

بررسی رفتار اخلاقی مودیان بزرگ مالیاتی از دیدگاه اخلاقی پست مدرن

محمود لاری دشت بیاض^۱

حمید خادم^۲

علی عبدی^۳

زهرا مرویان حسینی^۴

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۱۲/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۷/۲۸

چکیده

مالیات به عنوان یکی از مهم ترین منابع مالی دولت، نقش به سزایی در رشد اقتصادی و توزیع درآمد ایفا می کند. سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها، متفاوت است و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آنها دارد. با عنایت به نقش مالیات در اقتصاد که یک اهرم مالی تخصیصی- توزیعی می باشد، پدیده فرار مالیاتی که بر گرفته از عدم رعایت اخلاق حرفه ای می باشد؛ به عنوان یک ضد ارزش می تواند تهدیدی جدی برای فرهنگ مالیاتی و به تبع آن تداوم زندگی اجتماعی و تحقق رفاه اجتماعی باشد و به همین علت ضرورت شناخت عوامل بروز و تشدید فرار مالیاتی به دلیل بی توجهی به جنبه های اخلاقی و ارائه راهکارهایی در این خصوص بحثی در خور مطالعه و بررسی می باشد. هدف اصلی این پژوهش بررسی رفتار اخلاقی مودیان بزرگ مالیاتی استان خراسان رضوی بر اساس دیدگاه اخلاقی فوکو از اندیشمندان پست مدرن، در مورد حقیقت گویی می باشد.

واژه های کلیدی: مالیات، حقیقت گویی، اخلاق مودیان، فرهنگ مالیاتی، فرار مالیاتی

۱- عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد m.lari@um.ac.ir

۲- کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد و مدرس دانشگاه (نویسنده مسئول) hesabras_65@yahoo.com

۳- کارشناس ارشد مالیاتی در اداره امور مالیاتی خراسان رضوی و دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد قاینات

۴- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه امام رضا (ع)

۱- مقدمه

اخلاق موضوعی است فراگیر که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می دهد. اخلاق، ضرورت و لازمه یک جامعه سالم است. هر جامعه‌ای که بتواند اصول و ارزش‌های اخلاقی را در میان افراد خود گسترش دهد، پیش شرط حرکت در مسیر تعالی را اجرا کرده است.

در حرفه مالیات با توجه به اینکه اعضای این حرفه در تعامل بسیاری با افراد جامعه هستند، در نتیجه، عدم رعایت اصول و آیین نامه های اخلاقی مرتبط با حرفه مالیات می تواند بر روند توسعه و رشد نظام مالیاتی در جامعه تأثیر بسزایی گذاشته و عملکرد حرفه را با چالش روبه‌رو سازد. مالیات در حقیقت نوعی پرداخت هزینه زندگی اجتماعی می باشد و تعاریف مختلفی دارد، از جمله در تعریف صندوق بین المللی پول آمده است: «مالیات عبارت است از وجوه اجباری، غیر جبرانی و غیر قابل برگشت که دولت برای مقاصد عمومی مطالبه می کند».

درآمدهای مالیاتی یکی از مهم ترین منابع در بودجه اکثر دولت ها به ویژه کشور های توسعه یافته بوده و به عنوان یک شاخص اقتصادی در رتبه بندی کشور ها نیز مطرح می گردد حجم و میزان درآمدهای مالیاتی در قسمت منابع بودجه، معرف سلامت اقتصادی حکومت شناخته می شود و نقطه قوت سیستم اقتصادی هر کشوری، شفافیت و سلامت نظام اقتصادی از طریق اتکاء به منابع و درآمدهای مالیاتی می باشد.

فرار مالیاتی یکی از اساسی ترین مشکلات هر نظام مالیاتی محسوب می شود که از جمله عوامل اصلی ایجاد کننده آن می توان به خلاء ناشی از اخلاق در بین مودیان مالیاتی اشاره نمود. لذا ضرورت دارد ضمن ریشه یابی عوامل موثر در شیوع این پدیده مخرب اقتصادی، جهت رفع آن نیز برنامه ریزی شود (خانلی و همکاران، ۱۳۸۹).

فرهنگ مالیاتی یکی از راههای نسبتاً جدید وصول مالیاتها می باشد که اعتلای آن باعث بالابردن کارایی دستگاه مالیاتی و نهایتاً عدالت مالیاتی می شود و برای تحقق این مهم می بایست نسبت به افزایش پابندی به مباحث اخلاقی در بین مودیان مالیاتی و بالابردن فرهنگ مالیاتی آنها تاکید نمود و این همان مفهوم نظریه رفتار اخلاقی پست مدرن می باشد. اندیشمندان پست مدرن معتقدند اخلاق واقعی و ناب، بازتاب قوانین و مقررات وضع شده نمی باشد، بلکه این نوع اخلاق، اخلاق آیین نامه ای و اجباری است که ارزش چندانی ندارد. اخلاق واقعی زمانی است که فرد گفتن حقیقت را وظیفه خود بداند در نتیجه در گزارشگری مالی و به تبع آن اظهار مالیات، گفتن واقعیت

برگرفته از مقررات وضع شده نیست بلکه بازتاب اعتقاد به مباحث اخلاقی در ذهن فرد می باشد و این همان مفهوم واقعی اخلاق از دیدگاه پست مدرن می باشد (اکتاویو، آتونز و همکاران ۲۰۱۳).

حسابداران به عنوان گزارش کننده و واسط مالی بین شرکت و بازار سرمایه، دارای مسئولیت خطیری در برابر جامعه هستند. اعمال غیر اخلاقی حسابداران ضمن مخدوش نمودن اعتماد عموم به حرفه حسابداری و گزارشگری در عملکرد کارایی نظام مالیاتی نیز اخلاقی ایجاد می کنند (وليام و السون، ۲۰۱۰). بروز بحرانهای مالی در سراسر دنیا و صدماتی که به اقتصاد و صنعت کشورها وارد آورده، توجه به ابعاد اخلاقی حسابداری را افزون ساخت، زیرا مقصر اصلی بروز بحرانهای مالی در سراسر دنیا حسابدارانی شناخته شدند که وظیفه گزارشگری خویش را (با انگیزه های متفاوت مثلا فرار مالیاتی) به نحو صحیح انجام نداده اند (بین و بناردی، ۲۰۰۵).

گزارشگری نادرست صورتها و وضعیت مالی، ناشی از نبود توانایی عملی حسابداران نبوده است بلکه به دلیل خلاء ناشی از نبود اخلاق حرفه ای در میان فعالان حرفه عنوان شده است (لاو، داوی و هوپر؛ ۲۰۰۸). علی رغم همه قوانین و اصول اخلاقی که به صورت رسمی تدوین شده است، رفتار غیر اخلاقی حسابداران اعتبار حرفه و نقش اجتماعی آن را زیر سوال برده است. بر اساس نظر باکان (۲۰۰۵) در این زمینه معمولا فاکتورهای فردی و زمینه ای تاثیر گذار بر اخلاق حرفه ای در بین مودیان مالیاتی را می بایست مورد بررسی قرار داد. بنابراین موضوع اصلی این پژوهش بررسی اخلاق مودیان بزرگ مالیاتی بر اساس دیدگاه اخلاقی فوکو در مورد رابطه فرد با خودش (فوکو، ۲۰۰۱a) که موجب حقیقت می شود، می باشد.

هدف اصلی این پژوهش این است که بدانیم آیا پدیده فرار مالیاتی مودیان بزرگ مالیاتی، ناشی از عدم اعتقاد به مباحث اخلاقی در ذهنیت آنها است یا اینکه نقص در عدالت و نظام مالیاتی یا پیچیده بودن مباحث مالیاتی آنها را به سوی فرار مالیاتی سوق می دهد.

این پژوهش با تاکید بر نظریه اخلاقی فوکو به عنوان یک پژوهش پیشگام در این زمینه تاکنون می باشد. به نظر می رسد یافته های این پژوهش، اهمیت ارزشهای اخلاقی فردی را نشان می دهد که به طور کلی ناشی از بازتاب پژوهشهای فلسفی و اخلاقی می باشد (مارکنس، ۲۰۰۹)؛ راهکار اساسی برای ارتقای تمکین مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی، توسعه و فرهنگ سازی اخلاق مالیاتی در بدنه نظام مالیاتی، کارگزاران، ممیزان و خصوصا مودیان مالیاتی می باشد و راه حل اجرایی شدن آن تعالی و رشد اخلاقی در بخشهای یادشده می باشد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

فرهنگ مالیاتی و فرار از پرداخت مالیات

اصطلاح فرهنگ به معنی جامعه شناختی و مردم شناختی آن، نخستین بار توسط مردم شناس انگلیسی ادوارد بارنت تیلور در سال ۱۸۷۱ در کتابی با عنوان فرهنگ ابتدایی^۱ بکار رفت. وی در تعریف فرهنگ مالیاتی می گوید: « فرهنگ مجموعه پیچیده ای است که در برگیرنده دانستنی ها، اعتقادات، هنرها، اخلاقیات، قوانین، عادات و هرگونه توانایی های دیگری است که انسان به عنوان عضوی از جامعه بدست می آورد» (قنادان، ۱۳۷۹، ص ۷۶). عناصر اصلی فرهنگ مالیاتی از نظر قنادان شامل موارد ارائه شده در جدول ذیل است:

شکل (۱) - عناصر اصلی فرهنگ مالیاتی (قنادان، ۱۳۷۹)

فرهنگ					
فرهنگ غیر مادی				فرهنگ مادی	
نمادها (زبان)	ارزشها	هنجارها	نگرش	عقاید و باورها	تکنولوژی (فناوری)

همانطور که مشاهده می شود عقاید، باورها و رفتارها جزء عناصر اصلی فرهنگ مالیاتی جوامع اند که این پژوهش در عمل سعی به بررسی آنها دارد، لذا تنها موارد مرتبط با آن از عوامل فرهنگ مالیاتی مورد بحث قرار می گیرد و از بیان سایر جنبه ها خودداری می گردد.

