رتبه‌بندی عوامل رفتاری مؤثر بر عدم تمکین مالیات بر درآمد مشاغل از منظر خبرگان

فرخ برزیده[1]
سجاد ابراهیمی درده[2]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۲/۳۰، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۹/۱۳

چکیده

نظام مالیاتی کشور در بخش مشاغل همواره با چالش‌های زیادی روبه‌رو بوده است و عوامل مختلفی بر عدم تمکین مالیاتی این بخش اثرگذار می‌باشد. در این پژوهش، شناسایی و رتبه‌بندی عوامل رفتاری مؤثر بر عدم تمکین مالیات بر درآمد مشاغل، با هدف[3] پاسخ به این سئوال که «مهم‌ترین عوامل رفتاری مؤثر بر عدم تمکین در مالیات بر درآمد مشاغل از منظر خبرگان مالیاتی چیست؟» دنبال شده است. بدین منظور ابتدا مؤلفه‌ها و شاخص‌های رفتاری عدم تمکین مالیاتی در حوزه مشاغل بر اساس ادبیات و مبانی نظری استخراج شده، سپس بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده مدل‌سازی رفتاری صورت گرفته است. سپس برای جمع‌آوری اطلاعات از یک پرسش‌نامه ماتریسی بر اساس تکنیک مقایسه زوجی ساعتی[4] استفاده شده است. در نهایت با توجه به نظر خبرگان و متخصصان در این حوزه و با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی (AHP)[5] و نرم افزار اکسپرت چویس[6] عوامل مستخرج از مرحله قبل، رتبه‌بندی شده است. یافته‌ها حاکی از این است که از بین شاخص‌های اصلی، هنجارها (اجتماعی و فردی) بالاترین اهمیت و از بین زیرشاخص‌های نگرش، هنجارها و کنترل رفتاری ادراک شده به ترتیب عدم تقارن اطلاعاتی، رفتار الگوی اصلی و گزارش اشخاص ثالث بالاترین درجه اهمیت را در عدم تمکین مالیاتی دارند.

واژه‌های کلیدی: مالیات بر درآمد مشاغل، تمکین مالیاتی، عدم تمکین مالیاتی، تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده

۱. دانشیار گروه حسابداری و مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)، Fbarzideh@yahoo.com
۲. دانشجوی دکتری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران، sajad.4065@ Gmail. Com
۳. این مقاله از رساله دکترا استخراج شده است.

4. Saaty
5. Analytical Hierarchical Process
6. Expert Choice

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

۱- مقدمه

مالیات بر درآمد مشاغل، بر درآمد خالص فعالان اقتصادی مشاغل در بخش‌های خدماتی، رستوران‌داری و هتلداری، ساختمان، حمل‌ونقل خصوصی، کارگاه‌های کوچک صنعتی و خدمات اجتماعی، شخصی و خانگی وضع می‌شود (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۹۴). این نوع مالیات، یکی از عوامل مهم ثبات اقتصادی محسوب می‌شود و حدود ۲۶ درصد از تولید ناخالص داخلی کشور ما را به خود اختصاص داده است (نظری، ۱۳۹۲) و امروزه در اغلب کشورها جزو مهم‌ترین منبع عواید دولتی به‌حساب می‌آید. به‌طوری که در سال‌های ۹۴، ۹۵، ۹۶ سهم مالیات بر درآمد مشاغل از کل مالیات بر درآمد به ترتیب تقریباً ۳۲، ۴۰ و ۴۵ هزارمیلیارد ریال بوده است. علی‌رغم افزایش وصول مالیات از مشاغل، دریافتی از این بخش نزدیک به ۳/۹، ۳/۹ و ۴ درصد[۱] به ترتیب برای سال‌های فوق بوده است. همان‌طور که مشخص است این روند نزولی بوده تا آنجا که به‌رغم افزایش وصولی در سال ۹۶ بازهم مالیات وصول شده از بخش مشاغل نسبت به کل درآمدهای مالیاتی دولت نه تنها افزایشی متناسب با افزایش درصدی ریالی آن نداشته است، بلکه کاهش یافته است. مطالب فوق از یک طرف نشان‌دهنده اهمیت موضوع پژوهش، در این حوزه از درآمد مالیاتی دولت است و از طرف دیگر مستلزم توجه ویژه به این موضوع می‌باشد. چرا که نشان می‌دهد مالیات بر درآمد مشاغل، علی‌رغم تلاش‌های گسترده از بهره‌وری پایینی برخوردار است.

این بهره‌وری پائین و ضعف وصولی در مالیات، در قالب مفهوم عدم تمکین مالیاتی قابل بررسی و مطالعه می‌باشد. عدم تمکین یعنی این که مؤدی مالیاتی به هر دلیلی در تکمیل کردن اظهارنامه مالیاتی، گزارش بدهی مالیاتی، محاسبه و پرداخت دقیق آن کوتاهی کند. بنابراین عدم تمکین مالیاتی شامل هرگونه خطای غیرعمدی است که ناشی از دلایلی از قبیل فقدان دانش مالیاتی یا بی‌توجهی در تهیه و گزارش اظهارنامه مالیاتی باشد (کیو و همکاران، ۲۰۱۷). بنابراین عدم تمکین مالیاتی تمام مصادیق فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی را در بر می‌گیرد (احمدی موسوی و همکاران، ۱۳۹۵). فرار مالیاتی عبارتست از تعدیلات غیرقانونی که اشخاص برای پرداخت نکردن مالیات انجام می‌دهند؛ یعنی مؤدیان با استفاده از راه‌های غیرقانونی مالیات کمتری پرداخت می‌کنند؛ راه‌هایی از قبیل حساب‌سازی، پنهان کردن درآمدها با استفاده از دفاتر غیرقانونی، رشوه و... . ولی اجتناب مالیاتی عبارت است از ترفندهای قانونی که اشخاص برای استفاده از امتیازات و راه‌های مشروع قانونی انجام می‌دهند. به عبارتی استفاده از رخنه‌های موجود در متن قانون برای پرداخت کمتر مالیات. در واقع مؤدیان بی آنکه ظاهراً قانون‌شکنی کرده باشند با استفاده از مواد قانونی، مالیات کمتری می‌پردازند یا پرداخت آن را به تأخیر می‌اندازند (آقایی، ۱۳۸۰).

---

۱. سایت بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (www.cbi.ir) - آمارها و داده‌ها- گزیده آمارهای اقتصادی- بخش مالی و بودجه.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

پژوهش‌های مختلفی عوامل مؤثر بر تمکین و عدم تمکین مالیاتی را مورد بررسی قرارداده‌اند. این پژوهش‌ها عمدتاً بر اساس دو مدل بوده است؛ مدل اقتصادی و مدل غیراقتصادی (رفتاری). شالوده مدل‌های اقتصادی (حسابرسی شدن، احتمال کشف، نرخ‌های مالیاتی و شدت جرائم) بر اساس تئوری جرم بکر[1] (۱۹۶۸) بود. اما این مدل‌ها بعداً مورد انتقاد فراوانی قرار گرفتند و انتقاد اصلی این بود که این مدل‌ها بیشتر فرار مالیاتی را پیش‌بینی می‌کنند و توانایی توضیح تمکین مالیاتی را به صورت کامل ندارند (سلمرد ۲۰۰۷،عیسی و یوسف ۲۰۱۴، یوسف و همکاران، ۲۰۱۷). پژوهش‌های مختلف از قبیل ریچاردسن، ۲۰۰۶ نشان داد که مدل‌های غیراقتصادی (رفتاری) بهتر می‌توانند عدم تمکین مالیاتی را تبیین کنند. رابطه بین مؤدی مالیاتی و سازمان مالیاتی در بخش مشاغل برخلاف بخش اشخاص حقوقی (شرکت‌ها)که یک رابطه شخصیت حقوقی- حقوقی است؛ یک رابطه شخصیت حقیقی – حقوقی است. در این رابطه فرد به عنوان مالیات‌دهنده در مرکز توجه قرار دارد و فرد چیزی نیست جز مجموعه‌ای از رفتارها. بنابراین، در بخش مشاغل بایستی عوامل مؤثر بر رفتار عدم تمکینی مؤدیان را شناخت. از طرفی خبرگان مالیاتی به عنوان یکی از ارکان سیستم مالیاتی، نقش مهمی در سیاست‌گذاری‌های مالیاتی می‌توانند داشته باشند. بنابراین، در این پژوهش سعی شده است با بررسی عوامل مؤثر بر رفتار عدم تمکین مالیاتی مؤدیان در بخش مشاغل از منظر خبرگان مالیاتی و رتبه‌بندی آنها، مهمترین عواملی که لازم است در فرآیندهای سیاست‌گذاری و وصول مالیات به آنها پرداخته شود و در اولویت کار قرار بگیرند، شناسایی و رتبه‌بندی گردند.

لذا در این پژوهش سعی شده است پس از مقدمه، ادبیات و مبانی نظری پژوهش ارائه شود و سپس در قسمت روش تحقیق عوامل رفتاری مؤثر بر عدم تمکین مالیات بر درآمد مشاغل از منظر خبرگان در قالب یک مدل رفتاری (تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده) مدل‌بندی گردد. درنهایت، یافته‌ها و نتایج پژوهش ارائه خواهد شد تا از این طریق بینش مفیدی در مورد تأثیر و درجه اهمیت این مؤلفه‌ها و شاخص‌ها بر روی قصد و رفتار عدم تمکین مالیات بردرآمد مشاغل حاصل گردد.

۲- ادبیات تحقیق و مبانی نظری

عدم تمکین مالیاتی و تئوری‌های رفتاری

متداول‌ترین تعریفی که برای تمکین مالیاتی ارائه شده است «میزان پیروی مؤدیان مالیاتی از قوانین مالیاتی» است. در مقابل تمکین مالیاتی، مفهوم عدم تمکین مالیاتی مطرح می‌شود. عدم تمکین یعنی این که مؤدی به هر دلیلی در تکمیل کردن اظهارنامه مالیاتی، گزارش بدهی مالیاتی، محاسبه و پرداخت دقیق آن کوتاهی کند (کیو و همکاران، ۲۰۱۷). بنابراین، عدم تمکین شامل هرگونه خطای غیرعمدی است که در نتیجه فقدان دانش مالیاتی یا بی‌توجهی در تهیه، گزارش و پرداخت به موقع

۱. طبق این تئوری مطلوبیت مورد انتظار در مقابل هزینه‌های مورد انتظار سنجیده می‌شود. به عبارت دیگر طبق این تئوری با افزایش جرائم و مجازات‌ها می‌توان عدم تمکین را کاهش داد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

تعهدات مالیاتی به وجود می‌آید (کیو و همکاران، ۲۰۱۷). بررسی پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه تمکین مالیاتی نشان می‌دهد که اصطلاح «تمکین[1]» یا «عدم تمکین[2]» معمولاً برای توصیف رفتارهای گزارشگری مالیات استفاده می‌شود. همانطور که گفته شد در بخش مشاغل فرد و رفتار فردی در مرکز توجه قرار دارد. در زمینه رفتار انسانی تئوری منحصر به فرد و یکتایی نداریم چرا که رفتار انسانی تحت تأثیر پارامترهای مختلفی قرار می‌گیرد و پیچیدگی‌های خاص خود را دارد و در عمل تئوری‌های مختلفی برای افراد، گروه‌ها و سازمان‌های مختلف وجود دارد. این پیچیدگیِ رفتار، مؤدیان مالیات بر درآمد مشاغل را هم در بر می‌گیرد. انتخاب یک تئوری و مدل تمکینی مناسب اولین گام در فرآیند تبیین و توضیح این مفهوم است تا از این طریق بتوان به یک برنامه تمکینی مناسب دست یافت.

