

# تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مؤدیان امور مالیاتی

مهدی صالحی<sup>۱</sup>

سعید پرویزی فرد<sup>۲</sup>

مستوره استوار<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۶/۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۸/۲۸

## چکیده

پژوهش حاضر به بررسی تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مؤدیان امور مالیاتی در ۱۱ استان کشور می‌پردازد. یکی از نکات مورد تأکید عموم متخصصین علم مالیه عمومی و مدیران مالیاتی، رشد و توسعه و بهبود تمکین مالیاتی و فرهنگ مالیاتی در جامعه است؛ چرا که هرچه جامعه دارای فرهنگ مالیاتی غنی‌تری باشد، وصول مالیات توسط سازمان امور مالیاتی با موفقیت و سهولت بیشتری همراه است و مؤدیان مالیاتی نیز با رغبت و احساس مسؤولیت بیشتری اقدام به انجام وظایف قانونی خود می‌کنند. پژوهش حاضر از طریق روش پرسشنامه به جمع‌آوری داده‌ها پرداخته است. جامعه آماری این پژوهش ۱۱ استان است که دارای شاخص تمکین  $T = 0.93\%$  درصد و بالاتر بوده است و به طور کلی ۳۲۴ مؤدی به عنوان نمونه آماری انتخاب گردید. داده‌ها با استفاده از آزمون  $T$  تک عاملی و تحلیل عاملی اکتشافی تجزیه و تحلیل شدند. تمامی فرضیات در سطح  $0.95$  مورد آزمون قرارگرفته و معنادار بودند، همچنین از میان عوامل و ویژگی‌های فرهنگ مالیاتی، عدالت و کارکرد سازمان با میانگین  $3.59$  دارای بیشترین میزان تأثیر بر تمکین مالیاتی بوده، صداقت و احساس مسؤولیت مؤدیان با میانگین  $3.17$  در رتبه دوم و نیز تمایل به پرداخت مالیات با میانگین  $3.14$  در رتبه سوم و کمترین میزان تأثیر را به نسبت دو متغیر دیگر بر تمکین مالیاتی داشته است.

**واژه‌های کلیدی:** فرهنگ مالیاتی، تمکین مالیاتی، مؤدیان مالیاتی، اعتماد مالیاتی، تحلیل عاملی اکتشافی

۱- عضو هیات علمی دانشگاه فردوسی مشهد Mahdi\_salehi54@yahoo.com

۲- کارشناس رسیدگی مدیریت منابع مالی دانشگاه علوم پزشکی کردنستان، سنتنج SP\_fard@yahoo.com

۳- مدیر منابع مالی دانشگاه علوم پزشکی کردنستان، سنتنج ma\_mali@yahoo.com

## ۱- مقدمه

در سده اخیر دامنه وظایف دولت به شکل‌های گوناگون گسترش یافته و به رغم اجرای برنامه‌های خصوصی‌سازی کماکان هزینه‌های دولت به مقیاس بی‌سابقه‌ای فزونی یافته و در نتیجه نیاز به منابع عظیم مالی وجود دارد. از بین این منابع، مالیات در جهان امروز نقش اصلی را ایفا می‌کند و توجه دولت به توان انسجام نظام مالیاتی بیش از پیش نمایان گشته است. با توجه به اینکه مطالعه فرهنگ مالیاتی و تمکین مالیاتی در برخی کشورها سابقه به نسبت طولانی دارد؛ با این وجود در ایران موضوعی جدید است. در نظام مالیاتی کشور ما فرهنگ پرداخت مالیات به طور داوطلبانه بر اساس خود اظهاری پایین است؛ چرا که سیستم مالیاتی کارساز و مؤثر نیست، همچنین اعتقاد متقابل هم بین مأموران تشخیص و مؤیدان مالیاتی وجود ندارد (قبله وی، ۱۳۸۶: ۶۸). شناخت آگاهی نسبت به فرهنگ مالیاتی حاکم بر جامعه برای سیاست‌گذاران، تصمیم‌گیران و مدیران کشور در امر برنامه‌ریزی از اهمیت بالایی برخوردار است. وجود یک فرهنگ پیشرو مالیاتی کمک قابل توجهی به توسعه اقتصادی آن کشور می‌نماید. از سوی دیگر مدیران با آگاهی و مطالعه عوامل در برگیرنده ارتقای فرهنگ مالیاتی حاکم بر جامعه بهتر می‌توانند فرهنگ مالیاتی را مدیریت و توسعه دهند. تلاش در جهت ایجاد یک فرهنگ مالیاتی پیشرو و قوی در کشور می‌تواند تأثیر مهمی در کاهش هزینه‌ها، افزایش درآمدهای دولت، ایجاد کنترل‌های موثر داشته باشد که نتیجه آن افزایش عدالت اجتماعی، رفاه عمومی و تمکین مالیاتی باشد.

در نتیجه مسئله اصلی پژوهش حاضر، شناسایی و ارائه راهکارهای موثر بر بهبود تمکین مالیاتی و فرهنگ مالیاتی مؤیدان مشاغل است و چگونه می‌توان تمکین مؤیدان مالیاتی را بهبود داده و فرهنگ‌سازی مالیاتی را در جامعه گسترش داد؟ در این پژوهش ابتدا به شرح بیان مسئله و تعاریف متغیرهای پژوهش، مبانی و پیشینه نظری پرداخته، در ادامه نیز روش گردآوری داده‌ها، روش تجزیه و تحلیل داده‌ها، قلمرو پژوهش و تحلیل فرضیه‌ها، نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه خواهد شد.

## ۲- مبانی نظری تحقیق

تمکین مالیاتی از جمله اهداف مهمی است که تمامی سیستم‌های مالیاتی در راستای دستیابی به آن هستند و در واقع می‌توان گفت که درجه تمکین مالیاتی هر کشوری معیار سنجش کارایی سیستم مالیاتی آن کشور است (طالب نیا، ۱۳۸۶: ۸۴). تمکین مالیاتی یک مفهوم نظری و چند جانبه<sup>۱</sup> است

1. Multi- faceted

که می‌تواند در سه بخش تمکین در پرداخت<sup>۱</sup>، تمکین در پرونده<sup>۲</sup> و تمکین در گزارش دهی<sup>۳</sup> بررسی شود (طالب نیا، ۱۳۸۶: ۸۴). سازمان همکاری اقتصادی و توسعه<sup>۴</sup> در تعریف مفهوم تمکین آن را به دو بخش تقسیم می‌کند: تمکین در گزارش دهی، و تمکین در فرایندهای مورد نظر قانون. تمکین از مقررات تکنیکی لازم در محاسبات مالیات یا پرداخت آن باز می‌گردد (سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی، ۲۰۰۱: ۳).

در برابر تمکین مالیاتی، مسئله عدم تمکین مالیاتی<sup>۵</sup> از سوی مؤدیان مطرح است. باید توجه داشت اجتناب مالیاتی<sup>۶</sup> و فرار مالیاتی<sup>۷</sup> هر دو مصادیقی از عدم تمکین هستند با این تفاوت که اجتناب اجتناب مالیاتی، عدم تمکین قانونی (ترفندهای قانونی برای استفاده از امتیازات و راههای مشروع) است و فرار مالیاتی، عدم تمکین غیرقانونی (با استفاده از پنهان کردن درآمد، حساب‌سازی، رشوه و حتی تهدید و ارعاب) محسوب می‌شود.

میزان عدم تمکین مالیاتی را می‌توان با شکاف مالیاتی اندازه‌گیری کرد. شکاف مالیاتی عبارت است از میزان وصولی مالیات منهای مبلغی است که در صورت تمکین کامل مؤدیان تحصیل شدنی بود (آقایی، ۱۳۷۹: ۱۰۶).

تمکین مالیاتی<sup>۸</sup> یا رعایت تکالیف مالیاتی را می‌توان بدین گونه نیز تعریف نمود: تمکین بدین مفهوم است که مؤدیان قوانین مالیاتی کشور را تا چه میزان رعایت می‌کنند (یا رعایت نمی‌کنند). این رعایت از جمله شامل اعلام درآمد، تسلیم اطهارنامه و پرداخت بدھی مالیاتی در زمان مقرر می‌باشد (توکل، ۱۳۷۹: ۳۸۱).

تمکین مالیاتی شامل همه هزینه‌ها و زحماتی است که مؤدی باید برای پرداخت مالیات به طور کامل و سر موعد متحمل شود. (فرهنگ، ۱۳۷۱: ۲۱۹۶).

- 
1. Payment Compliance
  2. Records Compliance
  3. Reporting Compliance
  4. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)
  5. Non-compliance
  6. Tax Avoidance
  7. Tax Evasion
  8. Tax Compliance

تمکین مالیاتی به مفهوم پای بندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی خود می باشد، هدفی که همه سیستم های مالیاتی جهان در آرزوی تحقق آنند و می توان گفت که درجه تمکین مالیاتی در هر کشوری معیار سنجش کارایی سیستم مالیاتی آن کشور است.

### ۱-۲- رده شناسی مدل های تمکین

#### ۱-۱-۲- مدل اقتصادی

اساس و مبنای این مدل افزایش موقعیت مالی مؤدی است. در این مدل مؤدی به ارزیابی موقعیت پرداخته و هزینه های بالقوه عدم تمکین را با منافع بالقوه آن مورد مقایسه قرار می دهد. چهار متغیر ریسک شناسایی شدن، جریمه ها، نرخ مالیاتی و سطح درآمدی در این الگو مطرح است که دو متغیر اول به عنوان هزینه و دو متغیر آخر به عنوان منافع مدل در نظر گرفته می شوند. به این ترتیب که هر چه نرخ مالیاتی و سطح درآمدی بیشتر باشد منافع عدم تمکین بیشتر خواهد بود؛ بنابراین، مؤدی هرگاه از فزونی منافع تعویق و یا عدم پرداخت مالیات نسبت به ریسک شناسایی و مجازات شدن اطمینان حاصل کند، به احتمال زیاد از انجام تکالیف مالیاتی خود شانه خالی خواهد کرد. گری بکر معتقد است که اقدام به اعمال غیرقانونی از سوی افراد مختلف به خاطر تفاوت انگیزه آن ها بالنگیزه افراد درستکار نیست بلکه به خاطر هزینه ها و منافع احتمالی و متفاوت آن هاست (گری بکر، ۱۹۶۸: ۷۶)؛ بنابراین، تحلیل گران اقتصادی به این نتیجه می رساند که چون تصمیمات تمکین بر اساس ارزیابی هزینه - فایده است، پس افزایش درصد احتمال شناسایی شدن موارد عدم تمکین و بکارگیری مجازات های سنگین برای متخلفین، بهترین مشوق تمکین و موجب افزایش درآمدهای مالیاتی خواهد بود.