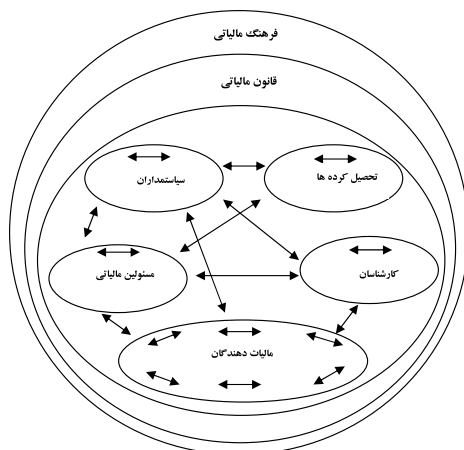
عقاید و باورها: عبارت است از قضایای اخباری کشف شده (و نه وضع شده) در رابطه با متغیرهای دنیای خارج است که آن را سیستم عقاید گویند. عقیده عمومی قضاوتی است که مورد قبول عامه باشد و عقیده یعنی آنچه انسان بدان اعتقاد و یقین دارد.

نگرش ها: نگرش ها تمایلات کلی هستند که در فرد به وجود می آید و ادراک و عواطف او را در جهان معنی به جریان می اندازد. در روانشناسی به مجموعه عناصر تثبیت شده ذهنی، نگرش می گویند. در واقع این عناصر تثبیت شده از فرهنگ جامعه ای که شخصیت فرد در آن شکل گرفته است، نشات می گیرد.

در چند دهه اخیر به فرهنگ مالیاتی توجه ویژه ای شده است. علت افزایش توجه به فرهنگ مالیاتی در سالهای اخیر را می توان وجود نارسایی در نظام مالیاتی کشور ها دانست. این نارسایی ها را می توان در سه گروه مشکلات فرهنگی، قوانین مالیاتی و مشکلات اجرایی طبقه بندی کرد (رادا و

ادیم، ۲۰۰۱). فرهنگ مالیاتی خاص یک کشور را می‌توان به عنوان تمامی موسسات رسمی و غیر رسمی مرتبط با مالیات و عملکرد آن شامل وابستگی‌ها و روابط ایجاد شده توسط تعاملات مداوم در نظر گرفت که از گروه‌ها و عواملی مانند مسئولین مالیاتی، مالیات دهندگان، سیاست گذاران و کارشناسان مالیاتی و دانشگاهیان تشکیل شده است که در شکل زیر قابل مشاهده است (بیرگر، ۲۰۰۱).

شکل (۲) - عوامل تشکیل دهنده فرهنگ مالیاتی (بیرگر، ۲۰۰۱)



میخائیل کامدسوس (۱۹۹۷) اعتقاد دارد که با افزایش میل به پرداخت مالیات، شفاف سازی قوانین مالیاتی و آموزش این قوانین می‌توان به بهبود فرهنگ مالیاتی پرداخت و در این بین اخلاق و بررسی رشد اخلاقی مودیان، عاملی کلیدی می‌باشد. رمن برگر در مطالعه به این نتیجه رسید که دولتها تنها زمانی می‌توانند مالیات‌ها را به اندازه دلخواه جمع‌آوری کنند که شهروندان مایل به پرداخت آن باشند، هر چند افزایش تمایل به پرداخت مالیات نیاز به یک برنامه بلندمدت افزایش در رشد اخلاقی مودیان و بهبود فرهنگ مالیاتی دارد (برگر، ۲۰۰۰). فرهنگ مالیاتی در هر کشوری تا حد زیادی متأثر از فرهنگ عمومی و ویژگی‌های تاریخی، جغرافیایی، اجتماعی و عوامل اخلاقی افراد است. پرداخت مالیات در کشورهایی توسعه یافته برخلاف کشورهای در حال توسعه بیشتر است؛ به عبارت دیگر در کشورهای در حال توسعه انگیزه‌های بیشتری برای فرار مالیاتی نسبت به پرداخت آن وجود دارد. این تفاوت‌ها وابسته به هنجارهای اجتماعی و عدم پایبندی به مباحث اخلاقی در پرداخت مالیات می‌باشد. اگر فرار مالیاتی در یک کشور غالب شود، آنگاه می‌توان نتیجه گرفت که هنجار اجتماعی پرداخت مالیاتی از بین رفته است (وارتیک و همکاران، ۲۰۰۸).

بیرگر (۲۰۰۱) سه عنصر مهم و تاثیر گذار در فرهنگ مالیاتی را نام می برد که هر دو بعد فرهنگ مالیاتی، یعنی هم مودیان و هم سیاستمداران و قانون گذاران مالیاتی را در بر می گیرد:

۱- وضعیت قوانین و سیستم مالیاتی کشور:

هرچه سیستم مالیاتی، پیشرفته، نظام مند و کارآمدتر شود می تواند در ارتقاء فرهنگ مالیاتی موثرتر باشد. کشورهای توسعه یافته فرهنگ مالیاتی بالاتری دارند زیرا در کشور های توسعه یافته سیستم مالیاتی آنها نسبت به کشورهای در حال توسعه مشکلات کمتری دارد، پس موانع کمتری در جهت پیشرفت فرهنگ مالیاتی وجود دارد. در کشورهای در حال توسعه می بایست نسبت به شفاف سازی قوانین، ساده و قابل فهم کردن آنها، گسترش پایه های مالیاتی و مبارزه با فساد جهت بهبود فرهنگ مالیاتی اقدام شود (بیرگر، ۲۰۰۱).

۲- نقش سازمان امور مالیاتی:

موثر بودن سازمان امور مالیاتی به سطح عدم تمرکز سیاسی و مالی و همچنین به میزان فساد اداری در هر کشور وابسته است و جمع آوری مالیات تحت عدم تمرکز سیاسی بسیار سخت تر از عدم تمرکز مالی است. زیرا در این مورد دولتهای ناحیه ای انگیزه قوی تری در حمایت و جمع آوری مالیات دارند و عدم تمرکز مالی انگیزه را برای دولتهای ناحیه ای به منظور کمک به بنگاههای اقتصادی در اجتناب از پرداخت مالیاتها را کاهش می دهد (آلم، ۲۰۰۳).

۳- میزان همکاری مردم با سازمان امور مالیاتی و پرداخت داوطلبانه:

در این دیدگاه اعتقاد بر این است که فرار مالیاتی یک رفتار ضد اخلاقی می باشد و برای کاهش آن می بایست رشد اخلاقی مودیان مالیاتی مورد تحلیل و تقویت قرار گیرد. سطح فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات در کشور های گوناگون متفاوت است. البته مشارکت و تمایل به پرداخت مالیات علاوه بر افزایش رشد اخلاقی افراد به افزایش اعتماد بین مودیان و سازمان امور مالیاتی نیز وابسته است. در نتیجه تا زمانی که رشد اخلاقی تقویت نشده و مردم به سازمان امور مالیاتی اعتماد نداشته باشند نمی توان انتظار داشت نسبت به تنظیم صحیح اظهارنامه مالیاتی و پرداخت به موقع مالیات اقدام کنند که این مورد از طریق بالا بردن فرهنگ مالیاتی محقق می شود (بیرگر، ۲۰۰۱).

در این پژوهش سعی شده است تا جنبه های اخلاقی که عقاید و باور افراد را در فرهنگ مالیاتی

شکل می دهند مورد بررسی قرار گیرد.

تعریف اخلاق و تئوری رفتار اخلاقی

پیشینه مباحث اخلاقی به قدمت وجود آدمی باز می‌گردد، که شاخه‌ای از فلسفه است و در پی پاسخ به سوالاتی از قبیل چگونه باید زندگی کرد؟ چگونه انسانی باید بود؟ بر اساس چه اصولی باید زیست؟ می‌باشد.

تعاریف متعددی از اخلاق ارائه شده است؛ در ساده‌ترین تعریف، اخلاق علم تمیز دادن درست از نادرست و نیکی از بدی است (مجتهد زاده و همکاران، ۱۳۹۱). این واژه، ریشه یونانی دارد و در لغت به معنای عرف و رهنمود^۱ می‌باشد. علامه علی‌اکبر دهخدا در لغت‌نامه، اخلاق را جمع خلق و خویها و علم اخلاق را دانش بد و نیک‌خویی‌ها تعریف کرده است. با توجه به اهمیت اخلاق در جوامع، اصول اخلاقی در سازمان‌ها، اصول راهنما برای تصمیم‌گیری و رفتارها خواهند بود. در برخی شرکت‌ها ضمن تهیه فهرست‌های بلندی از کدهای اخلاقی، پست مدیریتی خاصی را برای نظارت بر اصول اخلاقی و رعایت آن به وجود آورده‌اند.

