نقش اقتدار سازمان مالیاتی در اثر عدالت توزیعی و رویه‌ای بر تمکین مالیاتی

محمود علیزاده[۱]
مهری علیمرادی[۲]
درخشان حیدری[۳]
حدیث عبدی[۴]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۱/۲۰، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۰/۱۵

چکیده

رعایت مالیات شامل تصمیماتی است که در نظر گرفتن منافع شخصی در آن، به ضرر جامعه و اعضای آن است. امروزه سیستم‌های مالیاتی در سراسر جهان وابسته بـه تمکین داوطلبانه مالیات توسط مؤدیان مالیاتی می‌باشند؛ چراکه هر چه درصد تمکین مالیاتی در یک سیستم مالیاتی بالاتر باشد، به همان نسبت درآمد مالیاتی افزایش خواهد یافت. از طرفی وقتی مؤدی احساس کند یا معتقد باشد که سیستم مالیاتی آن کشـور ناعادلانه است و بار مالیاتی زیادی دارد، هزینه‌های اخلاقی برای رفتار صادقانه کاهش و فرار مالیاتی به‌عنوان نوعی مقاومت در برابر سیستم مالیاتی توجیه پیدا می‌کند؛ بنابراین می‌توان انتظار داشت کـه وقتی مسئولان مالیاتی به‌صورت عادلانه در زمینه‌های مختلف عمل کنند، مؤدیان به‌صورت داوطلبانه با تصمیمات آن‌ها هماهنگ می‌شوند. پژوهش حاضر با هدف بررسی اثر تعامل بین عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای و همچنین آزمون یک تعامل سه‌جانبه (عدالت توزیعی* عدالت رویه‌ای* اقتدار سازمان) بر تمکین مالیاتی به مرحله اجرا درآمد. جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه اشخاص حقوقی در استان تهران بوده است که حجم نمونه با استفاده از جدول مورگان استخراج شده و درنهایت ۴۹۵ شرکت به‌صورت تصادفی برای تجزیه و تحلیل فرضیه پژوهش در نظر گرفته شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش در گام نخست مدل نشان داد که عدالت رویه‌ای و عدالت توزیعی تأثیر به سزایی در سطح تمکین داوطلبانه مالیاتی دارند؛ اما در یک رابطه تعاملی دوطرفه موجب کاهش تمکین داوطلبانه می‌شوند؛ از طرفی نتایج مدل نهایی حاکی از آن بود که اثر تعدیلی اقتدار سازمان مالیاتی در یک رابطه تعاملی با عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای، سطح تمکین داوطلبانه (نه اجباری) مالیاتی را به‌خوبی پیش‌بینی می‌کند.

واژه‌های کلیدی: عدالت توزیعی، عدالت رویه‌ای، اقتدار سازمان، تمکین داوطلبانه مالیاتی، تمکین اجباری مالیاتی

۱. دانشجوی دکتری مدیریت راهبردی، دانشگاه دفاع ملی، ایران، ma-alizadeh87@yahoo.com
۲. کارشناسی‌ارشد حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران، alimoradimehri1991@gmail.com
۳. دانشجوی دکتری رشته اقتصاد (پولی)، دانشگاه رازی کرمانشاه، کرمانشاه، ایران، derakhshan.haidary@gmail.com
۴. کارشناسی‌ارشد حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران (نویسنده مسئول)، hadisabdi.2020@gmail.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

۱- مقدمه

به دلیل اهمیت بالای درآمدهای مالیاتی در تأمین بودجه کشور، بررسی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی علی‌الخصوص تمکین داوطلبانه به‌عنوان یکی از موضوعات مهم در اقتصاد ایران شناخته شده است. در فرآیند وصول مالیات، جلب همکاری و رضایت مؤدیان نسبت به تمکین داوطلبانه از راهبردهای اصولی سیستم مالیاتی محسوب می‌شود. مدیریت تمکین داوطلبانه رهیافت مدرنی است که به انگیزه‌های اجتماعی و اقتصادی شهروندان توجه نموده و پیش از وقوع عدم تمکین، زمینه‌های آن را شناسایی کرده و اصل را بر پیشگیری قرار می‌دهد. برخی محققان معتقدند درک جنبه‌های رفتاری مؤثر بر تصمیم‌گیری مؤدیان در خصوص تمکین مالیات، در تدوین خط‌مشی‌های کاهش فرار مالیاتی و ارتقای سطح تمکین داوطلبانه مالیات بسیار حیاتی است (Khanjan, 2005:37). همچنین تمکین در پرداخت داوطلبانه مالیات برای دولت‌ها در سراسر جهان بسیار مهم است؛ زیرا آن‌ها سعی می‌کنند کسری بودجه خود را مدیریت کنند. همچنین مشاهده گردیده است که روش‌های سنتی برای بهبود تعهدات مالیاتی، ازجمله افزایش حسابرسی‌ها، برای دولت‌ها پرهزینه می‌باشد (Jimenez and Iyer, 2018:1). از طرفی رعایت قوانین و مقررات مالیاتی شامل معضلی است که افزایش سودهای شخصی ناشی از عدم تمکین منجر به تحمیل هزینه‌هایی برای جامعه و اعضای آن می‌شود (Maciejovsky et al, 2012:19; Kaplan et al, 1997).

به‌عنوان بخشی از تحقیقات علمی گذشته در ارتباط با تمکین مالیاتی، محققین عوامل مختلفی را تعیین کرده‌اند که موجب افزایش اعتماد، مشارکت مؤدیان و در نهایت تمکین مالیاتی خواهد شد که ازجمله این عوامل می‌توان به عدالت توزیعی (Wenzel, 2002:45) و عدالت رویه‌ای اشاره نمود (Hartner et al, 2008:138). عدالت توزیعی بیانگر ادراک فرد از میزان رعایت عدالت در توزیع و تخصیص منابع و پاداش‌هاست که این منابع می‌تواند اقتصادی، احساسی و اجتماعی باشد. بااین‌حال، اکثر تعاریف ارائه‌شده درباره عدالت توزیعی بر جنبه‌های اقتصادی یا ابزاری عادلانه بودن نتایج تأکید دارد و اکثر تحقیقات آن را مساوی واکنش افراد نسبت به تخصیص‌های اقتصادی قرار داده‌اند؛ درحالی‌که عدالت رویه‌ای به عادلانه بودن رویه‌های جاری در تصمیم‌گیری برای جبران خدمات و نه بار توزیعی واقعی درآمدها اشاره دارد (Sadeghi, 2010:64).

برخی از محققین ابراز نموده‌اند که استفاده از رویه‌های منصفانه موجب دریافت پاسخ‌های مثبتی از جانب مؤدیان خواهد شد (Van Dijke & Verboon, 2009:84). نتایج حاصل از پژوهش‌های قبلی نشان داده است که نقش اقتدار سازمان مالیاتی بر تعامل دوجانبه (عدالت توزیعی*عدالت رویه‌ای) معمولاً جایی که عدالت رویه‌ای بالا یا عدالت توزیعی گسترده برای دریافت پاسخ‌های مثبت کافی باشد، موجب افزایش سطح تمکین داوطلبانه مالیاتی می‌شود (Blader and Chen, 2011:1052; Chen et al, 2003:16). به‌طور خاص، تأثیر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

متقابل عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای بر پاسخگویی به مقامات، جوامع اجتماعی و یا سازمان‌هایی است که توسط مسئولین و مدیران آن‌ها نمایندگی می‌شود و اغلب به نحوی شکل می‌گیرد که در آن عدالت توزیعی گسترده یا عدالت رویه‌ای بالا می‌تواند منجر به پاسخ و واکنش‌های سازنده به سازمان امور مالیاتی گردد (تعامل جایگزین)؛ همچنین، سطح بالای عدالت توزیعی و یا عدالت رویه‌ای اثرات پاسخ‌های منفی و واکنش‌های نامناسب را به‌خوبی تعدیل می‌کند (Brockner & Wiesenfeld, 1996:191).

با توجه به اهمیت شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در مورد عدالت، میزان پاسخگویی و واکنش به مقامات (به‌عنوان‌مثال؛ اعتماد به اقتدار سازمان) و سیستم‌های اجتماعی (به‌عنوان‌مثال؛ تعهد سازمانی)، هدف این پژوهش پاسخ به این پرسش بوده است که آیا عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای به‌گونه‌ای جایگزین برای پیش‌بینی تمکین مالیاتی باهم در تعامل هستند یا خیر. از طرفی مالیات‌دهندگان غالباً عدالت توزیعی را کم می‌پندارند؛ به‌عنوان‌مثال، آن‌ها ممکن است احساس کنند که از مزایای کالاها و خدمات عمومی تأمین‌شده توسط درآمدهای مالیاتی به همان اندازه که فکر می‌کنند شایسته آن هستند، برخوردار نیستند، یا ممکن است با دریافت بازده ناکافی در مقابل پرداخت مالیات خود، تصور کنند که نسبت به مالیات پرداختی خود، در مقایسه با سایر مؤدیان مالیاتی، آنچه دریافت می‌کنند، منصفانه نیست (Bobek et al, 2007; Wenzel, 2003:45) ؛ بنابراین در این پژوهش این موضوع بررسی شده است که آیا عدالت رویه‌ای بالا (در مقابل پایین) می‌تواند اثر تضعیف عدالت توزیعی کم (در مقابل زیاد) را بر تمکین مالیاتی خنثی یا ضعیف کند. در پژوهش حاضر ابتدا مبانی نظری تمکین مالیاتی، مفاهیم مربوط به عدالت توزیعی، عدالت رویه‌ای و اقتدار سازمان مالیاتی توضیح داده می‌شود. سپس بعد از روش‌شناسی، تصریح مدل و نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش ارائه می‌شود. در آخر هم نتیجه‌گیری کلی و پیشنهادها ارائه می‌گردد.

۲-مبانی نظری پژوهش (تمکین مالیات، عدالت توزیعی، عدالت رویه‌ای و اقتدار سازمان مالیاتی)

۲-۱- تمکین مالیاتی و انواع آن (تمکین داوطلبانه مالیات و تمکین اجباری مالیات)

ازآنجاکه مالیات از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها به شمار می‌آید و استفاده از آن در تأمین مخارج دولتی موجبات آثار مطلوب اقتصادی را فراهم می‌سازد، به میزان قابل‌توجهی در چند دهۀ اخیر مورد توجه قرار گرفته است. لازم است سازمان‌های مالیاتی به‌عنوان متولیان وصول مالیات با ترغیب مؤدیان به انجام تکالیف و تعهداتشان درآمدهای مالیاتی را افزایش دهند. از طرفی امروزه خود اظهاری و تمکین داوطلبانه مالیات به‌عنوان مطلوب‌ترین و مؤثرترین رویکرد برای وصول کارآمد مالیات در نظر گرفته شده است (Hajmohammadi &Aghaee, 2011:37).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

تمکین مالیاتی عبارت از همکاری گروه‌های مختلف پرداخت‌کنندگان مالیات با دولت است. همچنین تمکین مالیاتی یکی از راه‌های سنجش موفقیت نظام‌ها و سازمان‌های مالیات‌گیرنده نیز می‌باشد (Salehi et al, 2018). تمکین مالیاتی را می‌توان به‌عنوان گزارش کلیه درآمدها و پرداخت کلیه مالیات مطابق با قوانین اعمال‌شده تعریف کرد (Alm et al, 1992:108). در تعریف دیگری آمده است که تمکین داوطلبانه مالیات، یعنی اینکه مؤدی آزادانه و به‌دوراز هرگونه اجباری به تعهدات قانونی خود از قبیل تنظیم و گزارش به‌موقع اطلاعات مالیاتی، اظهار صحیح مالیات و پرداخت آن در موعد مقرر عمل کند (Hajmohammadi & Aghaee, 2011:39). چنانچه تمکین مالیاتی به‌صورت داوطلبانه و از جانب مؤدیان اعمال شود از لحاظ فرهنگ‌سازی مالیاتی اهمیت می‌یابد؛ به‌عبارت‌دیگر صورت ایدئال تمکین در خود اظهاری مالیاتی تجلی می‌یابد. گفتنی است که هرچه نرخ تمکین داوطلبانه در یک سیستم مالیاتی بالاتر باشد امکان بهبود در وضعیت شاخص‌های مالیاتی بیشتر خواهد شد؛ زیرا با افزایش نرخ تمکین نسبت درآمدهای مالیاتی واقعی به درآمدهای پیش‌بینی‌شده بودجه افزایش یافته و با کاهش شکاف مالیاتی، نظام و ساختار مالیاتی به سمت عدالت پیش خواهد یافت (Saadi et al, 2007:528).