#### ۱-۲-۲- مدل عدم اطمینان

این مدل در راستای منطق مدل اقتصادی است و ضمن حفظ فرضیه افزایش منافع مالی این نکته را نیز اضافه می کند که در دنیای واقعی اطلاعات مربوط به مقررات جریمه ها و ریسک حسابرسی معمولاً کامل نیست و بنابراین مؤدیان مجبورند بیشتر به مشاهدات خود متکی باشند. از این رو، غالباً مؤدیانی که یک بار مورد حسابرسی قرار می گیرند یا وجود کاهش ریسک حسابرسی مجدد در مقایسه با افرادی که مورد حسابرسی قرار نگرفته اند بیشتر به تعهدات و تکالیف قانونی خود پایینندند.

### ۱-۲-۳- هنجارهای تمکین

استانداردهای رفتار مؤدی تحت تأثیر فرهنگ مالیاتی قرار می‌گیرند. عوامل اجتماعی بر رفتار مؤدی تأثیر می‌گذارند. فرار مالیاتی در جامعه‌ای ممکن است عملی اشتباه و غیراخلاقی و در جامعه‌ای دیگر عملی پسندیده و حاکی از هوش و ذکاوت افراد مختلف تلقی گردد. در کشورهایی که به طور معمول سطح تمکین به قوانین مالیاتی بالا است، مؤدیان کمتری اقدام به استفاده از استراتژی‌های فرار می‌کنند. شواهد تجربی نشان می‌دهد که آگاهی مؤدیان از مصرف مبالغ مالیاتی در جهت تحقق مقاصد و اهداف ارزشمند در تقویت انگیزه تمکین آن‌ها موثر است.

### ۱-۲-۴- مدل اینرسی

شالوده روانشناسی نظریه اینرسی ریشه در نظریه «تعارض شناختی»<sup>۱</sup> فیستنجر (۱۹۵۷) دارد. بنابراین وقتی باورها یا اقداماتی را مخالف با عقاید و باورهای قلی خود می‌پذیرد، دچار احساسات ناخوشایندی می‌شود که مداومت در این احساسات فرد را به تغییر باورها و رفتارهایش مجبور می‌کند یعنی وقتی مؤدی رفتارهای عدم تمکین را آغاز می‌کند، از تعهد او برای اطاعت از قانون کاسته می‌شود و احساس قیح عمل در نزد او از بین می‌رود؛ بنابراین اینرسی در او ایجاد می‌شود و تغییر در فرد به شدت دشوار می‌گردد.

### ۲-۲- عوامل موثر بر تمکین مالیاتی

از جنبه نظری دیدگاه مؤدیان و مأموران وصول مالیات درباره تمکین مالیاتی ارتباط مستقیمی با قوانین مالیاتی دارد که از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. هدف اساسی یک نظام مالیاتی، افزایش تمکین داوطلبانه<sup>۲</sup> است و بنابراین کاهش شکاف مالیاتی مهم‌ترین هدف سیستم مالیاتی است. با توجه به اهمیت موضوع، پژوهشگران مختلفی از زوایای متفاوت اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و مدیریتی موارد تأثیرگذار بر تمکین مالیاتی را مورد تحلیل و بررسی قرار داده‌اند که در ادامه به بررسی اجمالی برخی از مهم‌ترین موارد می‌پردازیم.

### ۲-۲-۱- عوامل اقتصادی

نظریه‌های اقتصادی مالیاتی اغلب با نظریه بازدارندگی<sup>۳</sup> مرتبط است. بر طبق نظر تریوودی و شهاتا (۲۰۰۵)، نظریه‌های اقتصادی بر این باورند که مؤدیان با توجه به سطح حسابرسی (رسیدگی)،

- 
- 1. Cognitive Dissonance
  - 2. Voluntary Tax Compliance
  - 3. Deterrence Theory

رفتارهای مختلفی از خود نشان می‌دهند. مطالعات بر پایه این نظریه‌ها به این نکته اشاره دارند که رفتار مؤدیان مالیاتی تحت تأثیر محرک‌های اقتصادی مانند حداکثر سود، امکان کشف توسط مأموران، درآمد مؤدیان در اقتصاد غیر رسمی و سایر عوامل اقتصادی قرار می‌گیرد (تریویدی و شهاتا، ۲۰۰۵: ۵).

### ۲-۲-۲- عوامل سیاسی

تریزمن در آثار خود ساختار سیاسی موجود در جمهوری روسیه را به مسئله عدم تمکین مالیاتی مربوط دانسته است (خان جان، ۱۳۸۳: ۶۰). تحقیقات محققان در این بخش نشان می‌دهد که سطح بالای اعتماد مردم به دولت، مشروعيت حکومت و عادلانه بودن سیستم مالیاتی می‌تواند به عنوان عوامل مثبت تأثیرگذار در تمکین مالیاتی مؤدیان عمل نماید.

### ۲-۲-۳- عوامل مدیریتی

خان جان در پژوهش خود نقش نهادهای رسمی (و مشخصاً نهادهای چهارگانه قانون اساسی، دولت، قانون مالیات‌های مستقیم و دستگاه مالیاتی) را در رفتار عدم تمکین عامدانه فراریان مالیاتی در شهرستان مشهد مورد بررسی قرار داده است (خان جان، ۱۳۸۵: ۲۰). نتایج تحقیق وی بیانگر آن است که افراد مورد بررسی که جملگی سابق فرار مالیاتی (عدم تمکین) عامدانه را در آخرین سال مالی خود داشته‌اند عموماً از دیدگاه خوش‌بینانه‌ای نسبت به نهادهای رسمی برخوردار نبوده‌اند. در بین نهادهای بررسی شده، نهاد قانون اساسی در دامنه مطلوب، ارزش‌گذاری شده است در حالی که دولت، قانون مالیات‌های مستقیم و دستگاه مالیاتی دارای شرایط مطلوب از دیدگاه فراریان نبوده‌اند (خان جان، ۱۳۸۹: ۱۹۹).

### ۲-۲-۴- عوامل اجتماعی

فرض نظریه‌های اجتماعی در خصوص پدیده عدم تمکین آن است که عوامل روان‌شناسانه شامل نگرانی‌های اخلاقی و معنوی، عوامل بسیار مهمی در تمکین مؤدیان هستند و بسیاری از آن‌ها ممکن است با توجه به ملاحظات اخلاقی، تحت شرایطی که ریسک حسابرسی پایین است، نیز تمکین نمایند. نظریه‌های روان‌شناسی، اهمیتی به حسابرسی و جرائم نمی‌دهند و در عوض بر تغییر نگرش‌ها در سیستم مالیاتی تاکید دارند (طالب نیا، ۱۳۸۶: ۸۴). مطالعات انجام شده در کشورهای مختلف ثابت کرده است که هرگاه پرداخت مالیات توجیه اجتماعی خود را از دست دهد، عدم تمکین پذیرش عام

می‌باید و به مثابه یک هنجار اجتماعی فراگیر در مناسبات میان نهادهای رسمی و غیررسمی جامعه جایگزین تمکین مالیاتی می‌شود (موسوی چهرمی، ۱۳۸۶: ۸۴).

### ۲-۵-۲- عوامل قانونی

مؤدیان مالیاتی در برابر قوانین و مقررات مالیاتی دارای حقوق و وظایفی هستند. همان‌گونه که ذکر شد هدف مدیریت مالیاتی فراهم آوردن زمینه تمکین مالیاتی به صورت داوطلبانه است و اعمال جریمه برای فرار از مالیات و تعقیب مؤدیان هدف غایی نیست. باید توجه داشت ترغیب به تمکین مالیاتی زمانی موثر است که مدیریت، پیش‌بینی‌های لازم جهت کشف و تنبیه موارد عدم تمکین را انجام داده باشد. این امر مستلزم برنامه‌هایی از قبیل ارائه فرم‌های ساده و دستورالعمل‌های روشن و فراهم نمودن مسیر و برقراری تماس با مؤدیان است؛ به طوری که آن‌ها بتوانند در موقع لزوم سؤال نموده و اطلاعات مرتبط با تکالیف خود را به دست آورند. وظیفه اصلی برنامه خدمت به مؤدیان، مطلع نمودن مردم از وظایف و مسئولیت‌های خود در قبال سیستم‌های مالیاتی و سایر تذکرات است. ضروری است که سیستم مالیاتی اطلاعاتی از قبیل آین‌نامه‌ها و بخش‌نامه‌ها، تصمیمات و سایر تذکرات را در اختیار مؤدیان قرار دهد تا از مشکلات اجرایی احتمالی کاسته شده و سطوح بالای تمکین بدست آید (آقایی، ۱۳۸۶: ۹۰).

### ۲-۳- موانع تمکین مؤدیان مالیاتی در ایران

اهم موانع تمکین مالیاتی در ایران به اختصار عبارتند از: ۱- فقدان باور مالیاتی در بین آحاد مردم، ۲- عدم ترویج فرهنگ مالیاتی، ۳- بوروکراسی اداری و ساختار ناکارآمد مالیاتی موجود، ۴- عدم توانمندی علمی- مهارتی برخی از مأموران مالیاتی در تعیین درآمد مشمول مالیات، ۵- وجود فساد در میان برخی از مأموران مالیاتی، ۶- ناکارآمد بودن مکانیزم تشویق و تنبیه مالیاتی، ۷- القای مالیات ناعادلانه، ۸- ضعف و تعدد و پیچیدگی قوانین، مقررات و بخش‌نامه‌های مالیاتی، ۹- شفاف و منصفانه نبودن نظام جریمه‌ها، ۱۰- برنامه‌های ضعیف آموزش برای مؤدیان، ۱۱- عدم توانایی دستگاه مالیاتی برای اثبات انصاف خود در دریافت مالیات (زهی، ۱۳۸۴: ۲).