آنچه در این میان مهم به نظر می‌رسد، اختلاف در باورها و دیدگاه‌های اجتماعی ملت‌ها است. نظر به اینکه در بیشتر جوامع، دولت‌ها سعی بر درونی کردن ارزش‌ها در میان افراد برای اجرای قوانین و مقررات حاکم دارند، بین اخلاق و قانون تفاوتی قائل نمی‌شوند، درحالی‌که اخلاق، چیزی است که با رفتارهای ناشی از قانون متفاوت است. رفتار قانونی ریشه در مجموعه‌ای از اصول و مقرراتی دارد که نوع عمل افراد را مشخص می‌کند و عموماً مورد قبول جامعه است. این مقررات لازم‌الاجرا بوده و در صوت لزوم در دادگاه‌ها اعمال می‌شوند، اما اصول اخلاقی بیشتر مربوط به رفتارهایی می‌شوند که زیر پوشش مقررات قانونی قرار نمی‌گیرند. واژه اخلاق به معنای مجموعه‌ای از اصول رفتار و یک تئوری سیستمی از ارزش‌های اخلاقی است و در فرهنگ سازی مالیات هم می‌توان بیان نمود. رفتار اخلاقی که برگرفته از قوانین و مقررات جامع باشد آنقدر کارایی ندارد بلکه باید رشد اخلاقی را در افراد جهت انجام رفتارهای اخلاقی بالا برد.

رست (۱۹۸۶) مدل رفتار اخلاقی چهار عاملی را بر مبنای نظریه رشد اخلاقی کولبرگ (۱۹۷۶) ارائه کرد. او بر این باور بود که فرد برای نشان دادن رفتار اخلاقی چندین مرحله را پشت سر می‌گذارد: اول این که تشخیص می‌دهد مسئله‌ای که درگیر آن شده، موضوعی اخلاقی است؛ سپس در مورد آنکه انجام چه اقدامی از نظر اخلاقی درست است، قضاوت می‌کند. در گام سوم، عمل درست

اخلاقی را بر می‌گزیند و در نهایت بر مبنای نیت اخلاقی خود رفتار می‌نماید (آلین و همکاران، ۲۰۰۶). این مدل از چهار مؤلفه به صورت زیر تشکیل شده است:

حساسیت اخلاقی (آگاهی): این قسمت به شناسایی مشکل اخلاقی مربوط می‌شود و شامل تفسیر موقعیت، انتخاب نقش با توجه به اثراتش بر روی گروه‌های مرتبط، بررسی زنجیره علی و معلولی رویدادها و آگاهی از وجود مشکل اخلاقی است.

قضاوت اخلاقی: این قسمت مربوط به قضاوت در مورد راه حل مطلوب برای یک معضل خاص اخلاقی است و شامل تشخیص قابل قبول‌ترین رفتار در یک وضعیت اخلاقی می‌باشد. رست معتقد است قضاوت اخلاقی با رشد اخلاقی - شناختی کولبرگ، رابطه مستقیم دارد.

محرک اخلاقی (نیت): به این مورد اشاره دارد که آیا نیت اخلاقی با قضاوت اخلاقی مطابقت می‌کند یا خیر و شامل درجه‌ای از تعهد به رفتار اخلاقی، تاکید بیشتر بر ارزشهای اخلاقی نسبت به سایر ارزشها و تعهد فردی در مورد نتایج اخلاقی می‌باشد.

شخصیت اخلاقی (رفتار): به معنای انجام عمل اخلاقی می‌باشد و شامل پافشاری بر وظیفه اخلاقی، شجاعت، غلبه بر نقاط ضعف نظیر خستگی و وسوسه و رفتار در جهت هدف اخلاقی می‌شود.

نظریه رفتار اخلاقی فوکو

میشل فوکو در اکتبر سال ۱۹۲۶ میلادی، در فرانسه متولد شد، وی از متفکران پست مدرن است و از همان اوایل کارش ناسازگاری با فلسفه اخلاق هنجاری (تجویزی) برای افراد بود. وی معتقد است اخلاق به اختیار و برگرفته از ذهن فرد و نه بازتاب قوانین و مقررات تعریف شده برای وی می‌باشد. فوکو در زمینه اخلاق بین دو عامل عقاید و اعمال تمایز قائل شده است. در عقاید بیشتر اصول اخلاقی مورد تاکید قرار گرفته است، لیکن در اعمال تاکید بیشتر بر روی ذهنیت (عقاید شخصی) و اعمال خود فرد بوده است که می‌تواند برگرفته از قوانین و مقررات تجویز شده و یا اعتقادات (باورهای) اخلاقی خود فرد باشد (فوکو، ۱۹۸۶).

همان‌طور که پرادو (۲۰۰۸) نیز بیان نمود می‌بایستی نسبت به ویژگی‌هایی که انسان قوانین رفتاری خود را تنظیم نموده و اعمال خود را به تبع آن تغییر دهد، تفکر و تامل نمود. بحث اخلاق مسئله ساده‌ای نیست و به معنای پذیرش بی‌اختیار قوانین رفتاری از قبل تهیه (و تجویز) شده

نیست، بلکه تاکید بر آزادی عمل و اختیار برای ارائه ارزشها و اهداف درونی فرد به تنهایی می باشد (گارودی، ۱۹۸۲). با عنایت به مطالب بالا، مسئله اخلاقیات فوکو به دو دسته تفکیک می شود:

۱- **رفتار واقعی** (اخلاق زیباشناسانه)، که مقصودش آرمانهای اخلاقی است «ادب نفس یا فرهنگ فردی از هنر زیست که با مضامین فلسفی آمیخته و از آن نشأت می گیرد. در اینجا است که مفهوم «گوهر اخلاقی» مطرح می شود. در این نوع اخلاق، ارتباط و تجربه فردی شخص با خویشتن اهمیت دارد، تجربه فردی به معنای ارتباط درونی فرد با خودش است. به این معنی که چگونه فرد قادر است، از خود مراقبت و نفس خویش را کنترل کند و به این طریق ارباب خویشتن گردد، تا به سلامت و سعادت دست یابد و این مفهوم اصلی اخلاق است.

۲- **رفتار اخلاقی** (اخلاق آیین نامه‌ای)، به گفته او با ظهور مسیحیت، نگرش اخلاقی زیباشناسانه جای خود را به آیین نامه‌ها و مقررات کلی اخلاقی داده است، دستوراتی که به صرف از قوانین تجویز شده، ناشی می شود. از نظر فوکو این نوع عمل ارزش چندانی ندارد و اخلاقی محسوب نمی‌شود. در واقع فوکو میان مقررات اخلاقی و عمل اخلاقی فرق می‌گذارد، او بیشتر طرفدار عمل اخلاقی است.

وی بیشتر بر آن دسته از دستگاہهای اخلاقی تکیه دارد که شامل مجموعه‌ای از دستورها و ارزشهای اخلاقی هستند یعنی نوع اول اخلاق. فوکو معتقد است که اخلاق آیین نامه‌ای اجباری و تحمیلی است، چرا که فرد باید تابع مقرراتی گردد که از بیرون وضع شده و خودش هیچ نقشی در آن نداشته است، اما در مقابل در اخلاق زیباشناسانه، فرد آزادانه و با اختیار در یک ارتباط درونی اقدام به کنترل سرکشی‌های نفس خویش می‌کند و از تسلیم شدن در برابر تمایلات نفس سر باز می‌زند. چنین فردی دیگر برده‌خواسته‌هایش نیست و به زعم فوکو این معنای حقیقی آزادی و اخلاق است. مفهوم حقیقت‌گویی توسط فوکو در سخنرانی دانشگاه کالیفرنیا در سال ۱۹۸۳ بیان شد. بطور کلی حقیقت‌گویی از یک سو به ویژگی اخلاقی و همچنین به رویکرد (نگرش) اخلاقی اشاره دارد و از سوی دیگر به اعمال اخلاقی در افراد ارتباط دارد (فوکو، ۲۰۰۶). به عبارت دیگر "عمل" اخلاقی عبارت است از گفتن حقیقت به صورت: رک‌گویی^۱، حقیقت^۲، ریسک (مخاطره)^۳، انتقاد^۴ و وظیفه^۱

-
1. Frankness
 2. Truth
 3. Danger
 4. Criticism

(فوکو، ۲۰۰۱b). حقیقت‌گویی معمولاً به عنوان آزادی بیان تعبیر می‌شود و حقیقت‌گو کسی است که از حقیقت‌گویی استفاده می‌کند، به عبارت دیگر یعنی کسی که حقیقت را می‌گوید. بطور دقیق می‌توان گفت حقیقت‌گویی یک فعالیت زبانی است که در آن گوینده، رابطه فردی خود را با حقیقت بیان کرده و زندگی خود را به مخاطره می‌اندازد، زیرا حقیقت‌گویی را وظیفه‌ای می‌داند که باعث پیشرفت و یا کمک به سایرین (و همچنین خودش) می‌شود. در حقیقت‌گویی گوینده از آزادی خود استفاده کرده و به جای «متقاعد کردن» از «رک‌گویی»، به جای «سکوت(یا دروغ)» از «حقیقت‌گویی»، به جای «امنیت» از «مخاطره (ریسک)»، به جای «چاپلوسی» از «انتقاد» و به جای «نفع شخصی و بی‌توجهی به اخلاقیات» از «وظیفه اخلاقی» استفاده می‌کند. در این پژوهش نیز ما از معنی واژه حقیقت‌گویی که توسط میشل فوکو (۱۹۸۳) در دانشگاه کالیفرنیا در خصوص افشاگری و حقیقت‌ارائه شد، استفاده می‌کنیم (فوکو، ۲۰۰۱b).