بررسی تجربی مفاهیم تمکین و عدم تمکین مالیاتی در چارچوب تئوریزه نمودن این مفاهیم با تئوری ارزش انتظار[3] شروع شد. این تئوری اولین بار توسط مارتین فیشبن (۱۹۷۰) مطرح شد. هسته اصلی این تئوری این است که رفتار همواره تابعی از انتظارات شخص است و طبیعتاً تابع اهدافی است که فرد برای رسیدن به آنها تلاش می‌کند. فرضیه اصلی این تئوری، اصلِ میل به حداکثری است. تئوری ارزش انتظار تابعی از ۱- اعتقادات و باورها؛ و ۲- ارزش‌هاست. قاعده تصمیم‌گیری عقلایی به ما می‌گوید که افراد در انتخاب رفتار خاص خود به دنبال حداکثر مطلوبیت مورد انتظار خود هستند. حال ممکن است رفتارهای صورت گرفته برای دستیابی به این حداکثری تحت کنترل فرد نباشد و خارج از چارچوب کنترلی فرد باشد. در چنین مواقعی نمی‌توان از تئوری انتظار ارزش استفاده نمود چرا که این تئوری فقط در مواردی که رفتار تحت کنترل فرد باشد مورد استفاده قرار می‌گیرد. در موقعیت‌هایی که انتخاب برای فرد محدود است و فرد مجبور به انجام رفتار خاصی می‌شود در قلمرو این تئوری قرار نمی‌گیرد (یو اس اف، ۱۹۹۹).

به دنبال محدودیت تئوری ارزش انتظار، تئوری عمل منطقی[4] توسط فیشبن و آجزن (۱۹۷۵) مطرح شد. بر اساس این تئوری «قصد رفتاری» مهم‌ترین تعیین‌کننده رفتار فرد است. بر اساس این تئوری توان قصد فرد برای انجام یک رفتار خاص تحت تأثیر نگرش وی نسبت به آن رفتار و هنجارهای ذهنی است. تئوری عمل منطقی تا جایی کاربرد دارد که رفتار تحت کنترل اراده فرد باشد. اگر رفتار تحت کنترل ارادی فرد نباشد، حتی زمانی که رفتار شدیداً تحت تأثیر نگرش‌ها و هنجارها باشد، نمی‌توان بر اساس تئوری عمل منطقی به صورت کامل و دقیق رفتار فرد را تبیین و پیش‌بینی

1. Compliance
2. Non-compliance
3. Expectancy Value Theory
4. Theory of Reasoned Action

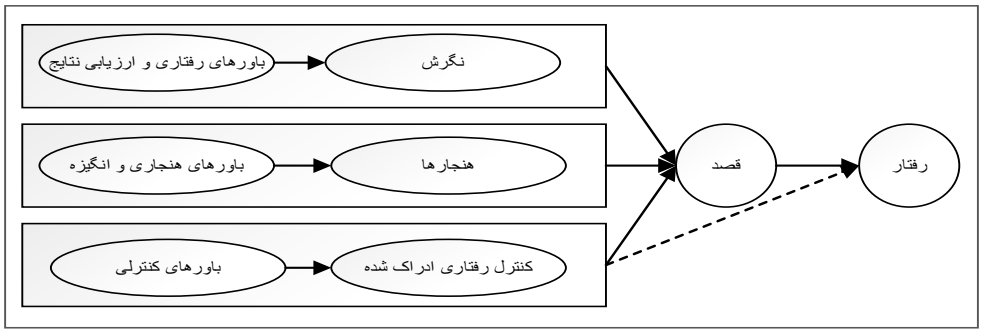
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

نمود. این محدودیت موجب شد آجزن متغیر دیگری تحت عنوان «کنترل رفتاری ادراک شده» [1] را به تئوری اولیه خود اضافه نماید و آن را بسط دهد. این مدل بسط یافته تحت عنوان «تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده» معرفی گردید.

تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده[2]

نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده به‌عنوان یکی از بهترین نظریه‌های علوم رفتاری، در پژوهش‌های مختلف در تبیین رفتار و تعیین مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر آن، بسیار مورد استفاده قرار گرفته است (جونز، ۲۰۰۹) و پژوهش‌های مختلف (ونزل، ۲۰۰۷، کریستفر رابرت جونز، ۲۰۰۹، اسمارت، ۲۰۱۲) نشان داده‌اند که این نظریه در پیش‌بینی قصد و رفتار گروه‌های مختلف مؤدیان مالیاتی به خوبی عمل کرده است. در این پژوهش نیز این تئوری به عنوان چارچوب مفهومی پژوهش مورد استفاده قرار گرفت. این نظریه شامل چهار متغیر مکنونِ نگرش، هنجار، کنترل رفتاری ادراک شده، قصد و یک متغیر مستقل تحت عنوان « رفتار» می‌باشد. طبق این تئوری قصد[3]، پیشگویی کننده رفتار بوده و این سازه خود تحت تأثیر سه سازه مستقل نگرش، هنجارها و کنترل رفتاری ادراک شده است.

شکل (۱)- تئوری رفتار برنامه ریزی شده



منبع : آجزن، ۲۰۰۴

نگرش؛ معادل واژه (Attitude) در فارسی، نگرش، ایستار، طرز رفتار، طرز تلقی، پنداشت و طرز تفکر بر اساس مفروضات پیشین و مانند آنها ترجمه شده است. نگرش، تمایل فرد به ابراز واکنش است. نگرش، حالت افراد برای نشان دادن تمایل یا عدم تمایل نسبت به یک مورد، شخص، نهاد، واقعه یا هر جنبه از جهان شخص است. در واقع نگرش ارزیابی‌های مثبت و منفی شخص از یک «موضوع[4]» است. (آجزن و فیشن، ۲۰۱۰). اگر بخواهیم مفهوم نگرش نسبت به عدم‌تمکین مالیاتی را بسط

1. Perceived Behavioral Control
2. Theory of Planned Behavior
3. Intent
۴. Subject: موضوع می‌تواند یک شخص، یک رفتار، یک سیاست، یک رویداد، یک اثر و ... باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

دهیم، نگرش از طریق درجه تمایل مؤدی نسبت به عدم‌پذیرش قوانین مالیاتی اندازه‌گیری می‌شود. یعنی اگر فردی نسبت به قوانین و مقررات مالیاتی نگرش مثبت داشته باشد، آنها را رعایت نموده و از آنها پیروی می‌کند در غیر این‌صورت، فرد با داشتن نگرش منفی نسبت به قوانین و مقررات مالیاتی، عدم‌تمکین‌کننده خواهد بود.

نگرش۱: عدم تقارن اطلاعاتی به بررسی معاملاتی که در آن یک طرف معامله اطلاعات بیشتر یا بهتری نسبت به طرف دیگر دارد. این پدیده باعث ایجاد یک نوع عدم توازن قدرت در معاملات می‌شود که گاهی اوقات می‌تواند باعث خراب شدن معاملات گردد. در زمینه مالیاتی، عدم تقارن اطلاعاتی را می‌توان به تعامل بین دولت و مؤدیان مالیاتی تعمیم داد. زیرا مؤدیان مالیاتی اطلاعات بیشتری از وضعیت و ظرفیت پرداخت مالیاتی خود و بازار دارند در حالی‌که دولت به عنوان دریافت‌کننده مالیات با مشکل اطلاعات ناکافی و ناقص مواجه است (ضیائی و همکاران، ۱۳۹۵). مؤدی مالیاتی همواره اطلاعات بهتری درباره جزئیات و ارزش واقعی معاملاتش دارد در حالی‌که اداره مالیاتی چنین اطلاعاتی را در اختیار ندارد. در نتیجه هرچقدر عدم تقارن اطلاعاتی بیشتری وجود داشته باشد و این شکاف توسط مالیات‌دهنده احساس گردد، عدم تمکین مالیاتی بیشتری رخ خواهد داد.

نگرش۲: دانش مالیاتی؛ سطح آگاهی و حساسیت مؤدی مالیاتی نسبت به قوانین و مقررات مالیاتی است (اولادیپاپو و اُبازی، ۲۰۱۶). برای اینکه مؤدیان مالیاتی بدهی مالیاتی خود را دقیق حساب کنند نیازمند دانش مالیاتی می‌باشند (لای و همکاران، ۲۰۱۳). دانش مالیاتی عامل مهمی در کسب درآمدهای مالیاتی است (ساویتری و موسفیالدی (۲۰۱۵) تا جایی‌که رزاقی (۱۳۸۸) تأکید می‌کند که مؤدیان بایستی مستمراً از طریق مطبوعات، صداوسیما و سایر رسانه‌های گروهی نسبت به انجام وظایف قانونی و متن قانون آگاهی یابند تا آنجا که حتی مباحثی از مالیات در دروس دبیرستان گنجانده شوند. بنابراین، انتظار می‌رود با افزایش سطح دانش مؤدیان مالیاتی، سطح عدم تمکین مالیاتی کاهش پیدا کند.

نگرش۳: مبحث ریسک‌پذیر بودن یا ریسک گریز بودن مؤدیان مالیاتی را می‌توان بر اساس نظریه بازدارندگی (جرم) بکر[1] بیان نمود. نظریه جرم بکر برگرفته شده از نظریه اقتصاد عقلائی می‌باشد. بر اساس اقتصاد عقلائی، فرد مالیات‌دهنده بین بازده و ریسک لو رفتن و جریمه شدن موازنه برقرار می‌کند؛ در نتیجه مؤدی حاضر است در ازای پذیرش ریسک بیشتر، مالیات کمتری را پرداخت کند (بلِ و وایت، ۲۰۱۷). برخی از مؤدیان به عدم تمکین مالیاتی به عنوان یک بازی که در آن احتمال برد و باخت وجود دارد نگاه می‌کنند و بر اساس رابطه بین ریسک و بازده ناشی از این بازی متمایل به انجام این بازی می‌شوند (OECD، ۲۰۰۴). در واقع این نتیجه استنباط می‌شود که افراد ریسک پذیر تمایل بیشتری به عدم تمکین مالیاتی دارند.