### ۲-۴- روش‌ها و شیوه‌های ارتقاء تمکین مالیاتی

مؤدیان مالیاتی از منظر تمکین مالیاتی به چهار گروه تقسیم می‌شوند که عبارتند از: ۱- افراد متمایل به تمکین که آگاهی دارند و مشتاقانه نسبت به قوانین تمکین می‌کنند. ۲- گروهی که تمایل به

تمکین دارند ولی فاقد آگاهی لازم هستند. ۳- مؤدیانی که آگاهی دارند ولی اصلاً تمایلی به تمکین ندارند. ۴- مؤدیانی که عمدتاً تمکین نمی‌کنند.

راهکارهای ارتقای تمکین مالیاتی از یک سو به نیروی انسانی و امکانات فیزیکی و از سوی دیگر به مدیریت، زمان‌سنجی، تغییر فرایندها و ساز و کارهای بازخوردی نیاز دارد. این راهکارها بر چهار رکن نیروی انسانی، منابع فیزیکی، تشکیلات رسمی و سازمان غیررسمی استوار است. برای ارتقای تمکین باید با تشکیل کانون‌های تفکر در دستگاه مالیاتی به عارضه یابی ارکان مذکور پرداخت. در این میان باید سعی نمود که مؤدیان را از یک گروه به گروه دیگر انتقال داد. البته عوامل زیادی خارج از توانایی مدیران مالیاتی وجود دارد که چنین حرکت و انتقالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد که از آن میان می‌توان اعتماد به حکومت، پیچیدگی قوانین، درک از منصفانه بودن قوانین، ترس از بر ملا شدن تخلف و غیره اشاره نمود.

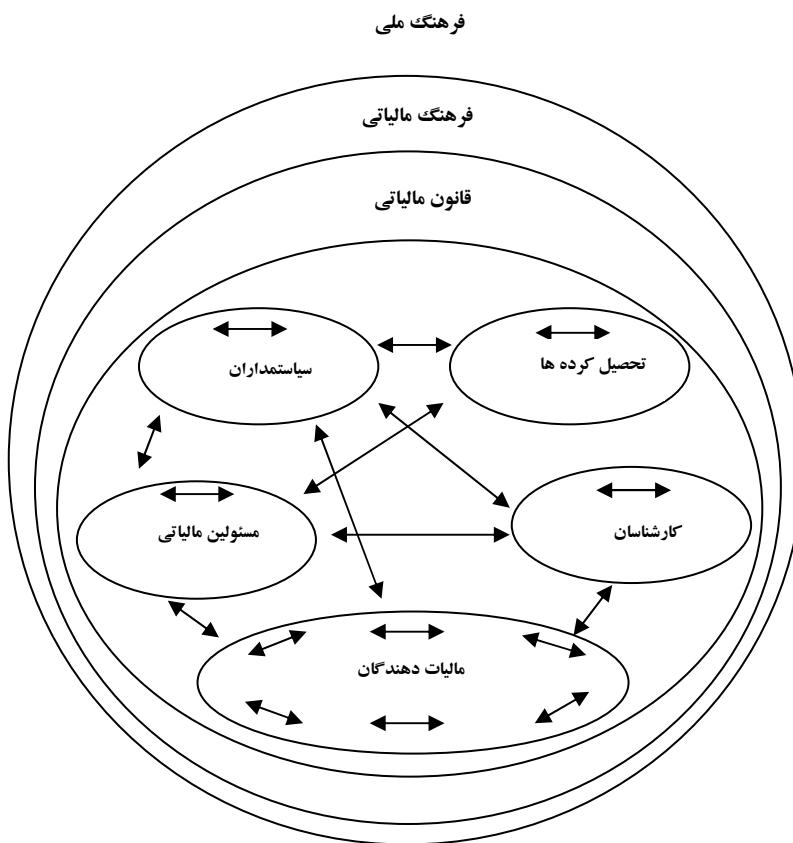
## ۵-۲- فرهنگ مالیاتی

فرهنگ به مجموعه‌ای از باورها، اعتقادات، گرایش‌ها، اندیشه‌ها و هنجارها، ارزش‌ها و ... اطلاق می‌شود. این مجموعه در داخل هر جامعه‌ای وجود دارد و در واقع قالب هویتی فرد و جامعه را شکل می‌دهد. این قالب ویژگی خاصی دارد که افرادی را که در یک فضای فرهنگی رشد و نمو نمی‌کنند به یک شکل در می‌آورد.

در این گونه فضاهای بسیاری از مردم شیوه تفکر، نوع اعتقادات و میزان باورهایشان به هم شبیه و نزدیک است و ما می‌توانیم با شناخت فرهنگ آن‌ها، رفتارشان را پیش‌بینی نماییم. فرهنگ مالیاتی نیز در واقع نگاهی خاص و نگرشی نشأت‌گرفته از فرهنگ است که به آن به مثابة مقوله مالیات نگریسته می‌شود (قبله وی، ۱۳۸۶: ۲). بر این اساس فرهنگ مالیاتی عبارت از مجموعه نگرش‌ها، ارزش‌ها، باورها و داشت‌های مشترک و پذیرفته شده یک جامعه است که افراد به موجب اصل تعاون و تأمین هزینه‌های دولتی سهمی از درآمد خود را بر حسب توانایی به دولت پرداخت نمایند (قامتی آرانی، ۱۳۸۴: ۵).

تعریف تایلر در سال ۱۸۷۱ به عنوان تعریفی جامع و مانع از فرهنگ معروف است: «فرهنگ مجموعه پیچیده‌ای است که شامل معارف، معتقدات، هنرها، صنایع، فنون، اخلاق، قوانین، سنن، آداب و رسوم و بالاخره تمام عادات و رفتار و خواباطی است که فرد به عنوان عضو جامعه از جامعه خود فرا می‌گیرد».

### شکل (۱)- عوامل تشکیل‌دهنده فرهنگ مالیاتی



منبع: علیاری شوره دلی، طاهر پور کلانتری، ۸۷: ۱۳۸۶

«نر» اعتقاد دارد که موضوع فرهنگ مالیاتی رشته‌های اقتصاد، جامعه‌شناسی و تاریخ را در بر می‌گیرد. بنابراین واژه فرهنگ مالیاتی به ندرت در ادبیات اقتصاد یافت می‌شود. اخیراً توجه به فرهنگ مالیاتی افزایش یافته است؛ اقدامات اصلاحی ضروری برای نظامهای مالیاتی اقتصادی‌های انتقالی تا اندازه‌ای به دلیل عدم تطابق فرهنگ مالیاتی آن‌ها منجر به شکست شده است. فرهنگ مالیاتی خاص یک کشور را می‌توان به عنوان تمامی مؤسسات رسمی و غیررسمی مرتبط با سیستم مالیاتی ملی و عملکرد آن، شامل وابستگی‌ها و روابط ایجاد شده توسط تعاملات مداومش، در نظر گرفت. شکل زیر بازیگران فرهنگ ملی و زیرمجموعه فرهنگ مالیاتی آن را نشان می‌دهد. (بیرگر نر،

.۲۰۰۱)

فرهنگ مالیاتی خاص یک کشور را می‌توان به عنوان تمامی مؤسسات رسمی و غیررسمی مرتبط با سیستم مالیاتی و عملکرد آن شامل وابستگی‌ها و روابط ایجاد شده توسط تعاملات مداوم در نظر گرفت که از گروه‌ها و عواملی مانند مسئولان مالیاتی، مالیات‌دهندگان، سیاست‌گذاران، کارشناسان مالیاتی و دانشگاهیان تشکیل شده است (بیرگر نر، ۲۰۰۱). به طور ساده فرایند فرهنگ مالیاتی را می‌توان به دو صورت بیان کرد: اول: وجود دولتی قوی که نقش‌ها و وظایف هر گروه را مشخص کند. دوم: مالیات‌دهندگان که از قوانین مالیاتی و سیاست‌گذاران امر و مالیاتی اثر می‌پذیرند. شکل (۱) بازیگران فرهنگ ملی و زیر مجموعه فرهنگ مالیاتی را نشان می‌دهد.

جدول (۱)- ویژگی‌های فرهنگی برخی کشورها از نظر برخی صاحب‌نظران

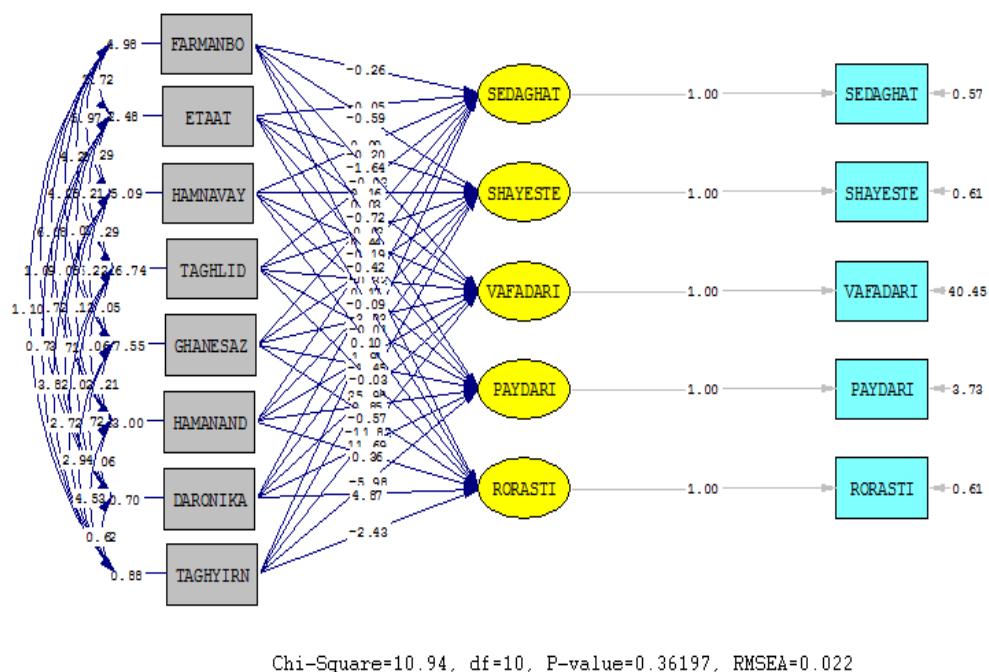
روسیه	کرواسی	آمریکا	اتریش	ویژگی‌های فرهنگی
*	*	*	*	عدالت مالیاتی
*	*	*	*	فرار مالیاتی
*	*		*	پرداخت مالیات
*	*			چانه‌زنی
	*			بی‌توجهی به توان پرداخت
*	*	*	*	احساس افتخار از نپرداختن مالیات
	*			دروغ‌گویی
*	*			ندادن اطلاعات
	*			احساس دین به جامعه
*	*	*	*	احساس مسؤولیت
*	*		*	نوع پرداخت
	*			رشوه یک امر ناخوشایند
		*		نحوه خرج کرد مالیات
*	*			عدم اعتماد به مسئولان مالیاتی
			*	تبیض
*	*		*	ملموس نبودن خرج کرد
*		*		شفافسازی

منبع: علیاری شوره دلی، ظاهر پور کلانتری، ۱۳۸۶: ۸۷

در پژوهش حاضر نیز از ویژگی‌های عنوان شده استفاده گردیده است.