در جدول ۳ پنج ویژگی (متغیر) جهت بررسی حقیقت‌گویی یعنی: رک‌گویی، حقیقت(صداقت)، ریسک(خطر)، انتقاد و وظیفه، به طور خلاصه ارائه شده است.

جدول (۳) - ویژگی های حقیقت‌گویی (متغیر)های حقیقت‌گویی از دیدگاه اخلاق فوکو (فوکو، ۲۰۰۱)

معنی	ویژگی های حقیقت-گویی
	فرد حقیقت‌گو فردی است که هر آنچه در ذهن دارد را می‌گوید. هیچ چیزی را پنهان نمی‌کند، بلکه قلب و ذهن خود را به طور کامل با افشاگری خود باز می‌کند. در این حالت، انتظار می‌رود که گوینده شرح دقیق و کاملی از آنچه در ذهن دارد را بگوید؛ به طوری که شنونده بتواند کاملاً آنچه که گوینده در ذهن دارد را درک کند. در حقیقت‌گویی، گوینده کاملاً روشن می‌کند که آنچه که می‌گوید عقیده خودش می‌باشد و این عمل را با اجتناب از ارائه هرگونه الفاظی که باعث پنهان ماندن افکارش باشد انجام می‌دهد. در این روش، فعالیت گفتاری حقیقت‌گویی یعنی روشن(شفاف) گویی .
	همیشه بین عقیده (باور ذهنی) و حقیقت یک نوع تطابق وجود دارد. اما این تطابق به شکل فراقندی واژه‌ها در صحبت کردن و بیان بدون مصلحت هر چیزی که در ذهن می‌باشد نیست. فرد حقیقت‌گو آنچه حقیقت است را می‌گوید، زیرا حقیقت را می‌داند. این پیش فرض وجود دارد که حقیقت‌گو فردی است که دارای ویژگیهای اخلاقی لازم می‌باشد؛ یعنی اولاً حقیقت را می‌داند و ثانیاً این حقیقت را به دیگران می‌گوید.
	در صورتی به فردی، حقیقت‌گو اطلاق می‌شود که حتی اگر گفتن حقیقت برای او ریسک(خطر) داشته باشد باز هم آن را بیان می‌کند. یعنی هنگامی که یک عالم به یک ظالم می‌گوید که ظلم او ناخوشایند است، در این صورت عالم حقیقت را می‌گوید و اعتقاد او نیز بر این است که حقیقت را می‌گوید و علاوه بر آن ریسک هم می‌کند چون ممکن است ظالم عصبانی شود و وی را تنبیه، تبعید و یا حتی به قتل برساند. ریسک همیشه جانی نیست بلکه، ممکن است از دست دادن شغل، موقعیت، شهرت و یا رسوایی سیاسی باشد. حقیقت‌گویی با ریسک ارتباط دارد به طوری که حقیقت‌گو نیاز به جرات گفتن حقیقت علی‌رغم وجود خطر را دارد.
	حقیقت‌گویی شکلی از انتقاد شامل انتقاد به خود یا دیگری است، اما همیشه در وضعیتی دارای ارزش اخلاقی بالا است که مقام (جایگاه) انتقاد کننده پایین تر از انتقاد شونده باشد. حقیقت‌گو (انتقاد کننده) همیشه نسبت به کسی که مورد انتقاد قرار می‌گیرد (انتقاد شونده) قدرت کمتری دارد؛ به طوری که حقیقت‌گویی از پایین سرچشمه گرفته و به بالا می‌رود. زیرا اگر انتقاد توسط فرد بالایی به فرد زیر دست خود باشد از منظر قدرت بوده و نیاز به جسارت حقیقت‌گویی و انتقاد ندارد.
	گفتن یک حقیقت به عنوان یک وظیفه در نظر گرفته می‌شود. هیچ کس فرد را مجبور به گفتن حقیقت نمی‌کند اما وی احساس می‌کند که وظیفه دارد حقیقت را بیان نماید. اگر فردی مجبور به گفتن حقیقت باشد (تحت شکنجه یا اجبارهای دیگر) در این صورت افشاگری وی حقیقت‌گویی نیست، یعنی اگر فرد احساس کند دوست (یا همکار) وی دارد خلاف اخلاقی را انجام می‌دهد، حتی اگر بداند ممکن است دوست (یا همکارش) از دست او ناراحت شود باز هم وظیفه خود می‌داند برای تعالی سازمان و جامعه گفتن حقیقت را وظیفه خود بداند.

به طور خلاصه از موارد بالا استنباط می‌شود، مودیان مالیاتی باید هر آنچه که به عنوان باور در مورد وضعیت مالی شان وجود دارد صادقانه بیان کنند. ریسک گفتن حقیقت که منجر به پرداخت

بیشتر مالیات یا از دست دادن شغل آنها است بپذیرند و گفتن حقیقت را وظیفه اخلاقی خود بدانند و نسبت به اعمال غیر اخلاقی مافوق خود در شرکت انتقاد کنند.

رسوایی های مالی و اخلاق مؤدیان مالیاتی

امروزه رعایت اخلاق در حسابداری، بحثی در خور مطالعه بوده چون حرفه حسابداری با بحرانهای اخلاقی بیگانه نیست. در سالهای اخیر شاهد رسوایی های مالی شرکت‌های بزرگی چون انرون، تیکو، ورلدکام، آدلفی، زیراکس، گلوبال گراسینگ بوده ایم. سوالی که به ذهن متبادر می شود این است که چرا با وجود افزایش سطح تحصیلات افراد شاغل در حرفه حسابداری، همچنان جامعه از وقوع چنین رسوایی هایی متضرر می شود؟ وقوع رسوایی های مالی در حسابداری سرفصل تازه ای نیست و هر روز انتظار آن را داریم که رسوایی جدیدی، عنوان اصلی نشریات شود. آیا مقصر، نقص در قوانین و مقررات و استانداردها است یا رفتارهای غیر اخلاقی حسابداران؟ (لو و همکاران، ۲۰۰۸). مقصر اصلی در بروز بحرانهای مالی سراسر دنیا حسابدارانی شناخته شده اند که وظیفه گزارشگری خود را به نحو صحیح انجام نداده اند (بین و بناردی، ۲۰۰۵؛ امی و همکاران، ۲۰۰۵). گزارشگری نادرست صورتهای مالی سازمان ها ناشی از نبود توانایی علمی آنها نبوده بلکه بدلیل خلاء ناشی از نبود اخلاق حرفه ای در میان فعالان حرفه عنوان شده است (لاو، داوی و هوپر، ۲۰۰۸).

مارشال و همکاران (۲۰۰۹) در پژوهشی با عنوان "موارد اخلاقی پیش روی مودیان مالیاتی" استاندارد رفتار حرفه ای بین ماموران و مودیان مالیاتی را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند. پژوهش آنها در برگیرنده نتایجی به شرح ذیل بوده است:

- حفظ منافع عمومی، شایستگی، صلاحیت فنی، رازداری و قابلیت اعتماد از مهم ترین موارد اخلاقی گروه مورد مطالعه می باشد.
 - عدم توانایی و قصور، از مشکلات عمده و همیشگی اخلاقی است.
 - قوانین ناکافی (ناقص و قابل تفسیر) موجب فرار مالیاتی می شود.
- مدیسون و اشمیت (۲۰۰۶) و بلنتورن و همکاران (۲۰۰۸) به بررسی تاثیر آموزش و بستر سازی رشد اخلاقی طی دوران تحصیل دانشجویان حسابداری پرداختند، یافته های آنها نشان داد که وجود این آموزش ها طی دوران تحصیل با یک دید مستمر و مداوم (و نه به صورت موقتی) منجر به کاهش فرار مالیاتی و تمایل به بروز رفتارهای اخلاقی در دانشجویان می شود.

هو و وانگ (۲۰۰۸) به بررسی میزان انطباق اخلاق با پذیرش مالیات در بین مالیات دهندگان هنگ کنگ پرداختند، نتایج پژوهش آنها نشان داد انطباق بین اخلاق و پذیرش مالیات در زمانی که مالیات دهندگان باورهای اخلاقی قوی تری در خصوص پدیده فرار مالیاتی به عنوان یک ضد ارزش (امری غیر اخلاقی) دارند، افزایش می یابد. همچنین نتایج آنها نشان داد تلاش جهت رشد اخلاق در مالیات دهندگان تاثیر مثبت و معناداری در پذیرش مالیات دارد.

باتهون و همکاران (۲۰۱۱) به بررسی عوامل زمینه ساز و موثر بر رفتارهای غیر اخلاقی شاغلان در حرفه حسابداری در ترکیه از دیدگاه فلسفی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد ۴۴ عامل در پیدایش رفتارهای غیر اخلاقی نقش دارد که این رفتارهای غیر اخلاقی صداقت و پابندی به آیین رفتار حرفه ای در حسابداری را بیشتر از سایر زمینه ها تحت تاثیر قرار داده و تضعیف نموده است. نتایج همچنین نشان داد درخواستهای غیر اخلاقی (مبنی بر انجام فرار مالیاتی) تحمیل شده از جانب صاحبکاران تاثیر قابل ملاحظه ای در بروز این بی اخلاقی ها دارد و یکی از عوامل دیگری که تاثیر بسزایی بر روی انجام رفتار غیر اخلاقی حسابداران داشت عدم آگاهی کافی آنها از تاثیرات مخرب رفتارهای غیر اخلاقی بر وجود و حیات حرفه حسابداری بود.

