌های ذخیره کننده پول‌های تظہیر شده به منظور تأمین تجهیزات و دانش فنی خود از طریق تعامل با بانک‌های طرف قرارداد و ایجاد طرح‌های صوری در پی کسب منافع بیشتر هستند. زمینه شکل‌گیری این انگیزه می‌تواند افزایش سطح رانت‌های اطلاعاتی و روابط پشت پرده با صاحبان قدرت باشد، چراکه از یک سو می‌توانند با اطلاعات محرمانه سود بیشتری کسب نمایند و از طرف دیگر با تأسیس شرکت‌های صوری به دنبال دریافت کارت بازرگانی و پیگیری اعمال مضر اقتصادی خود باشند.

نقض استانداردها در شکل‌گیری شرکت‌های صوری:

ثبت شرکت‌ها به عنوان یک فرآیند ساختار اقتصادی و حقوقی

شده از تحلیل دلفی برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک استفاده گردید. بدین منظور این گزاره‌ها برای نظرسنجی در قالب یک چک لیست ۷ گزینه‌ای در اختیار متخصصان قرار گرفت که جدول ۴، نتایج تحلیل دلفی را نشان می‌دهد.

با توجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق محاسبه شده از امتیازهای اعضای پانل مشخص گردید، ۹ گزاره به دلیل اینکه براساس مقیاس لیکرت ۷ گزینه‌ای میانگین زیر ۵ را کسب نمودند است و ضریب توافق آنها زیر پنج صدم بوده است، حذف شدند. همچنین مشخص گردید، به دلیل نزدیک بودن ۴ گزاره به حد تعیین شده، براساس بینش تحلیلی محققان و به دلیل نزدیک بودن مفاهیم بهم، ادغام گردیدند. مجدداً به منظور رسیدن به حدکفایت نظری، تحلیل دلفی انجام می‌شود تا پس از تأیید نهایی اقدام به تدوین چارچوب نظری پژوهش به منظور ورود به تحلیل تفسیرگرایانه و ساختارمندانه گردد.

همان‌طور که در جدول ۵، مشاهده می‌شود تمامی گزاره‌ها در دوم تحلیل دلفی تأیید شدند که نشان‌دهنده نقطه کفایت نظری گزاره‌های راهبردی افشای کربن است. براساس مؤلفه‌ها و گزاره‌های تعیین شده، چارچوب مفهومی راهبردهای افشای کربن در سطح شرکت‌های بازار سرمایه در شکل ۳، ارائه گردیده است و بر مبنای این مدل مفهومی،

جدول ۳. مؤلفه‌ها و گزاره‌های نواقص زمینه‌ای شکل‌گیری شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی

مؤلفه‌ها	شاخص‌ها	مقیاس لیکرت						
		۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
انگیزه‌های اقتصادی	تأمین مالی از طریق ایجاد اعتبارهای صوری از سیستم مالی و بانکی کشور							
	تمیز کردن پول‌های کثیف و نامشروع							
	کاهش هزینه‌های مالیاتی							
	فرار مالیاتی و پنهان کردن عملکردهای اقتصادی زیرزمینی							
	شرکت در مناقصه‌ها و مزایده‌ها و کسب منفعت بیشتر							
	وجود انگیزه‌های دریافت اعتبار اسنادی							
	وجود انگیزه‌های اخذ و اعطا نمایندگی‌ها و شعب رسمی نهادها و شرکت‌ها							
	استفاده از تعرفه‌های ارزی با ایجاد گردش‌های صوری در سرمایه این شرکت‌ها							
	استفاده از رانت‌های اطلاعاتی به دلیل آلوده بودن نهادهای حاکمیتی در ایجاد شرکت‌های صوری							
	پنهان کردن تعدد خرید و فروش‌های با هدف کسب منافع مادی بیشتر							
نقص قوانین و استانداردها	عدم وجود نظارت‌های اثربخش در ترکیب اعضای هیئت‌مدیره							
	عدم وجود قوانین در مورد به‌کارگیری و کلاتنامه‌های تام‌الاختیار							
	فقدان تعریف دقیق، مشخص و واضح از شرکت‌های صوری در قوانین							
	عدم نظارت بر روزنامه و سایت‌های به‌عنوان مبنای برای تبلیغات وسیع شرکت‌های صوری							
	فقدان نظارت بر عملکرد مؤسسات حسابداری و حسابرسی در شکل‌گیری ساختارهای شرکت‌های صوری							
	چند نرخی بودن مالیات و معافیت‌های متعدد در نظام مالیاتی							
	عدم انسجام در کارکردهای نظام مالیاتی در تقابل با رشد و توسعه شرکت‌های صوری							
	استفاده از کدفروشی و فاکتور فروشی جهت دور زدن قانون							
	عدم وجود سامانه ارزیابی تراکنش‌های تقلبی در نظام بانکی جهت شناسایی شرکت‌های صوری							
	فقدان یکپارچگی و هماهنگی در نهادهای نظارتی مبتنی بر برخورد با تأسیس شرکت‌های صوری							
نقص هنجارهای اجتماعی	عدم وجود استانداردهای یکپارچه در ثبت شرکت‌ها							
	تمایل به هنجارشکنی در متن جامعه							
	سوء استفاده از اعتماد جامعه							
	وجود فرار از تعهدات و مسئولیت‌های انفرادی در متن جامعه							
	عدم وجود اعتماد عمومی نسبت به حاکمیت و دولت							
	فقدان نهادهای اجتماعی غیررسمی همچون سمن‌ها (NGO) در تقویت تمکین مالیاتی							
	فقدان هنجارهای رفتاری درونی ناظر بر عملکرد مؤدیان مالیاتی همچون وجدان‌گرایی، تعهد، مسئولیت اجتماعی							
	توزیع ناعادلانه بار مالیاتی در جامعه							
	فقدان وجود عدالت مالیاتی در ابعاد وسیع حاکمیتی							
	عدم ملموس بودن کارکردهای مالیاتی دولت در ارائه خدمات مبتنی بر رفاه به شهروندان							
کاهش قبح منزلت اجتماعی فرار مالیاتی در سطح جامعه عاملی برای رشد سریع‌تر شرکت‌های صوری								

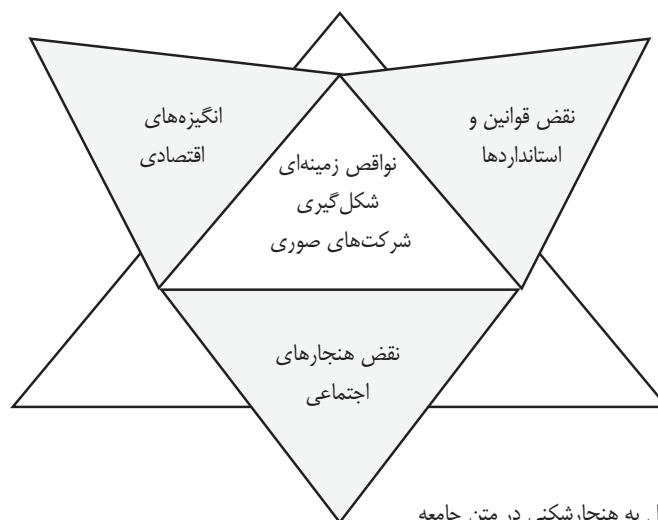
جدول ۴. فرآیند تحلیل دلفی در گام اول

مؤلفه	گزاره‌ها	میانگین	ضریب توافق	تأیید	ادغام	حذف	نتیجه
				<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
انگیزه‌های اقتصادی	تأمین مالی از طریق ایجاد اعتبارهای صوری از سیستم مالی و بانکی کشور	۵	۰/۶۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
	تمیز کردن پول‌های کثیف و نامشروع	۴/۹۵	۰/۴۸	-	<input type="checkbox"/>	-	ادغام
	فرار مالیاتی و پنهان کردن عملکردهای اقتصادی زیرزمینی	۵	۰/۶۰	-	<input type="checkbox"/>	-	حذف
	کاهش هزینه‌های مالیاتی	۴	۰/۴۰	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	حذف
	شرکت در مناقصه‌ها و مزایده‌ها و کسب منفعت بیشتر	۳	۰/۲۸	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	حذف
	وجود انگیزه‌های دریافت اعتبار اسنادی	۵/۲۰	۰/۸۲	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
	وجود انگیزه‌های اخذ و اعطا نمایندگی‌ها و شعب رسمی نهادها و شرکت‌ها	۴	۰/۴۰	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	حذف
	استفاده از تعرفه‌های ارزی با ایجاد گردش‌های صوری در سرمایه این شرکت‌ها	۵/۲۰	۰/۸۲	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
	استفاده از رانت‌های اطلاعاتی به دلیل آلوده بودن نهادهای حاکمیتی در ایجاد شرکت‌های صوری	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
	پنهان کردن تعدد خرید و فروش‌های با هدف کسب منافع مادی بیشتر	۵/۲۰	۰/۸۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
نقض قوانین و استانداردها	عدم وجود نظارت‌های اثربخش در ترکیب اعضای هیئت‌مدیره	۴	۰/۴۰	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	حذف
	عدم وجود قوانین در مورد به‌کارگیری و کلاتنامه‌های تام‌الاختیار	۶	۰/۹۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
	فقدان تعریف دقیق، مشخص و واضح از شرکت‌های صوری در قوانین	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
	عدم نظارت بر روزنامه و سایت‌های به‌عنوان مبنایی برای تبلیغات وسیع شرکت‌های صوری	۵	۰/۵۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
	فقدان نظارت بر عملکرد مؤسسات حسابداری و حسابرسی در شکل‌گیری ساختار شرکت‌های صوری	۴	۰/۴۰	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	حذف
	چند نرخی بودن مالیات و معافیت‌های متعدد در نظام مالیاتی	۳	۰/۲۸	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	حذف
	عدم انسجام در کارکردهای نظام مالیاتی در تقابل با رشد و توسعه شرکت‌های صوری	۶	۰/۹۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
	استفاده از کد فروشی و فاکتور فروشی جهت دور زدن قانون	۵/۲۰	۰/۸۲	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
	عدم وجود سامانه ارزیابی تراکنش‌های تقلبی در نظام بانکی جهت شناسایی شرکت‌های صوری	۵/۵۰	۰/۸۸	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
	فقدان یکپارچگی و هماهنگی در نهادهای نظارتی مبتنی بر برخورد با تأسیس شرکت‌های صوری	۵	۰/۶۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
نقض هنجارهای اجتماعی	عدم وجود استانداردهای یکپارچه در ثبت شرکت‌ها	۶	۰/۹۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
	تمایل به هنجارشکنی در متن جامعه	۵/۲۰	۰/۸۲	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
	سوء استفاده از اعتماد جامعه	۳	۰/۲۸	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	حذف
	وجود فرار از تعهدات و مسئولیت‌های انفرادی در متن جامعه	۵/۳۰	۰/۸۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
	عدم وجود اعتماد عمومی نسبت به حاکمیت و دولت	۵	۰/۶۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
	فقدان نهادهای اجتماعی غیررسمی همچون سمن‌ها (NGO) در تقویت تمکین مالیاتی	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
	فقدان هنجار رفتاری درونی ناظر بر عملکرد مؤدیان مالیاتی (وجدان‌گرایی، تعهد، مسئولیت اجتماعی)	۵/۲۰	۰/۸۲	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	تأیید
	توزیع ناعادلانه بار مالیاتی در جامعه	۵	۰/۶۰	-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ادغام
	فقدان وجود عدالت مالیاتی در ابعاد وسیع حاکمیتی	۴/۹۵	۰/۴۹	-	<input type="checkbox"/>	-	حذف
	عدم ملموس بودن کارکردهای مالیاتی دولت در ارائه خدمات مبتنی بر رفاه به شهروندان	۲	۰/۲۰	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	حذف
کاهش قبح منزلت اجتماعی فرار مالیاتی در سطح جامعه عاملی برای رشد سریع‌تر شرکت‌های صوری	۳/۵۰	۰/۳۵	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	حذف	