شاخص ها نیز از توان مناسبی برخوردار است و لذا مدل مناسبی جهت تحلیل فرضیات پژوهش می باشد. برآورد ضرایب مدل های رگرسیونی برآورده شده در این معادلات در شکل زیر نشان داده شده است.

شکل (۱)- برآورد ضرایب مدل های رگرسیونی برآورده شده



بر اساس سطوح معناداری بدست آمده از مدل های رگرسیونی جدول (۷) می توان نتایج را بدین صورت خلاصه نمود:

۱. مؤلفه های فرمانبرداری، همنوایی، قانع سازی، همانند سازی، درونی کردن و تغییر نگرش در بین تمامی ابعاد متغیر نفوذ اجتماعی اثرگذاری معناداری بر مؤلفه صداقت از اعتماد کارکنان داشته اند و مؤلفه های اطاعت و تقليد در حضور تمامی ابعاد نفوذ اجتماعی اثرگذاری معناداری بر مؤلفه صداقت نداشته اند و سهم بسیار زیادی از ارتباط این ابعاد با مؤلفه صداقت از طریق سایر ابعاد نفوذ اجتماعی که اثرگذاری معناداری را نشان داده اند، قابل توجیه می باشد.

حقوقی و حقیقی سطح معناداری نتایج را بر تحقق اهداف درآمدی استان خراسان بررسی نموده است (خان جان، ۱۳۸۳:۵۷).

### ۲-۳- تحقیقات خارجی

سور (۲۰۰۴) در مقاله خود تحت عنوان «یک مدل اقتصادی تمکین مالیاتی با تأکید بر اخلاق شخصی و اجتماعی» با استفاده از مدل آلیفمن-سندمو<sup>۱</sup>، نتایج اخلاقی و اجتماعی تمکین را بررسی نموده است. این بررسی شامل الف- تعیین تراز بالای تمکین مالیاتی، ب- تعیین میزان پاسخ‌های مالیاتی، ج- میزان افزایش فرار مالیاتی با توجه به نرخ‌های مالیاتی، ج- تمایل بیشتر اشخاص به فرار مالیاتی هنگامی که دریابند، افراد زیادی در جامعه به این اقدام دست می‌زنند.

گامینگس و همکاران (۲۰۰۵) در مقاله خود تحت عنوان «اثرات روحیه مالیاتی نسبت به تمکین مالیاتی»، به این موضوع اشاره دارند که کوشش‌های اجباری نظام مالیاتی می‌تواند منجر به افزایش تمکین مالیاتی گردد. علاوه بر این کوشش‌های اجباری، دستگاه مالیاتی تلاش‌های دیگری را نیز باید انجام دهد زیرا سطوح تمکین مشاهده شده نمی‌تواند به طور کامل با سطح تلاش‌های اجباری انجام شده به نتیجه کامل برسد. از آنجایی که فرهنگ ملت‌ها در کشورهای مختلف متفاوت است، تنها کوشش اجباری در سطوح تمکین موثر واقع نمی‌گردد بلکه باید مدیریت مالیاتی و نگرش‌های شهروندان نسبت به دولتها نیز در نظر گرفته شده، اصلاح و ارتقا یابد.

مورفی (۲۰۰۸) در مقاله خود تحت عنوان «وادر کردن به تمکین مالیاتی: تنبیه کردن یا تشویق کردن» دو استراتژی تنبیه و تشویق را در مورد تمکین مورد مطالعه و بررسی قرار داده است.

هارتner و دیگران در مقاله خود تحت عنوان «انصف فرایندی و تمکین مالیاتی» اشاره داشته‌اند که برای مؤدیان این امر مهم است که با آن‌ها رفتارهایی محترمانه و منصفانه انجام پذیرد مخصوصاً هنگامی که آن‌ها تمکین می‌کنند تا سهم مالیات‌شان را هم ردیف هم وطنان‌شان پردازند. در صورت وقوع رفتارهای نامناسب و شیوه‌های تصمیم‌گیری نامناسب، مؤدیان در پرداخت بدھی مالیات‌شان مقاومت می‌کنند. در این مقاله در مورد رابطه بین رفتارهای مأموران مالیاتی و عدم تمکین مؤدیان بررسی مفصل تری انجام شده است. همچنین بر اساس مدل تدوین‌شده توسط تایلر بلارد به نام

«مدل تعهدات گروهی»<sup>۱</sup> نشان داده شده که عدالت عملی به طور مثبت بر حالت‌های انگیزشی، یعنی یعنی تمکین و به طور منفی بر حالات‌ها یا انگیزشی یعنی مقاومت تأثیر می‌گذارد.

#### ۴- روش پژوهش

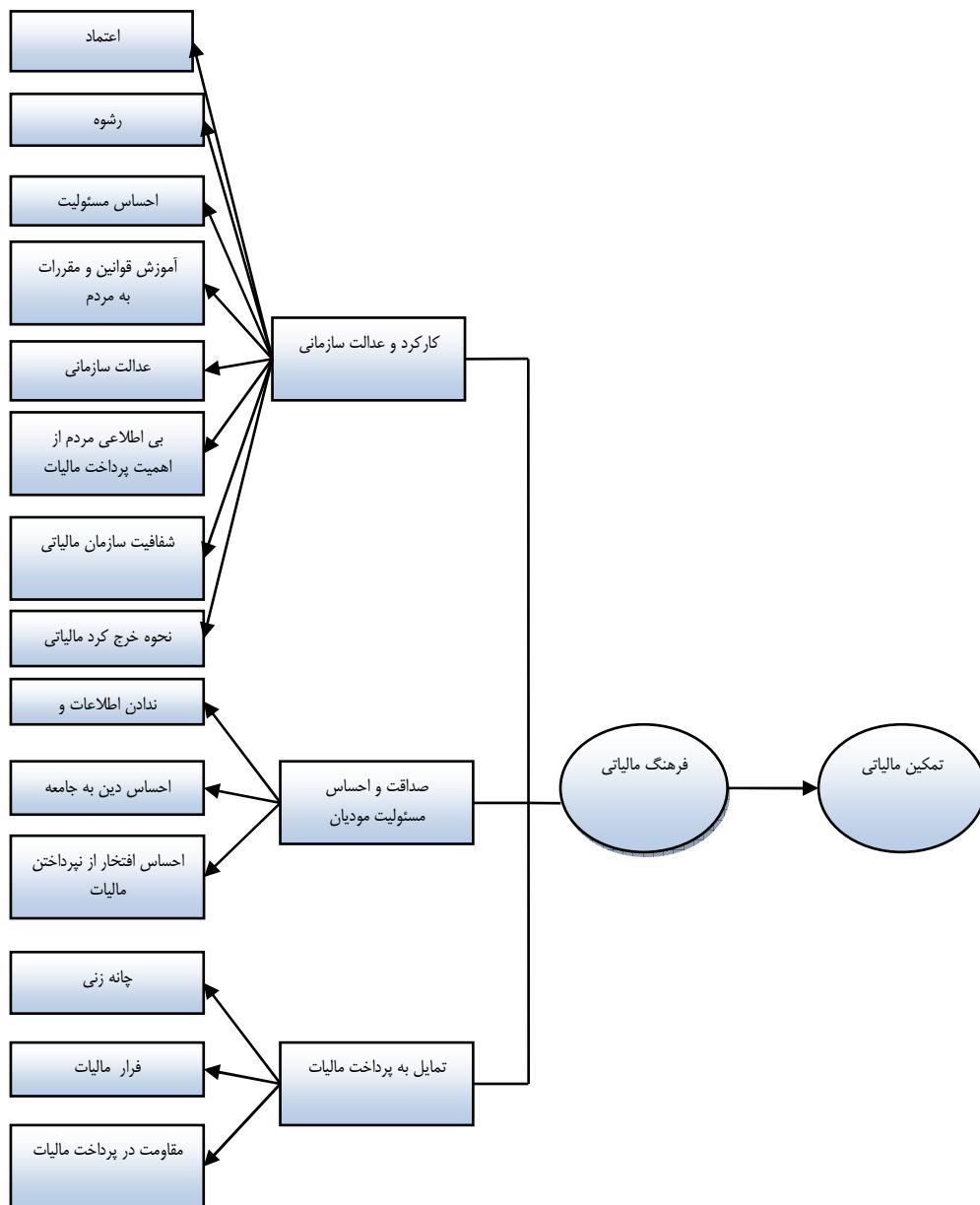
##### ۱-۴- چهارچوب مفهومی

چهارچوب نظری یک الگوی مفهومی مبتنی بر روابط تئوریک میان شماری از عواملی است که در مورد مسائل مورد پژوهش بالهمیت تشخیص داده شده‌اند. این چهارچوب نظری با بررسی سوابق پژوهشی در قلمرو مسئله به گونه‌ای منطقی جریان پیدا می‌کند. با توجه به تعاریف ارائه شده و ذکر تحقیقات گذشته، محققان، مدل مفهومی زیر را به منظور بررسی نحوه تأثیرگذاری فرهنگ مالیاتی و عوامل آن بر تمکین مالیاتی به شرح زیر ارائه کردند:

---

1 . Group Engagement Model

شکل (۲)- مدل مفهومی پژوهش



**۴-۲- روش‌شناسی پژوهش**

فرضیه اصلی:

فرهنگ مالیاتی مؤدیان بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار دارد.