از سوی دیگر، کیم، موسر و ایوانز (۱۹۹۵) بیان نموده‌اند که عدم تمکین مالیات هنگامی رخ می‌دهد که پاسخ‌دهنده‌درسطح‌بالاتراز سایرمالیات‌دهندگان مالیات پرداخت کرده و کالاوخدمات عمومی معادل با مالیات پرداختی خود را دریافت نکرده باشد. درواقع هرچه میزان برگشت مالیات بیشتر باشد، سطح مطاوعت مالیاتی نیز بالاتر می‌رود (Alm et al, 1992:108). عدم تحقق درآمد مالیاتی دولت درنتیجه عدم تمکین مالیات شرکتی، مشکل عمده‌ای است که موجب اختلال در سیستم اقتصادی کشور شده و ممکن است خسارات اقتصادی و اجتماعی زیادی به جامعه تحمیل نماید؛ درعوض تمکین مالیاتی زمانی افزایش می‌یابد که مالی ات‌دهندگان درک کنند که عدالت در سیستم مالیاتی وجود دارد که قادر به ردیابی و مجازات افرادی است که در پرداخت مالیات امتناع می‌ورزند (Van Dijke et al, 2019:2). علاوه بر مجازات، پاداش برای مالیات دهندگان سازگار نیز بر رفتارهای داوطلبانه آن‌ها برای پرداخت مالیات تأثیرگذار است (Falkinger & Walther, 1991:68). در صورت تمکین مالیاتی، شرکت سهم عادلانه خود از مالیات واقعی را به دولت به‌منظور تأمین مالی کالاهای عمومی و خدمات اجتماعی پرداخت می‌نماید. درواقع یکی از مهم‌ترین و اصولی‌ترین راه‌های افزایش درآمدهای مالیاتی و تحقق اهداف مذکور در این بخش، تلاش برای افزایش تمکین مالیاتی است چراکه سیستم‌های مالیاتی در سراسر جهـان وابسته بـه تمکین داوطلبانه مالیات توسـط مؤدیان مالیاتی می‌باشند و هر چـه درصد تمکین مالیاتی در یـک سیستم مالیاتی بالاتر باشد، به همان نسبت درآمد مالیاتی افزایش خواهد یافت و از این منظر شاخص‌های کلان اقتصادی همچون نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

نسبت درآمدهای واقعی مالیاتی به درآمد مالیاتی پیش‌بینی‌شده در بودجه و نسبت درآمدهای مالیاتی داوطلبانه پرداخت‌شده به‌کل درآمدهای مالیاتی وصول‌شده افزایش می‌یابد (Kamali & Shafiee, 2011:144).

تمکین مالیاتی مؤدیان تحت تأثیر عوامل مختلفی قرار دارد. بیشتر محققان بر عوامل خارجی (نظیر نرخ مالیات، میزان درآمد مشمول مالیات مؤدی، احتمال حسابرسی مالیاتی و به‌خصوص جرائم مالیاتی) تأکید می‌کنند؛ اما پژوهش‌های روان‌شناختی نیز نشان داده‌اند که عوامل داخلی دیگری همچون داشتن سطحی از دانش در زمینهٔ قوانین مالیاتی، نگرش مؤدیان نسبت به دولت و وضع مالیات، ارزش‌های فردی، ارزش‌های اجتماعی، عدالت و همچنین تمایلات انگیزشی بر تمکین مالیاتی اثرگذار هستند (Hofmann et al, 2008:209). از طرفی ادراک مؤدیان از عادلانه بودن سیستم مالیاتی، یکی دیگر از ویژگی‌های مهم و تأثیرگذار سیستم مالیاتی بر نوع نگرش مؤدیان و به طبع تمکین مالیاتی آن‌ها می‌باشد. بر این اساس، اگر مؤدی احساس کند یا معتقد باشد که سیستم مالیاتی آن کشور ناعادلانه است و بار مالیاتی زیادی دارد، هزینه‌های اخلاقی برای رفتار صادقانه کاهش و فرار مالیاتی به‌عنوان نوعی مقاومت در برابر سیستم مالیاتی توجیه پیدا می‌کند (Heidari et al, 2016:238)؛ بنابراین می‌توان انتظار داشت که وقتی مسئولین مالیاتی به‌صورت عادلانه در زمینه‌های مختلف عمل می‌کنند، مؤدیان به‌صورت داوطلبانه با تصمیمات آن‌ها هماهنگ می‌شوند (Van Dijke & Verboon, 2009:81).

۲-۲- عدالت توزیعی

چهارچوب مفهومی برای بررسی عدالت مالیاتی دربرگیرنده سه حوزه روان‌شناختی- اجتماعی از عدالت است که شامل عدالت رویه‌ای، عدالت توزیعی و عدالت جزایی (کیفری) می‌باشد (Ahmadi et al, 2018:115). همچنین از دیدگاه آدام اسمیت، اصول اخذ مالیات شامل چهار اصل برابری و عدالت، اصل مشخص بودن و معین بودن مالیات، اصل سهولت در وصول مالیات و اصل صرفه‌جویی می‌باشد. بر اساس اصل "عدالت و برابری"، بار مالیات باید به‌صورت عادلانه بین مردم تقسیم گردد و به توانایی پرداخت مالیات‌دهنده بستگی دارد. همچنین وی مالیات تناسبی را به‌عنوان مالیاتی عادلانه تلقی می‌کند (Khadem and Hamidehpour, 2015:33).

در اقتصاد کنونی، مالیات از ابزارهای مهم مالی دولت می‌باشد و با توجه به اهمیت آن در اقتصاد کشور و همچنین در فرایند توسعه و بازسازی یکی از اصلی‌ترین ابزارها در جهت خصوصی‌سازی، تعدیل ثروت و توزیع مجدد درآمدها به شمار می‌رود (Salehi et al, 2018)؛ درواقع با وصول مالیات عادلانه از مؤدیان، می‌توان بسیاری از مشکلات اجتماعی و اقتصادی کشور ازجمله کسری بودجه سالانه، تورم و بیکاری را رفع و زمینهٔ ایجاد عدالت اجتماعی از طریق توزیع دوباره درآمدها را فراهم کرد (Heidari et al, 2016:232)؛ درواقع مالیات از اهداف درآمدی، توزیعی، تخصیصی و تثبیتی برخوردار است. در هدف «درآمدی» مالیات به‌عنوان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

یکی از منابع درآمد دولت‌ها تلقی می‌شود و در هدف «توزیعی» مالیات با فرض کارآمدی نظام مالیاتی در زمینه‌ی شناسایی دقیق ظرفیت‌های مالیاتی و وصول عادلانه‌ی مالیات‌ها و با ثبات شرایطی ازجمله شفافیت قوانین و عدم فرار مالیاتی، مالیات از اقشار پردرآمد اخذ و با توزیع مجدد درآمدها می‌تواند نقش توزیعی هم داشته باشد (Khadem and Hamidehpour, 2015:31).

عدالت توزیعی به میزان تحقق نتایج فرایندی است که پاداش و بار مالیاتی را توزیع می‌کند و به‌عنوان تطبیق هنجارهای ضمنی مانند قوانین عادلانه تعبیر می‌شود (Verboon and van Dijke, 2007:6). در تعریفی دیگر که توسط کیچلر و همکاران (۲۰۰۸) عنوان گردیده، عدالت توزیعی دربرگیرنده تبادل منـابع با در نظر گرفتن مزایا و هزینه‌های سیستم مالیاتی می‌باشد. ایـن مقایسـه در سـطوح فردی، گروه و جامعه صورت می‌گیرد و اگر مؤدیان دریابند که بار مالیـاتی ادراک‌شده آن‌ها از سایر مؤدیان بیشتر است، تمکین مالیاتی آن‌ها کاهش می‌یابد. از طرفی نتایج مطالعات پیشین نشان داده است، زمانی که شهروندان توزیع بار و مزایای مالیاتی در بین افراد، گروه‌ها و جامعه را به‌عنوان یک خروجی منصفانه مشاهده کنند، تمایل بیشتری برای پرداخت داوطلبانه مالیات و پیروی از قوانین و مقررات مالیاتی دارند (Wenzel, 2002:45; Van Dijke et al, 2019:2).

اکثر مطالعات، عدالت توزیعی را به‌منظور بررسی تأثیر آن بر تمکین مالیاتی مورد توجه قرار داده‌اند. در مطالعات دیگری نیز نشان شده است که از دیگر عوامل مؤثر در افزایش اعتماد و مشارکت مؤدیان مالیاتی و نتیجتـاً تمکـین مالیـاتی، نگرش اشخاص نسبت بـه سیسـتم مالیاتی است؛ به‌عنوان‌مثال هنگامی‌که شهروندان بر این باور باشند که در رابطه مبادلهٔ بین مالیات‌دهندگان و دولت بی‌عدالتی وجود دارد، از پرداخت داوطلبانه مالیات امتناع می‌ورزند (Verboon and van Dijke, 2007:8; Kim, 2002:773)؛ همچنان که عدم دریافت خدمات عمومی مناسب از سوی دولت، باور به بی‌عدالتی را گسترش می‌دهد و اعتماد مردم نسبت به دولت سلب می‌گردد. در چنین شرایطی است که مالیات‌دهندگان با تمکین داوطلبانه مالیات و سیاست هزینه‌های دولت مخالفت می‌ورزند و یا باور آن‌ها بر این اعتقاد استوار می‌گردد که عدم پاسخ عادلانه از سوی دولت، آن‌ها را به‌سوی عدم تمکین مالیات سوق داده است و بر رفتارهای ناپسندی همچون فرار مالیاتی و یا اجتناب از پرداخت مالیات پافشاری می‌نمایند (Kim, 2002:773).