جدول ۵. تحلیل راند دوم تحلیل دلفی

مؤلفه	گزاره‌ها	میانگین	ضریب توافق	تأیید	حذف	نتیجه
				<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
انگیزه‌های اقتصادی	تأمین مالی از طریق ایجاد اعتبارهای صوری از سیستم مالی و بانکی کشور	۵/۱۵	۰/۷۸	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	فرار مالیاتی از طریق پولشویی	۵/۲۰	۰/۸۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	وجود انگیزه‌های دریافت اعتبار اسنادی	۵/۳۰	۰/۸۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	استفاده از تعرفه‌های ارزی با ایجاد گردش‌های صوری در سرمایه این شرکت‌ها	۵/۳۰	۰/۸۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	استفاده از رانت‌های اطلاعاتی به دلیل آلوده بودن نهادهای حاکمیتی در ایجاد شرکت‌های صوری	۵/۲۰	۰/۸۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	پنهان کردن تعدد خرید و فروش‌های با هدف کسب منافع مادی بیشتر	۵/۲۵	۰/۸۲	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
نقض قوانین و استانداردها	عدم وجود قوانین در مورد به‌کارگیری و کلاتنامه‌های تام‌الاختیار	۶	۰/۹۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	فقدان تعریف دقیق، مشخص و واضح از شرکت‌های صوری در قوانین	۵/۵۰	۰/۸۸	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	استفاده از کد فروشی و فاکتور فروشی جهت دور زدن قانون	۵/۲۰	۰/۸۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	عدم انسجام در کارکردهای نظام مالیاتی در تقابل با رشد و توسعه شرکت‌های صوری	۶	۰/۹۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	استفاده از کدفروشی و فاکتور فروشی جهت دور زدن قانون	۵/۱۵	۰/۷۸	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	عدم وجود سامانه ارزیابی تراکنش‌های تقلبی در نظام بانکی جهت شناسایی شرکت‌های صوری	۵/۵۰	۰/۸۸	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	فقدان یکپارچگی و هماهنگی در نهادهای نظارتی مبتنی بر برخورد با تأسیس شرکت‌های صوری	۵/۵۰	۰/۸۸	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	عدم وجود استانداردهای یکپارچه در ثبت شرکت‌ها	۶	۰/۹۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
نقض هنجارهای اجتماعی	تمایل به هنجارشکنی در متن جامعه	۵/۳۰	۰/۸۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	وجود فرار از تعهدات و مسئولیت‌های انفرادی در متن جامعه	۵/۱۰	۰/۶۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	عدم وجود اعتماد عمومی نسبت به حاکمیت و دولت	۵/۵۰	۰/۸۸	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	فقدان نهادهای اجتماعی غیررسمی همچون سمن‌ها (NGO) در تقویت تمکین مالیاتی	۶	۰/۹۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	فقدان هنجارهای رفتاری درونی ناظر بر عملکرد مؤدیان مالیاتی همچون وجدان‌گرایی، تعهد، مسئولیت اجتماعی	۵/۳۰	۰/۸۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	فقدان عدالت به دلیل توزیع ناعادلانه بار مالیاتی در جامعه	۶	۰/۹۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید

- عدم وجود قوانین مربوط به وکلاتنامه‌های تام‌الاختیار
- فقدان تعریف دقیق از شرکت‌های صوری در قوانین
- استفاده از کدفروشی و فاکتور فروشی جهت دور زدن قانون
- عدم انسجام در کارکردهای نظام مالیاتی
- عدم نظارت بر روزنامه به عنوان مبلغ شرکت‌های صوری
- عدم وجود سامانه ارزیابی تراکنش‌های تقلبی در نظام بانکی
- فقدان یکپارچگی و هماهنگی در نهادهای نظارتی
- عدم وجود استانداردهای یکپارچه در ثبت شرکت‌ها
- فرار مالیاتی از طریق پولشویی
- تأمین مالی از طریق ایجاد اعتبارهای صوری
- وجود انگیزه‌های دریافت اعتبار اسنادی
- پنهان کردن تعدد خرید و فروش‌های جهت کسب منافع مادی
- استفاده از رانتهای اطلاعاتی
- استفاده از تعرفه‌های ارزی با ایجاد گردش‌های صوری



- تمایل به هنجارشکنی در متن جامعه
- وجود فرار از تعهدات و مسئولیت‌های انفرادی در متن جامعه
- عدم وجود اعتماد عمومی نسبت به حاکمیت و دولت
- فقدان نهادهای اجتماعی غیررسمی همچون سمن‌ها (NGO) در تقویت تمکین مالیاتی
- فقدان هنجارهای رفتاری درونی ناظر بر عملکرد مودیان مالیاتی همچون وجدان‌گرایی، تعهد
- فقدان عدالت به دلیل توزیع ناعادلانه بار مالیاتی در جامعه

شکل ۳. چارچوب مستخرج از فراترکیب و دلفی

این دست از شرکت‌ها بدون وجود هیچگونه استاندارد، اهداف غیرقانونی خود را پیش می‌برند و همین باعث توسعه سریع این دست از شرکت‌ها در سطح اقتصادهای نامتوازن و ناپایدار کشورهایی همچون کشور ما شده است.

نقض هنجار اجتماعی در شکل‌گیری شرکت‌های

صوری: اجتماع به عنوان بستر فرهنگ و هنجارهای هر جامعه و کشوری اگر با ارزش‌های متناسب با ویژگی‌های قانونی، عرفی و فرهنگی شکل نگرفته باشد، می‌تواند صدمات جبران‌ناپذیری را به پیکر اقتصاد وارد کند. ریشه دواندن ارزش‌های منفی و مخرب در جامعه می‌تواند مهمترین دلیل و زمینه ساز توسعه رفتارهای فراتر از چارچوب‌های رسمی و قانونی را ترویج دهد و تمایل به دور زدن قوانین را در بین افراد جامعه بیش از پیش برجسته نماید و افراد نسبت به حدود

مبتنی بر رویه‌های اداری و قانونی باید شکل بگیرد تا مبنایی مشخصی برای تعیین نرخ مالیات برای شرکت‌ها محسوب شود. اما کشورها همواره با عدم شمولیت و جامعیت قوانین مواجه هستند و این موضوع باعث می‌شود تا شرکت‌های صوری در بستر این اقتصادها شکل گیرند. فقدان تعریف مشخص و واضح از شرکت‌های صوری و تعیین حد حقوقی و شرعی مجازات برای این شرکت‌ها به گواه پژوهش‌های انجام شده‌ای همچون حسن‌زاده (۱۳۹۵) و شریفی (۱۳۹۶)، باعث گردیده این شرکت‌ها بدون هیچ نظارتی به کارکردهای مجرمانه و تخریب‌کننده اقتصاد ادامه دهند. فقدان یکپارچگی بین نهادهای ذیربط در بررسی جرایم و نظارت بر عملکردهای شرکت‌های صوری باعث شده تا آنها به راحتی در روزنامه و وب سایت‌های رسمی تبلیغ نمایند و با سندسازی و فاکتور فروشی اقدام به اختلال در نظام اقتصادی نمایند.

و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. اما اگر پاسخ خیر "N" باشد، باید در مورد جفت متغیرهای مورد نظر مشارکت‌کنندگان باید اظهار نظر نمایند.