1. Becker

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

نگرش۴: بر اساس نظر ایوان و همکاران (۲۰۱۴) مؤدیان مالیاتی هنگام تمکین مالیاتی مشمول دو نوع هزینه تمکین می‌گردند. ۱- هزینه های پولی، هزینه فرصت زمانی تمکین و سایر منابعی که برای رعایت قوانین مالیاتی مصرف می‌گردد. هزینه‌های پولی تمکین شامل مبالغ پولی است که مؤدی برای ایفای تعهدات مالیاتی خود پرداخت می‌کند. ۲- هزینه‌های روان‌شناختی تمکین که شامل استرس‌ها و نگرانی‌هایی است که مؤدی برای رعایت قوانین مالیاتی متحمل می‌شود. ایوان و همکاران (۲۰۱۴)، موسوی جهرمی و همکاران (۱۳۸۸) و منوال و ژی زین (۲۰۱۶) نشان دادند که با افزایش هزینه تمکین مالیاتی سطح عدم تمکین مالیاتی افزایش می‌یابد.

نگرش ۵: ویژگی‌های جمعیت شناختی مشتمل بر متغیرهای مختلفی از قبیل سن، جنسیت، سطح تحصیلات، سطح درآمد و... می‌باشد. این ویژگی‌ها باعث می‌شود که برخی از مؤدیان به تعهدات مالیاتی خود عمل کنند و برخی دیگر آنها را رعایت نکنند (OECD، ۲۰۰۴). در زمینه سن، برخی از مطالعات دریافتند که مردم با مسن‌تر شدن مؤدبتر می‌شوند و قانون‌مداری آنها افزایش می‌یابد. طبق یافته‌های نظرسنجی ارزش‌های جهانی، جوان‌ترها عدم تمکین بیشتری دارند.

برخی دیگر از مطالعات نشان دادند که با افزایش تحصیلات، فرار مالیاتی کاهش می‌یابد. مثلاً، کرمشاهی و اعظمی (۲۰۱۷) نشان داد که افرادی که تحصیلات مرتبط با مباحث مالیاتی دارند کمتر به فعالیت‌های عدم‌تمکین تمایل دارند. ولی همیشه این نتیجه استنباط و تائید نشده است و تحقیقات مختلف نتایج مختلفی را نشان داده‌اند (صامتی و همکاران، ۱۳۹۴). طبق نظرسنجی ارزش‌های جهانی، تصور می‌شد که وضعیت تأهل ممکن است برنگرش افراد نسبت به فرار مالیاتی اثر داشته باشد اما اثر آن نامشخص بود. از یک طرف فرض می‌شد که افراد متأهل بخاطر هزینه‌های زندگی متأهلی عدم‌تمکین بیشتری داشته باشند؛ اما از سوی دیگر این فرض هم می‌شود که مسئولیت‌پذیری آنها بیشتر از افراد مجرد است، بنابراین عدم‌تمکین آنها کمتر است.

نگرش۶: سیستم مالیاتی؛ سیستمی قانونی است که مسئولیت تعیین، تشخیص و جمع‌آوری مالیات‌ها را بر عهده دارد. آقایی (۱۳۸۰) معتقد است که میزان همکاری افراد با سیستم مالیاتی و تمایل آنها به پرداخت مالیات به درجه رشد اجتماعی و اعتقاد مردم نسبت به رسالت سیستم مالیاتی بستگی دارد و اگر بخواهیم مالیات وصولی در یک جامعه افزایش پیدا کند بایستی تمهیداتی فراهم شود تا باور و اعتماد مردم نسبت به سیستم مالیاتی افزایش یابد. گوپتا (۲۰۱۷) در تحقیق خود نشان داد که عدالت درک شده از سیستم مالیاتی و همچنین اعتماد به سیستم مالیاتی اثر بااهمیتی بر روی نگرش تمکینی یا عدم تمکینی مؤدیان مالیاتی دارد. آنها بیان کردند که مقامات مالیاتی بیشتر باید روی آن دسته از مؤدیان مالیاتی تمرکز کنند که نسبت به عدالت سیستم مالیاتی نگرش منفی دارند و اعتماد چندانی به آن ندارند، چرا که هرچقدر این نگرش و بی‌اعتمادی قویتر باشد، عدم‌تمکین مؤدی هم بیشتر خواهد بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

نگرش۷: منظور از مقامات مالیاتی فرد یا مقام دولتی است که مسئولیت و صلاحیت اعمال، جمع‌آوری یا اجرای هر نوع مالیاتی را برعهده دارد. یکی از عوامل مهم عدم تمکین مالیاتی عدم تفاهم و اعتماد به مقامات و مأموران مالیاتی است. زیرا برخی از مؤدیان بر این باورند که حتی اگر آنها درآمدهای واقعی خود را در دفاتر ثبت کنند و اظهارنامه خود را منطبق با واقعیت تکمیل کنند، بازهم مورد تائید مقامات و مأموران مالیاتی قرار نمی‌گیرند و آنان اصل را بر عدم صحت و درستی این اظهارات خواهند گذاشت. این امر موجب می‌گردد که مؤدیان به سمت عدم تمکین مالیاتی پیش بروند (آقایی، ۱۳۸۰). افزایش قدرت مقامات مالیاتی منجر به فاصله اجتماعی زیاد و تمکین اجباری می‌گردد و افزایش اعتماد به مقامات مالیاتی منجر به فاصله اجتماعی کم و تمکین داوطلبانه می‌گردد. صالحی و همکاران (۱۳۹۳) و رمضانی و فتاحی (۱۳۹۵) نشان دادند که عدم تفاهم و اعتماد بین مقامات مالیاتی و مؤدیان مالیاتی بر روی سطح عدم تمکین مالیاتی اثر مستقیمی دارد.

نگرش۸: نگرش مؤدیان نسبت به دولت تحت تأثیر اعتماد آنها به دولت می‌باشد. اعتماد به دولت اثر مثبت و معناداری بر روی اخلاق مالیاتی و تمکین مالیاتی دارد (مرادی و همکاران،۱۳۹۲؛ صالحی و همکاران، ۱۳۹۳؛ صامتی و همکاران، ۲۰۱۶). هنگامی که مسئولان دولتی قابل اعتمادترند مؤدیان مالیاتی نوعی انگیزه اخلاقی برای پرداخت مالیات دارند (رمضانی و فتاحی ۱۳۹۵) و سطح این اعتماد به مصرف صحیح درآمدهای مالیاتی در جامعه (میرمحمدی و همکاران، ۱۳۹۰) شفاف بودن محل مصرف درآمدها، مشروعیت (قدرت) دولت (رمضانی و فتاحی ۱۳۹۵)، پاسخگویی، شفافیت و مدیریت دولت برمی‌گردد(آرونمن و همکاران، ۲۰۱۵، عاملی و همکاران، ۱۳۸۶).

نگرش ۹: در اینجا منظور از روحیه مالیاتی مجموعه‌ای از محرک‌های غیراقتصادی شامل دین، مذهب، اخلاق و وظیفه مدنی است. دین و مذهب متغیرهایی هستند که بر روحیه‌مالیاتی و نگرش نسبت به تمکین یا عدم تمکین اثر دارند. مطالعات مختلفی بر نقش دین و مذهب بر سطح تمکین مالیاتی صورت گرفته است و برخی از آنها بیان کرده‌اند که درجه دینداری افراد فرق می‌کند و حتی تفاوت معناداری بین ادیان مختلف وجود دارد (تورگلر، ۲۰۰۶). برخی دیگر نشان دادند که اثر مذهب و اخلاق بر تمکین مالیاتی در کشورهای توسعه یافته با کشورهای درحال توسعه فرق می‌کند (گوپتا، ۲۰۱۷). در زمینه اخلاق نیز برخی تحقیق‌ها از قبیل کرمشاهی و اعظمی (۱۳۹۷) نشان دادند که اخلاق عامل مهمی در کاهش فرار مالیاتی است. تعریف ساده‌ای از مسئولیت مدنی این است که شخص بدون این که قراردادی وجود داشته باشد در مقابل خسارات وارده به دیگری مسئول است. و چنانچه فرد به‌دلیل عدم تمکین مالیاتی خود را در قبال جامعه مسئول بداند، آنگاه احساس مسئولیت مدنی دارد (اسمارت، ۲۰۱۲). تحقیقات مختلفی (هانو و ویولت، ۱۹۹۶، کریچلر، ۲۰۰۷، ترگلر، ۲۰۰۷) نشان دادند که احساس

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

مسئولیت مدنی با روحیه مالیاتی ارتباط دارد و اثر بااهمیتی بر روی تمکین مالیاتی دارد.

نگرش۱۰: در اینجا منظور از بازدارنده‌های اقتصادی مجموعه‌ای از محرک‌های اقتصادی از قبیل جریمه و مجازات، نرخ جریمه، احتمال کشف و شدت مجازات می‌باشد. در رابطه با اثر بازدارنده‌های اقتصادی بر روی تمکین مالیاتی تحقیقات مختلفی صورت گرفته است که البته نتایج آنها به گونه‌ای است که به صراحت نمی‌توان اثر مثبت یا منفی آنها را بر روی رفتار تمکینی مؤدیان مالیاتی مشاهده نمود. برخی از تحقیق‌ها اظهار داشتند که بازدارنده‌های اقتصادی اثری بر روی تمکین مالیاتی ندارند یا حتی اثر معکوس دارند. مثلاً گنگل و همکاران (۲۰۱۵)، دووس (۲۰۱۳)، یوسف و مهد (۲۰۱۷)، اولادیپاپو و اُبازی (۲۰۱۶)،کریچلر (۲۰۰۷)، عیسی و یوسف (۲۰۱۴)، لاری و همکاران (۱۳۹۵)، از جمله این دسته از تحقیق‌ها می‌باشند.

در مقابل، برخی از تحقیق‌ها اظهار داشتند که بازدارنده‌های اقتصادی اثری مثبتی بر روی تمکین مالیاتی دارند. از جمله این تحقیقات می‌توان به ساپیه و همکاران (۲۰۱۴)، (OECD، ۲۰۰۴)، منوال و ژی زین (۲۰۱۶)، آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲)، رمضانی و فتاحی (۱۳۹۵)، میرمحمدی و همکاران (۱۳۹۰) اشاره نمود.

هنجارها

قصد رفتاری تحت تأثیر هنجارها می‌باشد (آجزن،۱۹۹۱). هنجارها، استانداردهای رفتاری هستند که نقش مهمی در تمکین مالیاتی دارند تا آنجا که اگر تمکین مالیاتی برای الگوهای مؤدیان یک هنجار مثبت باشد، آنگاه مؤدی یک تمکین کننده مالیاتی خواهد بود در غیراینصورت عدم‌تمکین کننده خواهد بود (نیکولتا، ۲۰۱۱).

هنجارهای اجتماعی

از منظر جامعه‌شناسی، رفتار انسان به میزان قابل توجهی تحت تأثیر هنجارهای اجتماعی است. هنجارهای اجتماعی از منظر مالیاتی قواعدی هستند که مقبولیت تمکین مالیاتی یا عدم تمکین مالیاتی را تجویز می‌نمایند و معمولاً به عنوان شیوع یا پذیرش فرار مالیاتی در یک گروه مرجع یا به‌طور طبیعی بین فرهنگ‌ها یا گروه‌های فرهنگی تغییرپذیر است (صامتی و همکاران، ۲۰۱۶). هنجارهای اجتماعی از طریق شناسایی یک گروه اجتماعی مرتبط اثرگذاری می‌کند (ونزل، ۲۰۰۴). در رویکردهای اخیرِ مبانیِ نظری ارتقاء سطح تمکین داوطلبانه، انگیزش اجتماعی مؤدیان مالیاتی از حیث همسویی با هنجارهای متعارف جامعه بسیار مورد تأکید قرار گرفته است (غلامی و نظری، ۱۳۹۱).