بیکاردت و پرینز (۲۰۱۳) دینامیک های رفتاری و تمایلات فرار از پرداخت مالیات را بررسی نمودند. نتایج تحقیق آنها نشان داد رویکرد اخلاقی نئوکلاسیکی نمی تواند به رفتارها، به خوبی جهت داده و باعث رشد مدل رفتاری و جلوگیری از فرار مالیاتی شود، بلکه تعاملات بهینه بین گذاران و مودیان مالیاتی و زمینه سازی اعتماد بیشتر نقش مهمی در پذیرش پرداخت مالیات یا کاهش بروز رفتارهای غیر اخلاقی در خصوص فرار مالیاتی دارد.

هولمز و مریات (۲۰۱۲) به بررسی رفتار دانشجویان در خصوص تمایلات مالیاتی طبق پرسشنامه تکمیل شده آنها و رفتار واقعی آنها در محیط تجربی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد، بین رفتارهای اخلاقی در خصوص تمایلات مالیاتی دانشجویان مطابق پرسشنامه تکمیل شده و رفتار واقعی آنها در محیط شبیه سازی شده رابطه معناداری وجود دارد. همچنین مشخص شد زنان نسبت به مردان، افراد مسن تر نسبت به جوانترها و دانشجویان ترم بالاتر نسبت به همکلاسی های جوانتر خود (دانشجویان ترم های پایین تر)، واکنش های اخلاقی تری از خود نشان دادند.

پرسونز (۲۰۰۹) در پژوهش خود بیان نمود که مودیان مالیاتی زن نسبت به مردان تمایل کمتری نسبت به انجام رفتارهای غیر اخلاقی و فرار مالیاتی دارند، که این مورد برگرفته از تفاوت در صفات،

ادراک روشهای تصمیم گیری در بین زنان و مردان می باشد. همچنین شوور و سونینی (۲۰۰۹) بیان نمودند که با بالا رفتن سن تمایل به انجام رفتارهای غیر اخلاقی در افراد کاهش می یابد. با توجه به اینکه افزایش تمکین مالیاتی، یکی از راههای افزایش درآمدهای مالیاتی و تحقق اهداف دولت است و پرداخت مالیات واقعی و داوطلبانه، در گرو آشنایی مالیات دهندگان با وظایف و تعهدات آنها است، نکته مهم در این رابطه، بسترسازی مناسب برای افزایش اعتماد نسبت به عملکرد سازمان امور مالیاتی و رشد اخلاقی مودیان جهت درک بهتر این موضوع که فرار مالیاتی پدیده ای غیر اخلاقی، مخرب و ضد ارزش است و نهایتاً عوامل فوق باعث بهینه شدن فرهنگ مالیاتی در جامعه می شود.

۳- فرضیه های پژوهش

اخلاق حرفه ای مسئله ای است که از دیر باز مورد توجه صاحبان حرفه بوده است. بر اساس نظریه های اخلاقی پست مدرن از جمله مهم ترین آنها میشل فوکو دو عامل عقاید و اعمال متمایز از هم می باشند. در عقاید، بیشتر اصول اخلاقی مورد تاکید قرار گرفته است، لیکن در اعمال، تاکید بیشتر بر روی اشکال ذهنیت (عقاید شخصی) و اعمال خود فرد می باشد که می تواند برگرفته از قوانین و مقررات تجویز شده و یا اعتقادات (باورهای) اخلاقی وی باشد. بحث اخلاق مسئله ساده ای نبوده و به معنای پذیرش بی اختیار قوانین رفتاری از قبل تهیه (و تجویز) شده نیست (اخلاق آیین نامه ای)، بلکه تاکید بر آزادی عمل و اختیار برای ارائه ارزشها و اهداف درونی فرد به تنهایی می باشد (اخلاق واقعی). همان طور که می دانیم پدیده فرار مالیاتی موضوع جدیدی در حرفه حسابداری نمی باشد و جهت جلوگیری از آن تنها گسترش قوانین و مقررات کافی نیست (اخلاق آیین نامه ای) و باید سعی شود رشد اخلاقی افراد شاغل در حرفه افزایش یابد، به طوری که مودیان پرداخت مالیات و ارائه صادقانه اطلاعات را وظیفه خود بدانند. در این پژوهش نیز سعی شده است این مهم مورد بررسی قرار گیرد. بر اساس پیشینه تحقیقات بیان شده در بالا، وجود تفاوت معنادار بین اعتقادات و اعمال افراد اثبات شد که این مورد تاکید بر اخلاق آیین نامه ای در جامعه دارد تا اخلاق واقعی؛ زیرا، در اخلاق واقعی فرد گفتن حقیقت را وظیفه خود می داند پس بین اعتقاد و باور وی و آنچه به آن عمل می نماید، نباید تفاوت معناداری وجود داشته باشد. این مورد در زمانی که مودیان مشمول مالیات می باشند نیز اهمیتی به مراتب بیشتر دارد، زیرا تمایل به فرار مالیاتی بر اخلاق تاثیر فراوانی دارد. لذا، فرضیه این پژوهش به شرح ذیل تدوین گردید:

فرضیه اصلی ۱: بین اعتقادات (ذهنیت) و عمل اخلاقی مودیان مالیاتی تفاوت معناداری وجود دارد.

با توجه به این که اثرات پنج متغیر بیان شده توسط فوکو که حقیقت گویی افراد از آنها نشات می گیرد نیز روشن شود لذا تفاوت های فوق برای هر خصیصه به صورت مجزا در فرضیه های فرعی ذیل مورد بررسی قرار گرفت:

۱-۱- بین اعتقادات (ذهنیت) و عمل اخلاقی مودیان مالیاتی در زمینه حقیقت گویی تفاوت معناداری وجود دارد.

۱-۲- بین اعتقادات (ذهنیت) و عمل اخلاقی مودیان مالیاتی در زمینه رک گویی تفاوت معناداری وجود دارد.

۱-۳- بین اعتقادات (ذهنیت) و عمل اخلاقی مودیان مالیاتی در زمینه ریسک پذیری تفاوت معناداری وجود دارد.

۱-۴- بین اعتقادات (ذهنیت) و عمل اخلاقی مودیان مالیاتی در زمینه وظیفه اخلاقی تفاوت معناداری وجود دارد.

۱-۵- بین اعتقادات (ذهنیت) و عمل اخلاقی مودیان مالیاتی در زمینه انتقاد تفاوت معناداری وجود دارد.

با توجه به اینکه انتظار می رود مودیان مشمول مالیات رفتارهای غیر اخلاقی بیشتری نسبت به افراد معاف از پرداخت مالیات نشان دهند، لذا این مورد هم در فرضیه دوم پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد.

فرضیه اصلی ۲: مودیان معاف از پرداخت مالیات نسبت به مودیان مشمول مالیات، رفتارهای اخلاقی تری دارند.

منظور از مودیان معاف از پرداخت مالیات عملکرد، مودیان موضوع مواد ۲، ۱۳۹، ۱۳۳ و ۱۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم (وزارتخانه ها، سازمانهای دولتی، شهرداری ها، موسسات آموزش عالی، تعاونی ها، آستانهای مقدسه، خیریه ها و غیره) می باشد، که صد درصد درآمد مشمول مالیات فعالیت های ناشی از عملیات اصلی آنها معاف از پرداخت مالیات می باشد و شامل معافیه های مواد ۱۳۸، ۱۳۲، ۱۴۳ و غیره که قسمتی از درآمدهای شرکت در آن معاف می شود، نمی باشد.

علاوه بر این برای کنترل اثر سایر متغیرها بر نتایج تحقیق، متغیرهای کنترلی جنسیت، تجربه کاری حسابداران شاغل در شرکت مودی و نوع شخصیت مودیان(سهامی عام، خاص) نیز مورد بررسی قرار گرفته است.

۴- روش پژوهش

با وجود اهمیت و ضرورت اخلاق حرفه ای حسابداری در فرهنگ مالیاتی جوامع، این موضوع در بین اهالی حرفه، هنوز به صورت یک بحث جدی مطرح نگردیده است؛ تنها پژوهش های فعلی حول تاثیر آموزشهای اخلاقی موجود در دانشگاه ها و تعداد واحدهای درسی اخلاق و دیدگاههای مودیان و ممیزان بر فرار مالیاتی افراد متمرکز شده است. این درحالی است که در خصوص دیدگاه ذهنی مودیان و تفاوت آن در اعمال آنها (در یک محیط شبیه سازی شده) تاکنون تحقیقی در ایران مخصوصا در بین مودیان مالیاتی، انجام نشده است. برای برطرف نمودن این خلاء، پژوهش جاری به بررسی این موضوع می پردازد که آیا بین تفکرات و عقاید حسابداران مودیان مالیاتی با عمل و رفتار آنها در فضای شبیه سازی شده پرداخت مالیات تفاوت معناداری وجود دارد؟

روش مورد استفاده در این تحقیق از نوع پیمایشی و از نظر ماهیت بصورت تحلیلی، مقایسه ای می باشد. ابزار اندازه گیری این تحقیق پرسشنامه استاندارد استفاده شده توسط اکتاویو و همکاران (۲۰۱۳) و دستورالعمل ها و رهنمود های بیان شده کولیز و همکاران (۲۰۰۹)، هیل و هیل (۲۰۰۸) می باشد. برای تعیین روایی پرسشنامه، پس از ترجمه و بومی سازی سوالات، پرسشنامه برای تعداد محدودی از افراد جامعه آماری، اساتید فلسفه و حسابداری ارسال شد تا نظرات خود را در مورد سوال های پرسشنامه اعلام کنند، پرسشنامه دریافت و نظرات اصلاحی افراد مزبور در سوالات پرسشنامه اعمال شد، پایایی و قابلیت اعتماد پرسشنامه مورد استفاده در این تحقیق نیز به کمک آلفای کرونباخ با توجه به ماهیت سوالات مربوط به اعتقاد و عمل ارزیابی شده است. بدین منظور برای پرسشنامه حاضر ضریب الفای کرونباخ برای سوالات بخش اول (اعتقادات) و بخش دوم (اعمال) بترتیب ضریب فوق ۷۱/۳ و ۷۳/۴ درصد محاسبه شده است؛ که گویای پایایی بالا و مطلوب پرسش نامه می باشد. جامعه آماری مورد بررسی مودیان بزرگ مالیاتی استان خراسان رضوی بوده است، که طبق اطلاعات بدست آمده از فرمول کوکران حجم نمونه ۱۴۱ نفر تعیین شده که به روش تصادفی از بین جامعه آماری انتخاب گردید. در مجموع تعداد ۲۸۷ پرسش نامه بین مودیان مالیاتی توزیع گردید، که نهایتا ۱۴۵ مورد آن واصل و اطلاعات تعداد ۱۴۲ مورد آنها کامل و جهت بررسی قابل استفاده بود.