حال به منظور تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM) مقایسه‌های زوجی گزاره‌های راهبردی افشای کربن در جدول ۱۰، ارائه شده است. برای مقایسه‌های زوجی i امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از $(i+1)$ ام تا n م مقایسه گردیدند. برای هر ارتباط پاسخ بله "Y" یا خیر "N" داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. در این صورت منطق تفسیری روابط زوجی به فرم پایه علمی منطقی تفسیری ارائه شده است. در این مرحله روابط به صورت ماتریس دستیابی به صورت "۱" یا "۰" وارد می‌شوند که در جدول ۱۰، ارائه شده‌اند. طبق جدول ۹، خانه‌هایی که گزینه "Y" دارند، عدد ۱ و خانه‌هایی که گزینه "N" دارند عدد ۰ قرار داده می‌شود. در واقع، این ماتریس از تبدیل ماتریس خودتعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی صفر و یک به دست می‌آید.

همان‌طور که در جدول مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس گزاره مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و ۱^* باتوجه به تعریف رابطه مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده و در جدول ۱۱، قدرت نفوذ (امتیاز ۱ به دست آمده از سطر) و قدرت وابستگی (امتیاز ۱ به دست آمده از ستون) مشخص شده است.

طبق جدول ۱۲، به منظور تعیین روابط بین گزاره‌ها ابتدا باید مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها مجموعه دستیابی و مجموعه پیش‌نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود. مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق این متغیر می‌توان به آنها رسید و مجموعه پیش‌نیاز شامل متغیرهایی می‌شود که بر طبق آنها می‌توان به این متغیر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی و پیش‌نیاز همه عوامل تعیین می‌شود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک آن عوامل به عنوان سطح اولویت در نظر گرفته می‌شود. سطح، اشاره به لایه‌های طراحی شده مدل نهایی دارد. برای به دست آوردن سایر سطوح باید سطوح قبلی از ماتریس جدا گردند و فرآیند تکرار شود. پس از تعیین سطوح دوباره ماتریس دریافتی را به ترتیب سطوح مرتب کرده، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی نامیده می‌شود. در این مرحله با استفاده از ماتریس دسترسی نهایی، مجموعه خروجی و ورودی برای هر متغیر به دست می‌آید. پس از

محکومیت‌های احتمالی، واکنش تدافعی از خود نشان ندهند. شاید مهمترین دلیل آن، عدم اعتماد اجتماعی، شکاف اطمینان بین نهادها، دولت و مردم، فقدان عدالت مالیاتی و توزیع برابر نرخ مالیات در بین جامعه و مؤدیان مالیاتی باشد که باعث فرار از تعهدهای اجتماعی و مسئولیت‌های انفرادی در جامعه بیشتر از قبل می‌گردد. فقدان نهادهای اجتماعی مانند NGOها باعث شده تا ابزار ترویج فرهنگ رفتاری و تقبیح نمودن رفتارهای غلط از جانب مردم، اثربخشی خود را از دست دهد و این موضوع باعث ترویج توسعه شرکت‌های صوری گردد.

یافته‌های مدل تحلیل جامعه تفسیری/ساختاری

در این بخش ابتدا می‌بایست کلیه گزاره‌های تأیید شده و یا اصطلاحاً گزاره‌هایی که به حذف کفایت نظری رسیده‌اند را در قالب جدول ۶، کدگذاری نمود. اما نکته‌ای که در این بخش وجود دارد این است که جهت تحلیل بهتر، گزاره‌های هر مؤلفه به طور مجزا با کدهایی مشخص تعیین می‌شوند. این موضوع در درک بهتر به خوانندگان کمک می‌نماید.

براساس جدول، گزاره‌های تأیید شده توسط خبرگان، مورد کدگذاری تفکیکی قرار گرفتند که می‌بایست توسط اعضای جامعه هدف در بخش کمی یعنی ۲۲ نفر از متخصصان و مدیران اداره امور مالیاتی نسبت به بررسی زوجی و قطبی گزاره‌های ماتریسی مشارکت نمایند. مجموع امتیازها از طریق شاخص مد که نشان دهنده بیشترین فراوانی از نظر مشارکت‌کنندگان پژوهش باشد، در جدول نهایی منظور خواهد شد. حال باید براساس دستورالعمل تعیین شده طبق جدول ۷، از نمادهای یکپارچه برای سنجش روابط درونی بین گزاره‌های استفاده نمود. این جدول روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خودتعاملی را نشان می‌دهد.

که باتوجه به این موضوع ماتریس خودتعاملی ساختاری نهایی (SSIM) به صورت جدول ۸، محاسبه می‌شود.

پس از تشکیل این ماتریس به منظور بررسی سایر ابعاد روابط غیرمستقیم بین گزاره‌ها که مزیت تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه (TISM) نسبت به تفسیری/ساختاری (ISM) است، استفاده می‌شود. به عبارت دیگر، به منظور ارتقای تحلیل ساختاری تفسیری به تحلیل ساختاری تفسیری فراگیر می‌بایست به طور کامل هر مقایسه زوجی را با پاسخ به سؤال تفسیری ذکر شده در گام قبلی تفسیر نمود. طبق جدول ۹، برای مقایسه‌های زوجی i امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از $(i+1)$ ام تا n م مقایسه می‌گردد. برای هر ارتباط پاسخ بله "Y" یا خیر "N" داده شده

جدول ۶. تعیین کدهای گزاره‌های تأیید شده

گزاره‌ها		مؤلفه	
A1	تأمین مالی از طریق ایجاد اعتبارهای صوری از سیستم مالی و بانکی کشور	A	انگیزه‌های اقتصادی
A2	فرار مالیاتی از طریق پولشویی		
A3	وجود انگیزه‌های دریافت اعتبار اسنادی		
A4	استفاده از تعرفه‌های ارزی با ایجاد گردش‌های صوری در سرمایه این شرکت‌ها		
A5	استفاده از رانت‌های اطلاعاتی به دلیل آلوده بودن نهادهای حاکمیتی در ایجاد شرکت‌های صوری		
A6	پنهان کردن تعدد خرید و فروش‌های با هدف کسب منافع مادی بیشتر		
B1	عدم وجود قوانین در مورد به کارگیری و کلاتنامه‌های تام‌الاختیار	B	نقض قوانین و استانداردها
B2	فقدان تعریف دقیق، مشخص و واضح از شرکت‌های صوری در قوانین		
B3	عدم نظارت بر روزنامه و سایت‌های به عنوان مبنای برای تبلیغات وسیع شرکت‌های صوری		
B4	عدم انسجام در کارکردهای نظام مالیاتی در تقابل با رشد و توسعه شرکت‌های صوری		
B5	استفاده از کدفروشی و فاکتور فروشی جهت دور زدن قانون		
B6	عدم وجود سامانه ارزیابی تراکنش‌های تقلبی در نظام بانکی جهت شناسایی شرکت‌های صوری		
B7	فقدان یکپارچگی و هماهنگی در نهادهای نظارتی مبتنی بر برخورد با تأسیس شرکت‌های صوری		
B8	عدم وجود استانداردهای یکپارچه در ثبت شرکت‌ها		
C1	تمایل به هنجارشکنی در متن جامعه	C	نقض هنجارهای اجتماعی
C2	وجود فرار از تعهدات و مسئولیت‌های انفرادی در متن جامعه		
C3	عدم وجود اعتماد عمومی نسبت به حاکمیت و دولت		
C4	فقدان نهادهای اجتماعی غیررسمی همچون سمن‌ها (NGO) در تقویت تمکین مالیاتی		
C5	فقدان هنجارهای رفتاری درونی ناظر بر عملکرد مؤدیان مالیاتی همچون وجدان‌گرایی، تعهد، مسئولیت اجتماعی		
C6	فقدان عدالت به دلیل توزیع ناعادلانه بار مالیاتی در جامعه		

جدول ۷. روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

مفهوم نماد	نماد
۱ منجر به ۱ می‌شود (سطر منجر به ستون).	V
۱ منجر به ۱ می‌شود (ستون منجر به سطر).	A
رابطه دو طرفه ۱ و ۱ وجود دارد.	X
رابطه معتبری وجود ندارد.	O

جدول ۸. ماتریس خودتعاملی ساختاری نهایی

CODE	نقض هنجارهای اجتماعی						نقض قوانین و استانداردها								انگیزه‌های اقتصادی					
	C6	C5	C4	C3	C2	C1	B8	B7	B6	B5	B4	B3	B2	B1	A6	A5	A4	A3	A2	A1
انگیزه‌های اقتصادی	A1	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱
	A2	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱
	A3	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱
	A4	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱
	A5	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۱
	A6	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰
نقض قوانین و استانداردها	B1	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	
	B2	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	
	B3	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	
	B4	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
	B5	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
	B6	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
	B7	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
	B8	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	
نقض هنجارهای اجتماعی	C1	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
	C2	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	
	C3	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	
	C4	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	
	C5	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	
	C6	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	

