



Identification and Ranking of Taxation Ethical Issues from the Perspectives of Tax Professionals in Iran¹

Farnaz Maali* 

Master of Accounting Graduate, University of Tabriz, Tabriz, Iran.

Vahid Ahmadian 

Assistant Professor and Faculty Member, Faculty of Economics and Management, University of Tabriz, Tabriz, Iran.

Sajjad Nagdi 

Assistant Professor and Faculty Member, Faculty of Economics and Management, University of Tabriz, Tabriz, Iran.

Alireza Fazlzadeh 

Associate Professor and Faculty Member, Faculty of Economics and Management, University of Tabriz, Tabriz, Iran.

Abstract

Tax ethics defined as the internal motivation of individuals to pay taxes, is essential for understanding how people accept tax obligations. Building on previous studies and acknowledging that ethics is a significant determinant in tax compliance decisions; this study aims to identify and prioritize ethical issues within the field of taxation according to their importance and frequency of occurrence. Additionally, the ethical climate experienced by tax advisors is also examined. This study employs a descriptive and exploratory methodology, utilizing a mixed-methods approach (qualitative and quantitative). An analysis of these themes demonstrated that “contextual components” were regarded as the most significant theme from the perspective of tax auditors, while “social components” were recognized as the least important ethical theme. From the perspective of tax auditors, “professional components” and “social components” have the same level of frequency, whereas “contextual components” have a lower frequency of occurrence.

1. This article is derived from a thesis in accounting at Tabriz University

* Corresponding Author: maali1364@gmail.com

How to Cite: Maali, F., Ahmadian, V., Nagdi, S. & Fazlzadeh, A. (2026). Identification and ranking of Taxation Ethical Issues from the Perspectives of Tax Professionals in Iran. *Journal of Tax Research*, 33(68), 97-124.

Introduction

Tax ethics is defined as individuals' moral obligation to pay taxes, belief in participating in society by paying taxes, and the existence of individuals' intrinsic motivation or willingness to pay taxes. Tax ethics, as an internal motivation of individuals to pay taxes, can explain the degree of tax acceptance of individuals. In continuation of previous research and considering that ethics is one of the influential and determining structures in the decision to accept taxes, the present study aims to identify ethical issues and topics in the field of taxation and then prioritize them in terms of importance and frequency of occurrence. In this study, the ethical climate of tax consultants was also examined.

Methods and Material

The research is a descriptive exploratory research and is a mixed research (qualitative-quantitative). The statistical population of the qualitative part of the research is tax experts and specialists, from whose perspective important ethical tax issues were extracted through interviews, and in the next stage (quantitative part) through questionnaires that were provided to tax auditors. The necessary information for ranking the topics was collected and analyzed. To collect information in the qualitative part, a semi-structured interview was used, and in the quantitative part, a Likert scale questionnaire was used. The reliability of the questionnaire was confirmed by the Cronbach's alpha method. For data analysis, Spss26, Excel, Lisrel, and Maxqda software were used.

Results and Discussion

In this study in order to identify tax ethical issues from two aspects: the importance and frequency of occurrence from the perspective of tax experts, after identifying the indicators, they were divided into 8 categories: "Public Interest", "Independence", "Honesty", "Security and Confidentiality", "Motivation and Commitment", "Competence", "Efficiency" and "Professional Ethics" and three main themes: "Contextual Components", "Social Components" and "Professional Components". And the data collected by the questionnaire were analyzed through second-order factor analysis with a mixed data. The ethical climate of tax consultants was also examined. The research findings identified 40 ethical indicators in the form of 8 sub-themes and 3 main themes. An examination of the main themes showed that "Contextual Components" was the most important theme from the tax auditors' perspective. On the other hand, "Social Components" were identified as the least important ethical theme. In terms of frequency of occurrence, from the perspective of tax auditors, "Professional Components" and "Social Components" had the same frequency of occurrence, and "Contextual Components" had a lower frequency of occurrence than them.

Conclusion

The results of the tests showed that “Contextual Components” are the most important theme and “Social Components” are the least important ethical theme from the perspective of tax auditors. Also, “Professional Components” and “Social Components” from the perspective of tax auditors have the same frequency of occurrence, and “Contextual Components” have a lower frequency of occurrence than them. Therefore, it can be concluded that, despite the fact that from the perspective of tax auditors, “Social Components” are of less importance, more measures should be taken to reduce the occurrence of indicators of this component, which have a higher frequency of occurrence.

Keywords: Tax, Taxation Ethical Issues, Tax Ethics, Tax Professionals.

JEL Classification: H20, H26, H26, M41, M41.



سازمان امور مالیاتی کشور

-- مجله علمی، پژوهشنامه مالیات --

شماره ۶۸، دوره ۳۳، زمستان ۱۴۰۴، ۹۷-۱۲۴

taxjournal.ir

DOI:10.66224/taxjournal.34.68.97

شناسایی و رتبه‌بندی مسائل اخلاقی مالیاتی از دیدگاه متخصصان مالیاتی در ایران

فرناز معالی* ^{id}

دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران.

وحید احمدیان ^{id}

استادیار و عضو هیئت علمی، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران.

سجاد نقدی ^{id}

استادیار و عضو هیئت علمی، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران.

علیرضا فضل‌زاده ^{id}

دانشیار و عضو هیئت علمی، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران.

چکیده

اخلاق مالیاتی به عنوان تعهد اخلاقی افراد به پرداخت مالیات، باور به مشارکت در جامعه به وسیله پرداخت مالیات و وجود انگیزش درونی افراد یا تمایل آنها برای پرداخت مالیات تعریف می‌شود. اخلاق مالیاتی به عنوان انگیزش درونی افراد برای پرداخت مالیات می‌تواند درجه پذیرش مالیاتی افراد را تبیین کند. در ادامه پژوهش‌های پیشین و با توجه به اینکه اخلاق از جمله سازه‌های اثرگذار و تعیین‌کننده در تصمیم‌پذیری مالیاتی است، این مطالعه با هدف شناسایی مسائل و موضوعات اخلاقی در حوزه مالیات و سپس اولویت‌بندی آنها از حیث میزان اهمیت و فراوانی وقوع انجام می‌گیرد. در این مطالعه همچنین جو اخلاقی مشاوران مالیاتی بررسی شده است. پژوهش حاضر از نوع تحقیقات توصیفی اکتشافی بوده و از نوع تحقیقات آمیخته (کیفی- کمی) است. یافته‌های پژوهش ۴۰ شاخص اخلاقی را در قالب هشت مقوله و سه مضمون اصلی شناسایی کرده است. بررسی مضامین اصلی نشان داد که «مؤلفه‌های زمینه‌ای» مهم‌ترین مضمون از دیدگاه ممیزان مالیاتی بود. از طرفی «مؤلفه‌های اجتماعی» کم اهمیت‌ترین مضمون اخلاقی شناسایی شد. در بخش فراوانی وقوع نیز از دیدگاه ممیزان مالیاتی «مؤلفه‌های حرفه‌ای» و «مؤلفه‌های اجتماعی» فراوانی وقوع یکسانی داشته و «مؤلفه‌های زمینه‌ای» نسبت به آنها فراوانی وقوع کمتری دارند.

کلیدواژه‌ها: مالیات، مسائل اخلاقی مالیاتی، اخلاق مالیاتی، متخصصان مالیاتی.

طبقه‌بندی JEL: H20, H26, M41, M41

مقدمه

نظام مالیاتی به عنوان مهم‌ترین نهاد تأمین‌کننده منابع درآمدی دولت، می‌بایست به طور مستمر و مداوم خود را با تغییراتی که ممکن است پدیدار شوند، تطبیق دهد. همواره این انتظار از دولت‌ها وجود داشته است که مدیریت مالی نوآورانه در بخش عمومی را به ویژه در حوزه وصول مالیات‌ها به کار گیرند به گونه‌ای که این شیوه مدیریت، متضمن تأمین نظام مالیات‌ستانی کارآمدی باشد که مالیات‌ها را با کمترین هزینه ممکن وصول خواهد کرد (World Bank Group, 2016). در کشورهای در حال توسعه یکی از مشکلات مهم دولت‌ها برای دستیابی به اهداف عمومی، کمبود درآمد است. مخارج عمومی دولت‌ها به واسطه کمبود منابع درآمدی دولت به شدت محدود شده و عوامل مهم تأثیرگذار بر رشد اقتصادی شامل سرمایه‌گذاری در منابع انسانی و زیرساخت‌های فیزیکی و در نتیجه افزایش رفاه جامعه را با مشکلات جدی و عدیده‌ای مواجه می‌کند (Shamsoddini & Shahraki, 2016). در کشورهای توسعه‌یافته، مالیات عمده‌ترین منبع تأمین‌کننده مخارج دولت است، علاوه بر آن دولت با اخذ مالیات و جمع‌آوری و هدایت آن در جهت انجام سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی، نقشی زیربنایی را در توسعه اقتصادی ایفا می‌نماید. مالیات‌ها در ایجاد رشد پایدار و عادلانه، نقشی عمده و کلیدی دارند. جمع‌آوری مالیات و هزینه‌ها روشی اساسی برای کشورها، در ایجاد درآمدهای عمومی است که تأمین مالی سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی، زیرساخت‌ها و همچنین ارائه خدمات برای شهروندان و مشاغل را ممکن می‌سازد. در گذشته هدف از وضع و اخذ مالیات تأمین مالی دولت‌ها بوده است، اما به تدریج با آشکار شدن آثار اقدامات مالی دولت، مالیات به عنوان ابزاری برای رشد، ثبات و کاهش نابرابری تلقی شد. مالیات یکی از متغیرهایی است که دولت با استفاده از آن هم در متغیرهای کلان اقتصادی، تورم، بیکاری و هم در تخصیص منابع و توزیع درآمد اثر مطلوبی می‌گذارد. افزایش سهم مالیات در تأمین مخارج دولت‌ها باعث کاهش آثار نامطلوب اقتصادی جامعه می‌شود (HajSadeghi, 2024). یکی از رویکردهای تصریح‌شده در اسناد بالادستی همچون سیاست‌های کلی برنامه‌های توسعه‌ای و قوانین مربوطه از جمله قانون برنامه‌های توسعه، کاهش اتکاء دولت به درآمدهای نفتی و تأمین اعتبارات هزینه‌ای از محل درآمدهای عمومی است (Center for Tax Training, 2017). خط‌مشی توسعه در ایران، در سال‌های اخیر به دلیل گسترش تحریم‌های اقتصادی، کاهش شدید قیمت نفت و کسری بودجه حاصل از آن، در پی تمرکززدایی از نظام وابسته به درآمدهای نفتی و گرایش به سمت