۲-۳- عدالت رویه‌ای

تمرکز بر عدالت توزیعی برای درک رفتار جوامع اجتماعی به‌تنهایی کافی نیست؛ به‌طور خاص، توجه به عدالت رویه‌هایی که توسط مقامات تصویب‌کننده قوانین و مقررات، حل‌وفصل اختلافات و تخصیص منابع در نظر گرفته می‌شود، نیز ضروری است (عدالت رویه‌ای) (Van Dijke et al, 2019:2). مورفی (۲۰۰۹) عدالت رویه‌ای را به درک خدمات یا رفتار دریافتی افراد از سوی مقامات و سازمان امور مالیاتی تعریف می‌کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

از طرف دیگر عدالت رویه‌ای به‌عنوان فرآیند تقسیم منابع توسط مقامات و مراجع صلاحیت‌دار، نیز تعریف شده است (Kichler, 2007). در تعاریفی دیگر، عدالت رویه‌ای به معنای برابری ادراک‌شده در رویه‌ها و فرایندهای تصمیم‌گیری می‌باشد که می‌تواند تحت تأثیر عوامل مختلفی قرار گیرد (Van Dijke et al, 2019:2). پژوهش‌های پیشین در ارتباط با تمکین مالیاتی نشان داده‌اند زمانی که مسئولین مالیاتی از رویه‌های منصفانه استفاده می‌کنند، واکنش‌های مثبت بیشتری را از مؤدیان در مقایسه با مسئولینی که از رویه‌های غیرمنصفانه استفاده می‌کنند، دریافت می‌کنند؛ به‌عنوان‌مثال مؤدیانی که تصمیمات تصویب‌شده توسط سازمان امور مالیاتی را به‌شدت در عدالت رویه‌ای درک می‌کنند، تمایل بیشتری به تمکین داوطلبانه مالیات و پذیرش مقررات و قوانین مالیاتی دارند (Farrar, 2015:72; Murphy & Tyler, 2008:653). تحقیقات پیشین در زمینهٔ رعایت مالیات، تأثیر مثبت عدالت رویه‌ای بر تمکین داوطلبانه مالیات را نشان داده‌اند. به طور مشابه ونزل (۲۰۰۲) به این نتیجه دست یافت که عدالت رویه‌ای می‌تواند میزان تمکین مالیات‌دهندگان را به‌خوبی پیش‌بینی کند؛ همچنین، مالیات‌دهندگان وقتی باور داشته باشند که مأموران مالیاتی به‌طور عادلانه و با احترام به آن‌ها خدمت می‌کنند، سازگاری بیشتری در رفتارهای مالیاتی خود با سازمان خواهند داشت. محققان اظهار نموده‌اند که اگر یک فرد درک کند که مرجع یا سازمان مالیاتی در حال اعمال یک روش عادلانه و عاقلانه ا ست، احتمال بیشتری وجود دارد که به قدرت سازمان مالیاتی اعتماد کند و بیشتر احتمال دارد با تصمیمات اخذ شده توسط سازمان مالیاتی سازگار شود (Murphy & Tyler, 2008:653).

همچنین مطالعات قبلی در زمینه عدالت رویه‌ای نشان داده‌اند که عوامل مختلفی بر رویه‌های منصفانه تأثیر می‌گذارند. برخی از این عوامل عبارتند از: استفاده مداوم از رویه‌ها در طول زمان، عدم تمرکز بالای تصمیم‌گیرندگان در فرآیند تصمیم‌گیری، عدم علاقه تصمیم‌گیرندگان به مشارکت در تمامی مراحل تصمیم‌گیری، عدم تصمیم‌گیری مبتنی بر اطلاعات دقیق و همچنین عدم اجازه دادن به تصمیم‌گیرندگان برای ابراز عقاید خود در فرآیندهای مربوط به تصمیم‌گیری (Van Dijke et al, 2019:2).

درواقع این عدالت رویه‌ای مقامات قانون‌گذار است که نگرش مثبت و رفتارهای مشارکتی افراد جامعه را به وجود می‌آورد (Van Dijke et al, 2019:3). برخی از نمونه‌های چنین اثرات عدالت رویه‌ای را می‌توان در موارد مختلفی شامل پیروی از قانون (Tyler, 2009:32)، پشتیبانی عمومی از مقامات نظارتی (Jason and Tyler, 2003:516) و غیره مشاهده کرد. از طرفی، محققان اظهار نموده‌اند که عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای را نباید در انزوا مورد مطالعه قرار داد، بلکه می‌بایست به‌عنوان پیش‌بینی‌کننده‌های تعاملی در پاسخ به مقامات و سیستمی که مسئولین آن‌ها نمایندگان دولت هستند، مورد مطالعه قرار گیرند (Brockner and Wiesenfeld, 1996:190). تعامل بین عدالت توزیعی و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

عدالت رویه‌ای به روش‌های مختلفی تفسیر شده است. برخی محققان تأکید کرده‌اند که عدالت رویه‌ای بالا نسبت به زمانی که عدالت توزیعی کمتر است، بیشتر بر واکنش افراد نسبت به تمکین داوطلبانه مالیاتی تأثیرگذار است (در مقابل توزیعی بالا) (Shapiro, 1991:9-14). این در حالی است که دیگر محققان بیان کرده‌اند که عدالت توزیعی گرایانه بالا هنگامی‌که عدالت رویه کم است (در مقابل زیاد)، واکنش‌های افراد را به‌شدت تحت تأثیر قرار می‌دهد (Brockner and Wiesenfeld, 1996:191).

۲-۴- اقتدار سازمان مالیاتی

در بیشتر کشورها بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق مالیات که پایدارترین نوع درآمد می‌باشد، تأمین می‌گردد؛ لذا برای جمع‌آوری درآمد لازم برای تأمین بودجه کالاهای عمومی، مقامات مسئول یک کشور معمولاً موظف‌اند که هم از فرار مالیاتی جلوگیری کنند و هم موجبات تعهدات داوطلبانه مالیاتی را از طرف شهروندان فراهم سازند. از این منظر برای اینکه سازمان مالیاتی بتواند وظایف خود را در ارتباط با مالیات و مراحل اخذ آن به‌خوبی انجام دهد، درآمدهای وصولی خود جهت تأمین مخارج عمومی تأمین کند و با انجام وظایف خود به حفظ و بقای حکومت کمک نماید، حقوق و امتیازات و اقتداراتی ویژه‌ای برای سازمان مذکور در نظر گرفته شده است که به آن "اعمال اقتدار مالیاتی" گفته می‌شود. اعمال قدرت مالیاتی در تمام مراحل سه‌گانه مالیات؛ شامل مراحل انتخاب مأخذ مالیات، تشخیص مالیات و بالاخره وصول مالیات است که در مرحله اول اصولاً با وضع مالیات بر مأخذ و منابع گوناگون توسط قانون انجام می‌گیرد؛ اما در سایر مراحل که جنبه اجرایی دارد و به‌موجب قانون صورت می‌گیرد که با دادن امتیازات و اختیاراتی خاص به دستگاه مالیه، اجرای این مسئولیت واگذار شده است (Rostami, 2007:166).

تمکین بالای مالیاتی در تنش است که از یک‌سو با اقدامات بازدارنده از فرار مالیاتی بکاهد و از سوی دیگر با ایجاد سطح بهینه‌ای از اعتماد و قدرت بین مالیات‌دهنده و مالیات‌ستان، تمکین داوطلبانه مالیاتی را در جامه گسترش دهد (Heydarian et al, 2018:43). تارنر (۲۰۰۵) بیان می‌کند که قدرت مسئولان در دو شکل پدیدار می‌شود؛ الف – قدرت قانونی؛ ب- قدرت قهری و اجباری. قدرت قانونی مسئولان به وضع قوانین مالیاتی و تخصیص بودجه به آن‌ها توسط دولت و همچنین به حمایت از سوی جامعه مربوط می‌شود. قدرت قهری و اجباری مسئولان تلاشی برای هدایت افراد برخلاف خواسته‌هایشان است و به‌عنوان اجبار کردن برای رعایت یک رفتار مشخص تعریف می‌شود. از سوی دیگر، افزایش در اعتماد منجر به افزایش قدرت مسئولان خواهد شد؛ زیرا شهروندان از مأموران مالیاتی حمایت کرده و موجب تسریع در انجام وظایفشان می‌شوند (Jamshidi et al, 2016:18).

در زمینهٔ رعایت مالیات، اقتدار مقامات مالیاتی به‌عنوان "ظرفیت مقامات مالیاتی در کشف و مجازات جرائم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

مالیاتی" تعریف شده است (Kichler et al, 2008:243; Wahl et al, 2010:385). ازجمله این موارد می‌توان به تحقیقات تجربی در مورد اثرات قدرت مقامات مالیاتی بر تشخیص و رسیدگی (Phillips, 2014)، جریمه (Cebula, 2014) و ممیزی (Bernasconi et al, 2014) اشاره کرد. قدرت سازمان مالیاتی یک عامل معنی‌دار از روند اساسی تحت تأثیر تعامل عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای بر تمکین داوطلبانه مالیات است. به‌طور خاص، شهروندان برای اینکه بتوانند به قدرت اختیار سازمان اعتماد کنند به عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای توجه ویژه‌ای دارند. درواقع، عدالت توزیعی بالا یا عدالت رویه‌ای بالا لزوماً کافی است تا مردم باور داشته باشند که سازمان مالیاتی یا مرجع تصویب‌کننده از قدرت خود سوءاستفاده نخواهد کرد؛ درنتیجه، حضور عدالت توزیعی گسترده یا عدالت رویه‌ای بالا برای ارتقاء واکنش‌های سازنده نسبت به اقتدار سازمان مالیاتی یا تمکین داوطلبانه مالیاتی کافی است. از طرفی، این انتظار وجود دارد که تعامل بین عدالت رویه‌ای و عدالت توزیعی هنگامی تحقق یابد که قدرت مقام تصویب‌کننده با اقتداری بالا (در مقابل اقتدار پایین) درک شود. این نتیجه به این دلیل است که زمانی که شهروندان، قدرت سازمان را بسیار بالا می‌دانند، نگرانی‌های قابل‌توجهی در مورد اقتدار سازمان به‌منظور سوءاستفاده از قدرت وجود دارد. در مقابل هنگامی‌که قدرت سازمان مالیاتی کم است، چنین نگرانی‌هایی کمتر مورد توجه قرار خواهد گرفت (Blader and Chen, 2011:1044; Chen et al, 2003:2).

۳- پیشینه پژوهش

هارتنر و همکاران[1] (۲۰۰۸) در پژوهشی با عنوان"عدالت رویه‌ای و تمکین مالیاتی" به بررسی رابطه بین رفتار مالیات‌دهندگان با مقامات مالیاتی و عدم تمکین مالیات پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که عدالت رویه‌ای بر رابطه بین وضعیت‌های انگیزشی احترام و تمکین مالیاتی تأثیر معنادار و مثبت و بر رابطه بین وضعیت‌های انگیزشی مقاومت و تمکین مالیاتی تأثیر معنادار و منفی دارد. علاوه بر این، این رابطه خود تا حدی تحت تأثیر قضاوت‌های هویت ملی بوده است.

لیزی (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان "تعامل بین اعتماد و قدرت: تأثیرات بر تمکین مالیات و پیامدهای کلان اقتصادی" با استفاده از نقش اعتماد به سازمان مالیاتی و قدرت مقامات مالیاتی به‌عنوان عامل اصلی تعیین‌کننده تمکین مالیات به بررسی تعامل بین اعتماد و قدرت و تأثیر آن بر جو مالیاتی و تمکین مالیاتی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که اقدامات اعتمادسازی بهتر از اقدامات بازدارنده است و در جامعه‌ای که سازمان امور مالیاتی به مؤدیان مالیاتی احترام می‌گذارد و رویه‌های شفاف و منصفانه‌ای اعمال می‌کند، اعتماد

1. Hartner et al

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

و رعایت مالیات بیشتر و میزان فرار مالیاتی پایین‌تر است؛ بنابراین می‌توان سطح درآمدهای مالیاتی را افزایش داد. ازاین‌رو، بنگاه‌ها ظرفیت اشتغال‌زایی بیشتری را ایجاد می‌کنند و بدین ترتیب نرخ اشتغال افزایش می‌یابد.