هنجارهای اجتماعی به‌طور اخص به درک مؤدی از متداول بودن رفتار تمکین یا عدم تمکین مالیاتی در جامعه برمی‌گردد. اگر عدم تمکین در جامعه متداول شده باشد مؤدیان تحت تأثیر این عمومی بودن قرار می‌گیرند و احتمال این که به سمت عدم تمکین بروند بیشتر است. اگر آنها بر این باور باشند که در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

جامعه‌ای که در آن زندگی می‌کنند اکثر مؤدیان مالیات خود را صادقانه پرداخت می‌کنند، در این صورت به احتمال بیشتری تمکین‌کننده مالیاتی خواهند بود (دورنبرگ و پیچل (۲۰۱۷).

هنجارهای فردی

در سطح فردی، هنجارها استانداردهای درونی شده‌ای هستند که به ما می‌گویند چگونه رفتار کنیم (یوسف و مهد، ۲۰۱۷). هنجارهای فردی را می‌توان از طریق نظریه نفوذ اجتماعی[1] مورد بررسی قرار داد. نفوذ اجتماعی زمانی رخ می‌دهد که عواطف، باورها، نگرش‌ها و یا رفتارهای شخصی متأثر از دیگران است. نفوذ اجتماعی وقتی رخ می‌دهد که اعمال یک فرد یا یک گروه رفتار دیگران را تحت تأثیر قرار می‌دهد (تاندون و کاویتا رائو، ۲۰۱۷). رمضانی و فتاحی (۱۳۹۵) بیان کردند که تمکین مالیاتی تحت تأثیر طرز تفکر و انتظارات همطرازان (همسالان) از تمکین مالیاتی قرار دارد. هو و همکاران (۲۰۱۳) معتقدند که اعضای خانواده و دوستان نزدیک می‌توانند بر روی تصمیمات مالیات‌دهندگان اثر داشته باشند. اسمارت (۲۰۱۲) هنجارهای فردی را از طریق سه معیار عملیاتی نمود؛ درک انتظارات الگوی اصلی[2]، درک رفتار الگوی اصلی و درک از دست دادن احترام الگوی اصلی.

افرادی که معتقدند الگوی اصلی در رفتار هدف شرکت می‌کند و برای پیروی با انتظارات الگوی اصلی انگیزه دارند، دارای یک هنجار فردی مثبت‌اند. برعکس، اگر افراد باور داشته باشندکه الگوی اصلی در رفتار هدف شرکت نمی‌کند، یک هنجار فردی منفی ایجاد خواهد شد. همچنین اگر فردی انگیزه کمتری برای پیروی از انتظارات الگوی اصلی را داشته باشد، نسبتاً یک هنجار ذهنی فردی را حفظ خواهد نمود (فیشبن و آجزن، ۲۰۱۰).

درزمینه‌ای مالیاتی، افرادی که یک الگوی اصلی را باور دارند و در آن الگوی اصلی تمکین به تعهدات مالیاتی مورد تأکید است، انتظار می‌رود آن افراد نیز تعهدات مالیاتی خود را تمکین نمایند مشروط بر این‌که برای انجام این کار انگیزه داشته باشند. شواهد تجربی حاکی از آن است که مالیات‌دهندگانی که دوستان و آشنایان آنها عدم تمکین می‌کنند، به احتمال بیشتری خود آنها هم عدم تمکین کنند (گرامیسک و اسکات ۱۹۸۹). مطابق این یافته‌ها، مالیات‌دهندگانی که معتقدند الگوی اصلی آنها تمکین‌کننده‌اند، خود آنها هم تمکین خواهند نمود و برعکس. افرادی که بر این باورند که اگر تمکین نکنند احترام همسالان خود را از دست می‌دهند و آن‌هایی که احترام به الگو برایشان با ارزش است، به احتمال بیشتری تمکین خواهند نمود. در این افراد ترس از دست دادن احترام همسالان به‌عنوان یک عامل بازدارنده برای عدم تمکین عمل می‌نماید (اسمارت، ۲۰۱۲).

1. Social Influence

۲. منظور از الگوی اصلی (Important Referent) فرد یا افرادی هستندکه به‌عنوان الگو و سمبل در زندگی شخصی فرد وجود دارند و از آنها پیروی می‌شود و مورد احترام‌اند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

کنترل رفتاری ادراک شده[1]

مطابق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، رفتار فرد را می‌توان از طریق ارزیابی فرد از توانایی خود، سهولت یا سختی در انجام، رد یا اجتناب رفتار هدف، پیش‌بینی نمود (آجزبن، ۱۹۹۱). کنترل، با داشتن مهارت‌ها، فرصت‌ها، منابع و نبود موانع در انجام رفتار هدف به دست می‌آید (مدن و همکاران، ۱۹۹۲). کنترل رفتاری ادراک شده بر اساس تغییر سه متغیرِ وجود یا نبود فرصت، پدیدار شدن درآمد[2]، گزارش درآمد توسط شخص ثالث و نارضایتی مالی (مشکلات جریان نقدی) قابل اندازه‌گیری است (اسمارت، ۲۰۱۲). آن‌هایی که فرصت ساختاری بیشتری دارند کنترل بیشتری بر روی درآمدهای خود دارند؛ در نتیجه، کنترل بیشتری بر روی رفتار گزارشگری مالیاتی خود دارند (وارنری و والراد، ۱۹۸۲). پدیدار شدن درآمد و امکان گزارش درآمد توسط اشخاص ثالث، تأثیر قابل توجهی بر روی تمکین دارد (کارنس و انگلبرت، ۱۹۹۵). یک جریان درآمدی بالا مانع از قصد عدم تمکین می‌شود. وارنری و والراد (۱۹۸۲) معتقدند افرادی که از لحاظ مالی تحت فشارند نسبت به افرادی که از لحاظ مالی در وضعیت مطلوب‌تری قرار دارند، احتمال بیشتری وجود دارد که فرار مالیاتی کنند. کمبود منبع مالی برای پرداخت مالیات ممکن است یک مانع برای قصد تمکین مالیاتی محسوب شود.

۳- پیشینه

کرمشاهی و اعظمی (۱۳۹۷) به بررسی رابطه بین اخلاق فردی، اخلاق حرفه‌ای حسابداران، جنسیت و تمکین مالیاتی پرداختند. آنها با استفاده از پرسشنامه و با در نظرگرفتن جامعه دانش آموزان رشته‌های علوم اداری شهر کرمان به بررسی فرضیات خود پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که چنانچه مؤدیان، دولت را در تخصیص منابع دریافتی و مالیات‌های وصول شده ناکارآمد تشخیص دهند، اجتناب از پرداخت مالیات را اخلاقی‌تر دانسته و دولت را حائز شرایط اخذ مالیات از خود نمی‌دانند. یافته‌ها همچنین‌حاکی از این است که دانشجویان رشته حسابداری در مقایسه با دانشجویان رشته اقتصاد و مدیریت بازرگانی کمتر به اجتناب از پرداخت مالیات تمایل دارند.

ملانظری و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی رابطه فرهنگ سازمانی و تمکین مالیاتی شرکتی پرداختند. آنها در این پژوهش برای سنجش فرهنگ سازمانی، از پرسشنامه فرهنگی هافستد و برای اندازه‌گیری تمکین مالیاتی شرکتی، از معیاری مبتنی بر تفاوت مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌ها استفاده نمودند. نتایج نشان می‌دهد فرهنگ‌سازمانی بر تمکین مالیاتی شرکتی اثر شایان توجهی دارد و تمکین مالیاتی شرکت‌ها از طریق فاصله اجتناب از عدم اطمینان کم، فردگرایی زیاد، مردگرایی زیاد و فاصله قدرت کم مشخص می‌شود.

نقیبی و امیدی (۱۳۹۵) به بررسی رابطه بین دانش مالیاتی، عدالت مالیاتی ادراک شده و تمکین

1. Perceived Behavioral Control
2. Visibility of the Income

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

مالیاتی در استان ایلام پرداختند. آنها با استفاده از پرسشنامه و انتخاب ۳۰۸ نفر به عنوان نمونه به بررسی مفروضات خود پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که بین دانش مالیاتی و عدالت ادراک شده مالیاتی و تمکین مالیاتی همبستگی معناداری وجود دارد.

اسدی، رامشینی و جمشیدی (۱۳۹۵) بر اساس چارچوب شیب خزنده[1] و با درنظر گرفتن قدرت قهری و قدرت مشروع به بررسی تمکین مالیاتی پرداختند. نتایج تحقیق آنها حاکی از این بود که اعتماد به‌صورت مثبتی بر روی تمکین داوطلبانه اثر دارد. اعتماد همچنین با قدرت مشروع ارتباطی مثبت و با قدرت قهری ارتباطی منفی دارد.

زنگنه و آریایی نژاد (۱۳۹۳) با استفاده از روش پرسشنامه‌ای دیمیتل به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی پرداختند. آنها با استفاده از این تکنیک، نفوذپذیری هر یک از عوامل را بررسی کردند و سپس سعی در ارائه مدلی در جهت جلوگیری از فرار مالیاتی کردند. آنها به این نتیجه رسیدند که عدم جامعیت قانون و ابهامات مواد قانونی، عدم اشراف قانونگذار و دخالت نهادهای غیرمسئول، از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی می‌باشد و عدم گسترش فرهنگ مالیاتی به صورت غیر مستقیم بر روی فرار مالیاتی اثر دارد.

موسوی جهرمی و همکاران (۱۳۸۸) نشان دادند که با افزایش پرداخته‌ای هزینه‌ای مشمول مالیات بر ارزش افزوده، فرار مالیاتی افزایش و تمکین مالیاتی کاهش می‌یابد. زائر (۱۳۸۸) بیان نمود که پیچیدگی قوانین مالیاتی نه تنها بر روی هزینه تمکین داوطلبانه مالیات‌دهندگان و فرار مالیاتی آنها اثر گذار است، بلکه مانع بزرگی در برابر عدالت و کارایی سیستم مالیات بردرآمد قلمداد می‌شود که این مقوله‌ای فراتر از هزینه‌های اداری و تمکین است.