نظام مبتنی بر درآمدهای مالیاتی است. لذا کاهش وابستگی هزینه‌های عمومی به منبع نفت و انجام اصلاحات لازم برای افزایش منابع درآمدی مالیاتی دولت و کاهش حجم فرار مالیاتی را می‌توان یکی از اولویت‌های مهم و ضروری در نیل به اهداف نظام اقتصادی کشور تلقی نمود (Haghighi Fashi et al., 2019). مطابق با شواهد تجربی و میدانی، مسائل اخلاقی مالیاتی زیادی ممکن است اتفاق بیفتد که دستیابی به اهداف را تحت تأثیر قرار دهد و در چنین شرایطی، خلأ مطالعاتی از حیث شناسایی مسائل اخلاقی مالیاتی و کاهش این مسائل به منظور افزایش تمکین مالیاتی، اهمیت بسزایی پیدا می‌کند.

در همین راستا، بررسی مطالعات پیشین نشان می‌دهد که هیچ تحقیق تجربی در ایران برای بررسی جو اخلاقی مشاوران مالیاتی و شناسایی به‌روزترین مسائل اخلاقی مالیاتی انجام نشده است. گذشته از این برخی از مالیات‌دهندگان قوانین مالیاتی را رعایت نمی‌کنند، بدهی مالیاتی را از راه‌های قانونی و غیر قانونی به حداقل می‌رسانند، قوانین مالیاتی را اجرا می‌کنند، در حالی که از خلأهای موجود در قانون استفاده کرده و قانون را دور می‌زنند. با این حال در ادبیات پیشین، این موضوع که مالیات‌دهندگان برای حداقل سازی مالیاتشان به چه روش‌هایی بیشتر از همه تأکید می‌کنند هنوز بررسی نشده است، لذا انجام تحقیقات و کسب دانش جدید در مورد اینکه دولت چه مسائلی را باید بیشتر مورد توجه قرار دهد ضروری به نظر می‌رسد. چنین دانشی کمک خواهد کرد تا در نهایت، نهاد سیاست‌گذار بتواند مقررات یا قوانین بیشتری را به منظور بهبود پتانسیل مالیاتی در کشور مورد بحث و بررسی قرار دهد. لذا انتظار می‌رود شناسایی و بررسی مسائل اخلاقی در حوزه مالیات از این نظر که بتواند به بهبود وضعیت اجرای سیاست‌های مالیاتی کمک کند می‌تواند از اهمیت بالایی برخوردار باشد.

اخلاق استانداردهای گروهی را بیان می‌کند که حاوی مجموعه‌ای از ارزش‌های فردی است. اخلاقیات موضوع بسیار بااهمیتی است و به عنوان رفتار «بد» در مقابل «خوب» تعریف می‌شود. اخلاق استانداردها و بیان ارزش‌های فردی است که موضوع بسیار بااهمیتی بوده و باید به آن توجه شود (Bishop, 2013). با این حال در قرن بیست و یکم، شکست‌های اخلاقی در صنایع بزرگ تجاری اتفاق افتاده است، حتی رسانه‌های بین‌المللی هم اعلام کردند تعداد زیادی از متخصصان مالیاتی در سال‌های اخیر رفتار غیر اخلاقی داشتند (Frecknall et al., 2016). مسائل اخلاقی به دلیل تضاد بین افراد در مورد ارزش‌های سازمانی و ارزش‌های اجتماعی به وجود می‌آیند (Ferrell et al., 1998). یک مسئله اخلاقی همچنین زمانی به وجود می‌آید که

یک فرد برای منفعت خود یا آسیب رساندن به دیگران رفتاری آزادانه انجام دهد (Velasquez & Rostankowski, 1985).

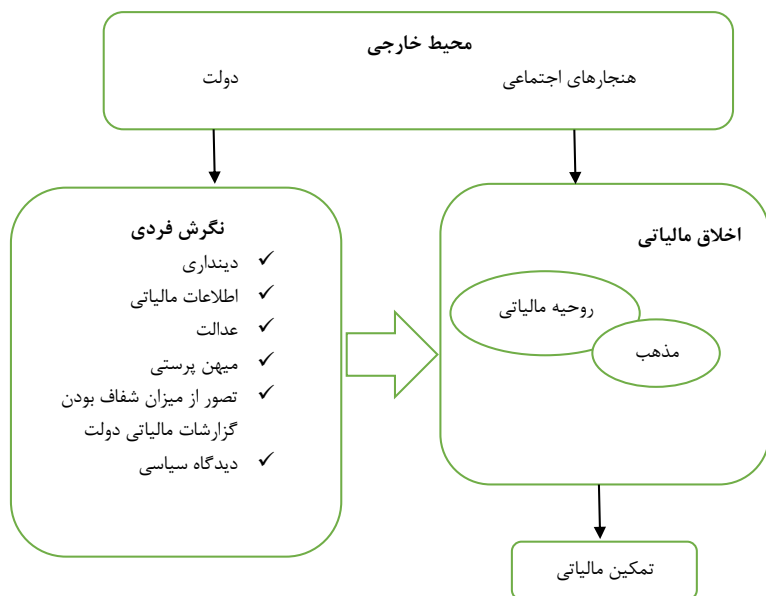
در این راستا، موضوعات مقاله در شش بخش کلی سازماندهی می‌شود. در بحث نظری مختصری در خصوص اخلاق مالیاتی و عوامل موثر بر تمکین مالیاتی ارائه خواهد شد. بخش سوم تحقیق، به بررسی دستاوردهای پژوهش‌های پیشین اختصاص خواهد یافت. ارائه مولفه‌های تحقیق، محور بخش چهارم از مقاله خواهد بود. در بخش پنجم تحلیل‌های عاملی تاییدی ارائه خواهد شد، و در انتها جمع‌بندی از یافته‌های پژوهش و نتیجه‌گیری و پیشنهادات ارائه خواهد شد.

مبانی نظری

تحقیق‌های اولیه پیرامون اخلاق مالیاتی در طول دهه ۱۹۶۰ در «مدرسه روانشناسی کالن» انجام یافته است (Strümpel, 1969). در این تحقیقات ارتباط تنگاتنگی بین اقتصاد و روانشناسی اجتماعی با تأکید بر جنبه اقتصادی گزارش شده بود. نتایج مطالعات مربوطه نشان داد، اخلاق مالیاتی، نگرشی مهم در موضوع تمکین مالیاتی است. به رغم تعریف‌های متعدد از اخلاق مالیاتی، این اتفاق نظر در همه آنها وجود دارد که انگیزه درونی و ذاتی افراد برای پرداخت کردن مالیات و سهم شدن در جبران هزینه‌های دولتی را اخلاق (روحیه) مالیاتی می‌نامند، بدین معنا که هرچه فردی اخلاق مالیاتی بالاتری داشته باشد تمایل بیشتری نیز برای پرداخت مالیات می‌تواند داشته باشد (Torgler & Schneider, 2007).

عوامل مؤثر در اخلاق مالیاتی موضوع بسیاری از مطالعات بوده است. از میان این مطالعات، تعدادی از آنها برای توضیح اخلاق مالیاتی اقدام به ارائه مدل کرده‌اند. مدل ارائه شده در شکل ۱ برای عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مطرح شده است.

شکل ۱. عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی



منبع: خواجهی و کرمانشاهی، ۱۳۹۷.

