نگرشی نوین به تمکین مالیاتی؛ ارائه یک چارچوب جدید

محمود رامشینی[۱]
ناصر جمشیدی[۲]
غلامحسین اسدی[۳]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۴/۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۱۱/۲۷

چکیده

در این تحقیق، چارچوبی برای تمکین مالیاتی ارائه می‌شود که در آن قدرت مسئولان مالیات و اعتماد به آنها، برای فهم تمکین داوطلبانه و اجباری، ابعاد مرتبطی می‌یابد و تعاملات پویا بین قدرت و اعتماد در نظر گرفته می‌شود. در این چارچوب که چارچوب شیب خزنده نام دارد، فرض می‌شود که تمکین مالیاتی شهروندان به قدرت مسئولان برای تمکین اجباری و اعتماد به مسئولان و همکاری داوطلبانه وابسته است. از مدلسازی معادلات ساختاری برای آزمون فرضیات چارچوب شیب خزنده با در نظر گرفتن قدرت قهری و قدرت مشروع استفاده می‌کنیم و تعداد ۳۶۲ نفر از صاحبان مشاغل آزاد را برای این منظور مورد بررسی قرار می‌دهیم. نتایج، حاکی از آن است که اعتماد به‌صورت مثبت با تمکین داوطلبانه مرتبط می‌باشد. اعتماد همچنین با قدرت مشروع ارتباطی مثبت و با قدرت قهری ارتباطی منفی دارد. قدرت قهری و همچنین قدرت مشروع با تمکین اجباری مرتبط می‌باشد. به‌طور کلی نتایج، حاکی از ماهیت چند بعدی قدرت و اعتماد و ارتباط شان با تمکین مالیاتی و اهمیت قدرت و اعتماد در سیاست‌گذاری‌های مالیاتی می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: مدیریت مالیات، نرخ مؤثر مالیاتی، گروه تجاری، وابستگی مالی خارجی

۱. دانشجوی دکترای مدیریت مالی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران
۲. دانشجوی دکترای مدیریت مالی، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه شهید بهشتی (نویسنده مسئول) njamshidi67@gmail.com
۳. دانشیار و عضو هیأت علمی دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه شهید بهشتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

۱- مقدمه

اقتصاد زیرزمینی و عدم تمکین مالیاتی در دهه‌های گذشته افزایش یافته است، از این‌رو توجهات در سیاست‌گذاری و تحقیقات را به خود جلب نموده است. مسئولان مالیاتی در کشورهای مختلف نسبت به افزایش جرم‌های مالیاتی با مجازات‌های شدیدتر واکنش نشان می‌دهند. در رویکرد اقتصاد کلاسیک، از رسیدگی‌های متعدد و کارآمد، و جرائم سنگین به عنوان قدرتمندترین استراتژی‌ها برای مبارزه با جرم‌های مالیاتی نام برده می‌شود. فرض می‌شود که مودیان مالیاتی به‌طور منطقی رفتار می‌کنند، و در مورد فرار مالیاتی تصمیماتشان برای تمکین وابسته به ریسک شناسایی شدن است (کاستلونگر و همکاران، ۲۰۱۳: ۳۶-۴۵). علی‌رغمِ مفروضات روشن تئوری اقتصادی جرم، این مسأله از همان اول روشن بود که: استراتژی تمکین بر مبنای شناسایی و مجازات ممکن است نقطهٔ شروع خوبی باشد، اما نقطه هدف مناسبی نمی‌باشد. به جای آن، نیازمند یک رویکرد چندبعدی می‌باشیم که علاوه بر اجرای قانون، بر مفاهیمی مثل پاداش مثبت در نتیجه تمکین مالیاتی بیشتر، و الزام اجتماعی به پرداخت مالیات شخصی تاکید داشته باشد (آلم و همکاران، ۱۹۹۵: ۳-۱۸)