فرضیات فرعی:

- ۱- عدالت و کارکرد سازمان بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار دارد.
- ۲- صداقت و احساس مسئولیت مؤدیان بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار دارد.
- ۳- تمایل به پرداخت مالیات بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار دارد.

از آنجایی که هدف پژوهش تعیین میزان تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی می‌باشد، پس تحقیق از نظر هدف کاربردی و از نظر نحوه گردآوری اطلاعات توصیفی و از نوع پیمایشی است. ابزار پرسشنامه برای جمع‌آوری اطلاعات استفاده شده است و برای سنجش متغیرها از طیف لیکرت استفاده شده است.

در مدل تحلیلی تحقیق، فرهنگ مالیاتی متغیر مستقل و تمکین مالیاتی متغیر وابسته می‌باشد؛ به منظور سنجش پایایی یک نمونه اولیه شامل ۳۰ پرسشنامه پیش آزمون شد و سپس با استفاده از داده‌های به دست آمده از پرسشنامه، میزان ضریب اعتماد با روش آلفای کرونباخ محاسبه شد که برای سوالات متغیرها به ترتیب، ۹۱/۶ درصد برای ضریب کل (۷۹/۱) برای عدالت و کارکرد سازمان، ۸۶/۳ برای صداقت و احساس مسئولیت مؤدیان و ۸۰/۹ برای تمایل به پرداخت مالیات) به دست آمد. این اعداد نشان‌دهنده این است که پرسشنامه از قابلیت اعتماد و به عبارت دیگر از پایایی لازم برخوردار است. به منظور سنجش روابی سوالات از اعتبار عاملی استفاده شده است. اعتبار عاملی، صورتی از اعتبار سازه است که از طریق تحلیل عاملی به دست می‌آید. تحلیل عاملی یک فن آماری است که در اکثر علوم انسانی کاربرد فراوانی دارد. در حقیقت استفاده از تحلیل عاملی در شاخه‌هایی که در آن‌ها از پرسشنامه و آزمون استفاده می‌شود و متغیرها از نوع مکنون می‌باشد، لازم و ضروری است (بایرن، ۱۹۹۴: ۲۶).

**جدول (۲)- ماتریس عاملی (همبستگی دوران یافته) تحلیل عاملی اکتشافی عوامل فرهنگ  
مالیاتی مؤثر بر تمکین مالیاتی**

فاکتورهای استخراج شده			میزان اشتراکات	مؤلفه‌ها
تمایل به پرداخت مالیات	صدقت و احساس مسئولیت مؤدیان	عدالت و کارکرد سازمان		
۰/۱۴	۰/۰۶	۰/۷۵	۰/۵۸	اعتماد
۰/۱۰	۰/۲۴	۰/۶۳	۰/۴۷	رشوه
۰/۰۷	۰/۳۶	۰/۸۳	۰/۶۳	احساس مسئولیت
۰/۱۰	۰/۳۳	۰/۶۸	۰/۵۹	آموزش قوانین و مقررات به مردم
۰/۲۴	۰/۲۷	۰/۷۳	۰/۶۶	عدالت سازمان
-۰/۰۸	۰/۳۱	۰/۸۵	۰/۵۱	بی اطلاعی مردم از اهمیت پرداخت مالیات
۰/۲۳	۰/۰۵	۰/۶۹	۰/۷۲	شفافیت سازمان مالیاتی
۰/۱۵	۰/۸۰	۰/۷۳	۰/۷۱	نحوه خرج کرد مالیات
۰/۳۸	۰/۷۲	۰/۰۸	۰/۶۷	ندادن اطلاعات و دروغگویی
۰/۳۵	۰/۷۶	۰/۲۵	۰/۷۶	احساس دین به جامعه
۰/۳۱	۰/۵۸	۰/۰۹	۰/۴۵	احساس افتخار از نپرداختن مالیات
۰/۸۱	۰/۱۹	۰/۱۸	۰/۷۳	چانهزنی
۰/۸۸	۰/۱۳	۰/۱۱	۰/۸۰	فرار مالیاتی
۰/۷۴	۰/۲۴	۰/۱۸	۰/۶۴	مقاومت در پرداخت مالیات

منبع : یافته‌های پژوهش

مطابق جدول فوق مؤلفه‌های عوامل فرهنگ مالیاتی مؤثر بر تمکین مالیاتی در ۳ گروه اصلی طبقه‌بندی شده که با نگاهی به بار عاملی مربوط به این عوامل متوجه می‌شویم که روایی نیز حاصل شده است، زیرا بار عاملی سؤالات با عامل مربوط به خود بالای ۰/۵ و با عامل‌های دیگر کمتر از ۰/۵ می‌باشد.

در این تحقیق با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی مرتبه اول<sup>۱</sup>، عوامل ابتدایی این متغیرها برای تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین استخراج گردید که نتایج آن به شرح زیر است:

1. First-order Exploratory Factor Analysis

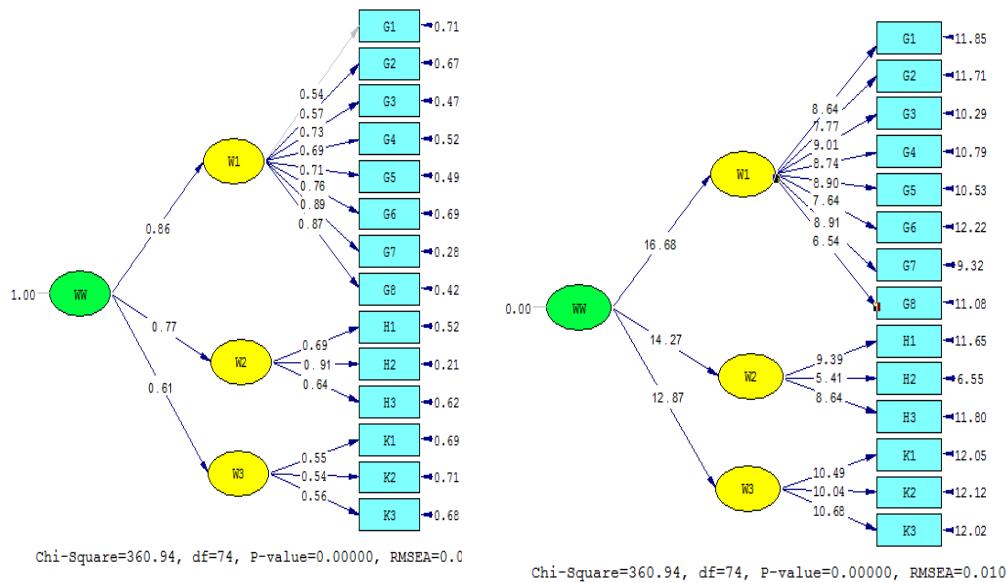
جدول (۳)- تحلیل عاملی اکتشافی مرتبه اول

درصد واریانس تبيين شده	نام عامل‌های به دست آمده به ترتیب اهمیت در واریانس تبیین شده	عدد KMO و عدد آزمون بار تلت	تحلیل عاملی اکتشافی مرتبه اول
۶۳/۶۰ درصد	عدالت و کارکرد سازمان (۴۴/۵۲) صدقت و احساس مسئولیت مؤذیان (۱۱/۲۹) تمایل به پرداخت مالیات (۷/۷۸)	KMO=0.893 Sig=0.000 داده‌های شرایط مورد نیاز برای اجرای تحلیل عاملی را دارند.	تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین

منبع : یافته‌های پژوهش

شكل(۴)- مدل اندازه‌گیری عوامل فرهنگ مالیاتی مؤثر بر تمکین مالیاتی در حالت عدد معناداری مرتبه دوم

شكل(۳) - مدل اندازه‌گیری عوامل فرهنگ مالیاتی مؤثر بر تمکین مالیاتی در حالت تخمين استاندارد مرتبه دوم



منبع : یافته‌های پژوهش

**جدول (۴)- شاخص‌های مناسب بودن برآذش مدل اندازه‌گیری عوامل فرهنگ مالیاتی مؤثر بر تمکین مالیاتی در مرتبه دوم**

AGFI	GFI	RMSEA	P-VALUE	DF	CHI-SQUARE	عامل
.۹۱	.۹۳	.۰۱۰	.۰۰۰	۷۶	۳۶۰/۹۴	عوامل فرهنگ مالیاتی مؤثر بر تمکین مالیاتی

منبع : یافته‌های پژوهش

مدل فوق اندازه‌گیری عوامل فرهنگ مالیاتی مؤثر بر تمکین مالیاتی را در حالت تخمین استاندارد مرتبه دوم نشان می‌دهد. نتایج تخمین (قسمت زیرین شکل) حاکی از مناسب بودن مدل است. با توجه به خروجی لیزرل مقدار  $\chi^2$  محاسبه شده برابر با ۳۶۰/۹۴ می‌باشد. پایین بودن میزان این شاخص نشان‌دهنده تفاوت اندک میان مدل مفهومی با داده‌های مشاهده شده تحقیق است. همچنین مقدار RMSEA برابر با ۰/۰۱۰ می‌باشد که نشان از خوبی برآذش دارد. حد مجاز RMSEA ۰/۰۸ است؛ مشاهده می‌شود که این مقدار کوچک‌تر از این حد مجاز است که این مقدار نیز نشان از خوبی برآذش دارد. هر چه این مقدار کمتر باشد مدل دارای برآذش بهتری است. برآندگی مدل شاخص GFI و AGFI یعنی اندازه‌ای از مقدار نسبی واریانس‌ها و کورایانس هاست که به گونه‌ای مشترک به وسیله مدل توجیه می‌شود. هرچه این مقدار به یک نزدیک‌تر باشد برآذش داده‌ها مناسب تر خواهد بود. این شاخص بستگی به حجم نمونه ندارد. این مقدار در اینجا برابر به ۰/۹۳ و ۰/۹۱ است که مناسب می‌باشد. همچنین اعداد معناداری بزرگ‌تر از ۱/۹۶ بوده‌اند که نشان‌دهنده وجود رابطه معنادار در مدل پژوهش خواهد بود.