گوبنا و ون دیکه (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان "قدرت، عدالت و اعتماد: تجزیه و تحلیل نقش میانجی‌گری رعایت مالیات در میان صاحبان مشاغل اتیوپی" با استفاده از یک مطالعه میدانی در میان صاحبان مشاغل اتیوپی به بررسی نقش تعدیل‌کننده قدرت قانونی و اجباری سازمان امور مالیاتی بر رابطه بین عدالت رویه‌ای و تمکین داوطلبانه مالیات پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از آن بود که عدالت رویه‌ای موجب افزایش تمکین داوطلبانه مالیات می‌شود، به‌ویژه هنگامی‌که قدرت قانونی سازمان مالیاتی کم و قدرت اجباری سازمان زیاد است. علاوه بر این، نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که این رابطه توسط متغیر اعتماد (مبتنی بر شناخت) به‌عنوان متغیر میانجی‌گر تعدیل می‌شود. سرانجام نتایج یافته‌های آن‌ها نشان داد که بین قدرت اجباری سازمان امور مالیاتی با تمکین اجباری مالیاتی رابطه معنادار و مثبت وجود دارد.

کاروتارو و همکاران[1] (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان "تمکین مالیاتی در یک کشور درحال‌توسعه: درک تصمیم پیروی از مالیات‌دهندگان با برداشت آن‌ها" با استفاده از یک طرح پیمایشی همبستگی و مقطعی و با تجزیه و تحلیل داده‌های مربوط به ۲۰۵ پرسش‌نامه با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری به این نتیجه دست یافتند که ارتباط معناداری بین زمینه‌های درک شده برای رفتارهای عدم تمکین یا تمکین مالیاتی با عوامل تعهد ادراک‌شده مالیاتی وجود دارد؛ درواقع اثربخشی دولت، شفاف‌سازی سیستم مالیاتی و پاسخگویی زمینه‌ای برای رعایت مالیات یا عدم تمکین مالیات تلقی می‌شوند و به‌عنوان شاخص‌های اداره امور مالیاتی به‌طور قابل‌توجهی واریانس‌های مربوط به تمکین مالیاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهند.

فایزل و همکاران[2] (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان "رابطه بین عدالت و اعتماد با پیروی از قوانین مالیاتی در مالزی" به این نتیجه دست یافتند که مؤلفه‌های مربوط به عدالت بر تمکین مالیاتی تأثیر می‌گذارند. در پژوهش آن‌ها تأثیر سه مؤلفه عدالت توزیعی، عدالت رویه‌ای، انصاف و همچنین تأثیر اعتماد بر رفتارهای مالیاتی افراد مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش آن‌ها همچنین نشان داد که عدالت رویه‌ای و عدالت توزیعی بر رفتارهای داوطلبانه افراد اثر معنادار و مثبت داشته‌اند. درحالی‌که متغیر اعتماد بر رابطه بین عدالت و تمکین مالیاتی اثر معناداری نداشته است.

پریهاندینی (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان "سطح مطلوب تمکین مالیاتی مبتنی بر قدرت اقتدار و اعتماد در شرایط اقلیمی متضاد" با استفاده از اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی از ۱۰۵ شرکت در بازار سرمایه اندونزی در طی سال‌های ۲۰۰۷ – ۲۰۱۵ و با استفاده از شاخص‌های حسابرسی و جریمه به‌عنوان معیار

1. Korutaro et al
2. Faizal et al

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

اندازه‌گیری اقتدار سازمان مالیاتی و درخواست تجدیدنظر مالیات از دادگاه به‌عنوان معیاری برای اعتماد به قدرت و از نسبت بار مالیاتی به سود قبل از مالیات به‌عنوان معیار تمکین مالیاتی، به این نتیجه دست یافت که تمکین مالیاتی زیر حد مطلوب است و قدرت اختیار و قدرت سازمان در بالاترین سطح از حد مطلوب است. بدین منظور می‌بایست افزایش تمکین مالیاتی از طریق روش‌های بازرسی به‌طور مؤثر، تعیین جریمه‌های عادلانه و استفاده از سیستم‌های اداری مبتنی بر فناوری که می‌توان توسط مالیات‌دهندگان قابل دسترسی باشد، انجام گیرد. در این صورت است که سازمان امور مالیاتی از آب‌وهوای متضاد به آب‌وهوای هم‌افزایی (وضعیت مطلوب) تغییر می‌کند.

ون دیکه و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی دیگر تحت عنوان "تعامل سه‌جانبه بین عدالت رویه‌ای، عدالت توزیعی و قدرت در ارتباط با تمکین داوطلبانه مالیات" با استفاده از اطلاعات کسب‌شده در میان مالیات‌دهندگان اتیوپی و ایالات‌متحده به این نتیجه دست یافتند که عدالت توزیعی بالا و یا عدالت رویه‌ای بالا برای پیش‌بینی واکنش‌های مثبت به مسئولان و سازمان امور مالیاتی کافی است؛ درحالی‌که در یک تعامل دو جانبه بر تمکین مالیاتی اثر معناداری ندارند. همچنین نتایج آن‌ها نشان داد که یک تعامل سه‌جانبه (عدالت توزیعی*عدالت رویه‌ای *اقتدار سازمان)، تمکین داوطلبانه (اما نه اجباری) مالیات را به خوبی پیش‌بینی می‌کند. این پیش‌بینی به‌ویژه در بین شهروندانی که قدرت سازمان مالیاتی را بسیار بالا (در مقابل پایین) می‌دانند، ملموس‌تر بود.

نقیبی و امیدی (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان "بررسی رابطه بین دانش مالیاتی، عدالت مالیاتی ادراک‌شده و تمکین مالیاتی (مورد مطالعه: مؤدیان مالیاتی استان ایلام)" با استفاده از فرمول کوکران، ۳۰۸ نفر به‌عنوان حجم نمونه و همچنین با استفاده از روش کتابخانه‌ای و میدانی برای جمع‌آوری اطلاعاتی که از ۸۷۷ پرسشنامه استخراج شد، به بررسی رابطه بین دانش مالیاتی، عدالت ادراک‌شده مالیاتی و تمکین مالیاتی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین دانش مالیاتی، عدالت ادراک‌شده مالیاتی و تمکین مالیاتی همبستگی معناداری وجود دارد.

در مطالعه‌ای دیگری جمشیدی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی نگرشی نوین به تمکین مالیاتی و ارائه یک چارچوب جدی برای آن، با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری برای آزمون فرضیه‌ها و استفاده از چهارچوب شیب لغزنده پرداختند. بدین منظور با در نظر گرفتن قدرت قهری و قدرت مشروع ۳۶۲ نفر از صاحبان مشاغل آزاد، نمونه خود را انتخاب نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که اعتماد با تمکین داوطلبانه مالیاتی رابطه معنادار و مثبت دارد. از طرفی بین اعتماد با قدرت مشروع رابطه مثبت و بین اعتماد و قدرت قهری رابطه منفی دیده شد. همچنین یافته‌های آن‌ها نشان داد که قدرت قهری و قدرت مشروع با تمکین اجباری مالیاتی رابطه معناداری دارند. به‌طورکلی نتایج آن‌ها حاکی از آن بود که ماهیت چندبعدی قدرت و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

اعتماد و ارتباطشان با تمکین مالیاتی و اهمیت قدرت و اعتماد در سیاست‌گذاری‌های مالیاتی حائز اهمیت است.

در پژوهشی که توسط احمدی و همکاران (۱۳۹۷) تحت عنوان "تأثیر عدالت و فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی با در نظر گرفتن نقش نگرش مؤدیان- در نظام اداری ایران" با استفاده از تکنیک دلفی، طی سه مرحله غربال‌گری و با استفاده از یک نمونه ۵۵۰ تایی از شرکت‌های انتخابی صورت گرفت، نتایج پژوهش نشان داد که عدالت توزیعی و عوامل اجتماعی از مهم‌ترین مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تمکین مالیاتی می‌باشند. همچنین یافته‌های آن‌ها حاکی از تأثیر معنی‌داری عدالت مالیاتی، فرهنگ مالیاتی و نگرش مؤدیان بر تمکین مالیاتی بود.

حیدریان و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی تحت عنوان "تحلیل نظری ارتباط بین اعتماد مالیات‌دهنده و قدرت مالیات‌ستان و اثرات آن بر تمکین مالیاتی؛ با استفاده از چارچوب شیب لغزنده" از طریق چارچوب شیب لغزنده حد آستانه (SSF) اعتماد مالیات‌دهنده و قدرت مالیات‌ستان را تعیین و به بررسی تعامل بین آن‌ها و تأثیری که بر تمکین مالیاتی دارند، پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که در یک جامعه معتمد، مسئولین مالیاتی با بهره‌گیری از قدرت مشروع خود باعث کاهش فرار مالیاتی و افزایش تمکین داوطلبانه می‌شوند. ازاین‌رو با کوچک‌تر شدن اقتصاد سایه‌ای، اشتغال و رشد اقتصادی کشور افزایش می‌یابد و اقدامات اعتمادسازی در یک جامعه بر اقدامات بازدارنده ارجحیت خواهد یافت.

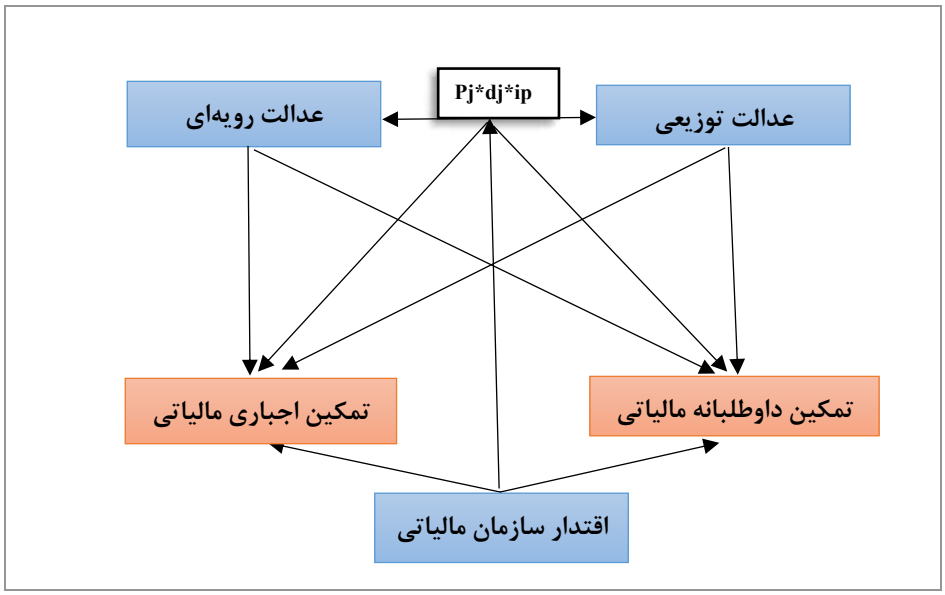
فرضیه پژوهش

۱. قدرت سازمان مالیاتی اثر تعامل بین عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای را بر تمکین مالیات تعدیل می‌کند، به‌گونه‌ای که در یک تعامل سه‌جانبه (عدالت توزیعی*عدالت رویه‌ای*اقتدار سازمان)، سطح تمکین مالیاتی افزایش می‌یابد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

