

تأثیر عدالت و فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی با در نظر گرفتن نقش نگرش مودیان- در نظام اداری ایران

سید یاسر ابراهیمیان جلودار*
مسعود احمدی**
نیلوفر ایمان خان***
تاریخ دریافت: ۹۶/۱۲/۰۳
تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۳/۱۰

چکیده

امروزه مفهوم تمکین مالیاتی به یک پدیده رایج در اکثر کشورها تبدیل شده و توجه تعداد کثیری از محققان را به منظور شناسایی عوامل تاثیرگذار بر آن به خود جلب کرده است. این پژوهش نیز ضمن بیان عوامل اساسی تاثیرگذار بر تمکین مالیاتی مودیان همچون عدالت مالیاتی، فرهنگ مالیاتی و نگرش مودیان، به دنبال ارائه راهکارهایی برای بهبود وضعیت تمکین مالیاتی در سازمان امور مالیاتی می باشد. بر این اساس، در گام اول مجموعه ای از زیرساختهای شکل دهنده عدالت مالیاتی، فرهنگ مالیاتی، تمکین مالیاتی و نگرش مودیان بر اساس ادبیات پژوهش، پیشینه و تجربیات سایر کشورها شناسایی شده و در گام بعد بر اساس دیدگاه اساتید و خبرگان این بخش، با تکنیک دلفی طی سه مرحله، غربالگری گردیده است. اعضای پنل دلفی تحقیق حاضر شامل ۲۳ خبره و در بررسی پیمایشی تعداد ۵۵۰ شرکت به عنوان نمونه آماری از مجموع اشخاص حقوقی مشمول مالیات بر ارزش افزوده اداره امور مالیاتی شهرستان ساری انتخاب و پرسشنامه بین آنها توزیع شده است. جهت تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزارهای SPSS و AMOS استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان داد که عدالت توزیعی و عوامل اجتماعی شدن از مهمترین مولفه های تاثیر گذار بر تمکین مالیاتی می باشند. همچنین یافته ها حاکی از تاثیر معنی داری عدالت مالیاتی، فرهنگ مالیاتی و نگرش مودیان بر تمکین مالیاتی بود.

واژه های کلیدی: تمکین مالیاتی، عدالت مالیاتی، فرهنگ مالیاتی، نگرش مودیان

* دانشجوی دکتری مدیریت بازرگانی، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.
** استادیار گروه مدیریت، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران. (نویسنده مسئول).
Ahmadi.m72@yahoo.com
*** استاد یار گروه مدیریت، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران.

مقدمه

گسترش تعهدات دولت در عرصه اقتصادی، اجتماعی و تلاش برای تحقق اهدافی همچون رشد اقتصادی، ثبات قیمتها، افزایش اشتغال و توزیع عادلانه درآمد، هزینه های دولت را با روند صعودی مواجه می نماید (هادیان و تحویلی، ۱۳۹۲)، بگونه ای که دولت ها برای دستیابی به اهداف توسعه ای خود نیازمند منابع مالی پایدار بوده (جایاواردان و لو^۱، ۲۰۱۶)، و به همان نسبت که در جهت جبران کسری بودجه خود تلاش می کنند (جیمنز و آیر^۲، ۲۰۱۶)، تقاضای رو به رشد افراد جامعه برای خدماتی همچون فرصت های آموزش، درمان و دیگر خدمات عمومی (یانگ و همکاران^۳، ۲۰۱۶)، درآمد مالیاتی را به یک امر مهم و حیاتی تبدیل کرده است (جیمنز و آیر، ۲۰۱۶). بررسی های متعدد انجام شده توسط پژوهشگران و کارشناسان مختلف حوزه مالیات حاکی از این می باشد که میان ظرفیت بالقوه مالیاتی و وصولی های مالیاتی کشور، شکاف درخور توجهی وجود داشته (کمالی و شفیعی، ۱۳۹۰)، تا جایی که نظام مالیاتی به نحوی با فعالیت های اقتصادی گره خورده است که در یک نظام اقتصاد سالم تقریباً تمام هزینه های عمومی دولت، توسط فعالیت های اقتصادی و فعالان اقتصادی آن کشور از محل درآمد های مالیاتی تامین می گردد (اسداله زاده، ۱۳۸۴؛ به نقل از خطیری علیایی و همکاران، ۱۳۹۲).

امروزه عدم تمکین مالیاتی به عنوان به یکی از بزرگترین و مهمترین مسائل در حوزه مالیات همچنان باقی مانده است (بوبک و همکاران^۴، ۲۰۱۱). لذا شناسایی عوامل تاثیرگذار بر تمکین مالیاتی مودیان به حوزه مورد توجه دانشگاهیان، سیاستگذاران و دست اندر کاران مالیاتی تبدیل شده است (جیمنز و آیر، ۲۰۱۶). از جمله عوامل تاثیرگذار در افزایش اعتماد و مشارکت مودیان مالیاتی و نتیجتاً تمکین مالیاتی، نوع نگرش مودیان می باشد. مطالعات مختلف نیز نشان داد که نگرش اشخاص به سیستم مالیاتی ممکن است بر رفتار تمکین آنها تاثیر بگذارد. نتایج بررسی های اریکسون و فالن^۵ (۱۹۹۶) نشان داد که نگرش مودیان به سیستم مالیاتی بر تمایل به تمکین یا فرار مالیاتی آنها تاثیر می گذارد (آلابد و همکاران^۶، ۲۰۱۱). مطالعات دیگر نیز ارتباط معنی داری را بین نگرش و رفتار خود اظهاری مودیان دریافتند (تریودی و همکاران^۷، ۲۰۰۴). لو و همکاران^۸ (۲۰۰۷) نیز اظهار کردند که نگرش به سیستم مالیاتی به شکل مثبتی

روی رفتار پذیرش مودیان تاثیر می گذارد (بیدین و موهده شمس الدین^۹، ۲۰۱۳). ادراک مودیان از عادلانه بودن سیستم مالیاتی، یکی دیگر از ویژگی های مهم و تاثیر گذار سیستم مالیاتی بر نوع نگرش مودیان و به طبع تمکین مالیاتی آنها می باشد. بر این اساس، اگر مودی احساس کند یا معتقد باشد که سیستم مالیاتی آن کشور ناعادلانه است و بار مالیاتی زیادی دارد، هزینه های اخلاقی برای رفتار صادقانه کاهش و فرار مالیاتی به عنوان نوعی مقاومت در برابر سیستم مالیاتی توجیه پیدا می کند (صامتی و همکاران، ۱۳۹۴). لذا می توان انتظار داشت که وقتی مسئولین مالیاتی به صورت عادلانه عمل کنند، مودیان به صورت داوطلبانه با تصمیمات آنها هماهنگ می شوند (وندیک و وربون^{۱۰}، ۲۰۰۹). ذکر این نکته حایز اهمیت است که نقش فرهنگ مالیاتی در یک جامعه به یکی از مهمترین موضوعات در حوزه تمکین مالیاتی تبدیل شده است. چو و لئونگ^{۱۱} (۲۰۰۹) در تحقیقات خود به این نتیجه دست یافتند که فرهنگ مالیاتی بر نوع نگرش و ادراک مودیان از عادلانه بودن سیستم مالیاتی تاثیر گذار بوده و این امر در ادامه منجر به تمکین مالیاتی آنها می شود.

بر این اساس، با توجه به مطالب ذکر شده و اهمیت فزاینده نقش درآمدهای مالیاتی در توسعه و پیشرفت اقتصادی کشور، این تحقیق بدنبال بررسی تاثیر عدالت مالیاتی و فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی مودیان با در نظر گرفتن نقش نگرش آنها می باشد.

مبانی نظری پژوهش و تدوین الگوی مفهومی

تمکین مالیاتی

در سالهای اخیر توجه به پیشرفت اقتصادی در کشورهای در حال توسعه به امری مهم و حیاتی تبدیل شده، بگونه ای که این جوامع تمام تلاش خود را به منظور افزایش سرمایه گذاری با اتکا به درآمد داخلی خود انجام می دهند (ساویتری و موسفیالدی^{۱۲}، ۲۰۱۶). در این میان، اهمیت مالیات و پذیرش آن توسط مودیان در تأمین هزینه تدارک کالاهای عمومی و نقش آن در توزیع مجدد درآمد، از مباحث مورد توجه اقتصاددانان بخش عمومی است (صامتی و دیگران، ۱۳۹۴). مطالعات نیز نشان می دهد که سیستم های مالیاتی در سراسر جهان وابسته به تمکین داوطلبانه مالیات توسط مودیان مالیاتی می باشند (جیمنز و آیر، ۲۰۱۶)، چرا که هر چه درصد تمکین مالیاتی در یک سیستم

مالیاتی بالاتر باشد، به همان نسبت درآمد مالیاتی افزایش یافته (ساویتری و موسفیالدی، ۲۰۱۶) و شاخصهای کلان اقتصادی همچون نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، نسبت درآمد واقعی مالیاتی به درآمد مالیاتی پیش بینی شده در بودجه و نسبت درآمدهای مالیاتی داوطلبانه پرداخت شده به کل درآمدهای مالیاتی وصول شده، افزایش می یابد (کمالی و شفیعی، ۱۳۹۰). نتیجتاً دستیابی به سطح بالای تمکین مالیاتی و یا حفظ نرخ تمکین فعلی به یک موضوع بسیار حیاتی برای سیاستگذاران مالی در جوامع در حال توسعه و حتی پیشرفته تبدیل شده است (عبدالرزاق و آدافولا^{۱۳}، ۲۰۱۳).