بسیاری از تحقیقات نشان داده‌اند که اخلاق مالیاتی می‌تواند به توضیح درجه بالای تمکین مالیاتی کمک کند. با توجه به اینکه اخلاق مالیاتی اغلب به عنوان یکی از مهم‌ترین عوامل تعیین‌کننده تمکین مالیاتی معرفی می‌شود، بسیاری از محققان همچون (Frey & Torgler, 2003) بر تأثیر اخلاق مالیاتی بر سطح بالای مشاهده شده از تمکین مالیاتی تأکید می‌کنند. براساس نظریه برابری می‌توان استدلال کرد که مؤدیان مالیاتی درک می‌کنند که ارتباطشان با دولت نه تنها به عنوان ارتباطی اجباری و تهدید آمیز نیست، بلکه ارتباطی تبادلی است (Hoseini et al., 2016). در واقع، اگر مالیات‌دهندگان مشاهده کنند که دولت با مالیات پرداختی‌شان به ایجاد امکانات اجتماعی در جهت افزایش برابری قدم بر می‌دارد، انگیزه آنها برای پرداخت مالیات بیشتر می‌شود. در مقابل اگر مؤدی مالیاتی احساس کند که سیستم مالیاتی ناعادلانه است و بار مالیاتی زیادی دارد، هزینه‌های اخلاقی برای رفتار صادقانه کاهش و فرار مالیاتی به عنوان یک نوع مقاومت در برابر سیستم مالیاتی توجیه پذیر می‌شود. مورد دیگری که می‌توان بدان اشاره کرد عدم اعتماد مؤدیان به دستگاه مالیاتی است. در این دیدگاه اعتقاد بر این است که عدم تمایل به پرداخت مالیات یک رفتار ضد اخلاقی است و برای کاهش آن می‌بایست

رشد اخلاقی مؤدیان مالیاتی مورد تحلیل و تقویت قرار گیرد. ضمن اینکه مشارکت و تمایل به پرداخت مالیات علاوه بر افزایش رشد اخلاقی افراد به افزایش سطح اعتماد بین مؤدیان و سازمان امور مالیاتی نیز وابسته است. بنابراین تا زمانی که رشد اخلاقی تقویت نشده و مردم به سازمان امور مالیاتی اعتماد نداشته باشند نمی‌توان انتظار داشت نسبت به تنظیم صحیح اظهارنامه مالیاتی و پرداخت به موقع مالیات اقدام کنند که این مورد از طریق بالا رفتن فرهنگ مالیاتی محقق می‌شود (Nerre, 2001). برای سیاست‌گذاران و مدیران کشور نیز، شناخت و آگاهی نسبت به فرهنگ مالیاتی حاکم بر آن جامعه در امر برنامه‌ریزی از اهمیت بالایی برخوردار است. وجود یک فرهنگ مالیاتی قوی و پیشرو، کمک قابل توجهی به توسعه اقتصادی آن کشور می‌نماید. تلاش در راستای ایجاد فرهنگ مالیاتی قوی می‌تواند تأثیرات مهمی در کاهش هزینه‌ها، افزایش درآمدهای دولت و ایجاد کنترل‌های مؤثر داشته باشد که نتیجه آن افزایش عدالت اجتماعی باشد.

نقش مشاوران مالیاتی

بسیاری از مالیات‌دهندگان، مشاوران مالیاتی را برای مشاوره تخصصی استخدام می‌کنند. این مشاوران مالیاتی اغلب در تصمیم‌گیری در مورد پیروی از منشور اخلاقی در حین انجام درخواست‌های مشتریان و تحت فشار قرار گرفتن از طرف خود مشتریان با دوراهی‌های اخلاقی مواجه می‌شوند (Hageman & Fisher, 2016). بر این اساس بسیاری از پژوهش‌ها در حیطه پذیرش مالیاتی به عدم پذیرش مالیات با انگیزه و میل درونی مؤدیان پرداخته‌اند. اما طیف وسیعی از عدم پذیرش‌های مالیاتی، از درون افراد نشأت نمی‌گیرند. گاهی ممکن است مؤدیان مالیاتی به دلیل تکمیل نادرست و اشتباه اظهارنامه‌های مالیاتی و یا عدم آگاهی و یا فهم نادرست مفاد سیستم مالیاتی، بطور ناخواسته نتوانند ملزومات مالیاتی را به جا آورند. لذا نهادهای مالیاتی در حین اقداماتی که برای بهبود مدیریت مالیات انجام داده‌اند، به این نتیجه رسیده‌اند که کمک‌رسانی به مؤدیان و مالیات‌دهندگان سخت‌تر از آنچه در ابتدا به نظر می‌رسیده، بوده است (James et al., 1987). لذا نقش مشاوران مالیاتی در تعیین و مشخص کردن راه صحیح برای مؤدیان بسیار حائز اهمیت است.

با توجه به مبانی نظری مطرح شده، سوالات تحقیق بصورت زیر تدوین می‌شوند:

الف. با اهمیت‌ترین مسائل اخلاقی از دیدگاه متخصصان مالیاتی چه مسائلی می‌باشند؟

ب. از نظر متخصصان مالیاتی چه مسائل اخلاقی مکرراً اتفاق می‌افتد یا فراوانی وقوع بیشتری دارند؟

ج. از دیدگاه متخصصان مالیاتی، بین مسائل اخلاقی مالیاتی که مکرراً اتفاق می‌افتد و مسائل اخلاقی با اهمیت چه رابطهای وجود دارد؟

د. ممیزان مالیاتی جو اخلاقی مشاوران مالیاتی را چگونه ارزیابی می‌کنند؟

پیشینه تجربی

در ادامه به مرور مطالعات انجام شده در حوزه موضوعات و مسائل اخلاقی مالیاتی پرداخته شده است که با توجه به محدود بودن مطالعات در این حوزه، برای روشن شدن مطلب بخشی از مطالعات پیشین به عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی تعلق دارد.

رودریگز و تیلن^۱ (۲۰۱۸) تأثیر آموزش بر روحیه پرداخت مالیاتی را بررسی کردند. بدین منظور تأثیر آموزش بر ۳۵۰ نفر از مؤدیان در اسپانیا مورد بررسی قرار گرفت و تأثیر آموزش بر روحیه پرداخت مالیات با استفاده از رگرسیون مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان داد آموزش نقش مؤثری در شکل‌گیری روحیه پرداخت مالیات در افراد دارد. بعلاوه نتایج نشان داد تحصیلات بیشتر افراد به دلیل شناخت بهتر آنها از امور عمومی (مخصوصاً در کشورهای دارای خدمات عمومی با کیفیت) نقش معناداری در روحیه پرداخت مالیات دارد.

ایرانا و اندی^۲ (۲۰۲۱) به بررسی موضوعات اخلاقی در حوزه مالیات از حیث میزان اهمیت و تکرارپذیری در میان مؤدیان و مشاوران مالیاتی از دیدگاه متخصصان مالیاتی پرداختند. آنها ابتدا روایی پرسشنامه را به کمک همبستگی پیرسون و پایایی آن را به کمک آلفای کرونباخ بررسی کردند، سپس از طریق توزیع پرسشنامه در بین ۱۶۰ ممیز مالیاتی از پاسخ‌دهندگان خواستند تا مسائل اخلاقی مالیاتی را با مقیاس لیکرت ۵ درجه‌ای رتبه‌بندی کنند. آنها در تحقیق خود «اجتناب مالیاتی» و «عدم صلاحیت حرفه‌ای» را به عنوان بااهمیت‌ترین موضوعات اخلاقی و «اجتناب مالیاتی» و «حداقل‌سازی مالیات» را به عنوان پرتکرارترین موضوعات اخلاقی شناسایی کرده‌اند.

شافر و سیمونز^۳ (۲۰۰۸) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر نگرش نسبت به اهمیت اخلاق شرکتی

1. Rodriguez & Theilen (2018)

2. Irana & Andi (2021)

3. Shafer & Simmons (2008)

و مسئولیت اجتماعی بر تمایل مشاوران مالیاتی برای حمایت از طرح‌های اجتناب تهاجمی از طرف مشتریان پرداختند. آنها نمونه‌ای متشکل از ۱۰۰۰ کارمند حرفه‌ای مالیاتی از فهرست‌های عضویت موسسات حرفه‌ای در هنگ کنگ انتخاب کردند و برای هر کدام یک پرسشنامه ارسال کردند، در نهایت ۱۷۵ پاسخ قابل استفاده جمع‌آوری شد. از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا در مقیاس هفت درجه‌ای، میزانی را که پاسخ‌دهنده احساس می‌کند اقدام کارشناس مالیاتی اولاً اخلاقی و دوماً دارای مسئولیت اجتماعی است را مشخص کنند. در پایان تحقیق آنها با بررسی نتایج اظهار داشتند که برخی از مشاوران مالیاتی بخش خصوصی هر گونه نگرانی برای رفاه اجتماعی یا منافع عمومی را در تعقیب تجاری‌گرایی (روح بازرگانی) و حمایت از مشتری کنار گذاشته‌اند و این بدین معناست که مشاوران مالیاتی بخش خصوصی به رفتارهای اخلاقی یا مسئولیت‌پذیری اجتماعی اعتقاد ندارند.