یکی از ویژگی‌های نظام مالیاتی مطلوب، تأمین رضایت افرادی است که اقدام به پرداخت مالیات می‌نمایند. در این میان یکی از مهمترین مسائل مرتبط با مقوله رضایت افراد در پرداخت مالیات‌ها، تمکین مالیاتی مودیان است. تعیین سطح تمکین مودیان و عوامل موثر بر آن برای سازمان امور مالیاتی همانند اندازه‌گیری سود خالص در بخش خصوصی است؛ زیرا هر دو، شاخص‌هایی خلاصه شده از کارایی و اثربخشی عملیات یک سازمان هستند. از سویی دیگر، تعیین حوزه هایی که در آنها تمکین مالیاتی کم بوده و یا عدم تمکین وجود دارد در کنار رتبه‌بندی این حوزه‌ها، به‌عنوان بخشی از فرایند تخصیص منابع کمیاب به منظور دستیابی به بیشترین کارایی و اثربخشی محسوب می‌شود. به عبارت دیگر، میزان تمکین می‌تواند معیاری برای سلامتی نظام مالیاتی در سطح خرد، و حکومت در سطح کلان باشد.

هر تلاشی برای اندازه‌گیری سطح تمکین مالیاتی سه موضوع زیر را برمی‌انگیزد (عرب مازار و همکاران، ۱۳۹۰: ۲۷-۷۰):

۱. تعریف مفهوم تمکین مالیاتی؛

۲. روش‌های اندازه‌گیری تمکین مالیاتی توسط نظام‌های مالیاتی و در نتیجه تعیین حوزه‌هایی که تمکین مالیاتی به صورت آشکارا در آنها پایین است؛

۳. روش‌های اندازه‌گیری تأثیر راهبردهای اداری نظام مالیاتی بر بهبود تمکین.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

یکی از تعاریف ارائه شده برای مفهوم تمکین، مبتنی بر تکالیف و تعهدات مودیان مالیاتی است که در چهار گروه عمده شامل ثبت نام در سیستم مالیاتی، تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه، نگه‌داری و ارائه اسناد و مدارک مورد نیاز مراجع مالیاتی و پرداخت به موقع مالیات طبقه‌بندی می‌شود. اگر مودی به هر یک از وظایف و تعهدات خود عمل نکند رفتار وی به نوعی عدم تمکین مالیاتی تلقی خواهد شد (رضایی و نعیمی حشکوایی، ۱۳۸۶: ۴۳۰). در تعریفی دیگر، تمکین مالیاتی بدین معناست که مودیان مالیاتی قوانین مالیاتی کشور در زمینه اعلام درآمد واقعی، تسلیم اظهار نامه و پرداخت بدهی مالیاتی در زمان مقرر را به چه میزان رعایت می‌کنند. به عبارت دیگر، تمکین مالیاتی عبارت است از قبول و پرداخت داوطلبانه مالیات قانونی تشخیص داده شده در تشکیلات مالیاتی و یا خوداظهاری به معنی تشخیص و محاسبه مأخذ مشمول مالیات و پرداخت آن توسط مودی، در کنار پایبندی داوطلبانه به متن و روح قانون و مقررات مالیاتی است (عرب مازار و همکاران،۱۳۹۰: ۲۷-۷۰).

در ادبیات دانشگاهی طبقه‌بندی‌های گوناگونی از مفهوم تمکین مالیاتی ارائه شده است. با توجه به تعاریف ارائه شده از مفهوم تمکین مالیاتی، این مفهوم در قالب دو مقوله اصلی تمکین اداری (رفتار طبق قوانین اداری در زمینه تشخیص و پرداخت به موقع؛ آنچه که در برخی تعاریف در قالب الزامات گزارشگری، تمکین رویه‌ای و یا تمکین مقرراتی بیان می‌شود) و تمکین فنی (محاسبه مالیات‌ها بر اساس الزامات فنی قوانین مالیاتی و یا پرداخت آن توسط مودیان مطابق با آنچه که در قوانین مالیاتی پیش‌بینی شده است) مورد بررسی قرار می‌گیرد.