تحقیقات نشان داده است که در برخی از کشورهای در حال توسعه، مودیان مالیاتی حتی به نیمی از تعهدات مالیاتی خود طبق قوانین مالیاتی نوشته شده در آن جامعه عمل نمی کنند (کورباچا و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۳)، بگونه ای که امروزه عدم تمکین و تمایل به فرار مالیاتی به یک پدیده رایج در اکثر کشورها تبدیل شده و توجه تعداد کثیری از محققان را به منظور شناسایی عوامل تاثیرگذار روی آن جلب کرده است (ماراندو و همکاران^{۱۵}، ۲۰۱۵). در نتیجه حل معضل فرار مالیاتی و ایجاد تمکین مالیاتی، نیازمند فهم درست عوامل تاثیرگذار روی تصمیم گیری مودیان مالیاتی برای پذیرش یا اجتناب از پرداخت مالیات می باشد.

عدالت مالیاتی

می توان گفت که یکی از بنیادی ترین اهداف اخذ مالیات، افزایش رفاه اجتماعی می باشد که با توجه به قانون نزولی بودن مطلوبیت نهایی پول، با اخذ مالیات از فعالان اقتصادی و رسیدن آن به افراد کم درآمدتر و فقرا، رفاه اجتماعی افزایش می یابد و به عدالت نزدیکتر می شود (امین خاکی، ۱۳۹۱). اسپایسر و لنداستد^{۱۶} (۱۹۷۶)، اسکات و گراسمیک^{۱۷} (۱۹۸۲) و ریچاردسون^{۱۸} (۲۰۰۶، ۲۰۰۸) در تحقیق خود بیان کردند که مودیانی که در یابند سیستم مالیاتی منصفانه نیست، تمایل به فرار مالیاتی در آنها بیشتر شده (چاو و لئونگ، ۲۰۰۹؛ دامایانتی و همکاران^{۱۹}، ۲۰۰۷) و منجر به ایجاد انگیزه به منظور مقابله با قوانین مالیاتی می شود (تورگر و همکاران^{۲۰}، ۲۰۰۹).

به عقیده گیلیان و ریچاردسون (۲۰۰۵) سیستم مالیاتی ای که از دید شهروندان ناعادلانه ادراک شود، به احتمال زیاد با شکست مواجه شده و این امر رفتار عدم تمکین

را در بین مودیان افزایش می دهد. علاوه بر این، حدی که پرداخت کنندگان مالیات سیستم مالیاتی را منصفانه ببینند، بر نگرش آنها نسبت به پرداخت مالیات تاثیر می گذارد (کاسکن، ۲۰۰۹؛ آلم و همکاران^{۲۱}، ۲۰۱۱). طبق نتایج یافته های (ریچاردسون، ۲۰۰۵؛ الماسی و همکاران، ۱۳۹۳) نیز درک انصاف نظام مالیاتی اثر معناداری بر رفتار تمکین مؤدیان دارد. مورفی^{۲۲} (۲۰۰۳) در تحقیق خود بیان کرد که ادراک ناعادلانه بودن مودیان از فشار مالیاتی می تواند روی دیدگاه مودیان در خصوص پرداخت مالیات و نتیجتاً رفتار تمکین مالیاتی آنها تاثیر بگذارد (بیدین و موهده شمس الدین، ۲۰۱۳).

چهارچوب مفهومی برای بررسی عدالت مالیاتی در برگیرنده سه حوزه روانشناختی - اجتماعی از عدالت می باشد که شامل عدالت رویه ای، عدالت توزیعی و عدالت جزایی (کیفری) می باشد (ونزل^{۲۳}، ۲۰۰۴؛ کرچلر، ۲۰۰۷؛ کرچلر و دیگران، ۲۰۰۸؛ کوگler و دیگران^{۲۴}، ۲۰۱۳).

عدالت رویه ای به معنای برابری ادراک شده در رویه ها و فرایندهای تصمیم گیری می باشد که خود تحت تاثیر فاکتورهای مختلفی می باشد (لونتال، ۱۹۸۰). مطالعات نشان داده که زمانی که مسئولین مالیاتی از رویه های منصفانه استفاده می کنند، واکنش های مثبتی را از مودیان در مقایسه با مسئولینی که از رویه های غیر منصفانه استفاده می کنند، دریافت می کنند (فد و تایران^{۲۵}، ۲۰۰۲؛ فد و فری^{۲۶}، ۲۰۰۷؛ ون دیک و وربون، ۲۰۰۹). همانند عدالت رویه ای، عدالت توزیعی نیز بر ادراک مودیان از صداقت مسئولین مالیاتی تاثیرگذار است و در وهله بعد منجر به افزایش تمکین داوطلبانه می شود (کرچلر و همکاران، ۲۰۰۸). عدالت توزیعی دربرگیرنده تبادل منابع با در نظر گرفتن مزایا و هزینه های سیستم مالیاتی می باشد. این مقایسه در سطوح فردی، گروه و جامعه صورت می گیرد و اگر مودیان دریابند که بار مالیاتی ادراک شده آنها از سایر مودیان بیشتر است، تمکین مالیاتی آنها کاهش می یابد (کرچلر و همکاران، ۲۰۰۸؛ جایاواردن و لو، ۲۰۱۶). در نهایت عدالت جزایی اشاره به مجازات های مرتبط با جرم صورت گرفته دارد. در واقع در عدالت جزایی، حساسرسی غیر منطقی و مبتنی بر زور، حساسرسی ناحق و جرائم غیر منصفانه منجر به ایجاد نگرش منفی نسبت به مالیات و مسئولین مالیاتی می شود (ونزل و تیلیمان^{۲۷}، ۲۰۰۶). بنابر مطالب ذکر شده می توان فرضیه های زیر را شکل داد:

H_1 : عدالت مالیاتی بر نگرش مودیان تاثیر معنی داری دارد.

H_2 : عدالت مالیاتی بر تمکین مالیاتی تاثیر معنی داری دارد.

فرهنگ مالیاتی

امروزه افزایش سطح فرهنگ مالیاتی، ایجاد فرهنگ خود اظهاری و به تبع آن افزایش سطح تمکین مالیاتی، از دغدغه های اصلی مدیران سازمان امور مالیاتی است. فرهنگ مالیاتی عبارت است از بررسی جریان فرهیختگی در عناصر مادی و معنوی پرداخت مالیات از سوی شهروندان و دریافت آن از سوی دولت و هزینه کرد آن (ثاقب فرد، ۱۳۸۶). به عبارتی دیگر، فرهنگ مالیاتی مجموعه ای از طرز تلقی، بینش، برداشت، آرمانها، ارزش های اجتماعی، قوانین جاری و میزان آگاهی مردم از مالیات می باشد (جلال آبادی و عزیز خانی، ۱۳۸۴). شناخت فرهنگ مالیاتی حاکم بر جامعه برای سیاستگذاران، تصمیم گیران و مدیران کشور در امر برنامه ریزی از اهمیت بالایی برخوردار است (صالحی و همکاران، ۱۳۹۳). به عقیده ریچاردسون سطوح پایین تر فرهنگ مالیاتی منجر به سطوح بالاتر فرار مالیاتی می شود (ریچاردسون، ۲۰۰۸)، در حالیکه وجود یک فرهنگ مالیاتی پیشرو کمک قابل توجهی به توسعه اقتصادی آن کشور می نماید و از سوی دیگر مدیران با آگاهی و مطالعه عوامل در برگیرنده ارتقای فرهنگ مالیاتی حاکم بر جامعه، بهتر می توانند فرهنگ مالیاتی را مدیریت و توسعه دهند. بگونه ای که بهبود فرهنگ مالیاتی می تواند تأثیر مهمی در کاهش هزینه ها، افزایش درآمدهای دولت، ایجاد کنترل های موثر داشته که نتیجه آن افزایش عدالت اجتماعی، رفاه عمومی و تمکین مالیاتی (صالحی و دیگران، ۱۳۹۳) و افزایش سطح رضایتمندی مؤدیان مالیاتی می باشد (عسگری و همکاران، ۱۳۹۰).