### ۳-۴- جامعه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل استان‌هایی می‌باشد که بر اساس آمار میزان تمکین مالیاتی آن‌ها و بالاتر می‌باشد.

**جدول (۵)- استان‌های انتخاب شده با میزان تمکین بر حسب تعداد پرونده برابر با ۹۳٪ بالاتر**

میزان تمکین بر حسب تعداد پرونده (نسبت به ****)	تعداد			استان	ردیف
	تعداد پرونده‌های ارجاع نشده به هیات‌های حل اختلاف مالیاتی ***	تعداد پرونده‌های ارجاع شده به هیات‌های حل اختلاف مالیاتی **	تعداد پرونده‌های فعال رسیدگی شدید		
۹۶,۳۵	۳۰۱۵۵۳	۱۱۴۲۷	۳۱۲۹۸۰	آذربایجان شرقی	۱
۹۴,۸۶	۹۳۰۳۴	۵۰۳۸	۹۸۰۷۲	آذربایجان غربی	۲
۹۰,۷۴	۳۶۵۳۸۰	۳۷۲۹۰	۴۰۲۶۷۰	استان تهران	۳
۹۲,۹۹	۳۰۰۳۳	۲۲۶۱۴	۳۲۲۶۴۷	اصفهان	۴
۹۷,۵۶	۱۸۷۹۸	۴۷۱	۱۹۲۶۹	ایلام	۵
۹۵,۹۴	۳۶۷۰۴	۱۵۵۳	۳۸۲۵۷	بوشهر	۶
۹۵,۹۶	۱۵۴۲۸	۶۵۰	۱۶۰۷۸	چهارمحال بختیاری	۷
۹۵,۴۳	۲۲۷۷۵	۱۰۹۱	۲۳۸۶۶	خراسان جنوبی	۸
۹۲	۳۲۶۰۱۵	۲۰۷۲۸	۳۴۶۷۴۳	خراسان رضوی	۹
۹۴,۴۸	۱۲۵۲۶۵	۷۳۲۲	۱۳۲۵۸۷	خوزستان	۱۰
۹۲,۴۸	۴۹۶۷۹	۴۰۴۲	۵۳۷۲۱	زنجان	۱۱
۹۰,۷۳	۳۰۱۸۲	۳۰۸۲	۳۳۲۶۴	سیستان	۱۲
۹۲,۷۱	۱۸۹۴۷۴	۱۴۸۹۷	۲۰۴۳۷۱	فارس	۱۳
۹۰,۹۳	۴۹۱۸۹	۴۸۸۹	۵۴۰۵۸	قره‌بین	۱۴
۹۳,۱۳	۴۶۶۷۲	۳۴۴۲	۵۰۱۱۴	کردستان	۱۵
۹۲,۸۳	۱۰۲۹۸۰	۷۹۵۳	۱۱۰۹۳۳	کرمان	۱۶
۹۱,۷۶	۱۳۴۱۵۳	۱۲۰۵۰	۱۴۶۲۰۳	کرمانشاه	۱۷
۸۸,۱۷	۱۴۶۸۵	۱۹۷۰	۱۶۶۵۵	کهکلیویه و بویراحمد	۱۸

میزان تمکین بر حسب تعداد پرونده (نسبت (* به ***	تعداد			استان	ردیف
	تعداد پرونده‌های ارجاع نشده به هیات‌های حل اختلاف مالیاتی	تعداد پرونده‌های ارجاع شده به هیات‌های حل اختلاف مالیاتی	تعداد پرونده‌های فعال رسیدگی شده*		
۹۷,۲۳	۱۰۸۱۸۰	۳۰۸۳	۱۱۲۶۳	گلستان	۱۹
۹۰,۵۴	۱۲۹۱۵۳	۱۳۴۹۹	۱۴۲۶۵۲	گیلان	۲۰
۸۹,۶۰	۹۵۴۷۵	۱۱۰۸۰	۱۰۶۵۵۵	لرستان	۲۱
۹۸,۱۶	۲۲۸۸۵۱	۴۳۰۰	۲۳۳۱۵۱	مازندران	۲۲
۹۰,۲۵	۶۰۹۱۷	۶۵۷۸	۶۷۴۹۵	مرکزی	۲۳
۹۷,۵۹	۷۱۴۱۴	۱۷۶۶	۷۳۱۸۰	همدان	۲۴
۸۸,۰۸	۴۱۱۷۰	۵۵۷۳	۴۶۷۴۳	بزد	۲۵
۹۳,۴۸	۲۹۵۷۱۵۹	۲۰۶۳۶۸	۳۱۶۳۵۲۷	جمع	
۹۳,۳	۹۵۳۹۲	۶۶۵۷	۱۰۲۰۴۹	میانگین	

منبع : استاد محمد، فرهودی ۱۳۸۹:۴۹۰

در پژوهش حاضر با توجه به ماهیت موضوع پژوهش و جامعه آماری مورد مطالعه و با توجه به گستره جامعه آماری در سراسر کشور ایران، از روش نمونه‌گیری طبقه‌ای تصادفی استفاده گردید. به این صورت که در مرحله اول استان‌هایی که شاخص تمکین آن‌ها  $93\%$  و بالاتر بود به عنوان نمونه آماری انتخاب گردید، در مرحله دوم از هر استان ۳۲ مؤدى انتخاب گردید و به طور کلی ۳۵۲ پرسشنامه بین مؤدیان ۱۱ استان انتخاب شده توزیع که از این ۳۵۲ پرسشنامه، ۲۸ پرسشنامه بدون پاسخ عودت داده شد و در نهایت ۳۲۴ پرسشنامه جهت تجزیه و تحلیل جمع‌آوری گردید.

## ۵- یافته‌های پژوهش

فرضیه فرعی اول: عدالت و کارکرد سازمان بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار دارد.

عدالت و کارکرد سازمان بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار ندارد:  $H_0$

عدالت و کارکرد سازمان بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار دارد:  $H_1$

جدول (۶) - آزمون میانگین تک عاملی مربوط به فرضیه فرعی اول (تأثیر عدالت و کارکرد

سازمان بر تمکین مالیاتی) ( $H_0 : \mu = 3$ )

نتیجه آزمون	فاصله اطمینان اختلاف میانگین		اختلاف میانگین از حد متوسط	سطح معنی- داری (Sig)	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	متغیر
	حد بالا	حد پایین							
تأثیر معنادار دارد	.۰/۶۶	.۰/۵۳	.۰/۶۰	.۰/۰۰۰	۳۲۳	۱۷/۷۵	.۰/۶۰	۳/۵۹	عدالت و کارکرد سازمان
تأثیر معنادار دارد	۱/۱۵	.۰/۹۷	.۱/۰۶	.۰/۰۰۰	۳۲۳	۲۳/۶۶	.۰/۸۱	۴/۰۶	اعتماد
تأثیر معنادار دارد	.۰/۶۱	.۰/۳۹	.۰/۵۰	.۰/۰۰۰	۳۲۳	۸/۸۶	.۱/۰۱	۳/۵۰	رسوه
تأثیر معنادار دارد	.۰/۳۴	.۰/۱۷	.۰/۲۵	.۰/۰۰۰	۳۲۳	۵/۸۹	.۰/۷۸	۳/۲۵	احساس مسئولیت
تأثیر معنادار دارد	.۰/۷۹	.۰/۶۳	.۰/۷۱	.۰/۰۰۰	۳۲۳	۱۷/۱۷	.۰/۷۴	۳/۷۱	آموزش قوانین و مقررات به مردم
تأثیر معنادار دارد	۱/۰۴	.۰/۸۹	.۰/۹۷	.۰/۰۰۰	۳۲۳	۲۴/۸۳	.۰/۷۰	۳/۹۷	عدالت سازمان
تأثیر معنادار دارد	.۰/۳۶	.۰/۱۷	.۰/۲۶	.۰/۰۰۰	۳۲۳	۵/۴۲	.۰/۸۸	۳/۲۶	بی اطلاعی مردم از اهمیت پرداخت مالیات
تأثیر معنادار دارد	.۰/۷۲	.۰/۵۴	.۰/۶۳	.۰/۰۰۰	۳۲۳	۱۴/۰۸	.۰/۸۰	۳/۶۳	شفافیت سازمان مالیاتی
تأثیر معنادار دارد	.۰/۶۳	.۰/۴۱	.۰/۵۲	.۰/۰۰۰	۳۲۳	۹/۱۴	.۱/۰۲	۳/۵۲	نحوه خرج کرد مالیات

منبع: یافته‌های پژوهش

به منظور بررسی فرضیه از آزمون میانگین یک نمونه استفاده گردید. نتایج این تحلیل در جدول شماره (۷) آمده است. همان طور که مشاهده می‌شود مقدار Sig که مقدار آن معادل ۰/۰۰۰ می‌باشد از مقدار  $\alpha=0.05$  بزرگ‌تر می‌باشد لذا در سطح خطای ۵ درصد می‌توان ادعا کرد، عدالت و کارکرد سازمان بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار دارد.

فرضیه فرعی دوم: صداقت و احساس مسئولیت مؤدیان بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار دارد.

صداقت و احساس مسئولیت مؤدیان بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار ندارد:  $H_0$

صداقت و احساس مسئولیت مؤدیان بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار دارد:  $H_1$

نتایج این تحلیل در جدول شماره (۸) آمده است. همان طور که مشاهده می‌شود مقدار Sig که مقدار آن معادل ۰/۰۰۰ می‌باشد از مقدار  $\alpha=0.05$  کوچک‌تر می‌باشد لذا در سطح خطای ۵ درصد می‌توان ادعا کرد، صداقت و احساس مسئولیت مؤدیان بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار دارد.