طبقه‌بندی دیگر در این راستا، تمکین اختیاری (داوطلبانه) در برابر تمکین اجباری است. چنانچه تمکین مالیاتی به‌صورت داوطلبانه و از جانب مودیان اعمال شود، از لحاظ فرهنگ‌سازی مالیاتی اهمیت می‌یابد. به عبارت دیگر، صورت ایده‌آل تمکین در خوداظهاری مالیاتی تجلی می‌یابد. اما، مفهوم تمکین مالیاتی دربرگیرنده پذیرش اولیه مالیات‌های تشخیصی از سوی سازمان مالیاتی نیز می‌باشد. گفتنی است هر چه 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 پیش‌بینی شده بودجه افزایش یافته و با کاهش شکاف مالیاتی، تشکیلات مالیاتی به سمت عدالت پیش خواهد رفت (سعدی و همکاران، ۱۳۸۶: ۵۲۷-۵۴۷). آنچه در این نوشتار می‌آید با طبقه بندی اخیر الذکر نزدیکی بیشتری دارد.

چارچوبی که در این مطالعه معرفی و بررسی می‌شود (چارچوب شیب خزنده) بیان می‌کند موقعیتی که مسئولان نسبت به مودیان اتخاذ می‌کنند برای تمکین مهم است. در یک جوّ مالیاتی مبتنی بر دشمنی،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

زمانی‌که مسئولان وضعیت "تعقیب و گریز" را نشان می‌دهند، مودیان تلاش می‌کنند که مطلوبیت مورد انتظار خود را حداکثر کنند و فقط زمانی که مجبور شدند، تمکین می‌کنند. در یک جوّ هم افزا زمانی‌که مسئولان وضعیت "خدمت به ارباب رجوع" را نشان می‌دهند، مودیان بر اساس عدالت درک شدهٔ سیستم عمل کرده و داوطلبانه تمکین می‌کنند (کیچلر و همکاران، ۲۰۰۸: ۲۱۰-۲۲۵) . در رویکرد سنتی تمکین مالیاتی عواملی همچون دفعات رسیدگی و نرخ جرائم مالیاتی به‌عنوان عوامل تعیین‌کننده تمکین مالیاتی شناخته می‌شوند، در حالی‌که بر مبنای چارچوب شیب خزنده[1]، علاوه بر عوامل فوق، اعتماد و مشروعیت قدرت نیز نقش تعیین‌کننده در تمکین مالیاتی دارند. هر دو رویکرد وعده تمکین مالیاتی بالا را می‌دهند، یکی از طریق اعمال قدرت و دیگری از طریق تقویت اعتماد. ممکن است خروجی رفتار مودیان در هر دو رویکرد مشابه باشد در هر دو مورد آنها مالیات‌شان را پرداخت کنند با این حال، کیفیت بنیادی تمکین مالیاتی متفاوت می‌باشد. در مورد اول تمکین اجباری می‌باشد و در مورد دوم داوطلبانه است. آنچه برای یک سیستم مالیاتی مطلوب است، تمکین مالیاتی داوطلبانه است زیرا نه به شهروندان فشاری برای ایفای نقشی که مخالف اختیار است وارد می‌شود و نه نیازمند اقدامات هزینه بر کنترلی می‌باشد.

بر این اساس در تحقیق حاضر در نظر داریم که تمکین مالیاتی را در چارچوب شیب خزنده با ابعادی جامع تر از تحقیقات قبلی مورد بررسی قرار دهیم.