مطالعات مختلف نیز بر تاثیرگذاری فرهنگ مالیاتی روی تمکین مالیاتی اشاره کرده اند. از جمله قربانی (۱۳۸۹) در تحقیق خود به این نتیجه دست یافت که با تقویت عوامل درون سازمانی و عوامل برون سازمانی به عنوان مولفه های فرهنگ مالیاتی می توان بر تمکین مالیاتی مودیان افزود. لشکری زاده و عزیز (۱۳۹۰) نیز بیان کردند که فرهنگ مالیاتی یکی از راه های بالا بردن سطح تمکین مالیاتی می باشد و این کار منجر به بالا بردن کارایی دستگاه مالیاتی می شود. علاوه بر این مسیحی و عالی نژاد زمینی (۱۳۹۴)

بر این مورد صحه گذاشتند و بر تاثیرگذاری فرهنگ مالیاتی بر تمکین مودیان تاکید نموده اند. همچنین چاو و لئونگ (۲۰۰۹) فرهنگ مالیاتی را یکی از عوامل تاثیر گذار بر نگرش و ادراک مودیان دانسته که منجر به فهم و درک مودیان از عدالت سیستم مالیاتی شده و به نوبه خود بر تمکین مالیاتی آنها تاثیر می گذارد. لذا متولیان مالیاتی بایستی به منظور ترویج فرهنگ مالیاتی به تاثیرگذار بر آن توجه داشته و راهکارهایی برای بهبود آن ارائه دهند. بر این اساس با توجه به مطالب ذکر شده می توان فرضیات زیر را شکل داد:

H3: فرهنگ مالیاتی بر نگرش مودیان تاثیر معنی داری دارد.

H4: فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی تاثیر معنی داری دارد.

نگرش مودیان

در سالهای اخیر محققان دریافته اند که نگرش پیشگویی کننده معنی داری برای تمایلات و نیات رفتاری می باشد (بیدین و موهد شمس الدین، ۲۰۱۳)، بگونه ای که به طور کلی پذیرفته شده که نگرش ها بر رفتار تمکین مالیاتی مودیان تاثیر می گذارند، چرا که آنها بیان کننده تمایل مودیان برای واکنش مثبت یا منفی به یک موقعیت بخصوص می باشند (جایاواردن و لو، ۲۰۱۶). بنابراین می توان انتظار داشت که مودیان با نگرش مثبت به فرار مالیاتی در مقایسه با مودیانی که نگرش منفی دارند، تمکین مالیاتی در آنها کمتر می باشد (کرچلر و همکاران^{۲۸}، ۲۰۰۸). لويس^{۲۹} (۱۹۸۲) دریافت که اگر نگرش مودیان مالیاتی منفی شود، فرار مالیاتی در آنها افزایش خواهد یافت (بارباتو-میسو^{۳۰}، ۲۰۱۱). آلابد و همکاران (۲۰۱۱) نیز دریافته اند که نگرش مودیان نسبت به فرار مالیاتی به شکل مثبت و معنی داری با رفتار تمکین مالیاتی آنها در ارتباط می باشد و بیان کردند که مودیان با نگرش منفی نسبت به فرار مالیاتی با احتمال بیشتری پذیرای قوانین و مقررات مالیاتی می باشند. می توان گفت که نگرش ها سازه های روانشناختی پیچیده ای هستند که به صورت تئوریکی از چند عنصر تشکیل شده اند: عناصر شناختی، عناصر عاطفی و عناصر رفتاری (اونو^{۳۱}، ۲۰۱۶). نگرش عاطفی بیانگر نگاه عاطفی و احساسی اشخاص در مورد یک موضوع می باشد. درحالیکه نگرش شناختی به ملاحظیات شناختی در خصوص رفتاری که می تواند برای فرد دارای مزیت باشد، اشاره

می‌کند (بیدین و شمس‌الدین، ۲۰۱۳). در واقع عنصر شناختی بیانگر افکار، عقاید، اعتقادات، آگاهی‌ها و اطلاعات فرد در خصوص یک فعالیت می‌باشد (سولومون و همکاران^{۳۲}، ۲۰۰۶؛ گلشن فومنی، ۱۳۹۱؛ پیروزفر و الیاسی، ۱۳۹۳؛ سید جوادین و اسفیدانی، ۱۳۹۳). نگرش رفتاری نیز بیانگر نیت فرد برای انجام یک کار می‌باشد (سولومون و دیگران، ۲۰۰۶؛ سید جوادین و اسفیدانی، ۱۳۹۳).

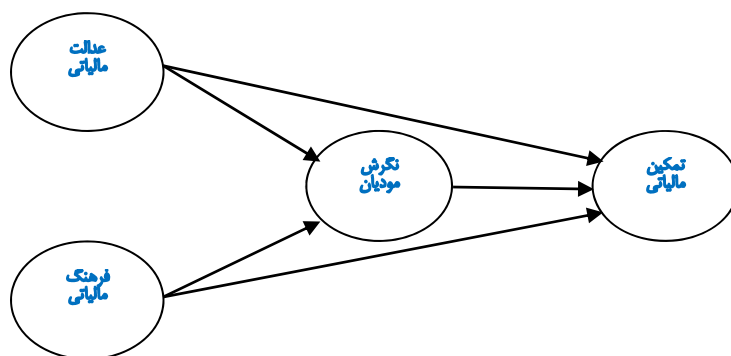
بر این اساس می‌توان اینگونه بیان کرد که نگرش عاطفی بیانگر نگاه عاطفی و احساسی مودیان مالیاتی همچون احساس ناراحتی، احساس رضایت و احساس گناه نسبت به پرداخت یا عدم پرداخت مالیات می‌باشد (برکلی و ویگینز^{۳۳}، ۱۹۸۹). نگرش شناختی (کارکردی) بیان‌کننده عقاید، باور و دانش مودیان مالیاتی نسبت به مالیات و نظام مالیاتی می‌باشد. یافته‌ها مبین این امر می‌باشد که آشنایی با قوانین، درک اشخاص بر اجرای صحیح قوانین، آشنایی اشخاص با ترجیحات و فرآیند وصول، بر فرهنگ مالیاتی تاثیر دارد (مسیحی و محمد نژاد عالی زمینی، ۱۳۹۴). و در نهایت نگرش رفتاری را می‌توان بیان‌کننده نیت و تمایل مودیان برای پرداخت مالیات در نظر گرفت. یافته‌های تحقیقات مختلف نشان داد که نگرش مودیان به سیستم مالیاتی و روشی که مسئولین مالیاتی در برخورد با مودیان بکار می‌گیرند، نقش مهمی در توضیح رفتار عدم تمکین مودیان دارد (بارباتو-میسو، ۲۰۱۱). بر اساس مطالب ذکر شده می‌توان فرضیه زیر را بیان کرد:

H5: نگرش مودیان بر تمکین مالیاتی تاثیر معنی‌داری دارد.

مدل مفهومی تحقیق

بعد از بررسی ادبیات نظری و پیشینه پژوهش در خصوص متغیرهای تمکین مالیاتی، نگرش مودیان، عدالت مالیاتی و فرهنگ مالیاتی، و روابط ساختاری بین آنها، الگوی مفهومی تحقیق تبیین گردید. در این پژوهش، بر اساس مدل سازی معادلات ساختاری، متغیرهای عدالت مالیاتی و فرهنگ مالیاتی به عنوان متغیر برون‌زا و متغیرهای نگرش مودیان و تمکین مالیاتی به عنوان متغیرهای درون‌زا در نظر گرفته می‌شوند. با توجه به نتایج پژوهش‌های قبلی و مدل‌های ارائه شده در آنها، هیچ‌یک از محققان، متغیرهای فوق را با همدیگر در قالب یک مدل یکپارچه در نظر نگرفته‌اند. برای از بین

بردن این شکاف، ما در پژوهش خود ارتباط بین این سازه ها را با هم در قالب یک مدل یکپارچه مورد بررسی قرار می دهیم که در شکل شماره ۱ ارائه شده است.



شکل شماره ۱: مدل مفهومی پژوهش

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف در حیطه تحقیقات کاربردی می باشد و دارای رویکرد ترکیبی اکتشافی - توصیفی است. در این پژوهش از روش های مطالعه کتابخانه ای و کتب و مقالات تخصصی برای ادبیات نظری پژوهش و از روش دلفی برای تعیین چارچوب پرسشنامه استاندارد سنجش تمکین مالیاتی و افزایش روایی صوری گویه ها و شاخص های مربوط به متغیرهای اصلی در پیش مدل پژوهش استفاده می گردد. همچنین در این پژوهش، از روش پیمایشی با نظرسنجی از مودیان مالیاتی جهت بررسی سوالات پژوهش بکار گرفته می شود. جامعه آماری در روش دلفی این پژوهش را اساتید و اعضای هیات علمی دانشگاه مرتبط با موضوع پژوهش، ماموران مالیاتی، مودیان بزرگ مالیاتی (LTU)، اعضای اتاق بازرگانی، اصناف و کارکنان اداره امور اقتصاد و دارایی تشکیل می دهند و اعضای نمونه نیز از بین آنها به صورت نمونه گیری غیر احتمالی و ترکیبی از روش های هدف دار (قضاوتی) و زنجیره ای انتخاب شدند. جدول ۱ فهرست خبرگان مورد رجوع در پیمایش دلفی را با سوابق علمی و اجرایی آنان نشان می دهد.