جدول ۹. مقایسه زوجی بین گزاره‌ها براساس فرم ماتریس

CODE	نقض هنجارهای اجتماعی						نقض قوانین و استانداردها								انگیزه‌های اقتصادی					
	C6	C5	C4	C3	C2	C1	B8	B7	B6	B5	B4	B3	B2	B1	A6	A5	A4	A3	A2	A1
انگیزه‌های اقتصادی	A1	Y	N	Y	Y	N	N	Y	Y	Y	Y	Y	Y	N	N	Y	N	N	N	Y
	A2	Y	Y	Y	Y	N	N	Y	Y	Y	N	N	N	Y	N	N	Y	Y	Y	Y
	A3	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	N	N	N	N	Y	N	Y
	A4	Y	Y	Y	Y	N	Y	Y	Y	Y	N	Y	Y	N	N	Y	Y	Y	Y	Y
	A5	Y	Y	Y	N	N	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	N	Y	N	N	N
	A6	N	Y	N	Y	N	Y	N	Y	Y	N	Y	Y	Y	Y	Y	Y	N	Y	N
نقض قوانین و استانداردها	B1	N	Y	N	Y	N	N	Y	N	N	N	N	Y	Y	Y	Y	N	N	N	
	B2	N	Y	N	Y	N	Y	Y	N	N	N	N	Y	Y	Y	N	Y	Y	N	
	B3	Y	N	N	Y	N	N	N	N	N	N	Y	N	N	N	N	N	N	N	
	B4	Y	Y	Y	Y	Y	N	Y	Y	Y	Y	Y	Y	N	N	N	N	N	N	
	B5	N	Y	Y	Y	N	N	N	Y	N	Y	N	Y	N	N	N	N	N	N	
	B6	Y	N	Y	Y	N	N	N	N	Y	N	N	N	N	N	N	N	N	N	
	B7	N	N	Y	Y	N	N	N	N	Y	N	N	N	N	N	N	N	N	N	
	B8	Y	Y	N	N	N	N	Y	Y	Y	Y	N	N	Y	Y	Y	N	N	N	
نقض هنجارهای اجتماعی	C1	N	Y	N	N	N	Y	Y	N	N	Y	N	N	N	N	N	N	N	N	
	C2	N	Y	Y	Y	Y	N	Y	N	N	Y	Y	N	N	N	Y	N	N	N	
	C3	N	Y	Y	Y	N	N	Y	N	Y	N	Y	N	N	N	N	N	N	Y	
	C4	N	Y	Y	Y	N	N	Y	Y	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	
	C5	N	Y	N	N	N	N	N	Y	N	N	N	N	N	Y	N	N	N	N	
	C6	Y	Y	N	N	N	N	N	N	Y	N	N	Y	N	N	N	N	N	Y	

جدول ۱۰. ماتریس دستیابی از نظر میزان انتقال پذیری ارتباط بین گزاره‌ها

CODE	نقض هنجارهای اجتماعی						نقض قوانین و استانداردها								انگیزه‌های اقتصادی					
	C6	C5	C4	C3	C2	C1	B8	B7	B6	B5	B4	B3	B2	B1	A6	A5	A4	A3	A2	A1
انگیزه‌های اقتصادی	A1	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱
	A2	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱
	A3	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱
	A4	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱
	A5	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۱
	A6	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱
نقض قوانین و استانداردها	B1	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰
	B2	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱
	B3	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
	B4	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
	B5	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
	B6	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
	B7	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
	B8	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱
نقض هنجارهای اجتماعی	C1	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
	C2	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰
	C3	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
	C4	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
	C5	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
	C6	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱

جدول ۱۱. تفکیک نیروهای نفوذ و وابستگی

کدها	نفوذ	وابستگی
تأمین مالی از طریق ایجاد اعتبارهای صورتی	۱۱	۱۷
فرار مالیاتی از طریق بوشویی	۱۳	۳
وجود انگیزه‌های دریافت اعتبار اسنادی	۱۵	۳
استفاده از تعرفه‌های ارزی	۱۷	۳
استفاده از رانت‌های اطلاعاتی	۱۴	۷
پنهان کردن تعدد خرید و فروش‌ها	۱۴	۷
عدم وجود قوانین	۷	۴
فقدان تعریف دقیق شرکت‌های صورتی	۱۰	۹
عدم نظارت بر روزنامه‌ها و وب سایت‌های منق شرکت‌های صورتی	۴	۱۰
عدم انسجام در کارکردهای نظام مالیاتی	۱۱	۸
استفاده از کدفرشی و فاکتور فرشی	۶	۸
عدم وجود سامانه ارزیابی تراکنش‌های تقلبی	۵	۱۱
فقدان یکپارچگی و هماهنگی در نهادهای نظارتی	۵	۱۰
عدم وجود استانداردهای یکپارچه	۱۰	۱۴
تمایل به هنجار شکنی در متن جامعه	۵	۷
وجود فرار از تعهدات و مسؤلیت‌های انفرادی	۳	۳
عدم وجود اعتماد عمومی نسبت به حاکمیت و دولت	۳	۱۶
فقدان نهادهای اجتماعی غیر رسمی	۶	۱۱
فقدان هنجارهای رفتاری درونی ناظر بر عملکرد مؤدیان مالیاتی	۳	۱۶
فقدان عدالت به دلیل توزیع ناعادلانه بار مالیاتی	۶	۱۰

همواره با موانعی روبه‌رو بوده است، از جمله این موانع پدیده رشد شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی است (وسیم^{۲۴}، ۲۰۱۸). در واقع یکی از مهم‌ترین مشکلات و چالش‌های نظام مالیات هر اقتصادی، شکل‌گیری شرکت‌های بدون پیشخوانه عملی و صوری و فاقد اعتبار می‌باشد که زبان‌های مالی فراوانی را برای نظام مالیاتی کشور به همراه داشته است (میترا^{۲۵}، ۲۰۱۷). شرکت‌های صوری پس از ثبت‌نام در نظام مالیاتی و دریافت کد اقتصادی اقدام به فعالیت کرده و به انجام فعالیت‌های غیرقانونی و زیرزمینی در اقتصاد دامن می‌زنند. لذا با توجه به اهمیت این موضوع، این پژوهش تلاش نمود از طریق تحلیل مدل جامع تفسیری ساختاری اقدام به ارائه الگویی در مورد نواقص زمینه‌های شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی نماید. در این پژوهش ابتدا از بین ۶۶ پژوهش اولیه، ۱۳ پژوهش توسط اعضای پانل از طریق تحلیل فراترکیب انتخاب شد و سپس بر مبنای ارزیابی انتقادی از میان پژوهش‌های انتخاب شده اقدام به غربالگری مؤلفه‌ها و گزاره‌های مرتبط با موضوع پژوهش گردید که براین مبنای ۳ مؤلفه اصلی و ۳۱ گزاره انتخاب شدند. سپس با هدف رساندن گزاره‌ها به حد کفایت نظری، اقدام به انجام تحلیل دلفی شد. نتایج در این بخش حکایت از حذف و اقدام ۱۱ گزاره داشت که در نهایت تعداد گزاره‌هایی تأیید شده جهت بررسی نواقص زمینه‌های شکل‌گیری شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی را به ۲۰ گزاره رساند. سپس براساس مدل تحلیل جامع تفسیری ساختاری (TISM) تلاش شد تا الگویی از اثربخش‌ترین تا کم‌اثربخش‌ترین گزاره‌های مرتبط با علل شکل‌گیری و توسعه شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی ارائه گردد. نتایج در این بخش بسیار حائز اهمیت بود، چراکه نشان داد، ۴ گزاره استفاده از تعرفه‌های ارزی با ایجاد گردش‌های صوری در سرمایه این شرکت‌ها (A4)؛ فرار مالیاتی از طریق پولشویی (A2)؛ پنهان کردن تعدد خرید و فروش‌های با هدف کسب منافع مادی بیشتر (A6) و وجود انگیزه‌های دریافت اعتبار اسنادی (A3) مهمترین نواقص نظام مالیاتی و نظام اقتصادی در توسعه و شکل‌گیری شرکت‌های صوری به حساب می‌آیند. به عبارت دیگر استفاده از تعرفه‌های ارزی در قالب کارت‌های بازرگانی^{۲۶} که مطابق با ماده «۳» قانون صادرات و واردات مصوب ۱۳۷۲/۰۴/۰۲ به اشخاص حقیقی و حقوقی ارائه می‌شود، در طی چندسال گذشته و با شدت گرفتن تحریم‌ها، از جانب شرکت‌ها با هدف فروش آن در بازار ارز و سندسازی جهت رفع موانع قانونی شدت بیشتری گرفته است و این

تعیین عناصر خروجی، ورودی و عناصر مشترک، گزاره‌هایی که عناصر خروجی و مشترک یکسانی دارند، به عنوان اولین سطح و کم‌اثربخش‌ترین نواقص زمینه‌های شکل‌گیری شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی تعیین می‌شوند. پس از تعیین این سطح یعنی کم‌اثربخش‌ترین نواقص زمینه‌های شکل‌گیری شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی، آن گزاره را حذف می‌شود و اقدام به بررسی گزاره‌های یکسان عناصر ورودی و مشترک می‌گردد و به عنوان سطح بعدی انتخاب می‌شود. این عملیات تا آنجا تکرار می‌شود که اجزای تشکیل‌دهنده تمام سطوح سیستم مشخص شوند.

با توجه به مشترک بودن قدرت نفوذ و وابستگی عناصر خروجی و مشترک، مشخص گردید، تأثیرگذارترین نواقص زمینه‌های شکل‌گیری یا توسعه شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی استفاده از تعرفه‌های ارزی با ایجاد گردش‌های صوری در سرمایه این شرکت‌ها (A4) به عنوان گزاره انگیزه‌های اقتصادی شرکت‌های زیرزمینی می‌باشد. همچنین کم‌اثربخش‌ترین گزاره نواقص زمینه‌های شکل‌گیری یا توسعه شرکت‌های صوری، تأمین مالی از طریق ایجاد اعتبارهای صوری از سیستم مالی و بانکی کشور (A1) به عنوان گزاره انگیزه‌های اقتصادی و گزاره عدم نظارت بر روزنامه و سایت‌های به عنوان مبنایی برای تبلیغات وسیع شرکت‌های صوری (B3) تحت مؤلفه نقض قوانین و استانداردهای حاکم می‌باشد. نکته قابل توجه این است که هر یک از رنگ نوشتاری و باکس مربوط به گزاره‌ها، نشان دهنده مؤلفه‌های اصلی شناسایی شده است که در شناخت تحلیلی و مفهومی بیشتر به این پژوهش کمک می‌کند. براساس این الگو، می‌توان تأثیرگذارترین نواقص زمینه‌های شکل‌گیری شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی را وابسته به انگیزه‌های اقتصادی شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی قلمداد نمود، چراکه تقریباً تمامی گزاره‌های انگیزه‌های اقتصادی از سطح نهم تا سطح سیزدهم لایه‌بندی شده‌اند که نشان‌دهنده سطح اهمیت این دلایل در تقویت و توسعه شرکت‌های صوری است.