لمبرتون و نورتون^۱ (۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان تأثیر اخلاق مالیاتی در تمکین مالیاتی انجام دادند. آن‌ها در این مطالعه از یک طراحی تجربی استفاده کرده و با ایجاد سناریوهای مختلف، واکنش شرکت‌کنندگان را به شرایط بررسی کرده‌اند. داده‌ها از طریق پرسشنامه‌هایی که شامل سوالات مربوط به نگرش‌ها، رفتارها و میزان تمکین مالیاتی شرکت‌کنندگان بودند به صورت برخط جمع‌آوری شد. با بررسی و تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده از پرسشنامه به روش تحلیل واریانس و رگرسیون به این نتیجه دست یافتند در صورتی که اخلاق مالیاتی برای شهروندان ارزش محسوب شود تأثیر بسزایی در تمکین مالیاتی آنها می‌تواند داشته باشد.

دووس^۲ (۲۰۱۲) در استرالیا پژوهشی با عنوان تأثیر متخصصان مالیاتی بر رفتار پذیرش مالیات دهندگان استرالیایی انجام داد. این مطالعه تجربی با نظرسنجی از بین مؤدیان مالیاتی که اظهارنامه مالیاتی خود را تسلیم کرده و حسابرسی شده و مشمول جریمه شده بودند بررسی کرد که آیا از دیدگاه مالیات‌دهندگان رابطه‌ای بین توصیه‌های ارائه شده توسط متخصصان مالیاتی و رفتار پذیرش مالیات‌دهندگان استرالیایی (چه فراری و چه غیر فراری) وجود دارد یا خیر. یافته‌ها نشان می‌دهد که بین نیاز به تعامل با متخصصان مالیاتی و رفتار پذیرش مالیاتی مالیات‌دهندگان به طور کلی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین شواهدی مبنی بر وجود رابطه معنادار آماری بین توصیه‌های جسورانه متخصصان مالیاتی و رفتار پذیرش افراد غیر فراری (با تعهد) وجود داشت. ابراهیمیان جلودار و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیق خود تحت عنوان تأثیر عدالت و فرهنگ

1. Lamberton & Norton (2018)

2. Devos (2012)

مالیاتی بر تمکین مالیاتی، عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی را از دیدگاه اساتید و خبرگان با تکنیک دلفی غربالگری کردند. اعضای پنل دلفی ۲۳ خبره بودند و در بررسی پیمایشی تعداد ۵۵۰ شرکت به عنوان نمونه آماری از مجموع اشخاص حقوقی مشمول مالیات بر ارزش افزوده اداره امور مالیاتی شهرستان ساری انتخاب کرده و در بین آنها پرسشنامه توزیع کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که عدالت توزیعی و عوامل اجتماعی شدن از بارزترین مؤلفه‌های تأثیرگذار بر پذیرش مالیاتی هستند. از طرفی نتایج پژوهش حاکی از تأثیر معنادار عدالت مالیاتی، فرهنگ مالیاتی و نگرش مؤدیان بر پذیرش مالیاتی مؤدیان بود.

محمد باقری (۱۳۹۸) در پژوهشی به شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی و همچنین انتخاب بهترین راهبرد برای کاهش آن پرداخته و با بیان اینکه در ایران مساله فرار مالیاتی رشد چشم‌گیری داشته است به بررسی و شناسایی عواملی که در فرار مالیاتی می‌تواند مؤثر باشد پرداخت. تحقیقات در مرحله اول بررسی پایایی و روایی پرسشنامه محقق ساخته با استفاده از آلفای کرونباخ و روش دلفی بود. در مرحله بعد پرسشنامه دوم به صورت مقایسه زوجی و بر مبنای هدف تحقیق و راه‌حل‌های پیشنهادی فراهم شده و در اختیار ۲۵ مدیر ارشد مالیاتی اداره مالیات مرکز غرب تهران قرار گرفت. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش تحلیل سلسله مراتبی بهره گرفتند. نتایج تحقیق نشان داد بهترین راهکار برای کاهش فرار مالیاتی، ارتقا دادن عملکرد مدیران سازمان امور مالیاتی است. بنابراین حضور مدیرانی کارآمد در سازمان امور مالیاتی می‌تواند تأثیر بسزایی در جلوگیری از فرار مالیات داشته باشد.

مهربان‌پور و همکاران (۱۳۹۶) با بهره‌گیری از معادلات ساختاری به بررسی عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی و اثر آن بر ملاک‌های ارزیابی عملکرد پرداختند. برای این منظور، اطلاعات ۱۰۳ شرکت را در سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ با استفاده از نرم‌افزار SmartPLS3 و روش حداقل مربعات جزئی مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیقات آنها نشان داد کیفیت افشا، تخصص حسابرسان، محدودیت‌های مالی، بیش اطمینانی مدیریت و همچنین اندازه شرکت‌ها، اثر مثبت و معناداری بر فرار مالیاتی دارد. افزون بر این بین رقابت بازار کالا، استقلال هیات‌مدیره و محافظه‌کاری با اجتناب مالیاتی ارتباط معناداری وجود دارد.

حیدری و همکاران (۱۳۹۴) پژوهشی با عنوان تأثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مطالعه موردی شهر اصفهان ارائه کردند. جامعه آماری شامل کل مؤدیان مالیاتی شهر اصفهان بود و نمونه‌گیری به روش تصادفی توسط سازمان امور مالیاتی و دارایی استان اصفهان انجام شد. پس

از جمع‌آوری داده‌ها تجزیه و تحلیل با استفاده از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی صورت گرفت. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون چند متغیره خطی به روش OLS و رگرسیون چند متغیره لجستیک دو جمله‌ای استفاده شد. نتایج حاصل از برآورد مدل‌ها نشان داد متغیرهای نگرش نسبت به فرار مالیاتی، هنجارهای اجتماعی و اعتماد به دولت و سیستم مالیاتی، حقوقی و قضایی در سطح اطمینان ۹۵٪ و متغیر سن در سطح اطمینان ۹۰٪ اثر مثبت و معناداری بر اخلاق مالیاتی دارند. همچنین در سطح اطمینان ۹۵٪ متغیر اخلاق مالیاتی اثر مثبت و معناداری بر تمکین مالیاتی دارد.

روش تحقیق

پژوهش حاضر از آن جهت که می‌تواند برای اخذ تصمیم در رفع نیاز جامعه باشد از نظر هدف در گروه پژوهش‌های کاربردی محسوب می‌شود. این تحقیق از لحاظ گردآوری اطلاعات یک تحقیق ترکیبی اکتشافی (کیفی و کمی) بوده و از نظر ماهیت و نوع مطالعه در بخش کیفی داده بنیاد و در بخش کمی پیمایشی - مقطعی است.

ماهیت تحقیق و نیز نوع پژوهش اکتشافی بوده و در جستجوی درکی عمیق از پدیده مورد پژوهش است. برای بررسی عمیق و شناخت بیشتر موضوع در زمینه مؤلفه‌ها و شاخص‌های مسائل اخلاقی مالیاتی ترجیح داده شد که از نظرات افرادی که در موقعیت‌ها و شرایط مرتبط با موضوع تحقیق فعالیت می‌کنند، استفاده شود. بدین منظور در جهت اجرای بخش کیفی پژوهش، پس از مطالعه کافی در مبانی نظری، از مصاحبه با خبرگان و افراد با تجربه و آگاه مشغول در این حوزه و تکنیک دلفی استفاده شد. روش دلفی اجماع نظری صاحب‌نظران در امور مهم و تخصصی است که جنبه اکتشافی داشته و هدف شناسایی ماهیت و عناصر بنیادین یک پدیده است. از این روش برای بررسی و شناسایی راه حل‌ها و مشکلات پژوهشی از دید صاحب‌نظران استفاده می‌شود.

بدین ترتیب در گام اول و در بخش کیفی با انتخاب اساتید، خبرگان و متخصصان مالیاتی به عنوان جامعه آماری تلاش شد تا در راستای پاسخ به سوالات پژوهش از تخصص و تجربیات آنان استفاده شود. نمونه‌گیری در بخش کیفی نمونه‌گیری غیر احتمالی از نوع گلوله‌برفی یا زنجیره‌ای بود، در روش دلفی حجم نمونه مشخصی وجود ندارد، لذا انتخاب اعضای گروه دلفی و مصاحبه با افراد تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت و جهت استخراج شاخص‌ها یا

مسائل اخلاقی بااهمیت، با ۲۱ نفر از متخصصین حوزه مالیات مصاحبه صورت گرفت. پس از کدگذاری مصاحبه‌ها ۴۱ شاخص در قالب هشت مقوله و سه مضمون (مؤلفه) شناسایی شد و از طریق روش دلفی و پس از دستیابی به اتفاق نظر، ۴۰ شاخص و هشت مقوله و سه مضمون برای موضوعات و مسائل اخلاقی مطرح در حوزه مالیات به دست آمد. با استفاده از شاخص‌های حاصل شده و با تأیید اساتید، پرسشنامه محقق ساخته تهیه شد.