در خارج از کشور نیز مطالعات مختلفی طی ۴ دهه گذشته در زمینه تمکین و عدم تمکین مالیاتی صورت گرفته است. مطالعات اولیه در این زمینه بیشتر بر متغیرهای بازدارنده اقتصادی تاکید داشت. اما طی دهه‌های اخیر حرکت این مطالعات به سمت بررسی متغیرهای غیراقتصادی (رفتاری) جهت گرفته است. دلیل این حرکت به انتقاداتی برمی‌گردد که برخی از پژوهشگران (کریچلر ۲۰۰۷ و سلمرد، ۲۰۰۷، عیسی و یوسف، ۲۰۱۴، یوسف و همکاران، ۲۰۱۷) به ناتوانی مدلهای اقتصادی در زمینه بیان عدم تمکین مالیاتی وارد نمودند. مثلاً، دووس (۲۰۱۳) به بررسی عوامل مؤثر بر رفتارهای تمکین مالیاتی مؤدیان پرداخت. فیلیپ دورنبرگ و آندرئاس (۲۰۱۷) به بررسی نقش اخلاق و هنجارهای اجتماعی بر فرار مالیاتی پرداختند. گوپتا (۲۰۱۷) به بررسی نقش نگرش ها بر روی رفتار تمکین مالیاتی مؤدیان مالیاتی در کشورهای در حال توسعه پرداخت. ماهانگیلا (۲۰۱۷) به بررسی نقش و اثر هزینه‌های تمکین مالیاتی بر روی رفتار تمکین مالیاتی و منوال و همکاران (۲۰۱۶) به

1. Slippery Slope Framework

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

بررسی اثر دانش مالیاتی، هزینه تمکین مالیاتی و مؤلفه‌های اقتصادی بر روی رفتار تمکین مالیاتی پرداختند. هوو و یانگ (۲۰۱۳) به بررسی نقش فرهنگ بر روی تمکین مالیاتی در چین پرداختند.

۴- روش شناسی

پژوهش حاضر از نظر ماهیت و روش، پیمایشی – توصیفی است. در این پژوهش، محقق قصد دارد در باب مالیات بردرآمد مشاغل اقدام به شناسایی و رتبه‌بندی مؤلفه و شاخص‌های مؤثر در عدم تمکین مالیاتی مشاغل در چارچوب تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده نماید. در این راستا، ابتدا با بررسی مطالعات رفتاری مختلف در زمینه تمکین و عدم تمکین مالیاتی، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مختلف شناسایی گردید و این مؤلفه‌ها و شاخص‌ها در چارچوب تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده دسته‌بندی گردیدند سپس با استفاده از پرسشنامه مقایسه زوجی ساعتی (طیف ۹ گزینه‌ای) اقدام به گردآوری نظر خبرگان و امتیازدهی دو به دوی مؤلفه‌ها نسبت به یکدیگر گردید. در تکمیل پرسشنامه‌های مذکور لازم است خبرگان انتخاب شده، از تجربه و شناخت کافی نسبت به شاخصه‌ای عدم تمکین مالیاتی و نیز اثرات متقابل میان شاخصه‌ای یاد شده برخوردار باشند؛ لذا مدیران ارشد (در سطح رئیس گروه بالاتر)، اعضای شورای عالی مالیاتی و نمایندگان هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی واقع در شهر تهران به عنوان جامعه تحقیق در نظر گرفته شد. برای انتخاب خبرگان از روش نمونه‌گیری هدفمند (قضاوتی)[1] استفاده شده است. بر این اساس ۲۰ پرسشنامه که توسط خبرگان تکمیل شده بود، جمع آوری گردید. تعداد ۳ پرسشنامه تکمیل شده به سبب تکمیل نامناسب پرسشنامه از نمونه حذف شدند و ۱۷ پرسشنامه تکمیل شده، جهت استتنتاج نهایی مورد استفاده قرار گرفتند. جهت تجزیه و تحلیل آماری پرسشنامه، از دو روش توصیفی و استنباطی استفاده شده است. در قسمت توصیف داده‌ها، متغیرها برحسب جدول فراوانی (فراوانی مطلق، درصد فراوانی) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و سپس در قسمت آماری برای اولویت‌بندی عوامل رفتاری مختلف در چارچوب تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و انتخاب مؤثرترین عامل در عدم تمکین مالیاتی مشاغل، از روش تحلیل سلسله مراتبی (AHP) در محیط نرم‌افزاری اکسل و اکسپرت چویس استفاده شده است.

فرآیند تحلیل سلسله مراتبی

در علم تصمیم‌گیری که در آن انتخاب یک راهکار از بین راهکارهای موجود و یا اولویت‌بندی راهکارها با استفاده از اولویت‌بندی شاخصه‌ای تصمیم‌گیری مطرح است، چند سالی است که روش‌های تصمیم‌گیری

۱. این روش نمونه‌گیری که نمونه‌گیری نظری هم نامیده می‌شود؛ روش انتخاب آگاهانه شرکت‌کنندگان خاص توسط پژوهشگر می‌باشد. در این روش نمونه‌گیری از افراد متخصص و خبره‌ای که به راحتی در دسترس هستند، استفاده می‌گردد. در این پژوهش نیز به خاطر ماهیت این نوع پرسشنامه و ارائه توضیحات مفصل در زمینه مفاهیمی از قبیل نگرش، هنجارها و ... به پاسخ‌دهندگان و همچنین از آنجا که مدیران ارشد مالیاتی، اعضای شورای عالی و نمایندگان هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی که در اینجا به عنوان خبره تلقی شده‌اند دارای مشغله کاری بیشتر و وقت، و حوصله کمتری می‌باشند؛ لذا پرسشنامه در اختیار خبرگانی قرار گرفت که موافق آن بوده به تکمیل کردن و از طریق شبکه‌های آشنایان و دوستان قابلیت دسترسی راحت‌تری داشتند و در طیف تعریف شده قرار داشتند، قرار داده شد؛ که در نهایت ۲۰ پرسشنامه جمع آوری گردید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

با شاخصه‌ای چندگانه جای خود را باز کرده است. در این میان روش تحلیل سلسله مراتبی بیش از سایر روش‌ها مورد استفاده قرار گرفته است. این تکنیک، مسائل پیچیده را بر اساس آثار متقابل آنها مورد بررسی قرار می‌دهد و آنها را به شکلی ساده تبدیل کرده و به حل آن می‌پردازد. فرایند تحلیل سلسله مراتبی در هنگامی‌که عمل تصمیم‌گیری با چند گزینه رقیب و معیار تصمیم‌گیری روبه‌روست می‌تواند استفاده گردد. معیارهای مطرح شده می‌تواند کمّی و کیفی باشند. اساس این روش تصمیم‌گیری بر مقایسات زوجی نهفته است.

مراحل روش فرآیند تحلیل سلسله مراتبی به منظور مقایسه‌های زوجی

به‌کارگیری این روش مستلزم چهار گام عمده است:

گام اول: مدلسازی؛ در این گام مسأله و هدف از تصمیم‌گیری به صورت سلسله مراتبی از عناصر تصمیم که با هم در ارتباط هستند، در می‌آید. عناصر تصمیم شامل شاخص تصمیم‌گیری و گزینه‌های تصمیم است.

گام دوم: قضاوت ترجیحی یا مقایسه‌های زوجی؛ مقایسه بین گزینه‌های مختلف تصمیم‌گیری بر اساس هر شاخص و در مورد اهمیت شاخص تصمیم با انجام مقایسه زوجی صورت می‌گیرد.

گام سوم: محاسبه وزن‌های نسبی؛ وزن و اهمیت عناصر تصمیم نسبت به هم از طریق مجموعه‌ای از محاسبات عددی تعیین می‌شود.

گام چهارم: ادغام وزن‌های نسبی و محاسبه وزن نهایی؛ این گام به منظور رتبه‌بندی گزینه‌های تصمیم صورت می‌گیرد.

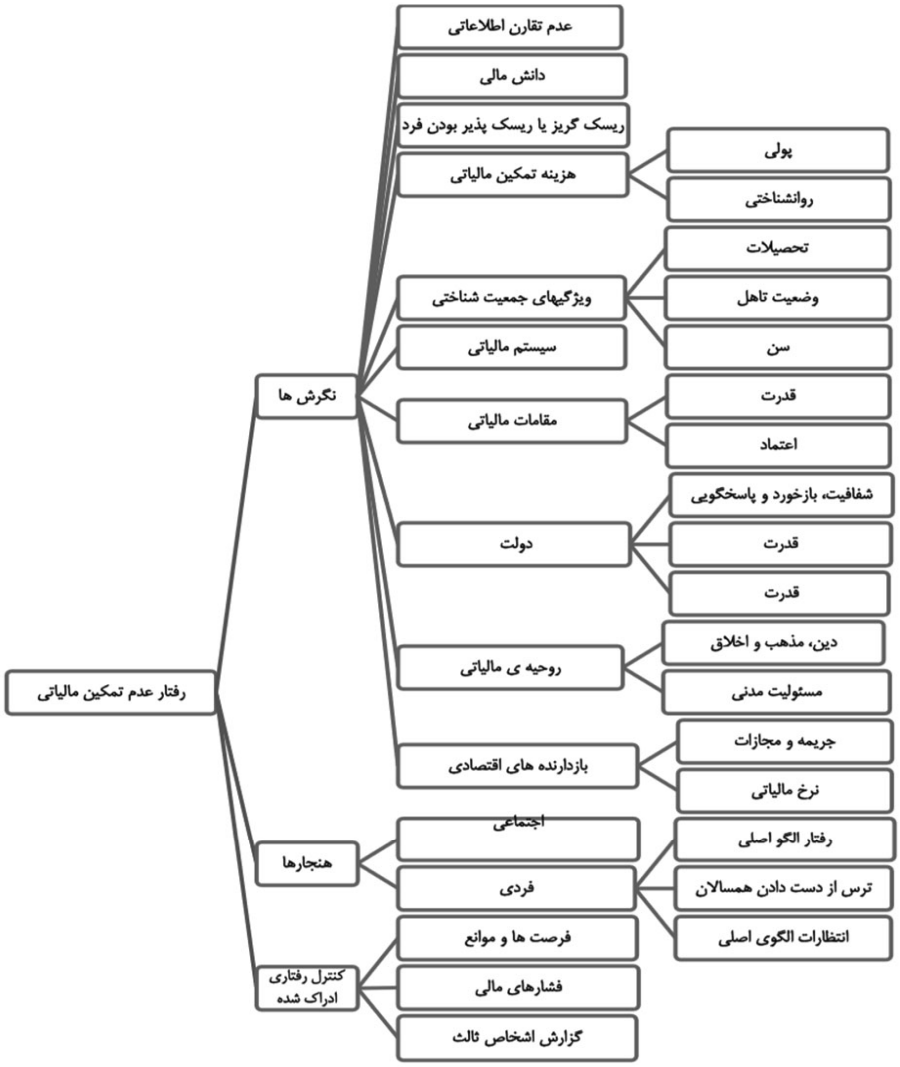
در روش AHP موضوعی تحت عنوان سازگاری سیستم وجود دارد. نرخ ناسازگاری مکانیزمی است که سازگاری مقایسه‌ها را مشخص می‌کند. این مکانیزم نشان می‌دهد که تا چه اندازه می‌توان به اولویت‌های جداول اعتماد کرد. تجربه نشان داده است که اگر نرخ ناسازگاری کمتر از یک دهم باشد، می‌توان سازگاری مقایسه‌ها را پذیرفت درغیراین‌صورت باید مقایسه‌ها مجدداً انجام گیرد (مؤمنی،۱۳۹۱).