با توجه به این نتایج می‌توان الگوی نواقص زمینه‌های شکل‌گیری یا توسعه شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی را به ترتیب شکل ۴، ارائه کرد.

بحث و نتیجه‌گیری

مالیات یکی از عمده‌ترین منابع درآمدی دولت است که در راستای اجرای سیاست‌های اقتصادی و همچنین بهبود رفاه اجتماعی ابزاری مؤثر و کارآمد محسوب می‌گردد. علیرغم این امر، وصول درآمدهای مالیاتی در قیاس با سایر درآمدها

جدول ۱۲. مجموعه گزاره خروجی، ورودی و عناصر مشترک گزاره‌ها

CODE	گزاره‌های خروجی	گزاره‌های ورودی	عناصر مشترک (RS∩AS)	L
g Level 1				
A1	۱.۶.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۱۸.۲۰	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۱۸.۱۹.۲۰	۱.۶.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.	I
A2	۱.۲.۳.۴.۵.۸.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۱۸.۱۹.۲۰	۲.۴.۲۰	۲.۴.۲۰	--
A3	۱.۳.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۲.۳.۴.۶.۸	۳.۸	--
A4	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۸.۹.۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۷.۱۸.۱۹	۲.۴.۸	۲.۴.۸	--
A5	۱.۵.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۸.۱۹.۲۰	۲.۴.۵.۶.۷.۱۴.۱۶	۵.۷.۱۴	--
A6	۱.۳.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۷.۱۹	۱.۴.۶.۷.۸.۱۴.۱۹	۱.۶.۷.۸.۱۴.۱۹	--
B1	۵.۶.۷.۸.۱۴.۱۷.۱۹	۵.۶.۷.۸	۵.۶.۷.۸	--
B2	۱.۳.۴.۶.۷.۸.۱۴.۱۵.۱۷.۱۹	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۵	۳.۴.۶.۷.۸.۱۵	--
B3	۱.۹.۱۷.۲۰	۱.۳.۴.۵.۶.۹.۱۰.۱۱.۱۷.۲۰	۱.۹.۱۷.۲۰	I
B4	۱.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹.۲۰	۱.۳.۴.۵.۶.۱۰.۱۶.۱۷	۱.۱۰.۱۶.۱۷	--
B5	۱.۹.۱۱.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۳.۵.۱۰.۱۱.۱۴.۱۵.۱۶	۱.۱۱	--
B6	۱.۱.۲.۱۷.۱۸.۲۰	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۲۰	۱.۱۲.۱۷.۲۰	--
B7	۱.۱.۲.۱۳.۱۷.۱۸	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۱۰.۱۳.۱۷.۱۸	۱.۱۳.۱۷.۱۸	--
B8	۱.۵.۶.۱۱.۱۲.۱۴.۱۷.۱۸.۱۹.۲۰	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸	۱.۵.۶.۱۴.۱۷.۱۸	--
C1	۸.۱۱.۱۴.۱۵.۱۹	۳.۴.۵.۶.۸.۱۵.۱۶	۸.۱۵	--
C2	۵.۱۰.۱۱.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۳.۱۰.۱۶	۱۰.۱۶	--
C3	۱.۹.۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۶.۱۷.۱۸	۱.۹.۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۱۸	--
C4	۱.۱۳.۱۴.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۶.۱۷.۱۸	۱.۱۳.۱۴.۱۷.۱۸	--
C5	۱.۶.۱۹	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۱.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹.۲۰	۶.۱۹	--
C6	۱.۲.۹.۱۲.۱۹.۲۰	۱.۲.۳.۴.۵.۹.۱۰.۱۲.۱۴.۲۰	۱.۲.۹.۱۲.۲۰	--
g Level 2				
A2	۲.۳.۴.۵.۸.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۱۸.۱۹.۲۰	۲.۴.۲۰	۲.۴.۲۰	--
A3	۳.۸.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹.۲۰	۲.۳.۴.۶.۸	۳.۸	--
A4	۲.۳.۴.۵.۶.۸.۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۷.۱۸.۱۹.۲	۲.۴.۸	۲.۴.۸	--
A5	۵.۷.۸.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۸.۱۹.۲۰	۲.۴.۵.۶.۷.۱۴.۱۶	۵.۷.۱۴	--
A6	۳.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۷.۱۹	۴.۶.۷.۸.۱۴.۱۹	۶.۷.۸.۱۴.۱۹	--
B1	۵.۶.۷.۸.۱۴.۱۷.۱۹	۵.۶.۷.۸	۵.۶.۷.۸	--
B2	۳.۴.۶.۷.۸.۱۴.۱۵.۱۷.۱۹	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۵	۳.۴.۶.۷.۸.۱۵	--
B4	۸.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹.۲۰	۳.۴.۵.۶.۱۰.۱۶.۱۷	۱۰.۱۶.۱۷	--
B5	۱۱.۱۷.۱۸.۱۹	۳.۵.۱۰.۱۱.۱۴.۱۵.۱۶	۱۱	--
B6	۱۲.۱۷.۱۸.۲۰	۲.۳.۴.۵.۶.۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۲۰	۱۲.۱۷.۲۰	--
B7	۱۲.۱۳.۱۷.۱۸	۲.۳.۴.۵.۶.۱۰.۱۳.۱۷.۱۸	۱۳.۱۷.۱۸	--
B8	۵.۶.۱۱.۱۲.۱۴.۱۷.۱۸.۱۹.۲۰	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸	۵.۶.۱۴.۱۷.۱۸	--
C1	۸.۱۱.۱۴.۱۵.۱۹	۳.۴.۵.۶.۸.۱۵.۱۶	۸.۱۵	--

ادامه جدول ۱۲ ←

→ ادامه جدول ۱۲				
C2	۵،۱۰،۱۱،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹	۳،۱۰،۱۶	۱۰،۱۶	--
C3	۱۰،۱۲،۱۳،۱۴،۱۷،۱۸،۱۹	۲،۳،۴،۶،۷،۸،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۶،۱۷،۱۸	۱۰،۱۲،۱۳،۱۴،۱۷،۱۸	--
C4	۱۳،۱۴،۱۷،۱۸،۱۹	۲،۳،۴،۵،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۶،۱۷،۱۸	۱۳،۱۴،۱۷،۱۸	--
C5	۶،۱۹	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۰،۱۱،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹،۲۰	۶،۱۹	II
C6	۲،۱۲،۱۹،۲۰	۲،۳،۴،۵،۱۰،۱۲،۱۴،۲۰	۲،۱۲،۲۰	--
g Level 3				
A2	۲،۳،۴،۵،۸،۱۲،۱۳،۱۴،۱۷،۱۸،۲۰	۲،۴،۲۰	۲،۴،۲۰	--
A3	۳،۸،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۲۰	۲،۳،۴،۶،۸	۳،۸	--
A4	۲،۳،۴،۵،۶،۸،۱۰،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۷،۱۸،۲۰	۲،۴،۸	۲،۴،۸	--
A5	۵،۷،۸،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۸،۲۰	۲،۴،۵،۶،۷،۱۴،۱۶	۵،۷،۱۴	--
A6	۳،۵،۶،۷،۸،۱۰،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۷	۴،۶،۷،۸،۱۴	۶،۷،۸،۱۴	--
B1	۵،۶،۷،۸،۱۴،۱۷	۵،۶،۷،۸	۵،۶،۷،۸	--
B2	۳،۴،۶،۷،۸،۱۴،۱۵،۱۷	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۰،۱۵	۳،۴،۶،۷،۸،۱۵	--
B4	۸،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۶،۱۷،۱۸،۲۰	۳،۴،۵،۶،۱۰،۱۶،۱۷	۱۰،۱۶،۱۷	--
B5	۱۱،۱۷،۱۸	۳،۵،۱۰،۱۱،۱۴،۱۵،۱۶	۱۱	--
B6	۱۲،۱۷،۱۸،۲۰	۲،۳،۴،۵،۶،۱۰،۱۲،۱۳،۱۴،۱۷،۲۰	۱۲،۱۷،۲۰	--
B7	۱۲،۱۳،۱۷،۱۸	۲،۳،۴،۵،۶،۱۰،۱۳،۱۷،۱۸	۱۳،۱۷،۱۸	--
B8	۵،۶،۱۱،۱۲،۱۴،۱۷،۱۸،۲۰	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۰،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸	۵،۶،۱۴،۱۷،۱۸	--
C1	۸،۱۱،۱۴،۱۵	۳،۴،۵،۶،۸،۱۵،۱۶	۸،۱۵	--
C2	۵،۱۰،۱۱،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸	۳،۱۰،۱۶	۱۰،۱۶	--
C3	۱۰،۱۲،۱۳،۱۴،۱۷،۱۸	۲،۳،۴،۶،۷،۸،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۶،۱۷،۱۸	۱۰،۱۲،۱۳،۱۴،۱۷،۱۸	--
C4	۱۳،۱۴،۱۷،۱۸	۲،۳،۴،۵،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۶،۱۷،۱۸	۱۳،۱۴،۱۷،۱۸	III
C6	۲،۱۲،۲۰	۲،۳،۴،۵،۱۰،۱۲،۱۴،۲۰	۲،۱۲،۲۰	III
g Level 4				
A2	۲،۳،۴،۵،۸،۱۲،۱۳،۱۴،۱۷	۲،۴	۲،۴	--
A3	۳،۸،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷	۲،۳،۴،۶،۸	۳،۸	--
A4	۲،۳،۴،۵،۶،۸،۱۰،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۷	۲،۴،۸	۲،۴،۸	--
A5	۵،۷،۸،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۲،۴،۵،۶،۷،۱۴،۱۶	۵،۷،۱۴	--
A6	۳،۵،۶،۷،۸،۱۰،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۷	۴،۶،۷،۸،۱۴	۶،۷،۸،۱۴	--
B1	۵،۶،۷،۸،۱۴،۱۷	۵،۶،۷،۸	۵،۶،۷،۸	--
B2	۳،۴،۶،۷،۸،۱۴،۱۵،۱۷	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۰،۱۵	۳،۴،۶،۷،۸،۱۵	--
B4	۸،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۶،۱۷	۳،۴،۵،۶،۱۰،۱۶،۱۷	۱۰،۱۶،۱۷	--
B5	۱۱،۱۷	۳،۵،۱۰،۱۱،۱۴،۱۵،۱۶	۱۱	--
← ادامه جدول ۱۲				