شکل (۱)- الگوی مفهومی (نظری) پژوهش



منبع: یافته‌های محقق

۴-روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر با توجه به نتایجی که می‌تواند به همراه داشته باشد یک تحقیق بنیادی است؛ زیرا درصد شناسایی متغیرهای مستقل و تعدیلی اثرگذار بر رفتار مؤدیان مالیاتی و مدل‌سازی این رفتارها است و از طرف دیگر با توجه به کاربرد این تحقیق که برای مسائل اجرایی در نظام مالیاتی بکار گرفته می‌شود، یک تحقیق کاربردی می‌باشد. همچنین ازنظر روش تحقیق با توجه به ماهیت پژوهش در حوزه علوم اقتصادی و رفتاری از روش پیمایشی استفاده می‌نماید. برای بررسی تأثیر نقش تعدیل‌کننده اقتدار سازمان مالیاتی بر تعامل بین عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای و تأثیر آن بر تمکین مالیاتی ابتدا با انجام تحقیقات میدانی، مطالعات کتابخانه‌ای و مقالات مختلف صورت گرفته است. بدین منظور پرسشنامه‌ای متشکل از ۳۵ گویه علاوه بر گویه‌های جمعیت شناختی در نظر گرفته شده است که این گویه‌ها مربوط به تمکین داوطلبانه مالیات، تمکین اجباری مالیات، عدالت توزیعی، عدالت رویه‌ای و اقتدار سازمان مالیاتی است. بدین‌صورت که از یک مقیاس ۱۰ موردی گوبنا و ون دیکه (۲۰۱۶ و ۲۰۱۷) به‌منظور اندازه‌گیری تمکین داوطلبانه مالیاتی و یک مقیاس ۸ موردی از کیچلر و وال (۲۰۱۰) برای اندازه‌گیری تمکین اجباری مالیاتی استفاده شده است. همچنین از مقیاس ۷ ماده‌ای کالکیوت (۲۰۰۱) عدالت رویه‌ای مورد بررسی قرار گرفته است. این مقیاس توسط گوبنا و ون دیکه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

(۲۰۱۶، ۲۰۱۷) با زمینهٔ تمکین مالیاتی سازگار است. از طرفی در پژوهش حاضر برای سنجش قدرت سازمان مالیاتی از یک مقیاس ۵ موردی از پرسشنامه کاستلونگر و همکاران (۲۰۱۳) و از یک مقیاس ۵ موردی از وربون و ون دیکه، (۲۰۰۷) به‌منظور اندازه‌گیری عدالت توزیعی استفاده شده است. سپس با کسب نظر از ۴۹۵ نفر از اشخاص حقوقی نمونه مورد نظر تهیه گردید. از طرفی جامعه آماری شامل کلیه اشخاص حقوقی اداره امور مالیاتی استان تهران طی سال ۱۳۹۸ می‌باشد. انتخاب حجم نمونه با استفاده از جدول کرجسی و مورگان (۱۹۷۰) برآورد گردید و انتخاب نمونه به‌صورت یک فرآیند تصادفی از جامعه مورد نظر صورت گرفت. درنهایت با توجه به تعداد پرسش‌نامه‌های تکمیل‌شده و با توجه به عدم همکاری برخی از شرکت‌ها، ۴۹۵ پرسش‌نامه به‌طور کامل پر شد که به‌عنوان تعداد نمونه مورد نظر جهت آزمون فرضیه تعیین گردید.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش

جدول مربوط به آمار توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی پژوهش در جدول (۱) نشان داده شده است.

جدول (۱)- نتایج توصیفی ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه پژوهش

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۱۷۴	۳۵/۲
	مرد	۳۲۱	۶۴/۸
سن	کمتر از ۲۰ سال	۱۴	۲/۸
	۲۰ تا ۳۰ سال	۲۲۲	۴۴/۷
	۳۱ تا ۴۰ سال	۱۹۳	۳۹
	۴۱ تا ۵۰ سال	۵۸	۱۱/۷
	۵۱ و بالاتر	۹	۱/۸
میزان تحصیلات	کارشناسی	۱۸۶	۳۷/۶
	کارشناسی ارشد	۲۲۰	۴۴/۴
	دکتری	۶۳	۱۲/۷
	سایر	۲۶	۵/۳
میزان ارتباط با سازمان مالیاتی	کمتر از ۲ سال	۷۹	۱۶
	۲ تا ۵ سال	۱۷۰	۳۴/۳
	۶ تا ۱۰ سال	۱۵۸	۳۱/۹
	۱۱ تا ۲۰ سال	۷۵	۱۵/۲
	بیشتر از ۲۰ سال	۱۳	۲/۶

منبع: یافته‌های محقق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

جدول (۲)- نتایج آمار توصیفی و همبستگی پیرسون بین متغیرهای پژوهش

ردیف	متغیرها	میانگین	انحراف معیار	۱	۲	۳	۴	۵
۱	عدالت توزیعی (dj)	۳/۴۵	۰/۸۳	–				
۲	عدالت رویه‌ای (pj)	۳/۱۳	۰/۸۵	۰/۱۸۶**	–			
۳	اقتدار سازمان مالیاتی (ip)	۳/۰۶	۱/۰۰	۰/۴۰۶**	۰/۴۵۹**	–		
۴	تمکین داوطلبانه مالیاتی (vc)	۳/۴۷	۰/۷۷	۰/۲۵۸**	۰/۵۰۵**	۰/۴۰۴**	–	
۵	تمکین اجباری مالیاتی (ec)	۳/۰۱	۰/۷۳	۰/۱۹۷**	۰/۲۰۳**	۰/۲۸۹**	۰/۰۱۹	–

**p<۰/۰۱

چنانکه در جدول (۲) مشاهده می‌شود، عدالت توزیعی با عدالت رویه‌ای (r=۰/۱۸۶)، با اقتدار سازمان مالیاتی (r=۰/۴۰۶)، با تمکین داوطلبانه مالیاتی (r=۰/۲۵۸) و با تمکین اجباری مالیاتی (r=۰/۱۹۷) دارای رابطه معناداری است. همچنین عدالت رویه‌ای با اقتدار سازمان مالیاتی (r=۰/۴۵۹)، با تمکین داوطلبانه مالیاتی (r=۰/۵۰۵) و با تمکین اجباری مالیاتی (r=۰/۲۰۳) دارای رابطه معنادار می‌باشد. از طرفی مشاهده می‌گردد که اقتدار سازمان مالیاتی با تمکین داوطلبانه مالیاتی (r=۰/۴۰۴) و با تمکین اجباری مالیاتی (r=۰/۲۸۹) دارای رابطه معنادار است؛ درحالی‌که بین تمکین داوطلبانه مالیاتی و تمکین اجباری مالیاتی رابطه معناداری وجود ندارد (p>۰/۰۵).

۵-۲- پایایی و روایی پرسشنامه

به‌منظور بررسی پایایی پرسشنامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. ازآنجاکه میزان به‌دست‌آمده برای پرسش‌نامه‌های مربوط به متغیرها درصد قابل‌توجهی است؛ بنابراین این نتیجه استنباط می‌گردد که پرسش‌نامه‌های مربوط به هر متغیر از اعتبار بالایی برخوردار هستند. همچنین مقدار آزمون کرویت بارتلت برای نمونه انتخاب شده کمتر از ۰/۰۵ است که معنادار است و نشان می‌دهد که بین سؤالات همبستگی وجود ندارد. از طرفی بر اساس گزارش لیچ، بر و مورگان[1] (۲۰۰۵) برای رعایت پیش‌فرض‌های پژوهش مقدار آزمون KMO[2] بیشتر از ۰/۷۰ بوده که نشان می‌دهد مقدار مناسبی می‌باشد.

1. Leech, Barret and Morgan
2. Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

جدول (۳)- محاسبهٔ پایایی سؤالات پرسش‌نامه

متغیرها	تعداد سؤالات	آلفای کرونباخ	منبع
عدالت توزیعی (dj)	۵	۰/۷۶	وربون و ون دیکه (۲۰۰۷)
عدالت رویه‌ای (pj)	۷	۰/۸۹	کالکیوت (۲۰۰۱)
اقتدار سازمان مالیاتی (ip)	۵	۰/۸۹,۷	کاستلونگر و همکاران (۲۰۱۳)
تمکین داوطلبانه مالیاتی (vc)	۱۰	۰/۸۹	ون دیکه و گوبنا (۲۰۱۶) و (۲۰۱۷)
تمکین اجباری مالیاتی (ec)	۸	۰/۷۶	کیچلر و وال (۲۰۱۰)

منبع: یافته‌های محقق

جدول (۴)- نتایج آزمون KMO و کرویت بارتلت برای تعیین روایی پرسشنامه

پیش‌فرض	مقدار مشاهده شده	درجه آزادی	نتیجه
آزمون KMO	٭۰/۸۹	۴۰۶	تأیید
آزمون کرویت بارتلت	٭۰/۰۰۰	۴۰۶	تأیید

منبع: یافته‌های محقق

۵ -۳- آزمون فرضیه پژوهش

قبل از اتکا به نتایج مدل هم خطی بین متغیرهای مستقل مورد آزمون قرار گرفته است. ازآنجایی‌که تعامل بین متغیرهای مدل پژوهشی مقاله، برآوردی از متغیرهای مستقل می‌باشد امکان هم خطی شدید در مدل وجود دارد؛ درنتیجه به‌منظور اجتناب از هم خطی، متغیرهای مستقل در هریک از مدل‌ها ابتدا استاندارد گردیده‌اند، سپس مدل پژوهش در سه مرحله به روش گام‌به‌گام برآورد گردیده است. در نرم افزار SPSS یکی از روندهای تشخیص همخطی عامل تورم واریانس است که چنانچه رابطه خطی قوی بین متغیر پیشبین با پیشبین‌های دیگر باشد، آن را نشان می‌دهد (لاجوردی و همکاران، ۱۳۹۷).

نتایج آزمون عامل تورم واریانس[1] و آماره تحمل[2] (که مقداری بین صفر و یک را اختیار می‌کند) در جدول شماره (۵) ارائه گردیده است. ازآنجاکه شاخص تورم واریانس از مقدار ۵ کمتر و مقدار تلورانس به عدد ۱ نزدیک و از عدد صفر دور است؛ بنابراین فرض عدم وجود همبستگی خطی بین متغیرهای مستقل پژوهش تأیید می‌گردد. به‌منظور بررسی فرضیه پژوهش و تأثیر تعاملی بین متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته و همچنین تأثیر نقش تعدیل‌کننده اقتدار سازمان بر رابطه تعاملی متغیرها به‌منظور ایجاد یک تعامل سه‌جانبه مبادرت به انجام تحلیل رگرسیون گردید. برای این منظور متغیرهای تحقیق با استفاده از نرم افزار SPSS با روش گام‌به‌گام وارد مدل شدند.

1. Variance Inflation Factor (VIF)
2. Tolerance

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]
[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

نتایج جدول (۵) نشان می‌دهد که معادله پیش‌بینی رگرسیونی ما ۳ مرحله دارد. در گام نخست متغیرهای اصلی وارد معادله شده‌اند؛ همان‌طور که مشاهده می‌شود ضریب همبستگی آن‌ها (R) با متغیر وابسته (تمکین اجباری) برابر با ۰/۳۱ است و ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل‌شده آن به ترتیب برابر با ۰/۱۰ و ۰/۰۹ است. همان‌طور که مشخص است متغیر عدالت توزیعی در سطح خطای ۰/۰۵ بر تمکین اجباری مالیات اثر معنادار و مثبت داشته است. از طرفی عدالت رویه‌ای بر تمکین اجباری اثر معناداری نداشته است؛ این در حالی است که اقتدار سازمان مالیاتی بر متغیر وابسته تمکین اجباری در سطح خطای ۰/۰۱ معنادار شده است. از طرفی یافته‌های جدول (۵) در مدل دوم نشان داده است که ضریب همبستگی متغیرهای مستقل (R) با متغیر وابسته (تمکین داوطلبانه) برابر با ۰/۵۵ است و ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل‌شده آن به ترتیب برابر با ۰/۳۰ و ۰/۲۹ است. از طرفی در نتایج رگرسیون برآورد شده، مشاهده شده است که عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای بر تمکین داوطلبانه در سطح خطای ۰/۰۱ اثر معناداری داشته‌اند و همان‌طور که مشاهده می‌گردد شدت تأثیر متغیر اقتدار سازمان مالیاتی بر تمکین اجباری بیشتر از تمکین داوطلبانه است. در گام دوم اثر تعاملی دوجانبه متغیرها به ترتیب وارد مدل شده است. در معادله برازش شده مشخص شده است که ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل‌شده به ترتیب در مدل اول ۰/۱۲ و ۰/۱۱ و در مدل دوم ۰/۳۲ و ۰/۳۱ درصد بوده است که نسبت به گام نخست درصد بیشتری از قابلیت پیش‌بینی تغییرات متغیرهای وابسته توسط متغیرهای مستقل و تعاملی را نشان می‌دهد.