برای بررسی پرسشنامه های جمع آوری شده از نرم افزار SPSS نسخه ۱۸ استفاده گردید. پرسشنامه فوق شامل سه بخش می باشد: بخش اول پرسشنامه دربرگیرنده اطلاعات عمومی افراد مانند: نوع شخصیت سازمان مودی (سهامی عام، خاص، با مسئولیت محدود و ...)، جنسیت، سابقه کاری، نظر آزمودنی در خصوص اعتقاد به عدالت در نظام مالیاتی می باشد. در بخش دوم ویژگی های حقیقت گویی بر اساس "عقاید" مودیان مالیاتی مورد بررسی قرار می گیرد. محور مورد بررسی برای اخلاق حرفه ای حقیقت گویی مودیان مالیاتی بر اساس نظریه فوکو از متغیر های رک گویی، حقیقت، ریسک (خطر)، انتقاد و وظیفه که پیش تر به طور مشروح بیان شده استفاده شده است. پرسشنامه تهیه شده محورهای مورد بحث را به صورت غیرمستقیم مورد بررسی قرار می دهد و سعی شده است از موضوعات ملموس و قابل تجربه توسط افراد استفاده شود. در این قسمت ۲۵ سوال (با کد های G01 الی G25) ارائه شده است. سومین و آخرین قسمت پرسشنامه، شامل ۲۵ سوال (با کد های P01 الی P25) بوده است که به مفاهیم رک گویی، حقیقت، ریسک (خطر)، انتقاد و وظیفه مرتبط بودند، این قسمت بر خلاف قسمت دوم که اعتقادات اخلاقی مودیان را بررسی می نماید، متغیر های بیان شده اخلاق حرفه ای افراد را در موقعیت کاری یا به عبارت دیگر "اعمال" افراد را مورد بررسی قرار می دهد. با مقایسه پاسخ های قسمت دوم و سوم پرسشنامه، شباهت ها و تفاوت هایی بین عقاید (نگرش) و عمل مشخص می شود. در سوالات بخش دوم و سوم، هر یک از افراد، موافقت یا مخالفت خود را در طیف ۵ درجه ای لیکرت نشان داده اند، به این ترتیب که در صورت موافقت کامل با موضوع مطرح شده عدد ۵ و در صورت مخالفت با آن عدد ۱ را انتخاب می کنند. جامعه آماری این پژوهش را حسابداران مودیان بزرگ مالیاتی استان خراسان رضوی تشکیل داده اند، لیکن بمنظور سنجش و بررسی اثرات معافیت یا مشمول بودن به پرداخت مالیات عملکرد بر روی اعتقادات و اعمال مودیان، در جامعه مودیان معاف از پرداخت مالیات عملکرد (شرکتهای دولتی، تعاونی ها، شهرداری، خیریه ها و غیره) نیز لحاظ شده اند، به طوری که اثر معافیت یا مشمولیت به پرداخت مالیات بر رفتار اخلاقی مودیان نیز مشخص شود.

همانطور که قبلا اشاره شد سوالات پرسشنامه شامل دو گروه بوده است، که گروه اول از سوالات با کدهای G01 الی G25 به بررسی عقاید مودیان در مورد حقیقت گویی می پردازد، حرف G مخفف "generalized" به معنای "عمومی" می باشد؛ یا به عبارت دیگر به معنای ارتباط اولیه با ارزشهای فردی است. گروه دوم از سوالات با کد های P01 الی P25 به بررسی حقیقت گویی در

اعمال حرفه ای (شغلی) مودیان اشاره دارد، حرف P مخفف "professional" به معنای "حرفه ای" بوده و اعمال حسابداران را نشان می دهد. سوالات به گونه ای طراحی شده است که مثلاً سوال با کد G01 (اعتقاد و باور) با P01 (اعمال) ارتباط دارد یعنی محتوای سوالات با کد P بر گرفته از شماره متناظر آنها با کد G می باشد با این تفاوت که نحوه عمل در حرفه را نشان می دهد و از این طریق می توان به مقایسه عقاید با اعمال پرداخت.

۵- یافته های پژوهش

جداول ۴ و ۵ نشان دهنده آمار توصیفی نمونه های پژوهش می باشد، در مجموع ۸۵ درصد نمونه های حاضر، مودیان مشمول مالیات و ۱۵ درصد آنان معاف از پرداخت مالیات می باشند. همچنین حدود ۷۷ درصد از آزمودنی ها مردان و تنها ۲۳ درصد آنها زنان بوده اند.

جدول (۴) - سیمای آزمودنی ها از لحاظ متغیر های مشمولیت و جنسیت

متغیر		فراوانی	درصد	درصد انباشت
جنسیت	مرد	۱۱۰	۷۷%	۷۷%
	زن	۳۲	۲۳%	۱۰۰%
جمع		۱۴۲	۱۰۰%	۱۰۰%
مشمولیت	معاف	۲۱	۱۵%	۱۵%
	مشمول	۱۲۱	۸۵%	۱۰۰%
جمع		۱۴۲	۱۰۰%	۱۰۰%

همان طور که ملاحظه می شود، حدود ۸۳ درصد آزمودنی ها اعتقاد به عدالت در نظام مالیاتی فعلی ندارند و تنها ۱۳ درصد آنها تاحدودی به عدالت در وصول مالیاتها در شرایط فعلی معتقد بودند. حدود ۶۸ درصد مودیان مالیاتی دارای شخصیت سهامی خاص و با مسئولیت محدود، ۱۳ درصد سهامی عام، ۱۱ درصد موسسه های خیریه و آستانهای مقدسه و تنها ۸ درصد را شرکتهای دولتی به خود اختصاص داده اند، که غالب آزمودنی ها دارای تجربه کاری بین ۳ تا ۶ سال در زمینه مالی بوده اند.

جدول (۵) - سیمای آزمودنی ها از لحاظ متغیرهای عدالت، شخصیت و تجربه کاری

متغیر	نوع	فراوانی	درصد	درصد انباشت
شخصیت	دولتی	۱۱	۸	۸
	سهامی عام	۱۹	۱۳	۲۱
	خیریه و آستانهای مقدسه	۱۵	۱۱	۳۲
	سهامی خاص و با مسئولیت محدود	۹۷	۶۸	۱۰۰
اعتقاد به عدالت نظام مالیاتی	بله	۱	۱	۱
	خیر	۲۳	۱۶	۱۷
	تأحدودی	۱۱۸	۸۳	۱۰۰
تجربه کاری	کمتر از ۳ سال	۲۶	۱۸	۱۸
	بین ۳ تا ۶ سال	۹۵	۶۷	۸۵
	بیش از ۶ سال	۲۱	۱۵	۱۰۰

برای تجزیه و تحلیل اطلاعات به دست آمده ابتدا نرمال بودن داده‌ها با استفاده از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف (K-S) بررسی شده، اگر سطح معنادار محاسبه شده برای داده‌های جمع‌آوری شده بیشتر از ۰/۰۵ باشد؛ در سطح اطمینان ۹۵٪ فرض توزیع نرمال داده‌ها پذیرفته می‌شود و اگر سطح معنی‌دار محاسبه شده، کمتر از ۰/۰۵ باشد، در سطح اطمینان ۹۵٪ فرض توزیع نرمال داده‌ها پذیرفته نمی‌شود.

جدول (۶) - نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف فرضیه اول

معناداری (2-tailed)	Kolmogorov- Smirnov Z	نماد	متغیر مستقل مورد بررسی	متغیر وابسته مورد بررسی
.054	۲.۰۲۴	TRUTH	صداقت	اعتقاد اخلاقی
.921	۲.۰۵۱	FRANK	رک گویی	
.073	۲.۴۸۴	DANGER	خطر(ریسک)	
.066	۲.۴۴۳	DUTY	وظیفه	
.102	۲.۷۱۲	CRITIC	انتقاد	
.1	۱.۷۳۸	TRUTH	صداقت	عمل اخلاقی
.087	۲.۶۱۷	FRANK	رک گویی	
.911	۲.۰۹۸	DANGER	خطر(ریسک)	
.911	۲.۹۹۵	DUTY	وظیفه	
.622	۲.۴۵۳	CRITIC	انتقاد	
a. Test distribution is Normal. N=ni داده ها نرمال می باشد.				