هدف این پژوهش اولویت بندی عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیات بر درآمد مشاغل از منظر خبرگان است. در راستای این امر، پس از بررسی ادبیات موجود در زمینه عدم تمکین مالیاتی و شناسایی مؤلفه‌ها و زیر شاخص‌های مختلف اثرگذار بر عدم تمکین مالیاتی، و در نهایت، دسته‌بندی آنها از لحاظ مفهومی و محتوایی با ارکان اصلی تئوری رفتار برنامه‌ریزی در قالب سه متغیر مکنون نگرش، هنجار و کنترل رفتاری ادراک شده، مدل مفهومی بسط یافته پژوهش به صورت زیر تدوین گردید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

شکل (۲)- مدل گسترش یافته برنامه‌ریزی شده قبل از رتبه‌بندی



منبع: یافته های تحقیق

۵-یافته‌های پژوهش

در این بخش به تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از پرسشنامه پرداخته می‌شود. برای تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده، ابتدا آمار توصیفی که به بررسی متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش شامل جنسیت، میزان تحصیلات، سابقه کاری می‌پردازد؛ مورد بررسی قرار می‌گیرد. پس از آن مطابق سئوالات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

در نظر گرفته شده که به صورت زوجی و مقایسه‌ای مطرح شده است، به اولویت‌بندی هر یک از شاخص‌ها و زیر شاخص‌های عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی مشاغل در چارچوب تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده بر اساس ضریب اهمیت، به روش تحلیل سلسله مراتبی پرداخته خواهد شد. در نهایت با توجه به ضرایب نهایی محاسبه شده، با اهمیت‌ترین عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی مشاغل شناسایی و رده‌بندی خواهند شد.

جدول (۱)- آماره متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش

متغیرها	ابعاد	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	زن	۰	۰
	مرد	۱۷	۱۰۰
میزان تحصیلات	کارشناسی	۶	۳۵
	کارشناسی ارشد	۸	۴۷
	دکتری	۳	۱۸
سابقه کاری	۰-۱۰ سال	۰	۰
	۱۰- ۲۰ سال	۲	۱۲
	۲۰ – ۳۰ سال	۱۵	۸۸
سمت سازمانی	مدیر	۲	۱۲
	معاون	۳	۱۸
	نماینده هیئت	۱۲	۷۰

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول فوق مربط به توصیف آماری متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش است که مطابق آن تمام ۱۷ نفر پاسخ دهنده معادل ۱۰۰ درصد مرد بوده‌اند. از میان افراد پاسخ دهنده، میزان تحصیلات ۶ نفر معادل ۳۵ درصد کارشناسی، ۸ نفر کارشناسی ارشد و ۳ نفر معادل ۱۸ درصد، دکتری بوده‌اند. ۲نفر از پاسخ‌دهندگان معادل ۱۲ درصد، در سمت مدیرکل، ۳ نفر معاون و ۱۲ نفر معادل ۷۰ درصد، نماینده هیأت حل اختلاف بوده‌اند. همچنین، ۱۲ درصد معادل ۲ نفر بین ۱۰ تا ۲۰ سال سابقه کاری دارند و ۱۵ نفر باقیمانده معادل ۸۸ درصد، سابقه کاری بیش از ۲۰ سال داشتند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

یافته‌های حاصل از تحلیل سلسله مراتبی

در این پژوهش اهمیت سه شاخص اصلی نگرش، هنجارها و کنترل رفتاری ادراک شده بر اساس ماتریس مقایسات زوجی بررسی و نشان داده شده است. سپس هریک از زیرشاخص‌های این سه مؤلفه اصلی اولویت‌بندی شده است. بنابراین، پس از ساخت مدل در برنامه اکسپرت چویس و ورود ماتریس مقایسات زوجی، وزن فاکتورها، شاخص‌ها و زیرشاخص‌ها به گونه‌ای که در زیر نشان داده شده است، بدست آمد.

محاسبه وزن نسبی شاخص‌های اصلی شخصیت

شکل زیر خروجی حاصل از نرم افزار اکسپرت چویس برای اولویت‌بندی شاخص‌های اصلی نگرش، هنجارها و کنترل رفتاری ادراک شده را نشان می‌دهد.

با توجه به امتیاز دهی به مقایسه بین سه شاخص اصلی نگرش، هنجارهای فردی و اجتماعی و رفتار ادراک شده، که عددی از ۱ تا ۹ اختیار می کند، با توجه به خروجی نرم افزار اکسپرت چویس، ماتریس نتیجه مقایسات زوجی معیارهای اصلی به شرح زیر بدست آمده است (نرخ ناسازگاری۱٪ بوده است که کمتر از ۱٪ است و این نشان از سازگاری مقایسات زوجی و قابل قبول بودن آن است):

شکل (۳)- تعیین امتیاز نهایی و رتبه‌بندی شاخص‌های اصلی نگرش، هنجارها و کنترل رفتاری ادراک شده

منبع: یافته‌های پژوهش

بنابراین، شاخص های اصلی به لحاظ ارجحیت (اهمیت) به قرار زیر می باشند:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

جدول (۲)- رتبه بندی شاخص های اصلی

ردیف	نام شاخص	ارزش وزنی	رتبه
۱	هنجارها	۰/۴۵۲	۱
۲	رفتار ادراک شده	۰/۴۴	۲
۳	نگرش	۰/۱۰۸	۳

تعیین ارجحیت زیرشاخص‌های " نگرش "

شاخص نگرش خود از ۱۰ زیر شاخص تشکیل شده است که به شرح زیر می‌باشد (نرخ ناسازگاری ۰/۰۵):

شکل (۴)- تعیین امتیاز نهایی و رتبه‌بندی زیرشاخص‌های نگرش

منبع: یافته‌های پژوهش

بنابراین، شاخص‌ها به ترتیب اولویت (اهمیت) به قرار زیر می باشند:

جدول (۳)- رتبه بندی زیر شاخص های نگرش

ردیف	نام زیر مؤلفه	ارزش وزنی	رتبه
۱	عدم تقارن اطلاعاتی	۰/۲۳۵	۱
۲	بازدارنده‌های اقتصادی	۰/۲۲۱	۲
۳	دولت	۰/۱۱۰	۳
۴	سیستم مالیاتی	۰/۱۰۷	۴
۵	هزینه تمکین مالیاتی	۰/۱۰۰	۵

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

۶	مقامات مالیاتی	۰۸۱.	۶
۷	دانش مالیاتی	۰۷.	۷
۸	روحیه مالیاتی	۰۲۸.	۸
۹	ریسک پذیری	۰۲۶.	۹
۱۰	ویژگی‌های جمعیت شناختی	۰۲۲.	۱۰

تعیین ارجحیت زیرشاخص‌های "ویژگی‌های جمعیت شناختی"

شاخص ویژگی‌های جمعیت شناختی خود از چهار زیر شاخص تشکیل شده است. نمودار زیر رتبه‌بندی و ارزش وزنی تعیین‌شده شاخص‌ها را نشان می‌دهد (نرخ ناسازگاری ۰۱.).

شکل (۵)- تعیین امتیاز نهایی و رتبه‌بندی زیرشاخص‌های ویژگی جمعیت شناختی

منبع: یافته‌های پژوهش

بنابراین، شاخص‌ها به ترتیب اولویت (اهمیت) به قرار زیر می‌باشند:۱- تحصیلات (رتبه اول با ارزش وزنی ۰/۶۶۳) ۲- تأهل (رتبه دوم با ارزش وزنی ۰/۲۲۸) ۳- سن (رتبه سوم با ارزش وزنی ۰/۱۰۸).

تعیین ارجحیت زیرشاخص‌های " روحیه مالیاتی "

شاخص روحیه مالیاتی خود از دو زیر شاخص تشکیل شده است. نمودار زیر رتبه‌بندی و ارزش وزنی تعیین شده شاخص‌ها را نشان می‌دهد (نرخ ناسازگاری ۰/۰۰).

شکل (۶)- تعیین امتیاز نهایی و رتبه‌بندی زیرشاخص‌های روحیه مالیاتی

منبع: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

بنابراین، شاخص‌ها به ترتیب اولویت (اهمیت) به قرار زیر می‌باشند:۱- مسئولیت مدنی (رتبه اول با ارزش وزنی۰/۵۵۲) ۲- دین، مذهب و اخلاق (رتبه دوم با ارزش وزنی۰/۴۸۷).

تعیین ارجحیت زیرشاخص‌های "هزینه تمکین مالیاتی "

شاخص روحیه‌ی مالیاتی خود از دو زیر شاخص تشکیل شده است. نمودار زیر رتبه‌بندی و ارزش وزنی تعیین شده شاخص‌ها را نشان می‌دهد (نرخ ناسازگاری ۰/۰۰).

شکل (۷)- تعیین امتیاز نهایی و اولویت‌بندی زیرشاخص‌های هزینه تمکین مالیاتی

منبع: یافته‌های پژوهش

بنابراین، شاخص‌ها به ترتیب اولویت (اهمیت) به قرار زیر می‌باشند:۱-روان‌شناختی (رتبه اول با ارزش وزنی ۰/۶۳۵) ۲- دین، مذهب و اخلاق (رتبه دوم با ارزش وزنی۰/۳۶۵).

تعیین ارجحیت زیرشاخص‌های " مقامات مالیاتی"

شاخص مقامات مالیاتی خود از دو زیر شاخص تشکیل شده است. نمودار زیر رتبه‌بندی و ارزش وزنی تعیین شده شاخص‌ها را نشان می‌دهد (نرخ ناسازگاری ۰/۰۰).

شکل (۸)- تعیین امتیاز نهایی و اولویت‌بندی مقامات مالیاتی

منبع: یافته‌های پژوهش

بنابراین، شاخص‌ها به ترتیب اولویت (اهمیت) به قرار زیر می‌باشند: ۱- اعتماد (رتبه اول با ارزش وزنی۰/۷۱۹) ۲- دین، مذهب و اخلاق (رتبه دوم با ارزش وزنی۰/۲۸۱).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

تعیین ارجحیت زیرشاخص‌های "بازدارنده های اقتصادی"

بازدارنده‌های اقتصادی خود از دو زیر شاخص تشکیل شده است. نمودار زیر رتبه‌بندی و ارزش وزنی تعیین شده شاخص‌ها را نشان می‌دهد (نرخ ناسازگاری ۰/۰۰).

شکل (۹)- تعیین امتیاز نهایی و رتبه‌بندی زیر شاخص‌های بازدارنده اقتصادی

منبع: یافته‌های پژوهش

بنابراین، شاخص‌ها به ترتیب اولویت (اهمیت) به قرار زیر می باشند: ۱- جریمه و مجازات (رتبه اول با ارزش وزنی۰/۷۸۳) ۲- نرخ مالیاتی (رتبه دوم با ارزش وزنی۰/۲۱۷).