در گام دوم و در بخش کمی، جامعه آماری شامل ممیزان مالیاتی شاغل در سازمان امور مالیاتی سراسر کشور بودند که از طریق پرسشنامه‌هایی که در اختیارشان قرار گرفت اطلاعات لازم جمع‌آوری شد و نسبت به رتبه‌بندی موضوعات اخلاقی از لحاظ اهمیت و فراوانی وقوع اقدام شد. در این بخش، نمونه‌گیری به کمک جدول مورگان براساس نمونه‌گیری غیر احتمالی از نوع روش نمونه‌گیری در دسترس، طبق تعداد جامعه آماری و متناسب با آن انتخاب و مورد پرسش قرار گرفت و در آخر از مجموع ۳۷۵ پرسشنامه ارسال شده، ۳۴۷ پرسشنامه دریافت شد که همگی مورد تأیید و قابل استفاده بودند. از آنجایی که پرسشنامه این تحقیق با استفاده از روش دلفی تهیه شده است، بنابراین تمامی معیارها و شاخص‌ها با یکدیگر مقایسه می‌شوند، لذا احتمال لحاظ نشدن یک شاخص وجود ندارد. از طرفی نظر اساتید دانشگاه و خبرگان حوزه مالیات نیز در تهیه پرسشنامه لحاظ شده است و پرسشنامه نهایی بر این اساس تدوین شده است. پایایی پرسشنامه نیز به کمک آلفای کرونباخ به دست آمد.

جدول ۱. اطلاعات مصاحبه‌شوندگان

جنسیت	تحصیلات	سن	سابقه فعالیت
مرد	دکتری	بیش از ۵۰ سال	۲۱ تا ۳۰ سال
مرد	دکتری	بیش از ۵۰ سال	۲۱ تا ۳۰ سال
مرد	دکتری	۴۱ تا ۵۰ سال	۱۱ تا ۲۰ سال
مرد	دکتری	بیش از ۵۰ سال	۲۱ تا ۳۰ سال
مرد	فوق لیسانس	بیش از ۵۰ سال	۱۱ تا ۲۰ سال
مرد	دکتری	۴۱ تا ۵۰ سال	۱۱ تا ۲۰ سال
زن	فوق لیسانس	۴۱ تا ۵۰ سال	۲۱ تا ۳۰ سال
مرد	دکتری	بیش از ۵۰ سال	۲۱ تا ۳۰ سال
مرد	دکتری	بیش از ۵۰ سال	۲۱ تا ۳۰ سال
مرد	فوق لیسانس	۳۱ تا ۴۰ سال	۶ تا ۱۰ سال

مرد	دکتری	بیش از ۵۰ سال	۱۱ تا ۲۰ سال
زن	فوق لیسانس	۴۱ تا ۵۰ سال	۱۱ تا ۲۰ سال
مرد	دکتری	بیش از ۵۰ سال	۲۱ تا ۳۰ سال
مرد	دکتری	بیش از ۵۰ سال	۲۱ تا ۳۰ سال
زن	دکتری	بیش از ۵۰ سال	۱۱ تا ۲۰ سال
مرد	دکتری	۴۱ تا ۵۰ سال	۶ تا ۱۰ سال
مرد	دکتری	بیش از ۵۰ سال	۲۱ تا ۳۰ سال
مرد	دکتری	۴۱ تا ۵۰ سال	۲۱ تا ۳۰ سال
مرد	دکتری	۳۱ تا ۴۰ سال	۶ تا ۱۰ سال
مرد	دکتری	بیش از ۵۰ سال	۲۱ تا ۳۰ سال
مرد	دکتری	۴۱ تا ۵۰ سال	۱۱ تا ۲۰ سال

منبع: یافته‌های پژوهش.

جدول ۲. اطلاعات پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه

جنسیت	فراوانی	درصد
زن	۴۳	۱۲.۴
مرد	۳۰۴	۸۷.۶
سن	فراوانی	درصد
کمتر از ۳۰ سال	۴۱	۱۱.۸
۳۱ تا ۴۰ سال	۱۲۲	۳۵.۲
۴۱ تا ۵۰ سال	۱۳۷	۳۹.۵
بیش از ۵۰ سال	۴۷	۱۳.۵
سابقه خدمت	فراوانی	درصد
۱-۵ سال	۱۲۹	۳۷.۲
۶-۱۰ سال	۸۳	۲۴
۱۱-۱۵ سال	۹۴	۲۷
بیشتر از ۱۵ سال	۴۱	۱۱.۸
تحصیلات	فراوانی	درصد
کارشناسی	۷۶	۲۱.۹
کارشناسی ارشد	۲۳۷	۶۸.۳
دکتری	۳۴	۹.۸

وضعیت تاهل	فراوانی	درصد
متاهل	۲۱۵	۶۲
مجرد	۱۳۲	۳۸
کل	۳۴۷	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش.

جدول ۳. کدگذاری (باز، محوری، انتخابی) - شناسایی و رتبه‌بندی موضوعات اخلاقی در حوزه مالیات

مضامین اصلی	مقوله‌ها (مضامین فرعی)	شاخص‌ها (گویه‌ها)
مؤلفه‌های اجتماعی	منافع عمومی	۱- در نظر گرفتن منفعت شخصی مؤدیان
		۲- نادیده گرفتن مسئولیت عمومی مؤدیان
		۳- تلاش برای اجتناب مالیاتی مؤدیان
		۴- تلاش برای فرار مالیاتی مؤدیان
		۵- فقدان حس حمایت اجتماعی مؤدیان
		۶- تنظیم اظهارنامه‌ای که شانس حسابرسی مالیاتی را کاهش دهد.
		۷- بی‌احترامی به ارزش‌های جامعه
مؤلفه‌های زمینه‌ای	استقلال	۱- نبود آزادی عمل مشاوران مالیاتی
		۲- قبول رشوه مشاوران از مؤدیان
		۳- عدم توان مقاومتی مشاوران در مقابل فشار مؤدیان
		۴- تعیین حق الزحمه‌های مشروط مشاوران مالیاتی
مؤلفه‌های زمینه‌ای	صداقت	۱- ارائه اطلاعات نادرست
		۲- عدم اصلاح اشتباهات سال گذشته
		۳- گزارشگری متهورانه صورت‌های مالی
		۴- دستکاری داده‌ها
		۵- عدم بیان شفاف اطلاعات مالی
مؤلفه‌های زمینه‌ای	امنیت و رازداری	۱- عدم نگهداری محرمانه اطلاعات مؤدیان
		۲- سوء استفاده از اطلاعات محرمانه مؤدیان
		۳- عدم امنیت اطلاعات مؤدیان
		۴- نادیده گرفتن حریم خصوصی اطلاعات مؤدیان
مؤلفه‌های زمینه‌ای	انگیزش و تعهد	۱- فقدان وجدان کاری مشاوران
		۲- عدم استفاده درست مشاوران از قدرت شغلی
		۳- نقدپذیری مشاوران مالیاتی
		۴- فقدان قانون مداری مشاوران مالیاتی
		۵- عدم ارتقا و تقویت از طریق آموزش

مؤلفه‌های حرفه‌ای	کارآمدی	۱- عدم صلاحیت حرفه‌ای مشاوران مالیاتی
		۲- توصیه‌های گمراه‌کننده مشاوران به مؤدیان
		۳- خطای مشاوران مالیاتی
		۴- تجربه ناکافی مشاوران در امر مشاوره
اخلاق حرفه‌ای	کارآمدی	۱- عدم استعلام مشاوران از وضعیت مالی مؤدیان
		۲- تأیید اظهارنامه بدون توجه به مستندات مؤدیان توسط مشاوران
		۳- ادامه دادن به امور و فعالیت‌های مربوط به مؤدیان از طرف مشاوران در شرایط وجود اطلاعات نادرست
		۴- تمرکز بر جذب مؤدی
		۵- اولویت قرار دادن کمیت کار به جای کیفیت کار مشاوران مالیاتی
منبع: یافته‌های پژوهش.	اخلاق حرفه‌ای	۱- فقدان جسارت و شهادت مشاوران مالیاتی
		۲- عدم رعایت بی‌طرفی و درستکاری مشاوران
		۳- فقدان حسن تدبیر در انجام مشاوره
		۴- عدم اعتمادسازی مؤدیان توسط مشاوران به سیستم امور مالیاتی
		۵- بی‌انضباطی مشاوران مالیاتی
		۶- انجام اموری که تضاد منافع مؤدیان را به همراه دارد

تحلیل داده‌ها و یافته‌های پژوهش

تحلیل داده‌ها با استفاده از تحلیل عاملی مرتبه دوم طبق پرسش‌نامه ۴۰ سوالی که در دو بخش اهمیت و فراوانی وقوع و بر اساس نظر متخصصین شامل سه مضمون (مؤلفه) اصلی "مؤلفه‌های زمینه‌ای: ۱۴ گویه"، "مؤلفه‌های اجتماعی: ۱۱ گویه" و "مؤلفه‌های حرفه‌ای: ۱۵ گویه" و همچنین بخش سوالات مربوط به بررسی جو اخلاقی مشاوران مالیاتی تهیه شده و ۳۷۵ ممیز مالیاتی به آن پاسخ داده بودند، انجام گرفت. با توجه به اینکه مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای تمامی سه مضمون در هر دو بخش فراوانی و اهمیت بزرگ‌تر از ۰.۷ بدست آمد، نشان دهنده سازگاری درونی بالا و در نتیجه پایایی مناسب پرسشنامه است. از طرفی، با توجه به یافته‌های گزارش شده، چون آماره KMO برای تمامی سه مؤلفه در هر دو بخش بزرگتر از ۰.۵ بدست آمد، اندازه نمونه برای انجام تحلیل عاملی کافی است. همچنین آزمون بارتلت کرویت^۱ برای تمامی عوامل و کل پرسشنامه در هر دو بخش فراوانی و اهمیت معنادار بود ($P > 0.001$). لذا انجام روش تحلیل عاملی برای تجزیه و تحلیل داده‌ها مناسب است.