جدول ۱: خبرگان مورد رجوع

ردیف	نام و نام خانوادگی	جایگاه سازمانی/موقعیت شغلی یا حرفه ای	تحصیلات
۱	مسعود احمدی	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد ساری	دکتری
۲	نیلوفر ایمان خان	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه	دکتری
۳	رحمان غفاری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد ساری	دکتری
۴	احمد جعفری صمیمی	عضو هیات علمی دانشگاه مازندران	دکتری
۵	جمشید سالار	عضو هیات علمی دانشگاه پیام نور قائمشهر	دکتری
۶	مجتبی احسانی	عضو هیات علمی دانشگاه فروردین قائمشهر	دکتری
۷	محمد علی احسانی	عضو هیات علمی دانشگاه مازندران	دکتری
۸	محمد دومهری	حسابرس ارشد اداره امور مالیاتی شهرستان ساری و مدرس دانشگاه	دکتری
۹	عباس نادری	ذیحساب سازمان امور اقتصاد و دارایی استان مازندران و مدرس دانشگاه	دکتری
۱۰	سید محمد جعفری	رئیس کمیسیون تخصصی بازرگانی، امور گمرکی و حمل و نقل استان مازندران	دکتری
۱۱	محمد رضا حیدری	معاون مالیات بر ارزش افزوده استان مازندران	کارشناسی ارشد
۱۲	علی اصغر گازور	معاون درآمدهای مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان مازندران	کارشناسی ارشد
۱۳	حسین الهی	معاون ذیحساب سازمان امور اقتصاد و دارایی استان مازندران	کارشناسی ارشد
۱۴	علی تقی پور	رئیس کمیسیون تخصصی گردشگری، سرمایه گذاری و نمایشگاهی اتاق بازرگانی استان مازندران	کارشناسی ارشد
۱۵	ناصر برزگر	رئیس گروه اداره امور مالیاتی شهرستان ساری	کارشناسی ارشد
۱۶	محمد نبی زاده	حسابرس ارشد اداره امور مالیاتی شهرستان ساری	کارشناسی ارشد
۱۷	محمد عابدی	حسابرس ارشد اداره امور مالیاتی شهرستان ساری	کارشناسی ارشد
۱۸	لیلا کیانی	حسابرس ارشد مالیات بر ارزش افزوده شهرستان ساری	کارشناسی ارشد
۱۹	محمد تقی نوری	عضو هیات مدیره اتحادیه طلا فروشان شهرستان ساری	کارشناسی ارشد
۲۰	سید حسن قادری	مشاور مالی شرکت اشکان تجارت (LTU)	کارشناسی ارشد
۲۱	مصطفی محسنی	مسئول امور مالیاتی شرکت آنتی بیوتیک سازی استان مازندران (LTU)	کارشناسی ارشد
۲۲	حبیب صادقی زیدی	رئیس هیات مدیره شرکت صنایع سازه های فلزی سنگین استان مازندران (LTU)	کارشناسی
۲۳	محمد رضا روشی	رئیس هیات مدیره شرکت تابلو سازی برق استان مازندران (LTU)	کارشناسی

باید خاطر نشان کرد که در مطالعات دلفی هیچ قانون قوی و صریحی در مورد نحوه انتخاب و تعداد متخصصین وجود ندارد. بعضی از محققین متذکر می شوند معمولا ۳۰ نفر برای ارائه اطلاعات کافی است و با افزایش آنها پاسخ ها تکراری شده و اطلاعات جدید اضافه نمی شود (احمدی و همکاران، ۱۳۸۷). در مطالعه دلفی، چنانچه شرکت کنندگان همگن باشند، تعداد ۱۰ تا ۱۵ نمونه برای انجام روش دلفی کافی خواهد بود (هانگ و همکاران^{۳۴}، ۲۰۰۸؛ تبریزی و غریبی، ۱۳۹۱). بررسی مطالعات و مقالاتی که

روش دلفی را انتخاب نموده اند، نشان می دهد که تعداد خبرگان بین ۱۰ تا ۱۲ نفر پیشنهاد شده است (اسفنجانی و همکاران، ۱۳۹۲: ۱۳۷). همچنین با توجه به اینکه تعداد ۱۵ الی ۴۰ نفر در اکثر پژوهش های دلفی اعم از داخلی و خارجی یک عدد بسیار رایج است (حسینی و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۷۹)، محقق ۲۳ نفر از خبرگان با نظر اساتید راهنما و مشاور برای تحلیل دلفی استفاده شده است. در این پژوهش برای گردآوری داده های پژوهش از پرسشنامه استفاده گردیده است. با تکمیل پرسشنامه نیمه ساختار یافته توسط خبرگان ابعاد، مولفه ها و شاخص های اصلی با تکنیک دلفی طی سه راند غربال و نهایی گردید. جامعه آماری در روش پیمایشی نیز اشخاص حقوقی مشمول مالیات بر ارزش افزوده شهرستان ساری بوده که دربرگیرنده ۲۹۰۰ شرکت می باشند که از این تعداد، ۵۵۰ شرکت بر اساس نمونه گیری تصادفی طبقه بندی شده و با توجه به دوره مشمولیت آنها انتخاب و پرسشنامه ها بین آنها به صورت تصادفی توزیع گردید. در این تحقیق از تکنیکهای آماری مناسب و نرم افزارهای SPSS و AMOS جهت تجزیه و تحلیل و پردازش اطلاعات استفاده شده است.

روایی و پایایی ابزار گردآوری داده ها

در این پژوهش، اعتبار محتوایی پرسشنامه در بخش دلفی با نظرسنجی از ۲۳ نفر از اعضای خبره در دور اول، دوم و سوم مورد بررسی قرار گرفته است. پایایی این بخش نیز در نتیجه اجماع خبرگان و با استفاده از ضریب تطابق کندال بدست آمده است. در بخش پیمایشی نیز از تحلیل عاملی اکتشافی و تحلیل عاملی تاییدی برای تعیین روایی پرسشنامه استفاده شده است که نتایج تحلیلی حاصل از نمودار معادله اندازه گیری تک تک متغیرهای اصلی پژوهش بیانگر میزان روایی همگرایی نسبتا بالای تک تک سوالات پرسشنامه پژوهش می باشد. علاوه بر این برای تعیین پایایی سوالات پرسشنامه در بخش پیمایشی از روش آلفای کرونباخ استفاده گردید که نتایج بدست آمده از این آزمون، حاکی از مقدار قابل قبول بالای ۰/۷ است.

تجزیه و تحلیل داده ها

تحلیل آماری مربوط به بررسی روش دلفی

در این تحقیق، نخست ۷ شاخص با ۳ مولفه برای سازه تمکین مالیاتی، ۹ شاخص با ۳ مولفه برای سازه نگرش مودیان، ۱۷ شاخص و ۳ مولفه برای سازه عدالت مالیاتی و ۱۲ شاخص و ۳ مولفه برای سازه فرهنگ مالیاتی در نظر گرفته شد که در نهایت در راند سوم دلفی با حذف یک شاخص از سازه نگرش مودیان، یک شاخص از سازه عدالت مالیاتی و یک شاخص از سازه فرهنگ مالیاتی، به ۴۲ شاخص و ۱۲ مولفه رسید. مولفه های شناسایی شده برای سازه نگرش مودیان شامل نگرش احساسی، نگرش شناختی و نگرش رفتاری می باشد. مولفه های شناسایی شده برای سازه عدالت مالیاتی شامل عدالت رویه ای، عدالت توزیعی و عدالت جزایی می باشد. همچنین مولفه های مربوط به سازه فرهنگ مالیاتی دربر گیرنده عوامل درون سازمانی، عوامل برون سازمانی و عوامل اجتماعی شدن می باشد. و در نهایت تمکین در ثبت نام، تمکین در گزارش دهی و تمکین در پرداخت، مولفه های شناسایی شده برای سازه تمکین مالیاتی می باشند.

آزمون کندال

یکی از مباحث همیشگی همراه با تکنیک دلفی، رسیدن به توافق در پایان راندهای آن است. یک روش علمی برای رسیدن به توافق، محاسبه ضریب توافقی کندال است. در این مطالعه نیز برای محاسبه دیدگاه کارشناسان از ضریب توافقی کندال استفاده شده است. بر اساس نتایج جدول ۳ ضریب کندال در راند سوم، ضریب کندال در راند سوم برای شاخص های مورد نظر بالاتر از $0/6$ بدست آمده است که نشان می دهد وحدت نظر خوبی میان دیدگاه کارشناسان بدست آمده است. همچنین مقدار معنی داری نیز کمتر $0/05$ می باشد که نشان می دهد با اطمینان 95% می توان به نتایج بدست آمده اتکا کرد. همچنین میانگین امتیازات تمامی گویه ها در حدود ۴ بدست آمده که نشان از نزدیک بودن دیدگاه ها دارد.