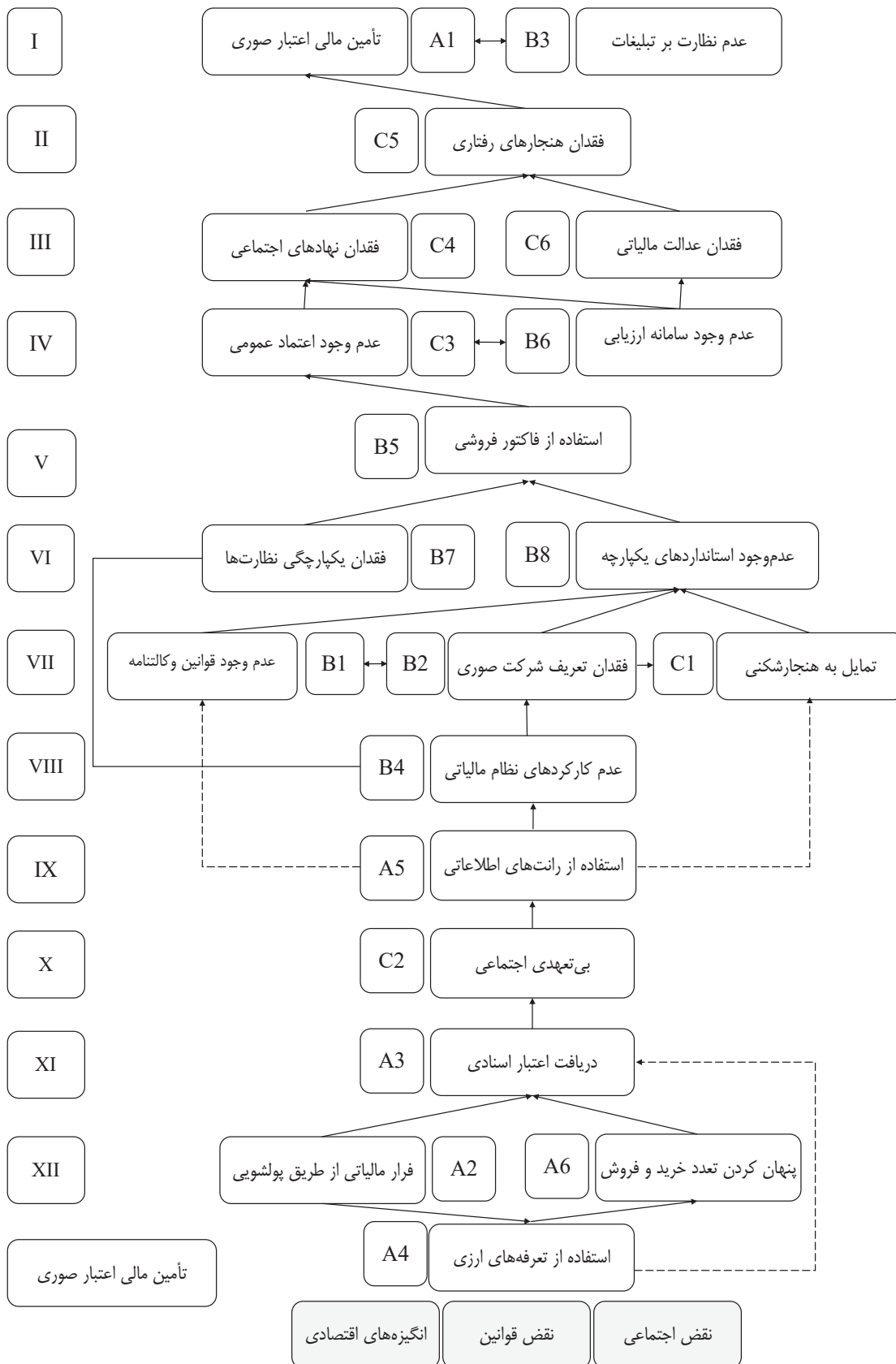
→ ادامه جدول ۱۲				
B6	۱۲.۱۷	۲.۳.۴.۵.۶.۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷	۱۲.۱۷	IV
B7	۱۲.۱۳	۲.۳.۴.۵.۶.۱۰.۱۳.۱۷	۱۳.۱۷	--
B8	۵.۶.۱۱.۱۲.۱۴.۱۷	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷	۵.۶.۱۴.۱۷	--
C1	۸.۱۱.۱۴.۱۵	۳.۴.۵.۶.۸.۱۵.۱۶	۸.۱۵	--
C2	۵.۱۰.۱۱.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷	۳.۱۰.۱۶	۱۰.۱۶	--
C3	۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۶.۱۷	۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷	IV
g Level 5				
A2	۲.۳.۴.۵.۸.۱۲.۱۳.۱۴	۲.۴	۲.۴	--
A3	۳.۸.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶	۲.۳.۴.۶.۸	۳.۸	--
A4	۲.۳.۴.۵.۶.۸.۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۲.۴.۸	۲.۴.۸	--
A5	۵.۷.۸.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۲.۴.۵.۶.۷.۱۴.۱۶	۵.۷.۱۴	--
A6	۳.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۴.۶.۷.۸.۱۴	۶.۷.۸.۱۴	--
B1	۵.۶.۷.۸.۱۴	۵.۶.۷.۸	۵.۶.۷.۸	--
B2	۳.۴.۶.۷.۸.۱۴.۱۵	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۵	۳.۴.۶.۷.۸.۱۵	--
B4	۸.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۶	۳.۴.۵.۶.۱۰.۱۶	۱۰.۱۶	--
B5	۱۱	۳.۵.۱۰.۱۱.۱۴.۱۵.۱۶	۱۱	V
B7	۱۲.۱۳	۲.۳.۴.۵.۶.۱۰.۱۳	۱۳	--
B8	۵.۶.۱۱.۱۲.۱۴	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۴.۱۵.۱۶	۵.۶.۱۴	--
C1	۸.۱۱.۱۴.۱۵	۳.۴.۵.۶.۸.۱۵.۱۶	۸.۱۵	--
C2	۵.۱۰.۱۱.۱۴.۱۵.۱۶	۳.۱۰.۱۶	۱۰.۱۶	--
g Level 6				
A2	۲.۳.۴.۵.۸.۱۳.۱۴	۲.۴	۲.۴	--
A3	۳.۸.۱۰.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶	۲.۳.۴.۶.۸	۳.۸	--
A4	۲.۳.۴.۵.۶.۸.۱۰.۱۳.۱۴.۱۵	۲.۴.۸	۲.۴.۸	--
A5	۵.۷.۸.۱۰.۱۳.۱۴.۱۵	۲.۴.۵.۶.۷.۱۴.۱۶	۵.۷.۱۴	--
A6	۳.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۳.۱۴.۱۵	۴.۶.۷.۸.۱۴	۶.۷.۸.۱۴	--
B1	۵.۶.۷.۸.۱۴	۵.۶.۷.۸	۵.۶.۷.۸	--
B2	۳.۴.۶.۷.۸.۱۴.۱۵	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۵	۳.۴.۶.۷.۸.۱۵	--
B4	۸.۱۰.۱۳.۱۴.۱۶	۳.۴.۵.۶.۱۰.۱۶	۱۰.۱۶	--
B7	۱۳	۲.۳.۴.۵.۶.۱۰.۱۳	۱۳	VI
B8	۵.۶.۱۴	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۴.۱۵.۱۶	۵.۶.۱۴	VI
← ادامه جدول ۱۲				

→ ادامه جدول ۱۲				
C1	۸،۱۴،۱۵	۳،۴،۵،۶،۸،۱۵،۱۶	۸،۱۵	--
C2	۵،۱۰،۱۴،۱۵،۱۶	۳،۱۰،۱۶	۱۰،۱۶	--
g Level 7				
A2	۲،۳،۴،۵،۸	۲،۴	۲،۴	--
A3	۳،۸،۱۰،۱۵،۱۶	۲،۳،۴،۶،۸	۳،۸	--
A4	۲،۳،۴،۵،۶،۸،۱۰،۱۵	۲،۴،۸	۲،۴،۸	--
A5	۵،۷،۸،۱۰،۱۵	۲،۴،۵،۶،۷،۱۶	۵،۷	--
A6	۳،۵،۶،۷،۸،۱۰،۱۵	۴،۶،۷،۸	۶،۷،۸	--
B1	۵،۶،۷،۸	۵،۶،۷،۸	۵،۶،۷،۸	VII
B2	۳،۴،۶،۷،۸،۱۵	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۰،۱۵	۳،۴،۶،۷،۸،۱۵	VII
B4	۸،۱۰،۱۶	۳،۴،۵،۶،۱۰،۱۶	۱۰،۱۶	--
C1	۸،۱۵	۳،۴،۵،۶،۸،۱۵،۱۶	۸،۱۵	VII
C2	۵،۱۰،۱۵،۱۶	۳،۱۰،۱۶	۱۰،۱۶	--
g Level 8				
A2	۲،۳،۴،۵	۲،۴	۲،۴	--
A3	۳،۱۰،۱۶	۲،۳،۴،۶	۳	--
A4	۲،۳،۴،۵،۶،۱۰	۲،۴	۲،۴	--
A5	۵،۱۰	۲،۴،۵،۶،۱۶	۵	--
A6	۳،۵،۶،۱۰	۴،۶	۶	--
B4	۱۰،۱۶	۳،۴،۵،۶،۱۰،۱۶	۱۰،۱۶	VIII
C2	۵،۱۰،۱۶	۳،۱۰،۱۶	۱۰،۱۶	--
g Level 9				
A2	۲،۳،۴،۵	۲،۴	۲،۴	--
A3	۳،۱۶	۲،۳،۴،۶	۳	--
A4	۲،۳،۴،۵،۶	۲،۴	۲،۴	--
A5	۵	۲،۴،۵،۶،۱۶	۵	IX
A6	۳،۵،۶	۴،۶	۶	--
C2	۵،۱۶	۳،۱۶	۱۶	--
g Level 10				
A2	۲،۳،۴	۲،۴	۲،۴	--
A3	۳،۱۶	۲،۳،۴،۶	۳	--
ادامه جدول ۱۲ ←				