با عنایت به جدول ۶ و سطح معناداری محاسبه شده برای اعتقاد و عمل که بیش از (۰/۰۵) می باشد لذا با توجه به نرمال بودن داده ها از آزمون پارامتری تی تست استفاده شده است، که نتایج آن در جدول ۷ قابل مشاهده است؛ همان طور که نتایج جدول زیر نشان می دهد در سطح احتمال ۹۵ درصد فرضیه های اصلی پژوهش (اول و دوم) دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد بوده لذا مورد تایید قرار گرفت. به طوری که از پذیرش فرضیه اصلی اول پژوهش می توان استنباط نمود بین اعتقاد به رفتارهای اخلاقی و آنچه در عمل (محیط شبیه سازی شده) بصورت واقعی انجام داده اند تفاوت معناداری وجود دارد و این تفاوت بیانگر بالاتر بودن میانگین امتیازات اعتقادات نسبت به عمل است، یعنی در اعتقاد، اخلاقی تر بوده اند نسبت به آنچه در عمل انجام داده اند. این مورد همان خلاء ناشی از نبود اخلاق در عمل افراد می باشد، که در این بین تفاوت بین ویژگی های صداقت و وظیفه جهت حقیقت گویی تایید گردید. همان طور که قبلا نیز بیان شد یعنی قوانین و آیین نامه هایی وضع شده است که تا حدودی به رفتار مودیان جهت می دهد (رفتار آیین نامه ای) در حالی که می بایستی با افزایش در رشد اخلاقی افراد اعتقاد به انجام رفتارهای اخلاقی در مودیان را افزایش دهیم، این همان اخلاق زیبا شناسانه (اخلاق واقعی) از دیدگاه پست مدرن است. از پذیرش فرضیه دوم می توان

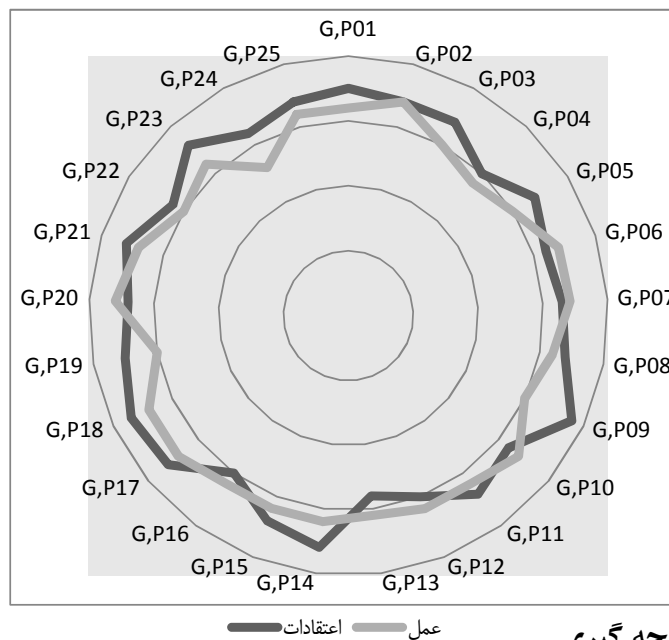
این طور برداشت نمود، مودیانی که معاف از پرداخت مالیات بودند نسبت به مودیان مشمول مالیات رفتارهای اخلاقی تری داشته اند و آن هم می تواند برگرفته از این باشد که در شرکت‌هایی که از پرداخت مالیات بر عملکرد معاف می باشند، انگیزه حسابداران برای انجام رفتارهای غیر اخلاقی(فرار مالیاتی) لزومی ندارد (کاهش می یابد).

جدول (۷) - نتایج آزمون آماری فرضیه ها، آزمون پارامتریک تی تست

فرضیه	مقیاس مورد بررسی	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	میانگین خطای استاندارد	t-test	درجه آزادی	سطح معناداری	اختلاف میانگین‌ها	تفاوت خطای معیارها	نتیجه
اول	اعتقاد	۷۱۰	۴۰۹	۰/۲۲	۰/۰۲	۱/۹۶	۱۴۱	۰/۰۱۵	۰/۰۵	۰/۰۲	تایید
	عمل	۷۱۰	۴۰۷	۰/۲۴	۰/۰۱						
۱-۱	اعتقاد	۷۱۰	۴/۱۴	۰/۲۴	۰/۰۲	۲/۰۸	۲۷۹/۷	۰/۰۳	۰/۰۶	۰/۰۳	تایید
	عمل	۷۱۰	۴/۰۸	۰/۲۷	۰/۰۲						
۲-۱	اعتقاد	۷۱۰	۴/۰۸	۰/۲۳	۰/۰۱	-۰/۵۸	۲۸۲	۰/۵۶	-۰/۰۱	۰/۰۳	رد
	عمل	۷۱۰	۴/۰۹	۰/۲۹	۰/۰۲						
۳-۱	اعتقاد	۷۱۰	۴/۰۹	۰/۲۴	۰/۰۲	۰/۰۰	۲۸۱/۷	۱	۰/۰۰	۰/۰۲	رد
	عمل	۷۱۰	۴/۰۹	۰/۲۴	۰/۰۲						
۴-۱	اعتقاد	۷۱۰	۴/۰۹	۰/۲۵	۰/۰۲	۲/۱۸	۲۸۲	۰/۰۳	۰/۰۶	۰/۰۲	تایید
	عمل	۷۱۰	۴/۰۳	۰/۲۱	۰/۰۱						
۵-۱	اعتقاد	۷۱۰	۴/۰۵	۰/۲۵	۰/۰۲	-۰/۷۷	۲۸۱/۷	۰/۴۴	-۰/۰۲	۰/۰۳	رد
	عمل	۷۱۰	۴/۰۸	۰/۲۶	۰/۰۲						
دوم	معاف	۷۱۰	۴/۲۸	۰/۱۶	۰/۰۴	۵/۳۱	۱۸/۱	۰/۰۰	۰/۲۳	۰/۰۴	تایید
	مشمول	۷۱۰	۴/۰۵	۰/۱۷	۰/۰۱						

مقایسه تطبیقی میانگین امتیازات پاسخ ها در نمودار ذیل ارائه شده است، که به تفکیک هر سوال، میانگین اعتقاد و عمل را به صورت همزمان نشان می دهد و موید پذیرش فرضیه اول پژوهش مبنی بر وجود تفاوت بین اعتقادات و عمل افراد می باشد، همچنین نشان دهنده بالاتر بودن امتیازات اعتقادات نسبت به عمل می باشد.

نمودار (۱) - مقایسه میانگین امتیازات اخلاقی عقاید نسبت به عمل به تفکیک سوالات مقایسه میانگین ها



۶- بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش موضوع اخلاق حرفه ای حسابداران (به عنوان نماینده مودیان مالیاتی) مورد بررسی قرار گرفت که تاکید آن بر روی اخلاق فردی مودیان مالیاتی و استفاده از آن در عمل، مطابق نظریه اخلاقی پست مدرن بوده است. اندیشمندان پست مدرن معتقدند رفتارهای اخلاقی که بازتاب قوانین و مقررات وضع شده است، بیانگر رفتارهای آیین نامه ای (اجباری) می باشد؛ که در نهایت منجر به ایجاد تفاوت بین اعتقادات و عمل اخلاقی افراد می شود، دقیقا مانند شخصی که در جلوی یک دوربین (ناظر)، متفاوت از آنچه واقعا به آن اعتقاد دارد، رفتار می نماید. در حالی که رشد اخلاقی یعنی این که افراد خود اعتقاد به انجام رفتارهای اخلاقی داشته باشند نه اینکه رفتار آنها بازتاب قوانین و مقررات وضع شده باشد. نتایج آزمون فرضیه ها مبین تأیید فرضیه اصلی اول پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنادار بین اعتقادات و عمل مودیان مالیاتی می باشد و از تأیید آن می توان این طور استنباط نمود، آنچه مودیان به آن اعتقاد دارند با آنچه که در محیط شبیه سازی شده پرداخت مالیات واقعا به آن عمل نموده اند، متفاوت است. این تفاوت نشان دهنده استفاده کمتر از اخلاقیات در عمل می باشد، یعنی افراد به وسیله اجبار قوانین و مقررات وضع شده متمایل به پذیرش مالیات شده اند. لیکن

در اخلاق زیباشناسانه (همان اخلاق واقعی از دیدگاه پست مدرن) افراد انجام رفتارهای اخلاقی (پرداخت مالیات) را وظیفه اخلاقی خود تصور می نمایند. به دلیل اینکه می خواهیم تاثیرات مشمول یا معاف بودن مودیان بر تمایل آنها به انجام رفتارهای غیر اخلاقی را بررسی نماییم؛ فرضیه دوم را آزمون نمودیم که، نتایج آن مبین تأیید فرضیه فوق مبنی بر بالاتر بودن امتیازات اخلاقی مودیان معاف از مالیات نسبت به مودیان مشمول مالیات بود. دلیل آن هم می تواند ناشی از معاف بودن مودیان فوق و عدم انگیزه آنها به انجام رفتارهای غیر اخلاقی (فرار مالیاتی) باشد. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیات تحقیق با نتایج سایر پژوهش های انجام شده در مورد حقیقت گویی حسابداران شامل، آنتونز و همکاران (۲۰۱۱)، آنتونز و همکاران (۲۰۱۲)، اکتاویو و همکاران (۲۰۱۳) و لاری و همکاران (۱۳۹۲) مبنی بر وجود تفاوت معنادار بین اعتقادات و عمل آنها مشابه می باشد. همچنین بررسی سایر متغیرهای کنترلی نشان داد که جنسیت افراد بر انجام رفتارهای اخلاقی آنها تاثیر داشته، به طوری که در بین مودیان مالیاتی، زنان نسبت به مردان دارای امتیازات اخلاقی بالاتری بودند که این مورد با تحقیقات هولمز و مریات (۲۰۱۲)، پرسونز (۲۰۰۹)، لوکاس و همکاران (۲۰۰۴) و گلور و همکاران (۱۹۹۷) نیز مشابه است.