جدول (۷)-آزمون میانگین تک عاملی مربوط به فرضیه فرعی دوم (تأثیر صداقت و احساس

مسئولیت مؤدیان بر تمکین مالیاتی) ( $H_0 : \mu = 3$ )

نتیجه آزمون	فاصله %۹۵ اطمینان برای اختلاف میانگین		اختلاف میانگین از حد متوسط	سطح معنی- داری (Sig)	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	متغیر
	حد بالا	حد پایین							
تأثیر معنادار دارد	۰/۲۵	۰/۰۸	-۰/۱۷	۰/۰۰۰	۳۲۳	۳/۹۹	۰/۷۶	۳/۱۷	صداقت و احساس مسئولیت مؤدیان
تأثیر معنادار ندارد	۰/۱۳	-۰/۰۵	۰/۰۴	۰/۴۲	۳۲۳	۰/۸۱	۰/۸۲	۳/۰۴	ندادن اطلاعات و دروغگویی
تأثیر معنادار دارد	۰/۳۳	۰/۱۵	-۰/۲۴	۰/۰۰۰	۳۲۳	۵/۲۴	۰/۸۲	۳/۲۴	احساس دین به جامعه
تأثیر معنادار دارد	۰/۲۱	-۰/۰۰	۰/۱۰	۰/۰۵	۳۲۳	۱/۹۶	۰/۹۵	۳/۱۰	احساس افتخار از نپرداختن مالیات

منبع: یافته‌های پژوهش

فرضیه فرعی سوم: تمایل به پرداخت مالیات بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار دارد.

تمایل به پرداخت مالیات بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار ندارد:  $H_0$

تمایل به پرداخت مالیات بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار دارد:  $H_1$

نتایج این تحلیل در جدول شماره (۹) آمده است. همان طور که مشاهده می‌شود مقدار Sig که مقدار آن معادل  $100/0$  می‌باشد که از مقدار  $\alpha=0.05$  کوچک‌تر می‌باشد لذا در سطح خطای ۵ درصد می‌توان ادعا کرد، تمایل به پرداخت مالیات بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار دارد.

#### جدول (۸)-آزمون میانگین تک عاملی مربوط به فرضیه فرعی سوم (تأثیر تمایل به پرداخت

(مالیات بر تمکین مالیاتی) ( $H_0 : \mu = 3$ )

نتیجه آزمون	فاصله اطمینان %۹۵ برای اختلاف میانگین		اختلاف میانگین از حد متوسط	سطوح معنی-داری (Sig)	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	متغیر
	حد بالا	حد پایین							
تأثیر معنادار دارد	-۰/۲۵	-۰/۰۳	-۰/۱۴	-۰/۰۰۱	۳۲۳	۲/۵۹	-۰/۹۹	۳/۱۴	تمایل به پرداخت مالیات
تأثیر معنادار دارد	-۰/۳۱	-۰/۰۵	-۰/۱۸	-۰/۰۰۱	۳۲۳	۲/۶۵	-۱/۲۲	۳/۱۸	چانهزنی
تأثیر معنادار دارد	-۰/۴۶	-۰/۲۱	-۰/۳۴	-۰/۰۰۰	۳۲۳	۵/۲۳	-۱/۱۶	۳/۳۴	فرار مالیاتی
تأثیر معنادار ندارد	-۰/۰۳	-۰/-۲۰	-۰/-۰۹	-۰/۱۳	۳۲۳	-۱/۵۲	-۱/۰۶	۲/۹۱	نپرداختن و مقاومت در پرداخت مالیات

منبع: یافته‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل آزمون مربوط به فرضیه اصلی: فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار دارد.

از پاسخ‌های نمونه آماری سوال‌های تخصصی مربوط به فرضیات فرعی اول تا سوم برای آزمون

فرضیه اصلی این پژوهش یعنی تأثیر فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی استفاده می‌شود. در این

آزمون فرضیه‌های آماری به صورت زیر بیان گردیده است.

فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار ندارد:  $H_0$

فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار دارد:  $H_1$

با توجه به جدول شماره (۹)، مقدار Sig محاسبه شده برابر با ۰/۰۰۰ شده است که کمتر از ۰/۰۵ می باشد و لذا در سطح خطای ۵ درصد می توان ادعا کرد که فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی تأثیر معنادار دارد.

جدول (۹) - آزمون میانگین تک عاملی مربوط به فرضیه فرعی سوم (تأثیر فرهنگ مالیاتی بر

( $H_0 : \mu = 3$  تمکین مالیاتی))

نتیجه آزمون	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین		اختلاف میانگین از حد متوسط	سطح معنی- داری (Sig)	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	متغیر
	حد بالا	حد پایین							
تأثیر معنادار دارد	۰/۴۵	۰/۳۲	۰/۳۹	۰/۰۰۰	۳۲۳	۱۱/۲۹	۰/۶۲	۳/۳۹	فرهنگ مالیاتی

منبع: یافته های پژوهش

## ۶- نتیجه گیری

در پژوهش حاضر تمامی فرضیات در سطح ۵٪ تأیید شدند، اما از میان عوامل و ویژگی های فرهنگ مالیاتی عدالت و کارکرد سازمان با میانگین ۳/۵۹ دارای بیشترین میزان تأثیر بر تمکین مالیاتی بوده، صداقت و احساس مسئولیت مؤدیان با میانگین ۳/۱۷ در رتبه دوم و نیز تمایل به پرداخت مالیات با میانگین ۳/۱۴ در رتبه سوم و کمترین میزان تأثیر را به نسبت دو متغیر دیگر بر تمکین مالیاتی داشته است.

چنانچه نتایج نشان داد، اعتماد مهمترین مؤلفه در فرهنگ و تمکین مالیاتی محسوب می شود، یعنی مؤدیان باید باور کنند که مالیات پرداختی آنان در جهت توسعه و رفاه اجتماعی هزینه می شود. مقبولیت و پذیرش دولت از سوی مؤدیان عامل مهمی در ایجاد باور و اطاعت از قوانین مالیاتی محسوب می شود.

شاید بتوان گفت که مهم‌ترین عامل در پرداخت مالیات و حمایت مالی از دولت به وسیله مؤدیان این است که مؤدیان نسبت به دولت باید به یک اعتماد سیاسی برسند و دولت را از خود بدانند تا برای او هزینه کنند. لذا شکل‌گیری و تقویت اعتماد سیاسی یکی از عوامل موثر در افزایش فرهنگ مالیاتی و تأثیرگذارترین عامل در تمکین مالیاتی محسوب می‌شود.

به طور کلی می‌توان گفت که عدالت و کارکرد سازمان مالیاتی، صداقت و احساس مسئولیت مؤدیان، ساده‌سازی متون قوانین مالیاتی و منطقی کردن مراحل اخذ مالیات، آموزش قوانین و مقررات مالیاتی به مردم، مشخص کردن نحوه خرج کردن مالیات در جامعه و آگاه کردن مردم از اهمیت پرداخت مالیات از جمله عواملی هستند که می‌توانند بر گسترش و ارتقاء فرهنگ مالیاتی و بالا بردن درجه تمکین مالیاتی در ایران تأثیرگذار باشد. به این ترتیب موارد زیر برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود:

- ایجاد و تغییر فرهنگ نیاز به زمان دارد. مسئولان مالیاتی از هم اکنون باید در پی ایجاد فرهنگ مالیاتی با توجه به نظام ارزشی کشور باشند و باید توجه داشته باشند که اگر بهترین قانون مالیاتی، ساختار سازمانی مناسب، امکانات و تجهیزات مطلوب و... را داشته باشند؛ اما فرهنگ مالیاتی پیشرو و مناسب نداشته باشند، راه به جایی نخواهد برد.

- در مورد متغیر «عدم مقاومت در پرداخت مالیات»؛ سازمان مالیاتی جهت کاهش مقاومت در پرداخت مالیات از سوی مؤدیان، بایستی با راهکارها و روش‌های دقیق و صحیح، علل مقاومت را شناسایی و در راستای حذف مقاومت اقدامات مقتضی را به عمل آورد.

- درباره متغیر «عدم چانهزنی»، موضوع چانهزنی در بین تمامی ملل وجود دارد؛ لیکن در کشور ما در بخش اقتصادی و مالیات جایگاهی خاص دارد. لذا در زمانی که سیستم و باور صحیح وجود نداشته باشد، استفاده از قدرت چانهزنی در سازمان مالیاتی جایگاهی ویژه می‌باید، بنابراین ایجاد سیستم دقیق و به وجود آوردن باور و شفافیت در قانون در بین مؤدیان، به یقین موضوع چانهزنی برای کاهش مالیات را منتفی خواهد ساخت.

- در مورد متغیر «توجه به توان پرداخت»، چون مؤدیان اعتقاد دارند که میزان توان پرداخت نسبت به درخواست سازمان پایین است؛ لذا سازمان در صورت تأیید باور مؤدیان می‌تواند میزان مالیات را متناسب با توان پرداخت مؤدیان تعیین نمایند و در صورتی که اعتقاد دارد این باور اشتباه

است، باید با استفاده از راهکارهایی برای آنها به طور شفاف و منطقی آشکار کند که مالیات تعیین شده منطقی و مناسب با توان پرداخت آنها است.

- درباره متغیر «اعتماد به مسئولان مالیاتی»؛ چون این باور در بین مؤدیان که به مسئولان مالیاتی اعتماد داشته باشد، ضعیف است، لذا سازمان مالیاتی می‌تواند با برنامه‌ریزی دقیق و مدون و نیز به کارگیری تمامی توان و استفاده از نیروهای متعدد و متخصص و شایسته و خلاق و با شناسایی نقاط ضعف و قوت در جهت جلب اعتماد مؤدیان گام‌های مؤثری بردارد.