همان‌طور که در مدل اول مشخص است اثر تعاملی متغیرهای عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای بر تمکین اجباری مثبت بوده است؛ درحالی‌که در مدل دوم مشخص است که ضرب تعاملی بین عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای اثر معنادار و منفی بر تمکین داوطلبانه داشته است؛ بدین منظور در گام سوم متغیر تعاملی سه‌جانبه وارد مدل گردیده است و مدل اصلی برازش شده است. نتایج مدل نهایی در گام سوم در جدول (۵) ارائه شده است. ضرب تعاملی سه متغیر عدالت توزیعی، عدالت رویه‌ای و اقتدار سازمان بر سطح تمکین اجباری مالیاتی در مدل اول معنادار نشده است؛ درحالی‌که ضرب تعاملی سه‌جانبه (عدالت توزیعی*عدالت رویه* اقتدار سازمان) در سطح خطای ۰/۰۱ (با اطمینان ۰/۹۹) بر تمکین داوطلبانه مالیاتی اثر معنادار و مثبت داشته است؛ بنابراین فرضیه اصلی مقاله مبنی بر تأثیر متغیر اقتدار سازمان بر ضرب تعاملی دو متغیر عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای بر متغیر وابسته تمکین داوطلبانه پذیرفته شده است. بر اساس نتایج حاصل از جدول (۵) دو معادله زیر را می‌توان برای فرضیه پژوهش ارائه نمود:

رابطه (۱)

$$EC= \beta_0 + \beta_1 DJ_{i,t} + \beta_2 PJ_{i,t} + \beta_3 IP_{i,t} + \beta_4 DJ*PJ_{i,t} + \beta_5 DJ*IP_{i,t} + \beta_6 PJ*IP_{i,t} ++ \beta_7 DJ*PJ*IP_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

رابطه (۲)

$$VC= \beta_0 + \beta_1 DJ_{i,t} + \beta_2 PJ_{i,t} + \beta_3 IP_{i,t} + \beta_4 DJ*PJ_{i,t} + \beta_5 DJ*IP_{i,t} + \beta_6 PJ*IP_{i,t} ++ \beta_7 DJ*PJ*IP_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در معادلات فوق:

EC= تمکین اجباری مالیاتی، VC= تمکین داوطلبانه مالیاتی، DJ= عدالت توزیعی، PJ= عدالت رویه‌ای، IP= اقتدار سازمان مالیاتی

جدول (۵)- نتایج حاصل از رگرسیون فرضیه پژوهش به روش گام‌به‌گام

گام اول	تمکین اجباری (مدل اول)	تمکین داوطلبانه (مدل دوم)	عامل تورم واریانس (**VIF**)	آماره تحمل (**tolerance**)
عدالت توزیعی	۰/۰۹۵** (۲/۰۲)	۰/۱۱۳* (۲/۷۳)	۱/۱۹	۰/۸۳۵
عدالت رویه‌ای	۰/۰۸۹ (۱/۸۴)	۰/۴۰۵* (۹/۵۵)	۱/۲۶	۰/۷۸۹
اقتدار سازمان	۰/۲۱۰* (۴/۰۴)	۰/۱۷۲* (۳/۷۷)	۱/۴۶	۰/۶۸۳
R، R^2 و R^2 تعدیل‌شده	۰/۰۹۷ –۰/۱۰–۰/۳۱	۰/۲۹ –۰/۳۰–۰/۵۵		
گام دوم	تمکین اجباری	تمکین داوطلبانه	**VIF**	تلورانس
عدالت توزیعی	۰/۱۰۹** (۲/۱۸)	۰/۰۵۷* (۱/۳۱)	۱/۳۷	۰/۷۲۹
عدالت رویه‌ای	۰/۱۱۰** (۲/۲۱)	۰/۴۱۹* (۹/۶۳)	۱/۳۶	۰/۷۳۱
اقتدار سازمان	۰/۱۶۸* (۳/۱۹)	۰/۱۹۹* (۴/۳۱)	۱/۵۳	۰/۶۵۲
عدالت توزیعی*عدالت رویه‌ای	۰/۱۸۳* (۳/۵۳)	–۰/۱۶۵* (–۳/۶۳)	۱/۴۹	۰/۶۷۱
عدالت توزیعی* اقتدار سازمان	–۰/۱۲۱* (–۲/۴۱)	–۰/۰۳۹ (–۰/۸۸۱)	۱/۳۹	۰/۷۱۵
عدالت رویه‌ای* اقتدار سازمان	–۰/۰۴۵ (–۰/۹۰)	۰/۰۹۲** (۲/۰۸)	۱/۴۱	۰/۷۰۵
R، R^2 و R^2 تعدیل‌شده	۰/۱۱ –۰/۱۲–۰/۳۵	۰/۳۱ –۰/۳۲–۰/۵۷		
گام سوم	تمکین اجباری	تمکین داوطلبانه	**VIF**	تلورانس
عدالت توزیعی	۰/۰۹۵ (۱/۸۴)	۰/۰۲۴ (۰/۵۴۶)	۱/۴۶	۰/۶۸۱
عدالت رویه‌ای	۰/۰۹۵ (۱/۸۵)	۰/۳۸۵* (۸/۸۹)	۱/۴۷	۰/۶۷۹
اقتدار سازمان	۰/۱۵۹* (۲/۹۸)	۰/۱۷۷* (۳/۸۳)	۱/۵۷	۰/۶۳۵
عدالت توزیعی*عدالت رویه‌ای	۰/۲۰۲* (۳/۶۸)	–۰/۱۱۹** (–۲/۴۹)	۱/۶۷	۰/۵۹۶
عدالت توزیعی*اقتدار سازمان	–۰/۱۱۹** (–۲/۳۶)	–۰/۰۳۲ (–۰/۷۴۳)	۱/۴۰	۰/۷۱۳
عدالت رویه‌ای*اقتدار سازمان	–۰/۰۴۱ (–۰/۸۱۶)	۰/۱۰۲* (۲/۳۱)	۱/۴۲	۰/۷۰۱
عدالت توزیعی*عدالت رویه‌ای* اقتدار سازمان مالیاتی	۰/۰۵۹ (۱/۰۶)	۰/۱۳۷* (۲/۸۴)	۱/۶۹	۰/۵۹۰
R، R^2 و R^2 تعدیل‌شده	۰/۱۱ –۰/۱۲–۰/۳۵	۰/۳۲ –۰/۳۳–۰/۵۸		

*، ** به ترتیب در سطح خطای ۰/۰۱، ۰/۰۵ ۰ معنادار–مقادیر جدول از راست به ترتیب ضریب و آماره t (داخل پرانتز) می‌باشند

منبع: یافته‌های محقق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

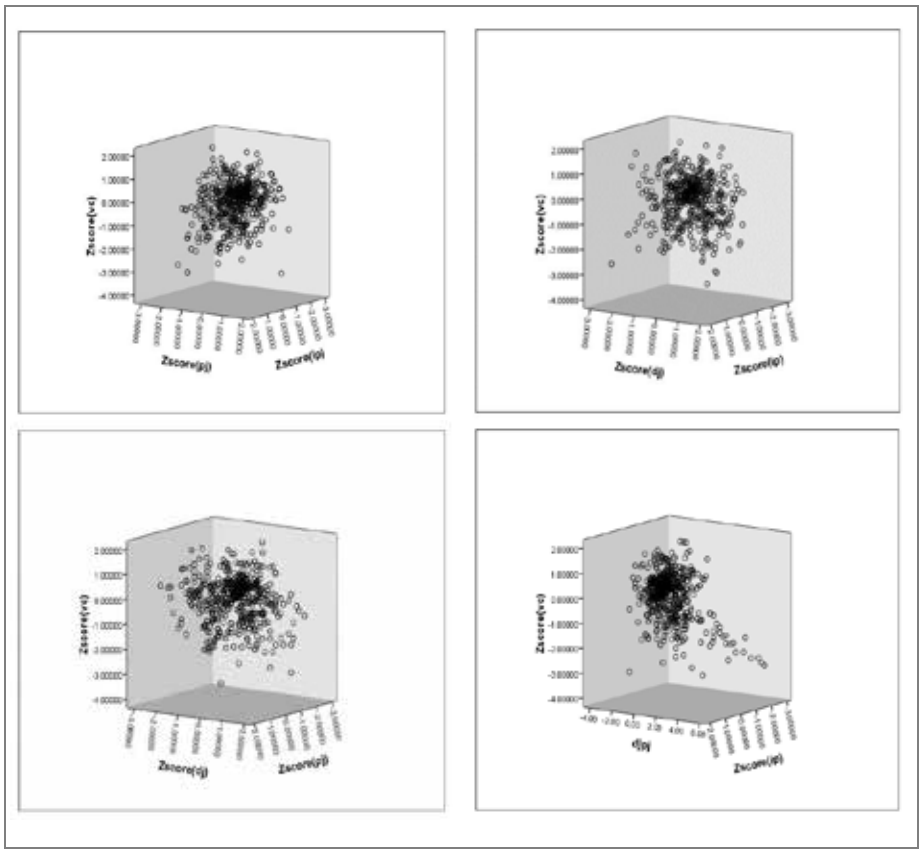
[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

مطابق با شکل (۲) اقتدار سازمان مالیاتی در تعامل با عدالت رویه‌ای موجب افزایش تمکین مالیاتی شده است (نمودار ۱ از سمت چپ). درحالی‌که اقتدار سازمان بر رابطه بین عدالت توزیعی و تمکین داوطلبانه مالیاتی اثر معناداری نداشته است (نمودار ۲ از سمت چپ). از طرف دیگر مشاهده شده است در یک تعامل دوطرفه بین عدالت توزیعی و عدالت رویه، سطح تمکین داوطلبانه مالیاتی کمتر بوده است (نمودار ۳ از سمت چپ). به‌منظور تعدیل اثر ضعیف تعامل دوطرفه عدالت توزیعی *عدالت رویه‌ای بر تمکین داوطلبانه مطابق با شکل (۲) نتایج حاصل از رگرسیون نشان داده است، با افزایش اقتدار سازمان مالیاتی تعامل دوطرفه بین عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای تعدیل شده است و تمکین داوطلبانه مالیاتی در سطح بالایی قرار گرفته است (نمودار ۴ از سمت چپ). بااین‌حال، این‌گونه استدلال می‌شود در یک تعامل سه‌جانبه وقتی قدرت سازمان مالیاتی زیاد است، عدالت رویه‌ای بالا یا عدالت توزیعی بالا برای ایجاد سطوح بالای تمکین داوطلبانه مالیاتی کافی است. به نظر می‌رسد که شکل (۲) مطابق با این الگو به‌خوبی پیش‌بینی‌شده است. با توجه به نتایج کسب‌شده ازآنجایی‌که تعامل اقتدار سازمان مالیاتی با عدالت رویه‌ای نسبت به تعامل آن با عدالت توزیعی و اثر آن بر تمکین داوطلبانه مالیات معنادار بود؛ این استدلال مطرح می‌گردد که در تعامل سه‌جانبه (عدالت توزیعی* عدالت رویه‌ای* اقتدار سازمان) اثر معنادار و مثبت اقتدار سازمان مالیاتی بر عدالت رویه‌ای موجب شده است که جایی که عدالت توزیعی در سطح پایینی قرار دارد بازهم تمکین داوطلبانه مالیاتی افزایش یابد. درواقع این نتایج حاکی از آن است که عدالت رویه‌ای و عدالت توزیعی برای پیش‌بینی تمکین داوطلبانه مالیاتی باهم تعامل دارند، به‌گونه‌ای که برای تمکین داوطلبانه مالیاتی بالا کافی است که عدالت رویه‌ای یا عدالت توزیعی در سطح بالا باشد (دریک تعامل سه‌جانبه)؛ اما این تعامل فقط به جوامعی محدود می‌شود که سازمان یا مرجع مالیاتی از اقتدار بالایی برخوردار باشد. به‌طور مشابه نتایج پژوهش ون دیکه و همکاران (۲۰۱۰) نشان داد که عدالت رویه‌ای بالا (در مقابل پایین) بر اعتماد به اقتدار سازمان و متعاقباً پاسخ‌های مثبت به مرجع تأثیر می‌گذارد؛ به‌طوری‌که این نتایج فقط در یک جامعه با حضور یک نهاد یا مرجع مقتدر (در مقابل قدرت پایین) حاصل شد. از طرفی نتایج حاصل از جدول (۵) نشان داده است که عدالت توزیعی، عدالت رویه‌ای و اقتدار سازمان امور مالیاتی برای پیش‌بینی تمکین اجباری مالیاتی هیچ تعاملی با هم ندارند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