جدول ۲: ضریب تطابق کندال و مقدار آماره مربوط به آزمون معنی داری

عوامل	دور سوم دلفی		
	تعداد	(W) ضریب کندال	(χ^2)
تمکین مالیاتی	۲۳	۰/۷۳۹	۷/۳۶۸
نگرش مودیان		۰/۷۷۲	۱۱/۴۳۷
عدالت مالیاتی		۰/۶۸۴	۴۳/۳۴۹
فرهنگ مالیاتی		۰/۶۱۸	۱۷/۸۶۰
سطح معنی داری			۰/۰۰۰
			۰/۰۰۰
			۰/۰۰۰
			۰/۰۰۰

تحلیل آماری مربوط به پیمایش

برای نشان دادن نرمال و غیر نرمال بودن توزیع‌ها (متغیرها) از آزمون کولوموگروف - اسمیرنوف (K-S) استفاده شده است.

مدل اندازه گیری متغیرهای اصلی پژوهش و ابعاد مربوط به آنها در بررسی پیمایشی (تحلیل عاملی اکتشافی و تاییدی):

به منظور اطمینان از اینکه آیا می توان داده های موجود را برای تحلیل عاملی مورد استفاده قرار داد یا خیر؟ و آیا تعداد داده های مورد نظر برای تحلیل عاملی مناسب هستند یا خیر؟ از شاخص کی.ام.او، و آزمون بارتلت استفاده شده است. (مؤمنی و فعال، ۱۳۸۹: ۱۹۳).

همان طور که در جدول ۳ مشاهده می شود، مقدار ضریب کفایت نمونه گیری KMO در تمامی متغیرها بالاتر از ۰/۶ است که این عدد نشان دهنده کفایت داده های مربوط به متغیرهای پژوهش برای اجرای تحلیل عاملی است. سطح معنی داری آزمون بارتلت ($Sig < 0/05$) نیز نشان می دهد که متغیرهای تحقیق برای کشف ساختار عاملی مناسب هستند و انجام تحلیل عاملی برای داده های موجود مفید خواهد بود. علاوه بر این، نتایج تحلیل عاملی اکتشافی بر روی ۸ سوال مربوط به نگرش مودیان، سه عامل را به عنوان عوامل اصلی شناسایی کرد. این سه عامل همان نگرش احساسی، نگرش شناختی و نگرش رفتاری بوده که تقریباً ۵۴ درصد از تغییر پذیری (واریانس) متغیرها را در روش چرخش عامل ها با نسبت تقریباً یکسانی توضیح می دهند. علاوه بر این، انجام تحلیل عاملی اکتشافی بر روی ۱۶ سوال مربوط به عدالت مالیاتی، ۳ عامل را به عنوان

عوامل اصلی شناسایی کرد. این سه عامل همان عدالت رویه ای، عدالت توزیعی و عدالت جزایی می باشند که این سه عامل نیز تقریباً ۵۵ درصد از تغییر پذیری (واریانس) متغیرها را در روش چرخش عامل ها با نسبت تقریباً یکسانی توضیح می دهند. انجام تحلیل عاملی اکتشافی بر روی ۱۱ سوال مربوط به فرهنگ مالیاتی، ۳ عامل را به عنوان عوامل اصلی شناسایی کرد. این عوامل عبارتند از: عوامل درون سازمانی، عوامل برون سازمانی و عوامل اجتماعی شدن، که سنجه های آن در قالب یک عامل یکپارچه گردیده اند. این هشت عامل تقریباً ۴۰ درصد از تغییر پذیری (واریانس) متغیرها را در روش چرخش عامل ها با نسبت تقریباً یکسانی توضیح می دهند. و در نهایت انجام تحلیل عاملی اکتشافی بر روی ۷ سوال مربوط به تمکین مالیاتی، ۳ عامل را به عنوان عوامل اصلی شناسایی کرد. این سه عامل شامل تمکین در ثبت نام، تمکین در گزارش دهی و تمکین در پرداخت می باشند که این سه عامل تقریباً ۵۶ درصد از تغییر پذیری (واریانس) متغیرها را در روش چرخش عامل ها با نسبت تقریباً یکسانی توضیح می دهند.

جدول ۳: نتایج آزمون *KMO*، بار تلت و تحلیل عاملی اکتشافی

ابعاد	عدد آزمون تناسب کایزر-مایر و آزمون بار تلت	عامل های بدست آمده از تحلیل عاملی اکتشافی	تعداد گویه	درصد واریانس تبیین شده
نگرش مودبان	$KMO=0/874$	نگرش احساسی	۳	۵۴/۲۳۲
	$Chi-Square = 86/828$	نگرش شناختی	۳	
	$SIG=0/000$	نگرش رفتاری	۲	
عدالت مالیاتی	$KMO=0/637$	عدالت رویه ای	۷	۵۴/۷۴۳
	$Chi-Square = 651/780$	عدالت توزیعی	۳	
	$SIG=0/000$	عدالت جزایی	۳	
فرهنگ مالیاتی	$KMO=0/613$	عوامل درون سازمانی	۳	۳۹/۶۶۹
	$Chi-Square = 267/071$	عوامل برون سازمانی	۳	
	$SIG=0/000$	عوامل اجتماعی شدن	۵	
تمکین مالیاتی	$KMO=0/745$	تمکین در ثبت نام	۲	۵۵/۶۵۳
	$Chi-Square = 45/199$	تمکین در گزارش دهی	۲	
	$SIG=0/000$	تمکین در پرداخت	۳	

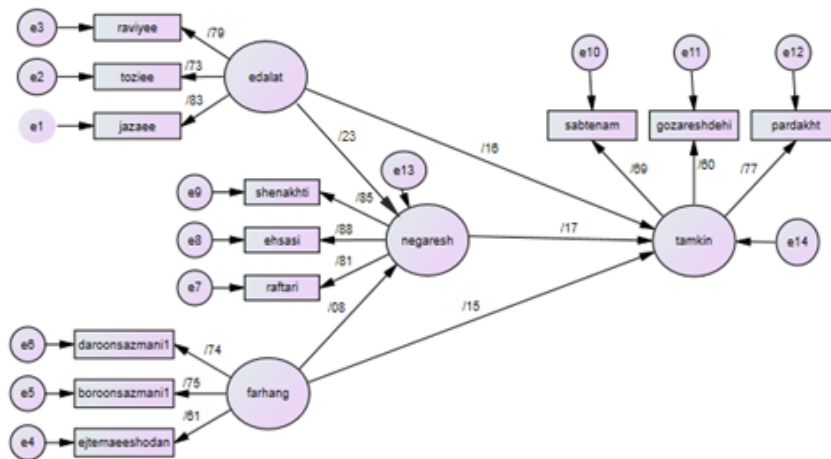
تحلیل عاملی تاییدی

تحلیل عاملی تاییدی ارتباط گویه‌ها (سوالات پرسشنامه) را با سازه‌ها مورد بررسی قرار می‌دهد. در واقع تا ثابت نشود سوالات پرسشنامه، متغیرهای پنهان را به خوبی اندازه‌گیری کرده‌اند، نمی‌توان فرضیه‌های تحقیق را مبتنی بر داده‌های پرسشنامه مورد استفاده قرار داد. بنابراین جهت اثبات اینکه داده‌ها درست اندازه‌گیری شده‌اند، از تحلیل عاملی تاییدی استفاده می‌شود. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده، بوسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک می‌باشد. اگر بار عاملی کمتر از $0/3$ باشد، رابطه ضعیف در نظر گرفته می‌شود (فوستر و همکاران^{۳۵}، ۲۰۰۶). بار عاملی بین $0/3$ و $0/6$ قابل قبول می‌باشد و اگر بزرگتر از $0/6$ باشد، خیلی مطلوب می‌باشد (کلاین^{۳۶}، ۱۹۹۸). بر اساس نتایج تحلیل عاملی تاییدی، بار عاملی تمامی ابعاد و مولفه‌های پژوهش مقداری بزرگتر از $0/3$ دارد که نشان می‌دهد همبستگی مناسبی بین متغیرهای قابل مشاهده با متغیرهای پنهان مربوط به خود وجود دارد. همچنین نتایج نشان داد که عوامل اجتماعی شدن از بعد فرهنگ مالیاتی و عدالت توزیعی به ترتیب دارای بالاترین میزان بار عاملی ($0/87$) و ($0/86$) و نگرش رفتاری از بعد نگرش مودیان دارای کمترین بار عاملی ($0/61$) در بین مولفه‌ها می‌باشند. لازم به ذکر می‌باشد شاخصهای برازش ابعاد، مولفه و گویه‌ها در تحلیل عاملی تاییدی مرتبه اول و دوم همچون $RMSEA$ ، χ^2 / df ، RMR ، CFI ، IFI و NFI در محدوده قابل قرار گرفته و نشان از برازش مناسب مولفه‌ها و گویه‌های پژوهش می‌باشد.