1. Bartlett's Test of Sphericity

جدول ۴. ضریب آلفای کرونباخ، آماره KMO و آزمون کرویت بارتل برای مضامین اصلی پرسش نامه اهمیت

عامل	نماد	آلفای کرونباخ	آماره KMO	آزمون کرویت بارتل	معنی داری
				آماره کای دو	درجه آزادی
مؤلفه های زمینه ای	F1	۰.۹۳۵	۰.۸۷۷	۵۸۶۲.۰۴۶	۹۱
مؤلفه های اجتماعی	F2	۰.۹۱۸	۰.۸۴۶	۵۱۷۵.۰۳۳	۵۵
مؤلفه های حرفه ای	F3	۰.۹۶۰	۰.۹۲۴	۷۶۲۷.۹۰۱	۱۰۵
کل پرسشنامه	F	۰.۹۷۷	۰.۹۵۲	۲۷۶۶۲.۱۵۴	۷۸۰

منبع: یافته های پژوهش.

تحلیل عاملی مرتبه دوم تأییدی برای پرسش نامه اهمیت

مدل تحلیل عاملی مرتبه دوم تأییدی برای مدل بندی داده های پرسش نامه اهمیت استفاده شد. این مدل در نرم افزار Lisrel اجرا شد. در مورد پرسش نامه اهمیت چون آماره ی Z تمامی گویه ها بزرگتر از ۱.۹۶ بودند لذا هیچ یک از گویه ها از مدل حذف نشده و همگی نقش معنی داری در متغیرهای اخلاقی دارند. با توجه به مقادیر بارهای عاملی استاندارد شده متناظر با هر یک از سه مضمون می توان نتیجه گرفت که "مؤلفه های زمینه ای"، مهم ترین مضمون از دیدگاه ممیزان مالیاتی بودند. از طرفی "مؤلفه های اجتماعی" کم اهمیت ترین مضمون اخلاقی شناسایی شد (جدول ۵).

جدول ۵. مقادیر بارهای عاملی استاندارد شده متناظر با هر یک از سه مضمون پرسش نامه اهمیت

عامل	نماد	بار عاملی استاندارد شده	ترتیب اولویت
مؤلفه های زمینه ای	F1	۱.۰۵	اول
مؤلفه های اجتماعی	F2	۰.۵۶	سوم
مؤلفه های حرفه ای	F3	۰.۹۴	دوم

منبع: یافته های پژوهش.

به منظور بررسی نیکویی برازش این مدل، شاخص های نیکویی برازش این مدل در جدول ۶ گزارش شده اند که همگی خوب بودن برازش این مدل به داده های اهمیت را تأیید می کنند.

جدول ۶. شاخص‌های برازش مدل تحلیل عاملی مرتبه دوم پرسش‌نامه اهمیت

شاخص برازش	نام شاخص	مقدار بدست آمده	مقدار مورد قبول	نتیجه
Chi-square/df	مجذور کای-دو بر درجه آزادی	۲.۲۳۰	کمتر از ۳	برازش مدل خوب است
RMSEA	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	۰.۰۷۴	کمتر از ۰.۰۹	برازش مدل خوب است
SRMR	مجذور مانده‌های استاندارد شده	۰.۰۸	کمتر از ۰.۰۹	برازش مدل خوب است
NFI	شاخص برازش استاندارد	۰.۹۲	بزرگتر از ۰.۹	برازش مدل خوب است
NNFI	شاخص برازش غیر استاندارد	۰.۹۲	بزرگتر از ۰.۹	برازش مدل خوب است
IFI	شاخص برازش افزایشی	۰.۹۳	بزرگتر از ۰.۹	برازش مدل خوب است
CFI	شاخص برازش تطبیقی	۰.۹۳	بزرگتر از ۰.۹	برازش مدل خوب است
RFI	شاخص برازش نسبی	۰.۹۱	بزرگتر از ۰.۹	برازش مدل خوب است

منبع: یافته‌های پژوهش.

جدول ۷. ضریب آلفای کرونباخ، آماره KMO و آزمون کرویت بارتلت برای مضامین اصلی پرسش‌نامه فراوانی وقوع

عامل	نماد	آلفای کرونباخ	آماره KMO	آزمون کرویت بارتلت	
				آماره کای دو	درجه آزادی
مؤلفه‌های زمینه‌ای	F1	۰.۹۴۹	۰.۹۰۴	۶۱۹۱.۴۱۱	۹۱
مؤلفه‌های اجتماعی	F2	۰.۹۵۲	۰.۹۱۱	۴۳۰۸.۶۱۵	۵۵
مؤلفه‌های حرفه‌ای	F3	۰.۹۶۰	۰.۹۳۱	۵۹۸۵.۱۹۰	۱۰۵
کل پرسشنامه	F	۰.۹۵۹	۰.۹۵۲	۲۷۶۶۲.۱۵۴	۷۸۰

منبع: یافته‌های پژوهش.

تحلیل عاملی مرتبه دوم تأییدی برای پرسش‌نامه فراوانی وقوع

مدل تحلیل عاملی مرتبه دوم تأییدی برای مدل‌بندی داده‌های پرسش‌نامه فراوانی نیز استفاده شد. به طور مشابه این مدل در نرم افزار Lisrel اجرا شد. در مورد پرسش‌نامه فراوانی نیز چون آماره Z تمامی گویه‌ها بزرگ‌تر از ۱.۹۶ بودند لذا هیچ یک از گویه‌ها از مدل حذف نشدند. با توجه به مقادیر بارهای عاملی استاندارد شده متناظر با هر یک از سه مؤلفه می‌توان نتیجه گرفت

که "مؤلفه‌های حرفه‌ای" و "مؤلفه‌های اجتماعی" از دیدگاه ممیزان مالیاتی، فراوانی وقوع یکسانی داشته و "مؤلفه‌های زمینه‌ای" نسبت به آنها فراوانی وقوع کمتری دارند (جدول ۸).

جدول ۸. مقادیر بارهای عاملی استاندارد شده متناظر با هر یک از سه مضمون اصلی پرسش‌نامه فراوانی

عامل	نماد	بارعاملی استاندارد شده	ترتیب اولویت
مؤلفه‌های زمینه‌ای	F1	۰.۹۹	دوم
مؤلفه‌های اجتماعی	F2	۱.۰۰	اول
مؤلفه‌های حرفه‌ای	F3	۱.۰۰	اول

منبع: یافته‌های پژوهش.

به منظور بررسی نیکویی برازش این مدل، شاخص‌های نیکویی برازش این مدل در جدول ۹ گزارش شده‌اند که همگی خوب بودن برازش این مدل به داده‌های فراوانی را تأیید می‌کنند.

جدول ۹. شاخص‌های برازش مدل تحلیل عاملی مرتبه دوم پرسش‌نامه فراوانی

شاخص برازش	نام شاخص	مقدار بدست آمده	مقدار مورد قبول	نتیجه
Chi-square/df	مجذور کای-دو بر درجه آزادی	۲.۵۶۶	کمتر از ۳	برازش مدل خوب است
RMSEA	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	۰.۰۸۵	کمتر از ۰.۰۹	برازش مدل خوب است
SRMR	مجذور مانده‌های استاندارد شده	۰.۰۸	کمتر از ۰.۰۹	برازش مدل خوب است
NFI	شاخص برازش استاندارد شده	۰.۹۱	بزرگتر از ۰.۹	برازش مدل خوب است
NNFI	شاخص برازش	۰.۹۱	بزرگتر از ۰.۹	برازش مدل خوب است
IFI	شاخص برازش افزایشی	۰.۹۲	بزرگتر از ۰.۹	برازش مدل خوب است
CFI	شاخص برازش تطبیقی	۰.۹۲	بزرگتر از ۰.۹	برازش مدل خوب است
RFI	شاخص برازش نسبی	۰.۹۰	بزرگتر از ۰.۹	برازش مدل خوب است

منبع: یافته‌های پژوهش.