تعیین ارجحیت زیرشاخص‌های "دولت"

شاخص دولت خود از سه زیر شاخص تشکیل شده است. نمودار زیر رتبه‌بندی و ارزش وزنی تعیین شده شاخص‌ها را نشان می‌دهد (نرخ ناسازگاری ۰/۰۰۳۹۸).

شکل (۱۰)- تعیین امتیاز نهایی و زیرشاخص‌های دولت

منبع: یافته‌های پژوهش

بنابراین، شاخص‌ها به ترتیب اولویت (اهمیت) به قرار زیر می باشند: ۱- پاسخگویی (رتبه اول با ارزش وزنی۰/۷۸۳) ۲- اعتماد (رتبه دوم با ارزش وزنی۰/۳۵۱). ۳- قدرت (رتبه سوم با ارزش وزنی ۰/۱۴۹).

تعیین ارجحیت زیرشاخص‌های " هنجارها"

هنجارها خود از دو زیر شاخص تشکیل شده است. نمودار زیر رتبه‌بندی و ارزش وزنی تعیین شده شاخص‌ها را نشان می‌دهد (نرخ ناسازگاری ۰/۰۰).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

شکل (۱۱)- تعیین امتیاز نهایی و رتبه‌بندی زیرشاخص‌های هنجارها

منبع: یافته‌های پژوهش

بنابراین، شاخص‌ها به ترتیب اولویت (اهمیت) به قرار زیر می باشند:۱- هنجارهای اجتماعی (رتبه اول با ارزش وزنی۰/۸۸۶) ۲- هنجارهای فردی (رتبه دوم با ارزش وزنی۰/۱۱۴).

تعیین ارجحیت زیرشاخص‌های "هنجارهای فردی"

هنجارهای فردی خود از سه زیر شاخص تشکیل شده است. نمودار زیر رتبه‌بندی و ارزش وزنی تعیین شده شاخص‌ها را نشان می‌دهد (نرخ ناسازگاری ۰/۰۰۹۵۴).

شکل (۱۲)- تعیین امتیاز نهایی و رتبه‌بندی زیرشاخص‌های هنجارهای فردی

منبع: یافته‌های پژوهش

بنابراین، شاخص‌ها به ترتیب اولویت (اهمیت) به قرار زیر می‌باشند: ۱- رفتار (رتبه اول با ارزش وزنی۰/۶۱۵) ۲- اعتماد (رتبه دوم با ارزش وزنی۰/۲۲۱). ۳- قدرت (رتبه سوم با ارزش وزنی۰/۱۶۴).

تعیین ارجحیت زیرشاخص‌های " رفتار ادراک شده"

رفتار ادراک شده از سه زیر شاخص تشکیل شده است. نمودار زیر رتبه‌بندی و ارزش وزنی تعیین‌شده شاخص‌ها را نشان می‌دهد (نرخ ناسازگاری ۰/۰۲).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

شکل (۱۳)- تعیین امتیاز نهایی و رتبه بندی زیرشاخص های کنترل رفتاری ادراک شده

منبع: یافته‌های پژوهش

بنابراین، شاخص‌ها به ترتیب اولویت (اهمیت) به قرار زیر می‌باشند: ۱- گزارش اشخاص ثالث (رتبه اول با ارزش وزنی۶۳۵، ۰) ۲- فشارهای مالی (رتبه دوم با ارزش وزنی ۰/۲۳۸). ۳- فرصت‌ها (رتبه سوم با ارزش وزنی۰/۱۲۸).

۶- نتیجه گیری

نتایج تحقیق نشان داد که در چارچوب تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده از نظر شاخص‌های اصلی، هنجارها بیشترین تناسب و اثر را بر روی رفتار عدم تمکین مالیات بر درآمد مشاغل دارند. هنجارها در واقع بیانگر تأثیر پذیری افراد از تمام سیگنال‌ها، رفتارها و کنش‌ها و واکنش‌هایی است که در محیط فرد اتفاق می‌افتد. هنجارها در قالب فردی تمام شبکه‌های دوستان، خانواده و همکاران و سایر افرادی که در پیرامون فرد وجود دارند را دربر می‌گیرد و در قالب اجتماعی معنی فرهنگ را به دنبال دارد. از منظر خبرگان فرهنگ و این شبکه‌های ارتباطی فرد، مهم‌ترین عامل در تمکین یا عدم تمکین مالیاتی افراد می‌باشد. البته اگر به ضریب وزنی آنها نگاه کنیم متوجه می‌شویم که دو شاخص هنجارها و کنترل رفتاری ادراک شده تفاوت بسیار ناچیزی باهم دارند و شاید قابل اغماض باشد. بنابراین می‌توان این دو را کنار هم گذاشت و بگوییم که گسترش فرهنگ عدم تمکین و فرصت‌هایی که فرد مؤدی برای عدم تمکین مالیاتی پیش رو دارد، از عوامل اصلی عدم تمکین مالیاتی برای مشاغل است.

در زمینه زیرشاخص‌های نگرش بر اساس ضریب وزنی و اهمیت آنها می‌توان آنها را به سه دسته تقسیم‌بندی نمود: دسته اول که بالاترین سطح اهمیت را دارند شامل شاخص‌های عدم تقارن اطلاعاتی و بازدارنده‌های اقتصادی هستند. دسته دوم شامل دولت، سیستم مالیاتی و هزینه تمکین مالیاتی است که در سطح اهمیت پائین‌تری نسبت به سطح اول قرار دارند. و دسته سوم که پائین‌ترین سطح اهمیت را دارند شامل مقامات مالیاتی، روحیه مالیاتی، ریسک گریزی و ریسک پذیر بودن فرد و متغیرهای جمعیت شناختی می‌باشد. از منظر خبرگان عدم تقارن اطلاعاتی عامل بسیار مهمی در عدم تمکین می‌باشد چرا که آنها باور دارند عدم دسترسی سازمان مالیاتی به تمام اطلاعات مالی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

مؤدیان اثر با اهمیتی بر روی رفتار عدم تمکینی آنها دارد و اگر این عدم توازن اطلاعاتی بین مؤدی و سازمان مالیاتی وجود نداشت، عدم تمکین مالیاتی نیز به طور چشم‌گیری کاهش می‌یافت. آنها همچنین اعتقاد دارند که بازدارنده‌های اقتصادی از قبیل مجازات، جریمه و افزایش نرخ مالیاتی اثر بااهمیتی بر روی نگرش مؤدیان مالیاتی مشاغل برای ایفای تعهدات مالیاتی آنها دارد. اثرگذاری دولت، سیستم مالیاتی و هزینه‌های تمکین مالیاتی در سطح پائین‌تری قرار دارند. دولت از طریق ایفای مسئولیت پاسخگویی در قبال منابع وصولی از محل مالیات‌های دریافتی از مشاغل و شفاف‌سازی محل مصرف آنها برای عموم، میزان اعتماد القایی به جامعه و همچنین قدرتی که در اخذ این نوع مالیات‌ها دارد، می‌تواند اثر مثبتی بر روی نگرش مؤدیان مالیاتی داشته باشد. از منظر خبرگان اثر پاسخگویی و شفاف‌سازی دولت بیشتر از بقیه زیرشاخص‌های دولت است.

سیستم مالیاتی و اعتماد به این سیستم نیز تقریباً اثری هم وزن با دولت بر روی نگرش مؤدیان مالیاتی در تمکین و عدم تمکین مالیاتی دارد. هزینه تمکین مالیاتی در قالب دو زیر شاخصه پولی و روانشناختی اثرات متفاوتی بر روی نگرش مالیاتی دارد. از منظر خبرگان، هزینه روانشناختی تمکین مالیاتی که دربرگیرنده نگرانی‌های مؤدی مالیاتی برای ایفای تعهدات و رعایت قوانین مالیاتی است اثر بااهمیت‌تری نسبت به هزینه‌های مالی دارد به طوری که ضریب وزنی آن تقریبا دو برابر هزینه های پولی تشخیص داده شده است. در باب رفتار ادراک شده، گزارش اشخاص ثالث با ضریب وزنی ۰/۰۶۳۵ بالاترین اهمیت را دارد و فشارهای مالی و فرصت‌ها و موانع به ترتیب در اولویت‌های بعدی قرار دارند. از منظر خبرگان گزارش اشخاص ثالث از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مؤدی مالیاتی و سازمان مالیاتی نقش مثبتی در تمکین مالیاتی دارد.

در نهایت در این پژوهش سعی شد با بررسی ادبیات موجود در زمینه عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی مشاغل در قالب یک مدل رفتاری، این عوامل شناسایی شده و از منظر خبرگان مالیاتی (که یکی از ارکان مهم سیستم مالیاتی می‌باشند) اولویت‌بندی گردند. تا از این طریق بتوان با استفاده از اندیشه، دیدگاه و تجربه این بزرگان و همچنین نگرشی که آنها نسبت به عوامل مختلف عدم تمکین دارند، مهمترین عوامل اثرگذار بر عدم تمکین مالیاتی در بخش مشاغل شناسایی گردد. امید است با برجسته نمودن این عوامل، در برنامه‌های سیاست‌گذاری و وصولی سازمان مالیاتی، توجه بیشتری به آنها مبذول گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

فهرست منابع

۱. احمدی موسوی، سیدمهدی، صالح ولیدی، محمد، نجفی توانا، علی (۱۳۹۵). آسیب شناسی نظام مالیاتی در ایران و تبیین علل مؤثر در بروز آسیب‌ها. مجله حقوقی دادگستری، سال هشتادم، شماره ۹۶. زمستان ۹۵.

۲. آقایی، محمد (۱۳۸۰). تمکین مؤدیان و خدمات رسانی نظام مالیاتی. پژوهشنامه اقتصادی شماره ۴ و ۵ بهمن و اسفند ۸۰.

۳. رامشینی، محمود، جمشیدی، ناصر، اسدی، غلامحسین (۱۳۹۵). نگرشی نوین به تمکین مالیاتی: ارائه یک چارچوب جدید. پژوهشنامه مالیاتی، شماره سی و یکم (مسلسل ۷۹). پاییز ۹۵. ۱۱-۳۰.

۴. رزاقی، م. (۱۳۸۸). مبانی مالیات. دانشکده امور اقتصادی و دارایی.

۵. رمضانی، محمدجواد، فتاحی، اسعد (۱۳۹۵). عوامل اقتصادی و غیراقتصادی مؤثر بر تمکین مالیاتی، مجله حسابدار، شماره ۲۹۷.

۶. زائر، آیت (۱۳۸۸). جایگاه ساده سازی در برنامههای اصلاح مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران. پژوهشنامه مالیاتی، دوره جدید، شماره ششم. ۱۵۷- ۱۸۴.

۷. زنگنه، موسی الرضا، آریایی نژاد، حسین (۱۳۹۳). طراحی مدلی جهت تبیین وتعیین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی. دومین همایش ملی رویکردی بر حسابداری، مدیریت و اقتصاد.