آزمون فرضیه‌ها با استفاده از روابط ساختاریافته خطی

پس از تعیین مدل‌های اندازه‌گیری به منظور ارزیابی مدل مفهومی تحقیق و همچنین اطمینان یافتن از وجود یا عدم وجود رابطه علی میان متغیرهای تحقیق و بررسی تناسب داده‌های مشاهده شده با مدل مفهومی تحقیق، فرضیه‌های تحقیق با استفاده از مدل معادلات ساختاری نیز آزمون شدند. در مدل ساختاری زیر که به صورت تحلیل مسیر است، ضرایب و اعداد معنی‌داری بین متغیرها بیانگر تایید یا عدم تایید فرضیات تحقیق هستند که تمامی شاخص‌های بدست آمده حاکی از برازش نیکویی خوب

معادله ساختاری تحقیق است. شکل شماره ۲ مدل ساختاری تحقیق را در حالت تخمین استاندارد نشان می دهد.



شکل ۲: مدل معادله ساختاری در حالت تخمین استاندارد

نتایج بدست آمده از تحلیل آماری

برای بررسی رابطه علی بین متغیرهای مستقل و وابسته و تایید کل مدل از روش تحلیل مسیر استفاده شده است. تحلیل مسیر در این پژوهش با استفاده از نرم افزار AMOS انجام شده است. نتایج حاصل از خروجی های نرم افزار نشان می دهد که نسبت مجذور کای به درجه آزادی کمتر از سه است و سایر شاخص های برازندگی برآزش مدل از جمله IFI ، CFI ، NFI ، RMR ، $RMSEA$ ، $P-Value$ در دامنه مورد قبول واقع شده و مورد تایید قرار می دهند. جدول ۴ ضریب معناداری و نتایج فرضیه های مطرح شده را به طور خلاصه نشان می دهد.

جدول ۴: نتایج فرضیه ها

نتیجه	معناداری	استاندارد	فرضیه ها
تایید فرضیه	۰/۰۰۰	۰/۲۳	عدالت مالیاتی بر نگرش مودیان تأثیر معنی داری دارد.
تایید فرضیه	۰/۰۰۰	۰/۱۶	عدالت مالیاتی بر تمکین مالیاتی مودیان تأثیر معنی داری دارد.
تایید فرضیه	۰/۰۰۰	۰/۰۸	فرهنگ مالیاتی بر نگرش مودیان تأثیر معنی داری دارد.
تایید فرضیه	۰/۰۰۰	۰/۱۵	فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی مودیان تأثیر معنی داری دارد.
تایید فرضیه	۰/۰۰۰	۰/۱۷	نگرش مودیان بر تمکین مالیاتی مودیان تأثیر معنی داری دارد.

- در فرضیه اول پژوهش ادعا شده بود که عدالت مالیاتی بر نگرش مودیان تأثیر معنی داری دارد. تجزیه و تحلیل آماری بین این دو نشان می دهد که عدد معنی داری مسیر مابین دو متغیر برابر (۰/۰۰۰) می باشد و چون این مقدار کمتر از ۰/۰۵ می باشد، از این رو این فرضیه مورد تایید قرار می گیرد.
- در فرضیه دوم پژوهش ادعا شده بود که عدالت مالیاتی بر تمکین مالیاتی مودیان تأثیر معنی داری دارد. تجزیه تحلیل آماری بین این دو نشان می دهد که عدد معنی داری مسیر مابین دو متغیر برابر (۰/۰۰۰) می باشد و چون این مقدار کمتر از ۰/۰۵ می باشد، از این رو این فرضیه مورد تایید قرار می گیرد.
- در فرضیه سوم پژوهش ادعا شده بود که فرهنگ مالیاتی بر نگرش مودیان تأثیر معنی داری دارد. تجزیه تحلیل آماری بین این دو نشان می دهد که عدد معنی داری مسیر مابین دو متغیر برابر (۰/۰۰۰) می باشد و چون این مقدار کمتر از ۰/۰۵ می باشد، از این رو این فرضیه مورد تایید قرار می گیرد.
- در فرضیه چهارم پژوهش ادعا شده بود که فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی مودیان تأثیر معنی داری دارد. تجزیه تحلیل آماری بین این دو نشان می دهد که عدد معنی داری مسیر مابین دو متغیر برابر (۰/۰۰۰) می باشد و چون این مقدار کمتر از ۰/۰۵ می باشد، از این رو این فرضیه مورد تایید قرار می گیرد.
- در فرضیه پنجم پژوهش ادعا شده بود که نگرش مودیان بر تمکین مالیاتی مودیان تأثیر معنی داری دارد. تجزیه تحلیل آماری بین این دو نشان می دهد که عدد معنی داری مسیر مابین دو متغیر برابر (۰/۰۰۰) می باشد و چون این مقدار کمتر از ۰/۰۵ می باشد، از این رو این فرضیه مورد تایید قرار می گیرد.

بحث و نتیجه گیری

در سال های اخیر پژوهش های بسیاری ارزش ها، هنجارها و ویژگیهای متفاوت در میان کشورها و اثرات قابل اندازه گیری این تفاوتها بر رفتار اقتصادی را مورد بررسی قرار داده اند. یک زمینه مرتبط با چنین پژوهش هایی، تمکین مالیاتی است. تمکین مالیاتی پدیده ای پیچیده می باشد که نیازمند مطالعه از جنبه های مختلف می باشد. بگونه ای که شناسایی عوامل تاثیرگذار بر تمکین مالیاتی توجه بسیاری از دولتها، محققان و دانشگاهیان را به خود جلب کرده است. پژوهشگران مختلفی در سراسر جهان، به نوعی موضوع تمکین مالیاتی را با تکیه بر برخی از عوامل مطالعه کرده و آن را مورد بررسی قرار داده اند. حال آنکه این تحقیق با بررسی دقیق پیشینه پژوهش و مطالعات صورت گرفته، جنبه های مهمی از عوامل تاثیرگذار بر تمکین مالیاتی از جمله عدالت مالیاتی، فرهنگ مالیاتی و نگرش مودیان را در قالب یک مدل یکپارچه گرد هم آورده و مورد مطالعه قرار داده است. نتایج تحقیقات محققان نشان داده که مودیان همواره به دنبال انصاف و عدالت مالیاتی بوده و در صورت مشاهده کمترین بی انصافی و ناعدالتی در میزان بار مالیاتی و نحوه رسیدگی پرونده های مالیاتی، نوع نگرش و ادراک آنها از عدالت سیستم مالیاتی به شدت کم شده و به مرور رفتار عدم تمکین مالیاتی در آنها بیشتر می شود. علاوه بر این، تحقیقات نشان داد که فرهنگ مالیاتی می تواند در نوع نگرش مودیان به مالیات و تمکین مالیاتی تاثیرگذار بوده بر این اساس، در این تحقیق، روابط بین عدالت مالیاتی، فرهنگ مالیاتی و تمکین مالیاتی با در نظر گرفتن نقش نگرش مودیان مورد بررسی قرار گرفته است.

آزمون فرضیات تحقیق نشان داده است که سه عامل عدالت مالیاتی، فرهنگ مالیاتی و نگرش مودیان بر تمکین مالیاتی تاثیرگذار بوده و تمامی فرضیات تایید شده اند. در همین راستا، به عقیده گیلیان و ریچاردسون (۲۰۰۵) سیستم مالیاتی که از دید شهروندان ناعادلانه ادراک شود، به احتمال زیاد رفتار عدم تمکین را در بین مودیان افزایش می دهد. یافته های این تحقیق با یافته های اسپایسر و لنداستد (۱۹۷۶)، اسکات و گراسمیک (۱۹۸۲)، اتزیونی (۱۹۸۶)، مورفی (۲۰۰۳)، گیلیان و ریچاردسون (۲۰۰۵)، ریچاردسون (۲۰۰۶، ۲۰۰۸)، دامایانتی و همکاران (۲۰۰۷)، چاو و لئونگ (۲۰۰۹)، تورگلر و همکاران (۲۰۰۹)، بیدین و موهده شمس الدین (۲۰۱۳)، الماسی و همکاران (۱۳۹۳)

مبنی بر تاثیر عدالت مالیاتی بر تمکین مالیاتی در یک راستا می باشد. علاوه بر این، حدی که پرداخت کنندگان مالیات سیستم مالیاتی را منصفانه ببینند، بر نگرش آنها نسبت به پرداخت مالیات تاثیر می گذارد (کاسکن، ۲۰۰۹؛ آلم و همکاران، ۲۰۱۱). نتایج فرضیه دوم تحقیق با یافته های فیشر و همکاران (۱۹۹۲) و چاو و لئونگ (۲۰۰۹) نیز هم راستا می باشد. همچنین چاو و لئونگ (۲۰۰۹)، فرهنگ مالیاتی را یکی از عوامل تاثیر گذار بر نگرش و ادراک مودیان دانسته اند. مسیحی و عالی نژاد زمینی (۱۳۹۴) نیز بر تاثیر گذاری فرهنگ مالیاتی روی تمکین مودیان تاکید نموده اند که تایید کننده فرضیه سوم تحقیق می باشد. همچنین، نتایج فرضیه چهارم این تحقیق با یافته های فیشر و همکاران (۱۹۹۲)، چاو و لئونگ (۲۰۰۹) و پانتیا و همکاران (۲۰۱۶) تطابق دارد. می توان انتظار داشت که مودیان با نگرش مثبت به فرار مالیاتی در مقایسه با مودیانی که نگرش منفی دارند، تمکین مالیاتی در آنها کمتر می باشد (کرچلر و دیگران، ۲۰۰۷، ۲۰۰۸). علاوه بر این، آلابد و همکاران (۲۰۱۱) دریافتند که نگرش مودیان نسبت به فرار مالیاتی به شکل مثبت و معنی داری با رفتار تمکین مالیاتی آنها در ارتباط می باشد و بیان کردند که مودیان با نگرش منفی نسبت به فرار مالیاتی با احتمال بیشتری پذیرای قوانین و مقررات مالیاتی می باشند که با یافته های این تحقیق در فرضیه پنجم هماهنگ می باشد.