شکل (۲)- بررسی اثر تعدیلی اقتدار سازمان مالیاتی بر تعامل بین عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای



منبع: یافته‌های محقق

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

یکی از معضلات مهمی که جوامع با آن روبرو هستند عدم رعایت قوانین و مقررات مالیاتی می‌باشد، جایی که کسب منافع شخصی به‌جای منافع اجتماعی موجب عدم رعایت هزینه‌های جامعه و اعضای آن می‌شود. در تقسیم‌بندی تمکین مالیاتی، تمکین اختیاری (داوطلبانه) در برابر تمکین اجباری قرار دارد؛ چنانچه تمکین مالیاتی به‌صورت داوطلبانه و از جانب مؤدیان اعمال شود ازلحاظ فرهنگ‌سازی مالیاتی اهمیت می‌یابد. به‌عبارت‌دیگر صورت ایدئال تمکین در خود اظهاری مالیاتی تجلی می‌یابد؛ اما مفهوم تمکین مالیاتی دربرگیرنده پذیرش اولیه مالیات‌های تشخیصی از سوی سازمان امور مالیاتی نیز می‌باشد. در پژوهش حاضر با انتخاب یک نمونه از اشخاص حقوقی به‌عنوان یک گروه از مؤدیان مالیاتی اثر تعامل عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای بر تمکین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

مالیاتی و همچنین تأثیر تعدیلی اقتدار سازمان مالیاتی بر این تعامل به روش گام‌به‌گام مورد بررسی قرار گرفت.

با توجه به نتایج به‌دست‌آمده از تجزیه‌وتحلیل فرضیه پژوهش در گام نخست این نتیجه کسب شد که عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای هرکدام تأثیر به سزایی در افزایش سطح تمکین داوطلبانه دارند. از سوی دیگر اثر معنادار عدالت توزیعی (نه عدالت رویه‌ای) بر تمکین اجباری نیز مشاهده گردید. این یافته‌ها به‌طور مشابه با یافته‌های حاصل از پژوهش ونزل (۲۰۰۶)؛ دول و همکاران (۲۰۰۸)؛ هارتنر و همکاران (۲۰۰۸)؛ ون دیکه و همکاران (۲۰۱۰)؛ فایزل و همکاران (۲۰۱۷) و احمدی و همکاران (۱۳۹۷) همسو بود. همچنین یافته‌ها نشان داد که اثر اقتدار سازمان مالیاتی بر تمکین اجباری و تمکین داوطلبانه مالیاتی معنادار است که این نتیجه با نتایج از حاصل از پژوهش جمشیدی و همکاران (۱۳۹۵) و ون دیکه و همکاران (۲۰۱۹) همسو بوده است. در ادامه تجزیه‌وتحلیل داده‌ها، تعامل بین عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای بر تمکین داوطلبانه مالیاتی معنادار و منفی بود. با توجه به نتایج کسب‌شده، عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای در تعامل باهم سطح تمکین داوطلبانه مالیاتی را کمتر افزایش می‌دهند؛ بنابراین در گام سوم تحلیل فرضیه پژوهش اثر اقتدار سازمان مالیاتی به‌عنوان یک متغیر تعدیلی بر تعامل بین عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای بر سطح تمکین مالیاتی سنجیده شد و نتایج نشان داد که تعامل سه‌جانبه اثر معنادار و مثبتی بر سطح تمکین داوطلبانه دارد. درواقع جایی که عدالت توزیعی یا عدالت رویه‌ای در تعامل باهم ضعیف هستند، نقش اقتدار سازمان به‌عنوان تعیین‌کننده رویه‌های سازمانی می‌تواند تأثیر مهمی بر تمکین داوطلبانه مالیاتی داشته باشد. از سوی دیگر نتایج پژوهش حاضر در پشتیبانی از اثر اقتدار سازمان مالیاتی به‌عنوان یک متغیر تعدیلی بر تمکین اجباری مالیاتی معنادار نبود. این نتیجه به‌طور مشابه با نتایج پژوهش‌های پریهاندینی (۲۰۱۸)؛ ون دیکه و همکاران (۲۰۱۹) و میک مور (۲۰۱۹) همسو بود.

مفهوم عملی این تحقیق نقش مؤثری در عملکرد سازمان امور مالیاتی دارد. تحقیقات قبلی عدالت رویه‌ای و عدالت توزیعی را فقط به‌عنوان پیشینه‌ای مهم برای توسعهٔ تمکین داوطلبانه مالیاتی شناسایی کرده بودند. حال‌آنکه این تحقیق با بررسی دقیق پیشینه پژوهش و مطالعات صورت گرفته، جنبه‌های مهمی از عوامل تأثیرگذار بر تمکین مالیاتی ازجمله تأثیر تعامل دوجانبه از عدالت توزیعی و رویه‌ای و همچنین تأثیر اقتدار سازمان مالیاتی به‌عنوان یک متغیر تعدیل‌گر را در قالب یک مدل یکپارچه گرد هم آورده و مورد مطالعه قرار داده است. همچنین نتایج پژوهش حال نشان داده است که اشخاص حقوقی درک ضعیفی از عدالت توزیعی دارند؛ درحالی‌که نسبت به رویه‌های عادلانه بیشتر واکنش مثبت نشان می‌دهند؛ بنابراین جایی که عدالت توزیعی در تعامل با عدالت رویه‌ای ضعیف عمل می‌کند، سطح تمکین مالیاتی کمتر افزایش می‌یابد. در ادامه نتایج در حضور اقتدار سازمان مالیاتی، عدالت رویه‌ای بالا (در مقابل پایین) مقامات مالیاتی، آثار عدالت توزیعی ادراک نشده را تعدیل می‌کند؛ و به‌خوبی سطح تمکین داوطلبانه را افزایش می‌دهد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

یکی از محدودیت‌هایی که باید در مورد نتایج این پژوهش مورد بحث قرار گیرد، این است که با توجه به طراحی مقطعی که از آن استفاده شده است نمی‌توان به نتیجه‌گیری علی دقیقی رسید؛ بنابراین در پژوهش‌های آتی می‌توان با استفاده از طرح‌های طولی یا آزمایشی نتایج بهتری کسب کرد. محدودیت دیگر این پژوهش این است که اطلاعات مربوط به تمکین داوطلبانه مالیاتی (و نه میزان واقعی تمکین) بر اساس داده‌های خود گزارش شده بررسی شده است. علاوه بر این، یک محدودیت مهم در مورد داده‌های مربوط به تمکین مالیاتی این است که نمی‌توان انواع مختلفی از انگیزه‌هایی را که زمینه‌ساز تمکین مالیاتی هستند را به‌درستی تشخیص داد. به‌منظور گسترش نتایج این پژوهش به سایر محققین پیشنهاد می‌شود که این مطالعه را در سایر گروه‌های مؤدیان مالیاتی نیز مورد بررسی و آزمون قرار دهند. همچنین می‌توان تعامل سه‌جانبه بین اعتماد به سازمان مالیاتی، عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای را نیز با گروه‌های دیگری از مؤدیان مورد آزمون قرار داد تا از دیدگاه دیگر به بررسی نقش اعتماد به‌عنوان یک عامل اجتماعی جدید بر رابطه تعاملی عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای بر سطح تمکین مالیاتی پرداخت.

به‌طورکلی می‌توان گفت اولین و مهم‌ترین عامل کلیدی در تعامل مؤثر و مثبت عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای به عملکرد و قدرت مسئولین مالیاتی در افزایش تمکین مالیات‌دهندگان بستگی دارد تا پرداخت مالیات در کشور بیشتر از آنکه یک وظیفه اجباری تلقی شود به‌عنوان یک وظیفه مقبول و داوطلبانه باشد. اعتماد به مقامات مالیاتی و مقبولیت قدرت قانونی سازمان عنصری مهم در افزایش تمکین مالیاتی است. ازاین‌رو سازمان امور مالیاتی در راستای افزایش تمکین مالیاتی و تشویق و یا الزام مؤدیان به اجرای تکالیف قانونی خود باید اقدامات مؤثری در جهت خود اظهاری و مشارکت داوطلبانه مؤدیان در پرداخت داوطلبانه مالیات صورت دهد. ازآنجایی‌که افزایش قدرت سازمان مالیاتی (به‌ویژه قدرت قانونی) موجب افزایش تمکین مالیاتی اشخاص حقوقی می‌شود، بنابراین به سازمان مالیاتی پیشنهاد می‌شود که با در نظر گرفتن عوامل تقویتی قدرت سازمان مالیاتی و با مرتفع ساختن نقاط ضعف ارکان نظام مالیاتی و توسعه یک نام مالیاتی کارا، زمینه‌های افزایش تمکین مالیاتی را به‌طورجدی موردتوجه قرار دهد. با توجه به نتایج این پژوهش در زمینهٔ افزایش تمکین مالیاتی می‌توان به اتخاذ رویه‌های منصفانه و جامع در بین تمام مؤدیان و برقراری سیاست‌های مالیاتی مؤثر، شفاف‌سازی در نحوه اتخاذ رویه‌های اخذ مالیات و نحوه مصارف آن و همچنین اصلاحات بنیادی در دستگاه مالیات‌ستان (سازمان امور مالیاتی) به‌عنوان راهبردهای اساسی اصلاح نظام مالیاتی اشاره کرد تا زمینه‌های رونق اقتصادی را در جهت ایجاد فضای امن مالیاتی فراهم ساخت. همچنین در راستای بهبود عدالت توزیعی به‌ویژه توزیع درآمد اقدامات لازم از طریق اتخاذ صحیح سیاست‌های مناسب پیش‌بینی گردد و در این زمینه مطالعات جدیدی در ارتباط با تأثیر عوامل اقتصادی بر عدالت توزیعی نیز صورت گیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