→ ادامه جدول ۱۲				
A4	۲،۳،۴،۶	۲،۴	۲،۴	--
A6	۶،۳	۴،۶	۶	--
C2	۱۶	۳،۱۶	۱۶	X
g Level 11				
A2	۲،۳،۴	۲،۴	۲،۴	--
A3	۳	۲،۳،۴،۶	۳	XI
A4	۲،۳،۴،۶	۲،۴	۲،۴	--
A6	۶،۳	۴،۶	۶	--
g Level 12				
A2	۲،۴	۲،۴	۲،۴	--
A4	۲،۴،۶	۲،۴	۲،۴	--
A6	۶	۴،۶	۶	XII
g Level 13				
A4	۴	۴	۴	XIII

اجتماعی رشد می‌یابد، اما توجه و تمرکز به آن می‌تواند در جلوگیری از ایجاد و یا رشد این شرکت‌ها کمک نماید. چراکه گزاره‌های قرار گرفته در الگوی ارائه شده از سطح ششم تا سطح هشتم نشان می‌دهد، عدم وجود قوانین در مورد به‌کارگیری و کالنامه‌های تام‌الاختیار (B1)؛ فقدان تعریف دقیق، مشخص و واضح از شرکت‌های صوری در قوانین (B2)؛ عدم انسجام در کارکردهای نظام مالیاتی در تقابل با رشد و توسعه شرکت‌های صوری (B4)؛ فقدان یکپارچگی و هماهنگی در نهادهای نظارتی مبتنی بر برخورد با تأسیس شرکت‌های صوری (B7) و عدم وجود استانداردهای یکپارچه در ثبت شرکت‌ها (B8)، همگی نقش تعیین‌کننده‌ای در توسعه این دست از شرکت‌ها دارند. در واقع قوانین جزئی همچون قوانین مربوط به و کالنامه‌های تام‌الاختیار از جانب شرکت‌های صوری و با سوءاستفاده از ناآگاهی افراد دلیلی برای رشد فعالیت‌های غیرقانونی و دور زدن قانون شده است و این موضوع زمینه استفاده غیرقانونی از کارت‌های ارزی را افزایش داده است. از طرف دیگر فقدان تعاریف دقیق از ماهیت عملکردهای شرکت‌های صوری و عدم تعیین دقیق جرایم این دست از شرکت‌ها، کشور ما را تبدیل به بهشتی برای جولانگاه این شرکت‌ها نموده است که در کنار نظارت‌های اثربخش چه در نظام مالیاتی و چه در نظام اقتصادی، باعث گردید است این شرکت‌ها در دهه اخیر بیش

موضوع باعث شده است تا شرکت‌های با پنهان نمودن فعالیت‌های واقعی و غیرقانونی خود به نظام اقتصادی و مالیاتی کشور ضربه سنگینی نمایند. از طرف دیگر مشخص شد، فرار مالیاتی از طریق پولشویی فعالیت‌های زیرزمینی از طرق مختلف و به واسطه وجود رانت‌های امنیتی و اطلاعاتی باعث شده است تا شکل و محتوای عملکردهای شرکت‌های صوری به صورتی کاملاً ناملموس در لایه‌های پنهان اقتصاد کشور در جریان باشد و این موضوع باعث گردد تا ضمن کاهش شفافیت‌های مالیاتی، رفتارهایی همچون فرار مالیاتی به یک ارزش در بین شرکت‌های صوری و غیرقانونی بدل شود و ریشه‌های نظام مالیاتی کشور را بخشکاند. از طرف دیگر مشخص شد وجود انگیزه‌های دریافت اعتبار اسنادی به عنوان یک انگیزه اقتصادی جهت دریافت گشایش اعتبار تجاری همراه با اهداف متفاوت و متناقض از جانب شرکت‌های صوری پیگیری می‌شود. بسیاری از این شرکت‌ها با استفاده از این اعتبارنامه‌ها قادر هستند پول‌های زیادی را جابه‌جا نمایند و با پنهان نمود فعالیت‌های واقعی خود و استفاده از پوشش اعتباری، به نظام مالیاتی کشور ضربه وارد نمایند. به طور کلی مجموع گزاره‌های انگیزه اقتصادی در شکل‌گیری شرکت‌های صوری تأثیرگذارترین عامل در نظام مالیاتی کشور شناسایی شد. این انگیزه‌های اقتصادی اگرچه در کنار سایر نواقص دیگر همچون قوانین و مقررات و مباحث



شکل ۴. الگوی نواقص زمینه‌ای شکل‌گیری شرکت‌های صوری در نظام مالیاتی

- از پیش رشد نمایند و شاهد عملکردهای مجرمانه این دست از شرکتها در نظام مالیاتی بود. لذا باتوجه به نتایج کسب شده، پیشنهاد می‌شود، نهادهای نظارتی در ساختار حاکمیت کشور با استفاده از اصلاح و تغییر قوانین مرتبط با تأسیس و توسعه شرکت‌های صوری منطبق با واقعیت‌های جامعه، تلاش نمایند تا استفاده از تعرفه‌های ارزی و کارت‌های بازرگانی را با هدف دور زدن قانون تحت کنترل درآورند و در شرایط تورمی از توسعه این دست از شرکتها که اقتصاد و نظام مالیاتی را دچار اختلال می‌نمایند جلوگیری گردد. تقویت مکانیزم‌های نظارتی در سطح خرد نیز یکی دیگر از رویدادهایی است که دستگاه‌های نظارتی می‌بایست به کار گیرند تا از ماهیت شرکت‌های ثبت شده و بررسی دوره‌ای کارکردهای آنان در نظام مالیاتی آگاهی یابند تا از این طریق این دست از شرکتها با فراغ باز در اقتصاد کشور جولان ندهند و باعث ایجاد نابرابری مالیاتی نگردند. توسعه همکاری نهادهای امنیتی و نهادهای بازرسی و قضایی می‌تواند در کنار نظارت‌های دستگاه‌های اجرایی به این اهداف مهم کمک نماید و باعث گردد تا آیین‌نامه‌ها و قوانین در چارچوب پروتکل‌های رویه‌ای در مجلس مورد بررسی و موشکافی قرار گیرد تا قوانینی در نهایت به تصویب برسد که مانع از پیشرفت و توسعه و به طور کلی مانع تأسیس شرکت‌هایی با این اهداف گردد. همچنین پیشنهاد می‌شود نظام مالیاتی کشور با تدوین سیاست‌های اجتماعی و فرهنگی تلاش نماید تا پرداخت مالیات را به یک ارزش نهادینه شده در متن جامعه بدل نماید و با تقویت نهادهای اجتماعی غیررسمی و مردم نهاد، سطح فرهنگ تمکین مالیاتی را در بین آحاد جامعه توسعه بخشد، وجود این دست از استراتژی‌ها در کنار تغییر قوانین و تقویت نظارت‌های اقتصادی جهت جلوگیری از نقض قوانین و مقررات می‌تواند باعث شود تا افراد جامعه همیت بیشتری در رابطه با مسئولیت‌پذیری در قبال مالیات‌ها داشته باشند و از این طریق تمایل به هنجارشکنی کمتر گردد. البته تمرکز بر تقویت اعتماد عمومی بین دولت با مؤدیان مالیاتی و به طور کلی مردم عامل محرکی است که می‌بایست قبل از توسعه سیاست‌های تعاملی با مردم از جانب دولت در پیش قرار گیرد تا به تقویت احساس مسئولیت اجتماعی در سطح جامعه کمک شود.
- منابع**
- بابائی، فاطمه؛ جهانگیری کلوری، حسین و پیکانی، فاطمه. (۱۳۹۶). بررسی تجربی پیامدها و چالش‌های اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده (VAT)
 - در نظام مالیاتی ایران. دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۳(۲)، ۴۳-۵۸.
 - بلوری، امین؛ مرادی، محمد و یزدانی، حمیدرضا. (۱۳۹۹). طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد: رویکرد نظریه داده بنیاد. دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۱(۱)، ۳۰-۹.
 - چراغی، رضا و عاشوری، مهدی. (۱۳۹۵). چالش‌های مالیاتی شرکت‌های عملی (موضوع ماده ۲۲۰ قانون تجارت ایران). پژوهشنامه مالیات (نشریه علمی)، ۳۴(۳۰)، ۴۸-۲۷.
 - حسن‌زاده، بهرام. (۱۳۹۵). تاملی بر علل ایجاد شرکت‌های صوری از منظر ثبت شرکت‌ها. پژوهشنامه حقوق خصوصی عدالت، ۳(۵)، ۲۸-۱۱.
 - خان‌جان، علیرضا. (۱۳۹۱). پتانسیل‌های فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده: بازخورد تجربه عملیاتی کشورهای در حال توسعه. مجله اقتصادی، ۳۷ و ۳۸.
 - درگاهی، مسعود. (۱۳۹۴). بررسی عملکرد، چالش‌ها و مشکلات اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.
 - سیداحمدی سجادی، سیدعلی و دانش‌آرا، عصمت. (۱۳۹۵). نقش موضوع در اهلیت شرکت‌های تجاری در حقوق انگلیس با نگاهی به حقوق ایران و استرالیا. دو فصلنامه علمی حقوق تطبیقی، ۴(۱۰۵)، ۵۲-۲۷.
 - شریفی، محسن. (۱۳۹۶). مسئولیت کیفری شرکت‌های تجاری در وضعیت‌های خاص (قبل از ثبت، پس از ادغام و در حال تصفیه). فصلنامه پژوهش حقوق کیفری، ۶(۲۰)، ۱۷۲-۱۴۱.
 - صادقی فسائی، سهیلا و ناصری‌راد، محسن. (۱۳۹۱). عناصر بنیادین پژوهش کیفی در علوم اجتماعی: هستی‌شناسی، معرفت‌شناسی، روش‌شناسی. مجله مطالعات اجتماعی ایران، ۵(۲)، ۱۰۰-۸۰.
 - طاهری تری، میرحسین. (۱۳۹۳). جایگاه رویه قضایی در حقوق مالیاتی ایران. چاپ اول، تهران: انتشارات جنگل - جاودانه.
 - عامری، ریحانه؛ اصغری، سمیرا؛ مجدآبادی، فرزانه و علیپور، حسین. (۱۳۹۸). چالش‌های استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر در نظام حقوق مالیاتی ایران (با نگرشی به سیاست‌های تقنینی و اجرایی). پژوهشنامه مالیات (نشریه علمی)، ۳۷(۴۳)، ۵۴-۳۵.
 - مجیبی‌فر، محمدصادق. (۱۳۹۰). حقوق و تکالیف متقابل