لذا با توجه به نتایج تحقیق، پیشنهاداتی به شرح زیر ارائه می گردد:

- ارائه خدمات سودمند به مودیان و بهبود رفاه و آسایش شهروندان با دریافت مالیات. در واقع دغدغه اصلی مودیان مالیاتی، عدم مشاهده خدمات ارائه شده ی سازمان امور مالیاتی به شهروندان می باشد. لذا پیشنهاد می گردد سازمان امور مالیاتی با ارائه اخبار و اطلاعات لازم در خصوص موارد مصرف مالیات جمع آوری شده در رسانه های مختلف، بر نوع نگاه و طرز تلقی مودیان تاثیر مثبتی بگذارد و بر اعتماد مودیان به سازمان امور مالیاتی بیافزاید. شاید این موضوع یکی از مهمترین انتظارات مودیان از نظام مالیاتی کشور باشد.
- افزایش دانش مالیاتی مودیان با برگزاری کلاسها و دوره های آموزشی و به نوبه خود مطلوب شدن نوع نگرش مودیان به مفهوم مالیات و فواید آن و کاهش مقاومت در برابر پرداخت مالیات.

- ارائه به موقع و سریع بخشنامه ها و قوانین و مقررات مالیاتی جدید به اصناف و مشورت با آنها به منظور ایجاد تغییرات مورد نیاز. چرا که با آگاهی مسئولین اصناف مربوطه و توافق با سازمان امور مالیاتی، مودیان آن صنف نیز سریع تر به قوانین و مقررات آگاهی پیدا کرده و مقاومت آنها در برابر قوانین و مقررات مالیاتی کمتر می شود.
- کاهش پیچیدگی و شفاف سازی قوانین و مقررات به منظور جلوگیری دو عامل مخرب در تمکین مالیاتی مودیان. اول اینکه مانع از تعبیر و تفسیرهای متفاوت از قوانین و مقررات توسط مامورین مالیاتی و عدم سلیقه ای برخورد کردن مامورین مالیاتی با به موضوع مالیاتی شده و به طور غیر مستقیم در رضایت مودیان تاثیر می گذارد و منجر به بوجود آمدن وحدت رویه در رسیدگی به پرونده های مالیاتی می شود. دوم اینکه پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی به شکل مستقیم بر عدم رضایت مویان تاثیر می گذارد و منجر به نگاه بدبینانه به سازمان و مامورین خواهد شد.
- افزایش دانش و مهارت مامورین مالیاتی به منظور انجام فرایند رسیدگی کامل و دقیق و کشف هرگونه فرار مالیاتی. علاوه بر این، افزایش دانش و مهارت مامورین، منجر به ارائه اطلاعات درست و دقیق به مودیان شده و احساس عدالت رویه ای در مودیان بیشتر و بیشتر خواهد شد.
- بکارگیری منسجم ضمانت های اجرایی قوی ضمن آنکه باعث افزایش درک عدالت جزایی می شود رفتارهای تمکین مالیاتی را در میان مؤدیان خوش حساب استمرار می بخشد.
- اجرای کامل و سریع طرح جامع مالیاتی، مکانیزه کردن امور، ساده سازی و کاهش روندهای بروکراتیک که منجر به کاهش هزینه های مادی، زمانی و روانی تمکین مودیان خواهد شد.
- توجه بیشتر مسئولین مالیاتی به کیفیت رسیدگی پرونده های مالیاتی نه کمیت آنها. در واقع معضل بزرگی که در حال حاضر دامنگیر مسئولین مالیاتی و سازمان امور مالیاتی شده این است که سازمان با فشار به مامورین مالیاتی تنها بدنبال ارائه گزارش رسیدگی بیشتر بوده و مامورین مالیاتی مجبور به ارائه گزارش در

زمان اندک می شوند. این امر به نوبه خود منجر به چند معضل مهم در سازمان امور مالیاتی خواهد شد که در ذیل به آنها اشاره شده است:

۱. استرس بیشتر به ماموران مالیاتی به منظور ارائه گزارش به تعداد مد نظر

مسئول مربوطه و این امر منجر به بررسی ناقص پرونده خواهد شد.

۲. عدم رسیدگی موثکافانه و دقیق پرونده های مالیاتی بدلیل نداشتن زمان کافی.

۳. عدم مشورت با مودیان و ارائه اطلاعات بیشتر به آنها به دلیل از دست ندادن زمان و جلوگیری از ایجاد وقفه در رسیدگی پرونده.

۴. نکته اساسی تر این است که این امر در نهایت منجر به نارضایتی مودیان مالیاتی از ماموران مالیاتی و در کل به سازمان امور مالیاتی شده و این دیدگاه را در بین آنها رواج می دهد که ماموران مالیاتی، به ناحق و بدون بررسی دقیق اسناد و مدارک مربوطه، برگ مطالبه را صادر کرده اند. حال آنکه هدف بنیادین و اساسی سازمان امور مالیاتی، در درجه اول کسب رضایت مودیان مالیاتی می باشد.

پی نوشت ها

1. Jayawardane & low
2. Jimenes & Iyer
3. Young et al
4. Bobek et al
5. Eriksen & Fallen
6. Alabede et al
7. Trivedi
8. Loo et al
9. Bidin & Mohd Shamsudin
10. Van Dijke & Verboon
11. Chau & Leung
12. Savitri & Musfiaily
13. Abdul - Razak & Adafula
14. Corbacho et al
15. Marandu et al
16. Spicer & Lundstedt
17. Scott & Grasmick
18. Richardson
19. Damayantia et al
20. Torgler et al
21. Alm et al
22. Murphy
23. Wenzel
24. Kogler et al
25. Feld & Tyran
26. Feld & Frey
27. Wenzel & Thielmann
28. Kirchler et al
29. Lewis
30. Barbuta-Misu

- | | |
|------------------------|-------------------|
| 31. Onu | 32. Solomon et al |
| 33. Breckler & Wiggins | 34. Hung et al |
| 35. Foster et al | 36. Kline |

منابع

- احمدی، فضل الله، نصیریانی، خدیجه و اباذری، پروانه (۱۳۸۷). تکنیک دلفی ابزاری در تحقیق، مجله ایرانی آموزش در علوم پزشکی، بهار و تابستان، ۸ (۱) ۱۸۵-۱۷۵.
- الماسی، حسن، عاملی، آنژلا و حاج محمدی، فرشته (۱۳۹۳). بررسی طرز تلقی مؤدیان نسبت به انصاف نظام مالیاتی و تاثیر آن بر رفتار تمکین مالیاتی، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست و دوم، مسلسل ۷۰. امین خاکی، علیرضا (۱۳۹۱). آسیب شناسی تحقق درآمدهای مالیاتی با رویکردی بر جرم فرار مالیاتی، فصلنامه کارآگاه، شماره ۲۱.
- پیروزفر، ماندانا و الباسی، محمود (۱۳۹۳). بررسی نگرشهای شناختی و عاطفی دوزبانان های کردی- فارسی نسبت به زبان فارسی معیار بر اساس رویکرد ذهن گرایی، فصلنامه مطالعات زبان و گویش های غرب ایران، شماره ۶، صص ۲۷-۴۶.
- تبریزی، جعفر صادق و غریبی، فرید (۱۳۹۱). طراحی مدل ملی اعتبار بخشی با استفاده از تکنیک دلفی، دانشگاه علوم پزشکی تبریز، سال یازدهم، شماره ۲، فصلنامه بیمارستان.
- حسینی، سید محمود، رحمانی، زین العابدین، حسینی، میرزا حسن و کریمی، اوژن (۱۳۹۴). تدوین مدل اثربخشی پیام تبلیغاتی موثر بر خرید مصرف کنندگان با رویکرد آموزه های اسلامی، دانشگاه پیام نور.
- خطیری علیایی، علی، جمشیدی، مینا و امیران، حیدر (۱۳۹۲). بررسی عوامل موثر بر تمکین مالیاتی موذیان بر پایه مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، دانشکده مدیریت- گروه مدیریت دولتی.
- زایر، آیت (۱۳۸۸). جایگاه ساده سازی در برنامه های اصلاح مالیاتی: تجربه جهانی و چالش های نظام مالیاتی ایران، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره شماره جدید، شماره ششم (مسلسل ۵۴)، صفحات ۱۵۷-۱۸۴.
- سید جوادین، سید رضا و اسفیدانی، محمد رحیم (۱۳۹۳). رفتار مصرف کننده، انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۹۳.
- صامتی، مجید، امیری، هادی و حیدری، زهرا (۱۳۹۴). تأثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مطالعه موردی شهر اصفهان، فصلنامه پژوهش ها و سیاست های اقتصادی، سال بیست و سوم، شماره ۷۵، صص ۲۳۱-۲۶۲.
- طالب نیا، قدرت الله و شیخ حسن، علی (۱۳۸۶). بررسی مقایسه ای قانون مالیاتهای مستقیم با قانون پیشین در بخش های مشاغل مستغلات و حقوق کارکنان، حسابرس سال دهم.
- کمالی، سعید و شفیع، سعیده (۱۳۹۰). مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران. پژوهشنامه مالیات، شماره دهم، ۵۸.
- عسکری، علی، توتونچی، امین و مطلبی، داوود (۱۳۹۰). بررسی تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای کارآمد

- مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ (با استفاده از مدل سلامت فرهنگی)، پژوهشنامه مالیات، شماره دهم، مسلسل ۵۸.
- مسیحی، محمد و محمدنژاد عالی زمینی(۱۳۹۴). بررسی عوامل موثر بر فرهنگ مالیاتی ازدیدگاه مودیان و کارشناسان مالیاتی اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران، مجله مدیریت فرهنگی، سال نهم، شماره ۲۷.
- مومنی، منصور و فعال قیومی، علی(۱۳۸۹). تحلیل داده های آماری با استفاده از SPSS. تهران: انتشارات کتاب نو.
- منجگانی، سید اکبر و طبسی لطف آبادی، وحیده (۱۳۹۴). عوامل مؤثر بر اثربخشی تبلیغات بر تمکین مالیاتی مودیان حقوقی شهر مشهد با رویکرد AHP، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست و هفتم، مسلسل ۷۵.
- هادیان، ابراهیم و تحویلی، علی(۱۳۹۲). شناسایی عوامل موثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران، فصلنامه برنامه ریزی بودجه، سال هیجدهم، شماره ۲.
- Abdul – Razak, Abubakari and Adafula, Christopher Jwayire (2013). Evaluating taxpayers' attitude and its influence on tax compliance decisions in Tamale, Ghana, *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 5(3), pp. 48-57.
- Alabede, James O., Ariffin, Z. Z. and Md Idris, Kamil (2011). Individual taxpayers' attitude and compliancencbehaviour in Nigeria: The moderating role of financial condition and risk preference, *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 3(5), pp. 91-104.
- Alm J, Kirchler E, Muehlbacher S, Gangl k, Hofmann E, Kogler C. (2011). Rethinking the Research Paradigms for Analysing Tax Compliance Behaviour. *The Shadow Economy, Tax Evasion and Money Laundering*, (p. 34). Munster: FOCUS.
- Bobek, Donna D., Hageman, Amy M., and Kelliher, Charles F. (2013). Analyzing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behavior, *J Bus Ethics* , 115:451–468, DOI 10.1007/s10551-012-1390-7.
- Bidin, Zainol and Mohd Shamsudin, Faridahwati (2013). Using Theory of Reasoned Action to Explain Taxpayer Intention to Comply with Goods and Services Tax (GST), *Middle-East Journal of Scientific Research*, 17 (3): 387-394.
- Chau, Gerald and Leung, Patrick (2009). A critical review of Fischer tax compliance model: A research synthesis, *Journal of Accounting and Taxation*, Vol.1 (2), pp. 034-040.
- Colquitt, J. A., LePine, J. A., Piccolo, R. F., Zapata, C. P., & Rich, B. L. (2012). Explaining the justice–performance relationship: Trust as exchange deepener or trust as uncertainty reducer? *Journal of Applied Psychology*, 97(1), 1-15. doi: 10.1037/a0025208
- Corbacho, A., Fretes, C, V., and Lora, E. (Eds.) (2013). *More than Revenue, Taxation as a Development Tool*. Development in the Americas Report. Inter-AmericanDevelopment Bank/Palgrave Macmillan, Washington, DC/New York, United States.
- Damayantia, T. W., Sutrisno, b., Subektic, I., and Baridwand, Z. (2015). Trust and Uncertainty Orientation: An Efforts to Create Tax Compliance in Social Psychology Framework, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 938.
- De Cremer, D. (2004). The influence of accuracy as a function of leaders bias: The role of trustworthiness in the psychology of procedural justice. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 30(3), 293-304. doi: 10.1177/0146167203256969.

- Foster, J., Bakus, E., and Yavorsky, Ch. (2006). *Understanding and using advanced statistics*, London: SAGE.
- Gobena, L.B., Dijke, M.V. (2015). Power, Justice, and Trust: A Moderated Mediation Analysis of Tax Compliance among Ethiopian Business Owners, *Journal of Economic Psychology*, doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.joep.11.004>.
- Hamlin, Robert (2016). Functional or constructive attitudes: Which type drives consumers' evaluation of meat products?, *Meat Science*, 117, 97–107.
- Hung, HL., Altschuld., JW and Lee YF. (2008). Methodological and conceptual issues confronting a cross-country Delphi study of educational program evaluation. *Evaluation and Program Planning*, 31:191-8.
- Jayawardane, Damayanthi and low, Kevin (2016). Taxpayer Attitude and Tax Compliance Decision in Sri Lanka, How the Taxpayers' Attitudes influence Tax Compliance Decision among individual Taxpayers in Colombo City in Colombo District, *International Journal of Arts and Commerce*, Vol. 5 No. 2.
- Kirchler E., (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The slippery slope framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210-225. doi:10.1016/j.joep.2007.05.004.
- Kline, R. B. (1998). *Principles And Practice Of Structural Equation Modeling*, New York, Guilford Press.
- Kogler, C., Batrancea, L., Nichita, A., Pantya, J., Belianin, A., and Kirchler, E. (2013). Trust and power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania and Russia, *Journal of Economic Psychology*, 34, 169–180.
- Lamberton, C. P., De Neve, J., & Norton, M. I. (2014). Eliciting taxpayer preferences increases tax compliance. Available at SSRN 2365751. doi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2365751>.
- Marandu, Edward E., Mbekomize, Christian J., and Ifezue, Alexander N. (2015). Determinants of tax compliance: A Review of factors and conceptualizations, *International Journal of Economics and Finance*, Vol.7, N.9.
- Marti, Lumumba, Omweri., Wanjohi ,Migwi, S. and Magutu, Obara. (2010). Taxpayers' attitudes and tax compliance, *African Journal of Business & Management (AJBUMA)*, Vol. 1, 11 pages.
- Murphy, K. (2004). The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders. *Law and Human Behavior*, 28(2), 187-209. doi: 10.1023/B:LAHU.0000022322.94776.
- Onu, Diana (2016). Measuring Tax Compliance Attitudes: What Surveys Can Tell Us about Tax Compliance Behaviour, *Advances in Taxation*, Volume 23, 173-190
- Saad, natrah (2011). Fairness perception and compliance behaviour : the case of salaried taxpayers in Malaysia after implementation of self -assessment system, *e-journal of tax research*.
- Savitri, Enni., and Musfialdy (2016). The effect of taxpayer awareness, tax socialization, tax penalties, compliance cost at taxpayer compliance with service quality as mediating variable, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 219, 682 – 687.
- Solomon, Michael; Bamossy, Gary; Askegaard, Sren; Hogg, Margaret. (2006). Consumer behavior: A European perspective. Europe; Prentice Hall.
- Torgler. B., Schneider, F., and Schaltegger, C. A. (2009). Local autonomy, tax morale, and the shadow economy, *Public Choice*, vol. 144, no. 1-2, pp.293-321.

- Trivedi, V.U., Shehata, M., and Mestelmen, S (2004). Impact of personal and situation factors on taxpayer compliance: An experimental analysis. *Journal of Business Ethics*, 47(3), 175-197.
- Van Dijke, M., & Verboon, P. (2009). Trust in authorities as a boundary condition to procedural fairness effects on tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 31(1), 80-91. doi: 10.1016/j.joep.2009.10.005.
- Young A, Danny C, Daniel H (2013). A Study of the Impace of Culture on Tax Compliance in China. *International Tax Journal*; CCH Incorporated.
- Wenzel, M. (2004). An Analysis of Norm Processes in Tax Compliance, *Journal of Economic Psychology*, Vol. 25, pp. 213.