برای بررسی جو اخلاقی و بررسی فرصت‌های مشاوران مالیاتی برای درگیری در اقدامات غیر اخلاقی نیز از آزمون دوجمله‌ای (آزمون نسبت) استفاده شد. نتایج یافته‌ها نشان داد ۷۰ درصد ممیزان مالیاتی بر این اعتقاد بودند که مشاوران مالیاتی فرصت‌هایی را برای درگیری در اقدامات

غیر اخلاقی در حوزه مالیات دارند، اما اکثر آنها معتقد بودند که مشاوران مالیاتی کارهای غیر اخلاقی خارج از حوزه کاری انجام نمی‌دهند. در مورد اعتبار منشور اخلاق حرفه‌ای ترسیم شده توسط مشاوران مالیاتی مجرب نیز از آزمون نسبت استفاده شد، نتایج نشان داد منشور اخلاق حرفه‌ای ترسیم شده توسط مشاوران مالیاتی مجرب تأثیر معنی‌داری روی بهبود ارزش اخلاقی مشاوران مالیاتی دارد. به عبارت بهتر، ترسیم یک منشور اخلاق حرفه‌ای توسط مشاوران مالیاتی مجرب می‌تواند منجر به بهبود ارزش اخلاقی مشاوران مالیاتی شود.

به منظور بررسی ارتباط بین اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان و میزان پاسخ آنان به سطح اهمیت و فراوانی وقوع شاخص‌ها از آزمون گاما استفاده شد. نتایج حاصل شده نشان داد رابطه مثبت و معناداری بین تجربه افراد پاسخ‌دهنده با میزان پاسخ به سطح اهمیت "خطای مشاوران مالیاتی" وجود دارد، به این معنی که هرچه تجربه ممیزان مالیاتی بیشتر باشد از دید آنها "خطای مشاوران مالیاتی" از اهمیت بیشتری برخوردار است. در بخش بررسی فراوانی وقوع شاخص‌ها نیز نتایج نشان داد ارتباط مثبت و معناداری بین تجربه افراد پاسخ‌دهنده با میزان پاسخ به فراوانی وقوع شاخص "گزارشگری متهورانه صورت‌های مالی" وجود دارد، به این معنی که هرچه تجربه ممیزان مالیاتی بیشتر باشد از دید آنها شاخص "گزارشگری متهورانه صورت‌های مالی" میزان وقوع بیشتری در بین مؤدیان مالیاتی دارد.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در این پژوهش جهت شناسایی مسائل اخلاقی مالیاتی از دو جنبه میزان اهمیت و میزان فراوانی وقوع از دیدگاه متخصصان مالیاتی ابتدا پس از شناسایی شاخص‌ها، تقسیم‌بندی آنها در ۸ مقوله «منافع عمومی»، «استقلال»، «صداقت»، «امنیت و رازداری»، «انگیزش و تعهد»، «شایستگی»، «کارآمدی» و «اخلاق حرفه‌ای» و سه مضمون اصلی «مؤلفه‌های زمینه‌ای»، «مؤلفه‌های اجتماعی» و «مؤلفه‌های حرفه‌ای» صورت گرفت و داده‌های جمع‌آوری شده توسط پرسشنامه از طریق تحلیل عاملی مرتبه دوم با رویکرد داده‌های ترکیبی و با استفاده از نرم‌افزارهای Lisrel و Spss26 مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت، همچنین جو اخلاقی مشاوران مالیاتی نیز بررسی شد.

- نتایج آزمون‌ها نشان داد "مؤلفه‌های زمینه‌ای"، مهم‌ترین مضمون و "مؤلفه‌های اجتماعی" کم‌اهمیت‌ترین مضمون اخلاقی از دیدگاه ممیزان مالیاتی هستند، همچنین "مؤلفه‌های

حرفه‌ای" و "مؤلفه‌های اجتماعی" از دیدگاه ممیزان مالیاتی، فراوانی وقوع یکسانی داشته و "مؤلفه‌های زمینه‌ای" نسبت به آنها فراوانی وقوع کمتری دارند. لذا می‌توان چنین استنباط کرد که علیرغم اینکه از دیدگاه ممیزان مالیاتی «مؤلفه‌های اجتماعی» سطح اهمیت کمتری دارند اما جهت کاهش وقوع شاخص‌های این مؤلفه که فراوانی وقوع بالاتری دارند، باید تمهیدات بیشتری اندیشیده شود؛

- در بررسی مربوط به مقوله‌ها یا مضامین (فرعی) نیز مقوله "شایستگی" تنها مقوله‌ای بود که از دیدگاه ممیزان مالیاتی هم سطح اهمیت و هم فراوانی وقوع بالاتری داشت، بنابراین رسیدگی جهت کاهش وقوع شاخص‌های مربوط به این مقوله باید در اولویت سازمان‌های امر قرار گیرد.
- علیرغم اینکه مقوله "اخلاق حرفه‌ای" از دیدگاه ممیزان مالیاتی اهمیت کمتری دارد، اما این مقوله فراوانی وقوع بالاتری داشته لذا جهت کاهش وقوع شاخص‌های مربوط به این مقوله نیز باید تدابیر لازم صورت گیرد؛
- مقوله "امنیت و رازداری" نیز جزء بااهمیت‌ترین مقوله‌های اخلاقی بود که کمترین فراوانی وقوع از دیدگاه ممیزان مالیاتی را داشت. بنابراین اینگونه استنباط می‌شود که خوشبختانه در این حوزه در بین مشاوران مالیاتی فرهنگ‌سازی‌های لازم صورت گرفته است. ایرانا و اندی (۲۰۲۱) در تحقیق خود، شاخص «اجتناب مالیاتی» که زیرمجموعه‌ای از «مؤلفه‌های اجتماعی» محسوب می‌شود را به عنوان بااهمیت‌ترین و پرتکرارترین موضوعات اخلاقی شناسایی کرده‌اند که نتیجه‌گیری آنها با نتایج تحقیق حاضر از حیث فراوانی وقوع همسو و از حیث اهمیت موضوع غیر همسو است. مارشال و همکاران (۲۰۱۰) «رازداری» را به عنوان بااهمیت‌ترین و پرتکرارترین موضوع شناسایی کرده‌اند که نتایج آنها با نتایج این تحقیق از جنبه اهمیت مساله، همسو ولی از جنبه فراوانی وقوع مساله، غیر همسو است.
- بخش‌های دولتی مانند وزارت امور اقتصاد و دارایی، و سازمان امور مالیاتی می‌توانند با ارزیابی موشکافانه تأثیر قوانین، مقررات و سیستم‌ها در بخش‌های مربوطه و آموزش‌های لازم به مشاوران مالیاتی، همچنین اعمال نظارت بیشتر و طرق دیگر در جهت کاهش موضوعات اخلاقی گام بردارند از جمله:

- برنامه‌ریزی درست جهت ایجاد زمینه‌ای برای ورود افراد متخصص به جامعه مشاوره

مالیاتی تحت نظارت دولت و الزام مؤدیان مالیاتی برای تنظیم و تأیید اظهارنامه مالیاتی توسط جامعه مشاوران مالیاتی

- قدردانی دولت از مشاوران مالیاتی برتر
- توییح و تنبیه مالی مشاوران مالیاتی متخلف؛
- دولت می‌تواند مقررات و قوانین خاص یا دقیق‌تری برای جلوگیری از سوء استفاده‌های متخلفان از خلاهای قانونی و اجتناب مالیاتی انجام دهد؛
- اختصاص هزینه‌هایی به مراتب کمتر توسط دولت برای بهبود سیستم مالیاتی به کمک مشاوران مالیاتی مجرب و متعهد جهت کاهش مسایل اخلاقی به منظور جلوگیری از ضررهای بزرگتر؛
- دولت همچنین با در نظر گرفتن این موضوع که اکثر ممیزان مالیاتی بر این باورند که منشور اخلاقی مشاوران مالیاتی بهتر است توسط مشاوران مالیاتی با تجربه تهیه شود، باید با حمایت بیشتر از مشاوران مالیاتی که می‌خواهند از نظر قوانین یا مقررات به مردم خدمت کنند، آنها را در فرآیند قانون‌گذاری مشارکت دهد. در این خصوص، نتایج تحقیقات ایرانا و اندی (۲۰۲۱) نیز با این نتیجه‌گیری‌ها مطابقت دارد.

محدودیت‌های تحقیق

- پاسخ‌دهندگان این تحقیق از ایران بودند، بنابراین اگر این تحقیق در کشور دیگری انجام شود، نتایج حاصل شده ممکن است متفاوت باشد و بنابراین قابل تعمیم در جای دیگر نباشد. همچنین، اطلاعات جمعیت‌شناختی مربوط به استان‌های محل حضور پاسخ‌دهندگان وجود نداشت، بنابراین پژوهش بعدی می‌تواند داده‌های استانی را به داده‌های جمعیت‌شناختی اضافه کند.
- پاسخ‌دهندگان در بخش کمی در مقیاس طیف لیکرت به پرسش‌ها پاسخ دادند و امکان درج نظرات خارج از این طیف برای پاسخ‌دهندگان مقدور نبود که این از محدودیت‌های پژوهش محسوب می‌شود.