- ناصرآبادی، دلیر؛ جمشیدی، نویدبابک؛ طاهرآبادی، علی‌اصغر و قنبری، مهرداد. (۱۳۹۷). کشف فرار مالیاتی اشخاص حقوقی: مقایسه کارایی رگرسیون خطی چندمتغیره و شبکه‌های عصبی مصنوعی. *پژوهشنامه مالیات (نشریه علمی)*, ۲۶(۴۰), ۴۵-۶۳.
- Ameri, R., Asghari, S., Majdabadi, F. & Alipour, H. (2019). Challenges of Using other People's Business Cards in the Iranian Tax Law System (With a View to Legislative and Executive Policies). *Tax Research Journal (Scientific Journal)*, (43)27, 35-54 (In Persian).
- Araujo, J.P. & Rodrigues, M. (2016). Taxation, Credit Constraints and the Informal Economy. *Economia A*, (1)17, 43-55.
- Attri, R., Dev, N. & Sharma, V. (2013). Interpretive Structural Modeling (ISM) approach: An Overview. *Research Journal of Management Sciences*, (2)2, 6.
- Attride-Stirling, J. (2001). Thematic Networks: An Analytic Tool for Qualitative Research. *Qualitative research*, (3)1, 385-405.
- Babaei, F., Jahangiri Klori, H. & Peykani, F. (2017). Experimental Study of the Consequences and Challenges of Pilot Implementation of VAT Law in the Iranian Tax System. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)3, 43-58 (In Persian).
- Blori, A.; Moradi, M. & Yazdani, H.R. (2020). Designing a Tax Evasion Model Based on Income Tax: A Data Theory Approach. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (1)7, 9-30 (In Persian).
- Cheraghi, R. & Ashouri, M. (2016). Tax Challenges of Practical Companies (Subject of Article 220 of the Commercial Code of Iran). *Tax Research Journal (Scientific Journal)*, (30)24, 27-48 (In Persian).
- Dargahi, M. (2015). A Survey of Performance, Challenges and Problems of Experimental Implementation of VAT Law. *Master Thesis*, Faculty of Management, Islamic Azad University, Central Tehran Branch (In Persian).
- مؤدیان و دستگاه‌های مالیاتی ایران. چاپ اول، تهران: انتشارات جنگل-جاودانه.
- محمدنژاد عالی زمینی، ابوالقاسم؛ پورزمانی، زهرا و عسکری، فرخ. (۱۳۹۷). تأثیر شرکت‌های کاغذی بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده (VAT). *پژوهشنامه مالیات (نشریه علمی)*, ۲۶(۴۰), ۲۳-۴۵.
- De Giorgi, G. & Rahman, A. (2013). SME's registration: Evidence from an RCT in Bangladesh. *Economics Letters*, (3)120, 573-578.
- Garcia, F., Opromolla, L.D., Vezzulli, A. & Marques, R. (2020). The Effects of Official and Unofficial Information on Tax Compliance. *Journal of Economic Psychology*, (3)78, 102-126.
- Godfrey, P.C. (2011). Toward a Theory of the Informal Economy. *The Academy of Management Annals*, (1)5, 231-277.
- Hartwell, Ch.A. & Malinowska, A.P. (2019). Informal Institutions and Firm Valuation. *Emerging Markets Review*, (1)40, 100-131.
- Hassanzadeh, B. (2016). Reflections on the Causes of Creating Formal Companies from the Perspective of Company Registration, *Journal of Private Justice Law*, 3 (5): 11-28 (In Persian).
- Horodnic, I, A. (2018). Tax morale and institutional theory: a systematic review", *International Journal of Sociology and Social Policy*, 38(9/10): 868-886.
- Joshi, A., Prichard, W., Heady, Ch. (2014). Taxing the Informal Economy: Challenges, Possibilities and Remaining Questions, *The Journal of Development Studies*, Special Issue: Taxing the Informal Economy: Challenges, *Possibilities and Remaining Questions*, 50(10): 1-37.
- Khanjan, A.R. (2012). The Potential for Evasion and Fraud in the VAT System: Feedback on the Operational Experience of Developing Countries. *Economic Journal*, (37 & 38) (In Persian).
- Loayza, N.V. (1996). The Economics of the Informal Sector: A Simple Model and Some Empirical Evidence

- from Latin America. *Carnegie-Rochester Conference Series on Public Policy*, (4) 45, 129-162.
- Lois, P., Drogalas, G., Karagiorgos, A., Chlorou, A. (2019). Tax compliance during fiscal depression periods: the case of Greece, *EuroMed Journal of Business*, 3(14): 274-291.
 - Makni, Y, F., Maaloul, A., Dabbebi, R. (2019). The determinants of tax-haven use: evidence from Canada, *Journal of Applied Accounting Research*, 21(1): 142-162.
 - Malone, D. W (2014). An introduction to the application of interpretive structural modeling. *Proceedings of the IEEE*, 63(3), 397-404.
 - Meagher, K. (2018). Taxing Times: Taxation, Divided Societies and the Informal Economy in Northern Nigeria, *The Journal of Development Studies*, 54(1): 1-17.
 - Mgamal, M. (2019). Corporate tax planning and corporate tax disclosure, *Meditari Accountancy Research*.
 - Mitra, Sh. (2017). To Tax or not to Tax? When does it Matter for Informality?. *Economic Modelling*, (3)64, 117-127.
 - Mohammadnejad Aali Zamini, A., Pourzamani, Z. & Askari, F. (2018). The Impact of Paper Companies on VAT Audit Risk (VAT). *Journal of Taxation (Scientific Journal)*, (40)26, 23-45 (In Persian).
 - Mujibifar, M.S. (2011). *Reciprocal rights and duties of taxpayers and tax authorities of Iran*. first edition, Tehran: Javadaneh-Jangal Publications (In Persian).
 - Nasserabadi, D., Jamshidi, N.B., Taherabadi, A.A. & Ghanbari, M. (2018). Discovering Tax Evasion of Legal Entities: Comparing the Efficiency of Multivariate Linear Regression and Artificial Neural Networks. *Tax Research Journal (Scientific Journal)*, (40)26, 45-63 (In Persian).
 - Ramesh, A., Banwet, D.K. & Shankar, R (2010). Modeling the Barriers of Supply Chain Collaboration. *Journal of Modelling in Management*, (2)5, 176-193.
 - Sadeghi Fasaei, S. & Naseri Rad, M. (2012). Fundamental Elements of Qualitative Research in Social Sciences: Ontology, Epistemology, Methodology and Methodology. *Iranian Journal of Social Studies*, (2)5, 100-80 (In Persian).
 - Seyed Ahmadi Sajjadi, S.A. & Danesh Ara, E. (2016). The Role of the Subject in the Competence of Commercial Companies in British Law with a Look at the Law of Iran and Australia. *Two Scientific Journals of Comparative Law*, (105)4, 27-52 (In Persian).
 - Sharifi, M. (2017). Criminal Liability of Business Companies in Special Situations (Before Registration, After Merger and In Liquidation). *Quarterly Journal of Criminal Law Research*, (20)6, 141-172 (In Persian).
 - Singh, M.D. & Kant, R (2011). Knowledge Management Barriers: An Interpretive Structural Modeling Approach. *International Journal of Management Science and Engineering Management*, (2)3, 10.
 - Taheri-tari, M.H. (2014). *The place of judicial procedure in Iranian tax law*. first edition, Tehran: Jangal-Javadaneh Publications (In Persian).
 - Vousinas, G.L. (2017). Shadow Economy and Tax Evasion: The Achilles Heel of Greek Economy, Determinants, Effects and Policy Proposals. *Journal of Money Laundering Control*, (4)20, 386-404.
 - Waseem, M. (2018). Taxes, Informality and Income Shifting: Evidence from a Recent Pakistani Tax Reform. *Journal of Public Economics*, (2)157, 41-77.