فهرست منابع

1. Ahmadi, Massoud., Iman Khan, Niloufar., and Seyed Yaser Ebrahimiyan Jelodar. (2018). Effects of Tax Justice and Tax Culture on Taxpayers' Compliance by Considering the Role of Taxpayers' Attitude, Iranian Journal of Management Sciences, 13th year, 49, Spring 1397, 111-135. (Persian).
2. Alm, J. Jackson, B. R., & Mckee, M. (1992). Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data. National Tax Journal, 45(1), 107-114.
3. Bernasconi, M., Corazzini, L., and Seri, R. (2014). Reference Dependent Preferences, Hedonic Adaptation and Tax Evasion: Does The Tax Burden Matter? J. Econ. Psychol. 40, 103–118.
4. Blader, S. L., and Chen, Y. R. (2011). What Influences How Higher-Status People Respond to Lower-Status Others? Effects of Procedural Fairness, Outcome Favorability, and Concerns about Status. Organ. Sci. 22, 1040–1060.
5. Bobek, D. D., Roberts, R. W., and Sweeney, J. T. (2007). The Social Norms of Tax Compliance: Evidence from Australia, Singapore, and the United States. J. Bus. Ethics 74, 49-64.
6. Brockner, J., and Wiesenfeld, B. M. (1996). An Integrative Framework for Explaining Reactions to Decisions: Interactive Effects of Outcomes and Procedures. Psychol.Bull. 120, 189–208.
7. Cebula, R. (2014). The Underground Economy in The USA: Preliminary New Evidence on The Impact of Income Tax Rates (and other factors) on Aggregate Tax Evasion 1975-2008. PSL Q. Rev. 67, 451-481.
8. Chen, Y. R., Brockner, J., and Greenberg, J. (2003). When Is It "A Pleasure to Do Business With You?" The Effects of Relative Status, Outcome Favorability, and Procedural Fairness. Organ. Behav. Hum. Decis. Process. 92, 1-21.
9. Colquitt, J. A. (2001). On the Dimensionality of Organizational Justice: a Construct Validation of a Measure. J. Appl. Psychol. 86, 386–400. doi: 10.1037//0021-9010. 86.3.386.
10. Faizal.,Sellywati Moh., Palil, Mohd Rizal., Maelah, Ruhanita., Ramli, Rosiati. (2017). Perception on justice, trust and tax compliance behavior in Malaysia. Kasetsart Journal of Social Sciences 38 (2017) 226-232.
11. Falkinger, J., & Walther, H. (1991). Rewards versus Penalties: On a New Policy against Tax Evasion. Public Finance Review, 19(1), 67e79.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

12. Farrar, J. (2015). An Empirical Analysis of Taxpayers Fairness Preferences from Canada's Taxpayer Bill of Rights. J. Account. Tax. 7, 71–79.
13. Gobena, L. B., and van Dijke, M. (2016). Power, Justice, and Trust: A Moderated Mediation Analysis of Tax Compliance Among Ethiopian Business Owners.J. Econ. Psychol. 52, 24-37.
14. Hajmohammadi, Fereshteh., Aghaee Allah Mohammad. (2011). Enhancing Voluntary Compliance by Reducing Compliance Costs:A Taxpayer Service Approach. J Tax Res. 2011; 19 (10) :37-50. (Persian).
15. Hartner., Martina. Rechberger., Silvia. Kirchler., Erich and Alfred Schabmann. (2008). Procedural Fairness and Tax Compliance, Economic Analysis and Policy, 2008, vol. 38, issue 1, 137-152.
16. Heidari, Zahra., Sameti, Majid., and Hadi Amiri. (2016). The Effect of Tax Morale on Tax Compliance: Case Study Isfahan City. 3. 2016; 23 (75) :231-262. (Persian).
17. Heydarian, Maryam., Khanzadi, Azad and Sara Moradi. (2018). A Theoretical Analysis of the Relationship Between Taxpayer Confidence and Taxpayer Power and Its Effects on Tax Compliance; Using the Slippery Slope Framework, Economic Journal, 1 and 2, April and May 1397, 67-41. (Persian).
18. Hofmann, E., Hoelzland,E & E. Kirchler. (2008). Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness, and Motivation to Cooperate, Zeitschrift Fur Psychologies, 216 (4), 209-217.
19. Jamshidi, Nasser., Ramshini, Mahmoud., and Gholam Hossein Asadi. (2016). The New Approach to Tax Compliance, Providing a New Framework. J Tax Res. 2016; 24 (31):11-30. (Persian).
20. Jason, S., and Tyler, T. R. (2003). The Role of Procedural Justice and legitimacy in Shaping Public Support for Policing. Law Soc. Rev. 37, 513-548.
21. Jimenez ., Beggy and Iyer.,Govind S. (2016). ax compliance in a social setting: The influence of social norms, trust in government, and perceived fairness on taxpayer compliance, Advances in accounting, 2016, 34, issue C, 17-26.
22. Kamali, S., & Shafiee S. (2011). The Concept of Tax Compliance and Estimation of its Rate in Iranian Tax System. J Tax Res. 2011; 19 (10) :143-168. (Persian).
23. Kaplan, S. E., Newberry, K. J., and Reckers, P. M. (1997). The Effect of Moral Reasoning and Educational Communications on Tax Evasion intentions. J. Am.Tax. Assoc. 19, 38–54.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

24. Kastlunger, B., Lozza, E., Kirchler, E., and Schabmann, A. (2013). Powerful Authorities and Trusting Citizens: The Slippery Slope Framework and Tax Compliance in Italy. J. Econ. Psychol. 34, 36-45.
25. Khadem, Hamid., and Kiana Hamidehpour. (2015). Tax Justice in the Shadow of a New Amendment to the Law on Direct Taxes, Accountant Magazine: Professional Monthly of the Association of Certified Public Accountants of Iran, pp. 30-38. (Persian).
26. KhanJan, A. (2004). Assessing the Actual Tax Gap, a Case Study of Mashhad. Journal of Economic Research and Policy, 2, 55 -91. (Persian).
27. Kim, C. K. (2002). Does Fairness Matter in Tax Reporting Behavior? Journal of Economic Psychology, 23, 771e785.
28. Kirchler, E. (2007). The economic Psychology of Tax Behaviour. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
29. Kirchler, E., and Wahl, I. (2010). Tax Compliance Inventory TAX-I: Designing an Inventory for Surveys of Tax Compliance. J. Econ. Psychol. 31, 331–346.
30. Kirchler, E., Hoelzl, E., and Wahl, I. (2008). Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The "Slippery Slope" Framework. J. Econ. Psychol. 29, 210-225.
31. Korutaro Nkundabanyanga, Stephen., Nkundabanyanga, Mvura, Philemon., Nyamuyonjo, David., Opiso, Julius and Zulaika Nakabuye. (2017). Tax compliance in a Developing Country: Understanding Taxpayers' Compliance Decision by their Perceptions. Journal of Economic Studies, 2017, vol. 44, issue 6, 931-957.
32. Leventhal, G. S. (1980). What Should be done With Equity Theory? Washington, DC: Springer.
33. Lisi., Gaetano. (2014). Interaction Between Trust and Power: The Effects on Tax Compliance and Macroeconomic Consequences. Journal of Behavioral and Experimental Economics (Formerly Socioeconomic Journal), 2014, 53, Issue C, 24-33.
34. Maciejovsky, B., Schwarzenberger, H., and Kirchler, E. (2012). Rationality Versus Emotions: The Case of Tax Ethics and Compliance. J. Bus. Ethics 109, 339-350.
35. Moore, M. (2019). Intelligent Government: How Research Can Help Increase Tax Compliance, Work Papers from the Institute for Development Studies, International Tax and Development Centre, ATAP Working Paper 9, Brighton, IDS.
36. Moser, D. V., Evans, J. H., III, & Kim, C. K. (1995). The Effects of Horizontal and

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

Exchange Inequity on Tax Reporting Decisions. The Accounting Review, 70(4), 619-634.

37. Murphy, K., & Tyler, T. (2008). Procedural Justice and Compliance Behavior: The Mediating Role of Emotions. European Journal of Social Psychology, 38(4), 652-668.
38. Naqibi, Behrooz., and Gholamreza Omidi. (2015). Examine the Relationship Between Tax Knowledge, Perceived Tax Justice and Taxcompliance (Case Study: Taxpayers of Ilam Province), 3rd International Conference on New Research in Management, Economics and Accounting, Turkey-Istanbul, Leading Karin Conference Institute. (Persian).
39. Phillips, M. D. (2014). Individual Income Tax Compliance and Information Reporting: What Do the U.S. Data Show? Nat. Tax J. 67, 531-567.
40. Prihandini., Wiwiek. (2018). He Optimum Level of Tax Compliance Based on Power of Authority and Trust in an Antagonistic Climate, European Research Studies Journal, 2018, vol. XXI, issue 1, 362-373.
41. Richard, M.. Brad., and Milka Kasengrad Jantscher. (1992). Improving Financial Management in Developing Countries, Translated by Ali Akbar Arab Mazar and Ali Asghar Shayani, Tehran, School of Economics Publications. (Persian).
42. Rostami, Wali. (2007). Power and Authorities of the Tax Organization in Iranian Tax Law. Law Quarterly, 38(3), 165-189. (Persian).
43. Saadi, Mohammad Reza., Saqib Fard, Mohammad., and Mehdi Kandahari. (2007). The Role of Process Computerization in Facilitating Voluntary Tax Compliance: A Case Study of Payroll Tax, Office of Tax Studies and Research, Proceedings of the First Conference on Fiscal and Tax Policy, 527-547. (Persian).
44. Sadeghi, Mohammad Taqi. (2010). Justice; Organizational Cohesion (or Justice; the Basic Needs of Organizations), Covenant of Managers, 53, 63-70. (Persian).
45. Salehi, Ali Asghar., Ghasemi, Mehdi., Gerd, Aziz., and Ahanoud, Khatereh. (2018). Perceptions of Justice Behavior, Trust and Tax Behavior (Case Study: General Department of Taxation, West Tehran), Quarterly Journal of New Research in Management and Accounting, Number 10, 39-62. (Persian).
46. Shapiro, D. L. (1991). The Effects of Explanations on Negative Reactions to Deceit. Adm. Sci. Q. 36, 614–630.
47. Tyler, T. R. (2009). Procedural Justice, Identity and Deference to The law: What

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]

Shapes Rule-Following in a Period of Transition? Aust. J. Psychol. 61, 32–39.

48. Tyler, T. R., and Blader, S. L. (2000). Cooperation in Groups: Procedural Justice, Social Identity, and Behavioral Engagement. Philadelphia, PA: Psychology Press.
49. Van Dijke, M., & Verboon, P. (2009). Trust in Authorities as a Boundary Condition to Procedural Fairness Effects on Tax Compliance. Journal of Economic Psychology, 31(1), 80-91. doi: 10.1016/j.joep.2009.10.005.
50. Van Dijke, Marius. Gobena, Lemessa Bayissa and Peter Verboon. (2019). Make Me Want to Pay. A Three-Way Interaction Between Procedural Justice, Distributive Justice, and Power on Voluntary Tax Compliance, Original Research, published: 12 July 2019, doi: 10.3389/fpsyg.2019.01632.
51. Verboon, P., and van Dijke, M. (2007). A Self-interest Analysis of Justice and Tax Compliance: How Distributive Justice Moderates the Effect of Outcome Favorability. J. Econ. Psychol. 28, 704–727.
52. Wahl, I., Kastlunger, B., and Kirchler, E. (2010). Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: an Empirical Analysis of the "Slippery Slope Framework". Law Policy 32, 383-406
53. Wenzel, M. (2002b). The Impact of Outcome Orientation and Justice Concerns on Tax Compliance: The Role of Taxpayers' Identity. Journal of Applied Psychology, 87, 629-645.
54. Wenzel, M. (2003). Tax Compliance and The Psychology of Justice: Mapping The Field, in Taxing Democracy, ed. V. Braithwaite (Farnham: Ashgate), 41-70.
55. Williams, D.F., (2007). Developing the Concept of Tax Governance. KPMG, London, UK.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-23]

[DOI: 10.52547/taxjournal.28.47.129]