تعارض منافع

این پژوهش هیچ گونه تعارض منافع مالی یا شخصی ندارد.

سپاسگزاری

از تمامی افرادی که در طول فرایند تحقیق حمایت کردند به ویژه استاد راهنما و همکاران تشکر می شود.

ORCID

Farnaz Maali 

<https://orcid.Org/0009-0009-7957-0404>

Vahid Ahmadian 

<https://orcid.Org/0000-0001-6982-7514>

Sajjad Nagdi 

<https://orcid.Org/0000-0002-5429-3289>

Alireza Fazlzadeh 

<https://orcid.Org/0000-0001-6243-489x>

منابع

۱. ابراهیمیان جلودار، سید یاسر، احمدی، مسعود و ایمان خان، نیلوفر. (۱۳۹۷). تاثیر عدالت و فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی با در نظر گرفتن نقش نگرش مودیان در نظام اداری ایران. فصلنامه علوم مدیریت ایران، ۱۳ (۴۹)، ۵۹-۷۹.
۲. حاج صادقی، سعید. (۱۴۰۲). بررسی آثار مالیاتی تغییرات نسبت سود فعالیت مودیان مالیاتی (ابتیاد) با تأکید بر اجتناب مالیاتی. ویژه‌نامه سیزدهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ۵۵-۴۱.
۳. حقیقی فشی، شیرین، بنی‌مهد، بهمن، اوحدی، فریدون و همتی، بهرام. (۱۳۹۸). ارائه مدل رابطه ایدئولوژی سیاسی با اجتناب مالیاتی با تأکید بر نقش میانجی‌گری اعتماد اجتماعی به دولت. پژوهشنامه مالیات، ۲۷ (۴۳)، ۵۵-۸۸.
۴. حسینی کندلجی، میرهادی، صامتی، مجید، امیری، هادی و حیدری، زهرا. (۱۳۹۵). سنجش اخلاقی مالیاتی و بررسی عوامل موثر بر آن در بین دانشجویان علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان. فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، ۲۴ (۷۸)، ۷-۳۰.
۵. حیدری، زهرا، صامتی، مجید و امیری، هادی. (۱۳۹۴). تاثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مطالعه موردی شهر اصفهان. فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، ۲۳ (۷۵)، ۲۶۲-۲۳۱.
۶. خواجوی، شکراله و کرمشاهی، بهنام. (۱۳۹۷). پدیدار شناسی نقش نگرش فردی بر اخلاق مالیاتی و تمکین مالیاتی. فصلنامه ارزشی و رفتاری، ۳ (۵)، ۲۰۸-۱۸۷.
۷. شمس‌الدینی، مصطفی و شهرکی، جواد. (۱۳۹۵). بررسی عوامل موثر بر میزان درآمدهای مالیاتی در ایران. نشریه سیاست‌گذاری اقتصادی، ۸ (۱۵)، ۷۷-۱۱۶.
۸. محمد باقری، مصطفی. (۱۳۹۸). شناسایی و اولویت‌بندی عوامل موثر بر فرار مالیاتی و انتخاب بهترین راهبرد برای کاهش آن. فصلنامه علمی سیاست‌های راهبردی و کلان، ۷، ۱۳۶-۱۱۹.
۹. مهربان‌پور، محمدرضا، آهنگری، مهناز، وقفی، سید حسام و مام‌صالحی، پرویز. (۱۳۹۶). بررسی عوامل موثر بر اجتناب از مالیات و تاثیر آن بر معیارهای ارزیابی عملکرد با استفاده از معادلات ساختاری. نشریه دانش حسابداری مالی، ۴ (۳)، ۸۶-۶۵.

References

1. Bishop, W. H. (2013). The Role of Ethics in 21 st Century Organizations. *Journal of Business Ethics*, 118(3), 635-637.
2. Center for Tax Training, Research and Planing. (2017). *Comparative Study of Tax Systems*. Tehran.
3. Devos, K. (2012). The Impact of Tax Professionals upon the Compliance Behavior of Australian Individual Taxpayers. *Revenue Law Journal*, 22(1), 31-56.
4. Ebrahimian Jelodar, S. Y., Ahmadi, M., & EemanKhan, N. (2018). Effects of Tax Justice and Tax Culture on Taxpayers Compliance by Considering the Role of Taxpayers Attitude. *Iranian Journal of Management Sciences*, 13(49), 59-79. [In Persian]
5. Ferrell, O. C., LeClair, D. T., & Ferrel, L. (1998). The Federal Sentencing Guidelines for Organizations: A Framework for Ethical Compliance. *Journal of Business Ethics*, 17(4), 353-363.
6. Frecknall, J., Moizer, P., Doyle, E., & Summers, B. (2016). An Examination of Ethical Influences on the Work of Tax Practitioners. *Journal of Business Ethics*, 146(4), 729-745.
7. Frey, B.S. & Torgler, B. (2003). "The role of deterrence and tax moral in taxation in Europeam countries", Netherlands Institue for Advance Studies in Humanities and Social Sciences, Wassenaar. *European Review*, 11(3), 385 – 406.
8. Hageman, A. M., & Fisher, D. G. (2016). The Influence of Client Attributes and Organizational Climate on Tax Professionals. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 20, 31-66.
9. Haghighi Fashi, S., Banimahd, B., Ohadi, F., & Hemmati, B. (2019). Providing a Model of the Relationship between Political Ideology and Tax Avoidance, with an Emphasis on the Role of Mediation of Social Trust in the State. *Journal of Tax Research*, 27(43), 55-88. [In Persian]
10. HajSadeghi, S. (2024). Evaluation of Tax Effects Changes in Profit Ratio of Taxpayers Activities (Intacode) With an Emphasis on Tax Avoidance. *Special Issuance of the Conference on Tax and Financial Policies in Iran*, 41-55. [In Persian]
11. Heidari, Z., Sameti, M., & Amiri, H. (2015). The Effect of Tax Morale on Tax Compliance: Case Study Isfahan City. *Journal of Economic Research and Policies*, 23(75), 231-262. [In Persian]
12. Hoseini, M., Sameti, M., Amiri, H., & Heidari, Z. (2016). Assessment of Tax Morality and the Factors affecting it Among Students of Economics and Administrative Sciences of Isfahan University. *Journal of Economic Research and Policies*, 24(78), 7-30. [In Persian]
13. Irana, H., & Andi, Y. (2021). Taxation Ethical Issues: Perspectives of tax Professionals in Indonesia. *The Indonesian Journal of Accounting Research*, 24(1), 21-50.

14. James, S., Lewis, A., & Allison, F. (1987). *The Comprehensibility of Taxation: A Study of Taxation and Communications*. Aldershot, Avebury.
15. Khajavi, S. & Kermanshahi, B. (2018). Phenomenology of the role of Individual attitudes on Tax Ethics. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 3(5), 187-208. [In Persian]
16. Lambertson, C., De Neve, J. E., & Norton, M. I. (2018). The Power of Voice in Stimulating Morality: Eliciting Taxpayer Preferences Increases Tax Compliance. *Journal of Consumer Psychology*, 28(2), 1.
17. Mehrabanpour, M., Ahangari, M., Vagfi, S., & MamSalehi, P. (2017). Investing The Impact of The Effective Factors on Tax Avoidance and Its Impact on Performance Evaluation Criteria Using Structural Equation. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 4(3(14)), 65-76. [In Persian]
18. Mohammad Bagheri, M. (2020). Identifying and Prioritizing Factors Responsible For Tax Evasion and Selecting the Best Solution to Reduce it. *A Quarterly of the Macro and Strategic Policies*, 7, 119-136. [In Persian]
19. Nerre, B. (2001). The Concept of Tax Culture. *Paper Prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association*, 94 (2001), 288-295.
20. Rodriguez-Justicia, D., & Theilen, B. (2018). Education and tax morale. *Journal of Economic Psychology*, 64, 18-48.
21. Shafer, W. E. & Simmons, R. S. (2008). Social Responsibility, Machiavellianism and Tax Avoidance. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 21(July): 695-720.
22. Shamsoddini, M. & Shahraki, J. (2016). Studying The Factors Affecting Iran's Tax Revenues. *Science-Research (Ministry of Science/ISI)*, 77-116. [In Persian]
23. Strümpel, B. (1969). "The contribution of survey research to public finance", in: A. T. Peacock (ed.), *Quantitative Analysis in Public Finance*, New York, NY: Praeger Publishers, 14-32.
24. Torgler, B. & Schneider, M. (2007). Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation. *Working Paper No. 2007 – 11*. CREMA - Center for Research in Economics, Management and the Arts.
25. Velasquez, G. M., & Rostankowski, C. (1985). *Ethics: Theory and Practice*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.

استاد به این مقاله: معالی، فرناز، احمدیان، وحید، نقدی، سجاد و فضل زاده، علیرضا. (۱۴۰۴).
شناسایی و رتبه‌بندی مسائل اخلاقی مالیاتی از دیدگاه متخصصان مالیاتی در ایران. پژوهشنامه
مالیات، ۳۳(۶۸)، ۹۷-۱۲۴.



Journal of Tax Research is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial4.0 International License.