مالیات یکی از بهترین و توانمندترین ابزار اقتصادی با کارکردهای گوناگون است که باعث تنظیم اقتصاد جامعه می شود. دستیابی به اهدافی نظیر فرهنگ مطلوب مالیاتی نیاز به زیر ساخت های رشد اخلاقی مودیان مبنی بر پذیرش مالیات و اعتقاد به پرداخت صادقانه آن دارد، که برای تحقق آن نیاز به یک برنامه ریزی بلند مدت می باشد. با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می گردد، بر جنبه های اخلاق و رفتارهای اخلاقی حسابداران (به عنوان نماینده مودیان مالیاتی) تمرکز بیشتری شود. بحث اخلاق مسئله ساده ای نبوده و به معنای پذیرش بی اختیار قوانین رفتاری از قبل تهیه و تجویز شده نیست، بلکه تاکید اصلی بر آزادی عمل و اختیار فرد در انتخاب ارزش یا رفتار بهینه (وظیفه پرداخت مالیات) می باشد؛ که این مورد بیانگر ذهنیت و اعتقادات اخلاقی بدون ترس از قوانین و مقررات وضع شده است و این همان اخلاق مطلوب از دیدگاه فوکو (پست مدرن) می باشد. برای تحقق این مهم می توان، از طرق مختلف علمی، عملی و به روز اقدام به افزایش رشد اخلاقی مودیان مالیاتی نمود و در این بین حسابداران به عنوان حلقه اصلی ارتباط بین شرکتها و ممیزان مالیاتی محسوب شده که بررسی و توسعه رشد اخلاقی آنها در زمان تحصیلات دانشگاهی در قالب دروس اخلاق، برگزاری جلسه های اطلاع رسانی مستمر و دوره ای سازمان امور مالیاتی (با کمک

صاحب نظران علم فلسفه و اخلاق) با مودیان مالیاتی، تلاش جهت اجرای عادلانه قوانین و مقررات موضوعه و اعمال تشویق و تنبیه های پیش بینی شده در قانون، عدم اعمال تخفیفات و جرائم صرفاً جهت تامین وصول مالیات در زمان های خاص، به عنوان مثال بخشودگی کلیه جرایم مالیاتی به صورت مقطعی، این ها مواردی است که می تواند به عنوان مکمل خوبی در کنار توسعه قوانین و مقررات مالیاتی به رشد اخلاقی مودیان و به تبع آن بهبود فرهنگ مالیاتی کمک نماید. در انتها بیان می شود این پژوهش ادعا ندارد که رابطه پیچیده بین ارزشها، هنجارها و رفتارهای اخلاقی مودیان مالیاتی را به طور کامل بررسی کرده است؛ بلکه، مسیری را نشان می دهد که می توان اخلاق حرفه ای را مورد توجه قرار داد و ما معتقدیم مهم ترین کاری که انجام داده ایم بیشتر برانگیختن بازتاب و انتقاد به وجود تفاوت ها بین نگرش و عمل مودیان مالیاتی بوده است.

پژوهش حاضر مانند دیگر پژوهش های علوم انسانی که مربوط به انسان است با محدودیت ها و مشکلاتی نیز روبه رو بوده است، به طور خلاصه برخی از آن ها در زیر ارائه شده اند:

- محدودیت های ذاتی پرسشنامه های کتبی شامل امکان برداشت متفاوت از سوالات و خصوصی بودن اخلاق حرفه ای
- عدم همکاری کامل بعضی از آزمودنی ها با افشاء تصمیمات اخلاقی واقعی حتی در راستای اهداف تحقیق

فهرست منابع

- ۱- جباری، حسین؛ رحمانی، حلیمه (۱۳۸۹): "سنجش ملاحظات اخلاقی در حسابداری"، فصلنامه اخلاق در علوم و فن آوری، سال پنجم، شماره ۳ و ۴.
- ۲- حجازی، رضوان؛ مصری پور، محبوبه (۱۳۹۱): "رابطه ضوابط اخلاقی حرفه ای با آموزشهای دانشگاهی" ارائه شده در دهمین همایش ملی حسابداری ایران؛ جلد ۱، صفحات ۱۳۹ تا ۱۵۵.
- ۳- قنادان، منصور و مطیع، ناهید و ستوده (۱۳۷۹)، مفاهیم کلیدی جامعه شناسی، تهران: انتشارات آوای نور، ص ۵۹.
- ۴- لاری، محمود و همکاران (۱۳۹۲): "رفتار اخلاقی حسابداران- تفاوت‌های بین عقاید و عمل" ارائه شده در یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران؛ جلد ۱، صفحه ۴۸.
- ۵- لشگری زاده، مریم و همکاران (۱۳۹۰): "شناسایی برخی عوامل موثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در ایران"؛ فصلنامه مدیریت، سال هشتم، شماره ۲۲، تابستان، ص ۸۲.
- ۶- مجتهد زاده، ویدا و همکاران (۱۳۹۱): "نقش اخلاق در حسابداری و چالش‌های پیش روی آموزش دانشگاهی" ارائه شده در دهمین همایش ملی حسابداری ایران؛ جلد ۱، صفحه ۱۵۹.
7. Alm, J. and J. Martinez-Vazquez (2003), Institutions, Paradigms, and Tax Evasion in Developing and Transition Countries, in Public Finance in Developing and Transition Countries, eds. J. Martinez-Vazquez and J. Alm, Edgar Elgar: 146-178.
8. Antunes, M. T. P., Mendonça Neto, O. R., Okimura, R. T & Silva, Z. Y. B. (2012). Ethical issues in a research practices: the perception from Brazilian's graduate students, in European Accounting Association Congress. Anais, 2012.
9. Antunes, M. T. P., Mendonça Neto, O. R., Oyadomari, J. C. T., & Okimura, R. T. (2011). Conduta Ética dos Pesquisadores em Contabilidade: diferenças entre a crença e a práxis. Revista de Contabilidade e Finanças da Universidade de São Paulo, 22(57), 319-330.

10. Berger, Roman / Mc Nab, Robert M. (2000): The Tax Reform Experiment in Transitional Countries. *National Tax Journal*, Vol. 53, No. 2, pp. 273 – 298.
11. Birger, Nerré (2001d): The Role of Tax Culture in Transformation Processes – The Case of Russia. ASPE Working Paper #03/2001 St. Petersburg, Russia. INTERNET: <http://www.aspe.spb.ru/WP103Abstract.htm>.
12. Blanthorne, C., Kovar, S.E. and Fisher, D.G. (2007), “Accounting educators’ opinions about ethics in the curriculum: an extensive view”, *Issues in Accounting Education*, Vol. 22 No. 3, pp. 355-90.
13. Buchan, H. F. (2005). Ethical decision making in the public accounting profession. *Journal of Business Ethics*, 61(2), 165-81.
14. Daniel Ho, Brossa Wong, (2008) "Issues on compliance and ethics in taxation: what do we know?", *Journal of Financial Crime*, Vol. 15 Iss: 4, pp.369 – 382.
15. Foucault, M. (1986). *The history of sexuality: the use of pleasure*. New York: Vintage.
16. Foucault, M. (2001a). *Dits et écrits II, 1976-1988*, Paris: Éditions Gallimard.
17. Foucault, M. (2001b). *Fearless speech*. (J. Pearson, Ed.). Los Angeles: Semiotext.
18. Foucault, M. (2004). *Discurso y verdad em la antigua Grecia*. Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica.
19. Foucault, M. (2006). *A Hermenêutica do sujeito*. São Paulo: Martins Fontes.
20. K. Holmes , L. Marriott,(2012) "Ethics and experiments in accounting- A contribution to the debate on measuring ethical behaviour" , *Pacific Accounting Review* Vol. 24 No. 1, 2012, pp. 80-100

21. M. Pickhardt, A.Prinz ,(2013)"Behavioral dynamics of tax evasion, A survey" , Journal of Economic Psychology Behavioral , In Press, Corrected Proof, Available online 14 September 2013.
22. M. Zbirecikli, Batuhan(2011), "Can the Regulations Prevent the Unethical Behaviours in Accounting Profession?A Philosophical Approach on the Case of Turkey", International Journal of Economics and Accounting, Volume 2, Number 4/2011, 314-334.
23. Madison, R.L. and Schmidt, J.J. (2006), "Survey of time devoted to ethics in accountancy programs in North American colleges and universities", Issues in Accounting Education, Vol. 21, No. 2, pp. 99-109.
24. Marcondes, D. (2009). Textos básicos de ética: de Platão a Foucault. Rio de Janeiro: Zahar.
25. Octavio R: João Paulo C L & et .al(2013)"Ethical conduct of Brazilians' Accountants: Differences between Beliefs and Practices": European Accounting Association, 6-8 May 2013, Paris , France.