- درباره متغیر «پرداخت مالیات»؛ چون مؤدیان نسبت به پرداخت مالیات علاقه‌ای ندارند و اغلب پرداخت آن را به تعویق می‌اندازند، لذا سازمان مالیاتی می‌تواند با راهکارهای علمی و روش‌های صحیح به گونه‌ای عمل نماید که پرداخت مالیات به صورت هنجار، باور، ارزش و اعتقاد در بین مؤدیان درآید؛ البته این امر نیاز به زمان دارد.

- در مورد متغیر «نوع پرداخت»، چون مؤدیان در زمینه نوع پرداخت مستقیم و یا غیرمستقیم دارای نقطه نظراتی خاص بوده و به عبارتی پرداخت مالیات مستقیم را سخت و دشوار می‌دانند، لذا می‌توان نسبت به وصول مالیات از مؤدیان در حد امکان، از روش‌های غیرمستقیم استفاده و تناسب وصول کل را نیز با توجه به منابع مالیاتی مورد توجه قرارداد.

- درباره متغیر «تحوّه خرج کرد مالیات»؛ از آن جا که مؤدیان نسبت به نحوه خرج کرد مالیات حساسیت خاص دارند و با دقت آن را پی گیری می‌نمایند و همواره این پرسش مطرح است که این پرداخت‌ها در کجا هزینه می‌شود، سازمان مالیاتی می‌تواند با اقدامات دقیق و مؤثر نسبت به نحوه خرج کرد مالیات، اطلاع‌رسانی نموده و آن را به آگاهی همگان برساند.

- در مورد متغیر «عدم پول زور و یک امر ناخواهایند»، به جهت این که این باور در بین مؤدیان وجود دارد که مالیات امری ناخواهایند و به عبارتی پول زور است؛ لذا سازمان مالیاتی می‌تواند با ایجاد فرهنگ‌سازی و با استفاده از روش‌های مؤثر و راهکارهای گوناگون از تمامی جهات نسبت به تغییر این نگرش و باور اقدام نماید.

- درباره متغیر «شفافیت سازمان مالیاتی»؛ چون مؤدیان نسبت به شفافیت سازمان مالیاتی اعتقاد و باور اندکی دارند، پس سازمان مالیاتی باید در تمامی فرایندها و قوانین و سایر موارد، نسبت به افزایش شفافیت تلاش کافی نماید.

- از آن جایی که بین تحصیلات و میزان آشنایی مؤدیان با قوانین مالیاتی رابطه مستقیمی وجود دارد بهتر است که در کتب دوره تحصیلات عالی مباحثی به مالیات و قوانین مالیاتی پرداخته شود.
- از آن جایی که مؤلفه اعتماد در افزایش فرهنگ مالیاتی مؤثر بوده و تأثیر بالایی دارد، متولیان امور مالیات در جهت افزایش فرهنگ مالیاتی می‌بایست به جلب اعتماد مؤدیان بیشتر بپا داده و از آن استفاده بهینه نمایند.
- وجود سنت مالیات دهی در خانواده نیز عاملی است در جهت افزایش فرهنگ مالیاتی. شکل گرفتن سنت مالیات دهی در خانواده، نیازمند انجام کار فرهنگی عظیم می‌باشد و با اهتمام به فرایند اجتماعی شدن و شکل‌گیری یک نظام اجتماعی مدرن می‌توان به آن نزدیک شد.
- تشویق و تقدیر از مؤدیان خوش حساب می‌تواند ما را در رسیدن به فرهنگ مالیاتی یاری نماید. باید به مؤدیان خوش حساب نگاهی دیگر داشت و از ابزارهایی در جهت تشویق آن‌ها استفاده نمود.
- انجام مکانیزه امور مالیاتی از عوامل بسیار مهم و تأثیرگذار در عرصه ایجاد فرهنگ مالیاتی محسوب می‌شود. به هر حال در هزاره سوم و دنیای مدرن، سیستم مالیاتی ما نیز باید مدرن و امروزی باشد.

## فهرست منابع

- ۱- آقایی، الله محمد (۱۳۷۹)، «بهبود کمی مالیات در گروه خدماترسانی» پژوهشنامه اقتصادی، گروه تحقیقات سیاست‌های مالیاتی، کتاب اول.
- ۲- بیرگر، نر (۱۳۸۵)، الگوسازی فرهنگ مالیاتی، ترجمه فاطمه نعیمی، پژوهشنامه مالیات و توسعه، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.
- ۳- تایلر، ادوارد (۱۸۷۱)، «زمینه فرهنگ‌سازی»، محمود روح‌الامینی، نشر عطار.
- ۴- توکلی، محمد (۱۳۷۹)، فرهنگ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی، دانشکده امور اقتصادی.
- ۵- خان جان، علیرضا (۱۳۸۳)، «پتانسیل‌های فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده»، بازخورد تجربه عملیاتی کشورهای در حال توسعه، مجله اقتصادی.
- ۶- او. ای.سی.دی (۲۰۰۱)، پیمایش در تحقیقات اجتماعی، هوشمنگ نایبی، تهران، نشر نی،
- ۷- دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی (۱۳۸۵)، استراتژی‌های تمکین با تاکید بر مشاغل کوچک تجربه ایران، سازمان مالیاتی کشور.
- ۸- رسولی شمیرانی، رضا، اسدالله زاده، میر رستم (۱۳۸۶)، «عوامل موثر بر تمکین و خود اظهاری مؤدیان مالیاتی و ارائه راهکارهایی کارآمد جهت بهبود شرایط موجود»، اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران.
- ۹- زهی، نقی (۱۳۸۴)، مجموعه گزارشات اقتصادی معاونت اقتصادی سازمان، بررسی عوامل فراینده در سیستم مالیاتی ایران، طرح پژوهشی، معاونت اقتصادی سازمان امور اقتصادی و دارایی آذربایجان شرقی.
- ۱۰- طالب نیا، قدرت الله، شیخ حسن علی (۱۳۸۶)، بررسی مقایسه‌ای قانون مالیات‌های مستقیم با قانون پیشین در بخش‌های مشاغل مستغلات و حقوق کارکنان، حسابرس سال دهم.
- ۱۱- طهماسبی بلدچی، فرهاد و دیگران (۱۳۸۴)، نگرشی به مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران، تهران، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده.
- ۱۲- عسکری فر، حسن (۱۳۸۶)، «بررسی نقش کیفیت خدمات در بهبود تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی»، اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران.
- ۱۳- فرهنگ، منوچهر (۱۳۷۱)، فرهنگ علوم اقتصادی، نشر البرز.

- ۱۴- قامتی آرانی، حسن (۱۳۸۴)، «بررسی عوامل موثر بر ارتقاء فرهنگ مالیاتی و وصول مالیات از دیدگاه کارکنان اداره امور مالیاتی شهرستان آران و بیدگل»، تهران، موسسه عالی آموزش و پژوهش.
- ۱۵- قبله وی، غلامرضا (۱۳۸۶)، فرهنگ مالیات و بررسی آن در میان جامع پزشکان شمال تهران و ارائه یک مدل تحلیل رفتاری، طرح پژوهش.
- ۱۶- مارتین واینبرگ (۱۳۸۳)، بررسی مسائل اجتماعی، ترجمه رحمت‌الله صدیق سروستانی، دانشگاه تهران.
- ۱۷- موسوی جهرمی، یگانه، فرهاد طهماسبی بلداجی (۱۳۸۶)، «راه‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راه‌کارهای جلوگیری از آن» طرح پژوهشی، تهران، سازمان امور مالیاتی کشور.
- ۱۸- نو و ریموند (۱۳۷۴)، مدیریت مالی، جلد اول ترجمه علی جهان خانی و علی پارسائیان، تهران، انتشارات سمت.
- ۱۹- استاد محمد، اسماعیل، فرهودی، قادر (۱۳۸۹) "بررسی نقش مؤلفه‌های تأثیرگذار درون زا و برون زا بر تکمیل مالیاتی" ، مجموعه مقالات چهارمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران.
- ۲۰- علیاری شوره دلی، طاهر پور کلانتری (۱۳۸۶)، "شناسایی عوامل فرهنگ مالیاتی مؤدیان مشاغل شهر تهران (مرکز)" ویژه نامه اقتصادی.

21. Becker, G. S., (1968), Crime and Punishment: an Economic Approach, Journal of Political Economy.
22. Birger, Nette; The Concept of Tax Culture. University of Hamburg. Germany (2001).
23. Byrne M.B. Structural Equation Modeling with EQS and EQS/WINDOWS; Sage publications.
24. Gary S. Becker (1957, 1971). The Economics of Discrimination. Chicago, University of Chicago Press. ISBN 0-226-04115-8. (Description. Scroll down to chapter-preview links.).
25. Sour, laura, (2004), an Economic Model of Tax Compliance with Individual Morality and Group Conformity,Economia Mexicana, Primer Semester, ano/vol x111,number oo001,43.
26. Gary S. Becker and Kevin M. Murphy, (2001), Social

- Economics: Market Behavior in a Social Environment, Harvard University Press.
27. Keen, Michael & Stephen Smith (2007)," VAT Fraud and Evasion:What Do We Know, and What Can be Done?", IMF, working paper.
28. Martinez-Vazquez, Jorge, Mc Nab, Robert M. (2000): The Tax Reform Experiment in Transitional Countries. National Tax Journal.
29. Nerre Birger and Karsten von Blumenthal, Tax Culture and Austrian, Economics: A Case Study of the Big 1896 Tax Reform, National Tax, Association's 96th Annual Conference on Taxation in Chicago, USA, (November 2003).
30. Nerre Birger. The Role of Tax Culture in the Russin Transformation process. In: Michael H. Stierle and Thomas Birringer (eds): Economics of Transition: Theory Experiences and EU Enlargement ; INDER Annual Confewence 2001. INFER Reseaech Edition Vol . 6, Berlin : VWF. (2001).
31. OECD (2010), Programs to Redue Administrative Burden of Tax Regulations, Presented at the Forum on Tax Administration: Taxpayer services Sub-Group (March 2010), OECD: OECD publishing.
32. Treisman, Daniel (2000), Fiscal Pathologies and Federal Politics, Understanding Tax Arrears in Russia's Regions. INTERNET: <http://www.polisci.ucla.edu/faculty/treisman>.