۸. صالحی، مهدی، پرویزی فرد، سعید، استوار، مستوره (۱۳۹۳). تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مؤدیان امور مالیاتی. پژوهشنامه مالیات. شماره ۲۳ پاییز ۱۳۹۳. ۱۸۵-۲۱۴.

۹. صامتی، مجید، امیری، هادی، حیدری، زهرا (۱۳۹۴). تأثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی: مطالعه موردی شهر اصفهان. فصلنامه پژوهش و سیاستهای اقتصادی. سال بیست و سوم شماره ۷۵. پاییز ۹۴. ۲۳۱-۲۶۲.

۱۰.ضیایی، زهرا، مهاجری، پریسا، نصیری اقدام، علی (۱۳۹۵). اثر تشریک اطلاعات بر نسبت مالیات بر تولید ناخالص داخلی. فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی. سال شانزدهم، شماره ۱۶، زمستان ۱۳۹۵، ص ۱۱۹-۱۴۶.

۱۱.غلامی، الهام، نظری، علیرضا (۱۳۹۱). مقایسه تطبیقی تمکین مالیات برارزش منتخب افزوده درکشورهای منتخب. مجله اقتصادی ماهنامه بررسی مسائل اقتصادی. شماره ۱ فروردین، ۱۳۹۱، ۱۳۹ -۱۴۴.

۱۲. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱.

۱۳. کرمشاهی، بهنام، اعظمی، زینب (۱۳۹۷). رابطه بین اخلاق فردی و اخلاق حرفه‌ای حسابداران، جنسیت و تمکین مالیاتی. فصلنامه اخلاق در علوم رفتاری. سال سیزدهم، شماره ۱، ۱۳۹۷.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

۱۴. لاری دشت بیاض، محمود، قائم مقامی، کامران، کهرمی، قاسم (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در استان خراسان جنوبی با تأکید بر مؤلفه‌های فرهنگی. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. سال اول شماره اول. بهار و تابستان ۱۳۹۵، ۱۳۹-۱۶۴.
۱۵. مرادی، مهدی، رستمی، امین، تقی زاده، رضا (۱۳۹۲). بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با تأکید بر عوامل فرهنگی. پژوهشنامه مالیات. تابستان، شماره ۱۸، ۱۸۱.
۱۶. ملانظری، مهناز، ابوحمزه، مینا، میرزایی عباس آباد، محمد مهدی (۱۳۹۵). فرهنگ سازمانی و تمکین مالیاتی شرکتی: مطالعه موردی اداره کل مؤدیان بزرگ. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. دانشکده مدیریت تهران. دوره ۲۳ شماره ۱. بهار ۹۵ ، ۱-۱۸.
۱۷. موسوی جهرمی، یگانه، طهماسبی، فرهاد، خاکی، نرگس (۱۳۸۸). فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری. فصلنامه تخصصی مالیات. شماره ۵، ۲۸-۳۸.
۱۸. میرمحمدی، رشید، قربانی، رحیم، وظیفه دوست، حسین (۱۳۹۰). بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر مالیاتی ارتقای تمکین مؤدیان (اشخاص حقوقی) از دیدگاه کارکنان مالیاتی شهر تهران (مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ). مجله مدیریت فرهنگی. سال پنجم، شماره دوازدهم، تابستان ۹۰.
۱۹. مؤمنی، منصور (۱۳۹۱). مدل‌ها و نرم‌افزارهای تصمیم‌گیری چندشاخصه. تهران، انتشارات صانعی.
۲۰. نظری، علیرضا (۱۳۹۲). آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران. فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی. سال اول، شماره ۴، زمستان ۱۳۹۲، ۹۵-۱۱۰.
۲۱. نقیبی، بهروز، امیدی، غلامرضا (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دانش مالیاتی، عدالت مالیاتی ادراک شده و تمکین مالیاتی (مورد مطالعه: مؤدیان مالیاتی استان ایلام). سومین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در اقتصاد، مدیریت و حسابداری. استامبول – ترکیه.

22. Allingham, M. G. and A. Sandmo (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics, 1:323-338.
23. A jzen, I. (1991). The Theory of Planned Behaviour. Organizational Behaviour and. Human Decision Processes, 50(2), 21-179.
24. Ajzen, I. (2004). Behavioural Intervention Based on the Theory of Planned B ehaviour. Retrieved from http:www.people.umass.edu/aizen/pdf/tpb/. intervention.pdf.
25. Ajzen, I., & Fishbein, M .(1975). Belief, Attitude, Intention and Behaviour: An Introduction to Theory and Research. Addison-Wesley Publishing Co,

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

Inc., Boston. 10(1), 27-31.

26. Ajzen, I., & Fishbein, M. (2010) Predicting and Changing Behavior: The Reasoned Action Approach. Psychology Press (Taylor & Francis), New York.
27. Aronmwan, E. J., Imobhio, E., & Izedonmi, F. (2015). Determinants of Personal Income Tax Compliance: Perception of Nigerian TaxPayers Available at SSRN 2619855.
28. Becker, G. S. (1968) Crime and Punishment: An Economic Approach. Journal of Political Economy, No. 76(2), 169–217.
29. Carnes, G. A., & Englebrecht, T. D. (1995). An Investigation of the Effect of Detection Risk Perceptions, Penalty Sanctions, and Income Visibility on Tax Compliance. The Journal of the American Taxation Association, 17(1), 26-41.
30. Devos, K. (2013). Extension of the Economic Deterrence Model. Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour, 67-98.
31. Doerrenberg, Philpp and Andreas Peichl.(2017). Tax Morale and the Role of Social Norms and Reciprocity Evidence from a Randomized Survey Experiment. Publisher and Distributor: IFO Institute – Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich.
32. Evans, C., Hansford, A., Hasseldine, J., Lignier, P., Smulders, S., & Vaillancourt, F. (2014). Small Business and Tax Compliance Costs: A Cross-country Study of Managerial Benefits and Tax Concessions. E-Journal of Tax Research, 12(2), 453.
33. Fishbein, M., & Ajzen, I. (1975). Belief, attitude, intention, and behavior: An Introduction to Theory and Research. Reading, MA: Addison-Wesley.
34. Goupta, ranjana.(2017). Taxpayer Attitude toward Tax Compliance in Developed and Developing Countries: a Critical Review of the Literature.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

A Dissertation for Master of Business. Auckland University.

35. Gangel, Katharina and Eva Hofmann, Manon de Groot, Gerrit Antonides, S joerd Goslinga, Barbara Hartl, & Erich Kirchler.(2015). Taxpayers' Motivations Relating to Tax Compliance: Evidence from Two Representative Samples of Austrian and Dutch Self-employed Taxpayers. Journal of Tax Administration Vol 1:2 2015.
36. Grasmick, H. G., & Scott, W. J. (1982). Tax Evasion and Mechanisms of Social Control: A Comparison with Grand and Petty Theft. Journal of Economic Psychology, 2(3), 213-230.
37. Hanno, D. M., & Violette, G. R. (1996). An Analysis of Moral and Social Influences on Taxpayer Behaviour. Behavioral Research in Accounting, 8, 57-75.
38. Ho, D., Ho, D. and Young, A. (2013). A Study of the Impact of Culture on Tax Compliance in China", International Tax Journal, Vol. 39 No. 3, pp. 33-50.
39. Isa, K. & Yusoff, S. H. (2014). The Impact of Threat of Punishment on Tax Compliance and Non- Compliance Attitudes in Malaysia. Social and Behavioral Science, 164, 291-297.
40. Jones,Christopher Robert.(2009). Understanding and Improving Use-tax Compliance: A Theory of Planned Behavior Approach. University of South Florida Scholar Commons.
41. Kirchler, E. (2007). The Economic Psychology of Tax Behavior. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
42. Kiow, T. S. and Mohd Fuad Mohd Sallehb, Aza Azlina Bt Md Kassimc.(2017). The Determination of Individual Taxpayers Tax Compliance Behaviour in Peninsular Malaysia. https://www.researchgate.net/publication/313880627.
43. Madden, T. J., Ellen, P. S., & Ajzen, I. (1992). A Comparison of the Theory

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

of Planned Behavior and the Theory of Reasoned Action. Personality and Social Psychology Bulletin, 18(1), 3-9.

44. Mahangila, D.N.(2017). THE Impact of Tax Compliance Costs on Tax Compliance Behavior . Journal of Tax Administration, 3:1 2017.
45. Manual, V. and Ang Zhi Xin.(2016). Impact of Tax Knowledge, Tax Compliance Cost, Tax Deterrent Tax Measures towards Tax Compliance Behavior: A Survey on Self-Employed Taxpayers in West Malaysia. Electronic Journal of Business and Management. Vol. 1, No. 1, (2016), 56-70.
46. OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management. (2004). Compliance Measurement. Centre for Tax Policy and Administration.
47. Oladipupo, A.O. and Obazee, U. (2016). Tax Knowledge, Penalties and Tax Compliance in Small and Medium Scale Enterprises in Nigeria. I-Business, 8, 1-9. http://dx.doi.org/10.4236/ib.2016.81001.
48. Richardson, G. (2006). Determinants of Tax Evasion: A Cross Country Investigation. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 15(2), 150-169.
49. Sapiei, N., Kasipillai, J. and Eze, U. (2014). Determinants of Tax Compliance Behaviour of Corporate Taxpayers in Malaysia. E-Journal of Tax Research, 12(2), 383-409.
50. Savitri, Enni and Musfialdy.(2015). 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 (2016) 682 – 687 .
51. Slemrod, J. (2007). Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion. Journal of Economic Perspectives, 21(1), 25-48.
52. Smart, Martha.(2012). The Application of the Theory of Planned Behavior

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]

and Structural Equation Modeling in Tax Compliance Behavior: A New Zeland Study. Department of Accounting and Information Systems at the University of Canterbury.

53. Tandon, S. and R. Kavita Rao.(2017). Tax Compliance in India: An Experimental Approach. National Institute of Public Finance and Policy New Delhi. Working paper No. 207.
54. Tina Beale, Peter Wyatt (2017). Predicting Taxpayers Behaviour and Compliance: An Economic Analysis of Jamaica property Tax System. Paper Prepared for Presentation at the 2017 Word Bank Conference on Land and Poverty , The World Bank - Washington DC, March 20-24, 2017.
55. Torgler B, Valev, N. (2010). Gender and Public Attitudes toward Corruption and Tax Evasion. Contemporary Economic Policy; 28 (4): 554–568.
56. Y usoff, S. and Saidatulakmal Mohd (2017). Individual Tax Compliance Decision. Pertanika J. Soc. Sci. & Hum. 25 (S): 97 - 108 (2017).
57. Warneryd, K. E., & Walerud, B. (1982). Taxes and Economic Behavior: Some Interview Data on Tax Evasion in Sweden. Journal of Economic Psychology, 2(3), 187-211.
58. Wenzel, M. (2002). The Impact of Outcome Orientation and Justice Concerns on Tax Compliance: The Role of Taxpayers' Identity. Journal of Applied Psychology, 87(4), 629645.
59. Wenzel, M. (2004). An Analysis of Norm Processes in Tax Compliance, Journal of Economic Psychology, 25, 213.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.43]