۲- مبانی نظری

چارچوبی برای تمکین مالیاتی

مدل اقتصادی تمکین مالیاتی، بر مبنای تئوری جرم بیکر (۱۹۶۸) می باشد. بر اساس این مدل، تصمیمات مربوط به پرداخت مالیات به‌عنوان یک تصمیم‌گیری عقلانی مجسم می‌شود. مودیان به دلیل جرائم و رسیدگی‌های احتمالی تصمیم به تمکین می‌گیرند در غیر این‌صورت این کار را نمی‌کردند. این دیدگاه عقلانی در مورد رفتار مودیان هر چند که به دلیل سادگی و شفافیت مورد تقدیر قرار گرفت اما همچنین به دلیل نادیده گرفتن عواملی مثل عدالت و هنجارهای اجتماعی، اخلاقیات مالیاتی و رابطه بین مودیان و مسئولان مالیاتی مورد انتقاد واقع شد (کیچلر و همکاران، ۲۰۰۸: ۲۱۰-۲۲۵).

مدلی که اخیراً در حوزه تمکین مالیاتی بیان شده است، مدل چارچوب شیب خزنده کیچلر (۲۰۰۸) است. چارچوب شیب خزنده با مفروضات اقتصادی در مورد تمکین و ادغام نقطه نظرات روانشناختی و جامعه شناختی در مورد همکاری مودیان شروع می‌شود. بر مبنای این چارچوب، برای دستیابی به همکاری در یک جامعه، دو مسیر متفاوت امکان‌پذیر است. مسیر اول بر قدرت مسئولان برای تنظیم رفتار شهروندان تاکید

1. Slippery Slope Framework

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

دارد. تمکین مالیاتی بوسیله انگیزه‌های خارجی و مشخصاً رسیدگی‌ها و جرائم افزایش می‌یابد. دومین مسیر بر سبک‌های تعاملی مسئولان و مودیان، اعتماد متقابل و تعهد به اجتماعی که آنها در آن زندگی می‌کنند تأکید دارد. اعتماد به‌عنوان یک متغیر ارتباطی که مبنایی برای همکاری داوطلبانه فراهم می‌کند، تعریف می‌شود. اگر اعتماد بالا باشد، مودیان وظیفه‌شان را در تحقق نیازهای جامعه درک می‌کنند.

چارچوب شیب خزنده با این عقیده که فضای مالیاتی در جامعه می‌تواند در یک پیوستار از یک فضای متخاصم تا یک فضای هم افزا تغییر کند شروع می‌شود. در فضای متخاصم، مودیان و مسئولان مالیاتی علیه همدیگر عمل می‌کنند و در فضای هم افزایی با یکدیگر همکاری می‌کنند. فضای مبتنی بر دشمنی را می‌توان به حالت تعقیب و گریز شبیه دانست. نگرش دو طرف به این صورت است که مسئولان مالیات، مودیان را به عنوان مجرمانی در نظر می‌گیرند که سعی به فرار و اجتناب دارند، بنابراین نیاز است که کنترل شوند. مودیان نیز احساس می‌کنند که توسط مسئولان مورد مزاحمت، جفا و تعقیب قرار می‌گیرند و احساس می‌کنند که پنهان کاری شیوه درستی است. در چنین شرایطی، محتمل است که فاصله اجتماعی زیاد و احترام کم باشد و نگرش چندان مثبتی نسبت به قدرت قانونی مسئولان امور از طرف افراد و گروه‌ها وجود نداشته باشد. تمکین داوطلبانه ناچیز است و افراد متوسل به ارزیابی عقلایی هزینه‌ها و منافع اجتناب و طفره می‌شوند. فضای هم افزایی را می‌توان با این دیدگاه که مسئولان مالیات به جامعه خدمت می‌کنند و بخشی از این جامعه هم مودیان مالیاتی هستند توصیف کرد. رویکرد مسئولان و متصدیان امور را می‌توان تحت عنوان "گرایش به خدمت و ارباب رجوع" تعریف کرد. همانطور که در مدیریت عمومی جدید نیز این تفکر وجود دارد. هدف مسئولان، فرآیندهای شفاف و رفتار حمایتی و مبتنی بر احترام نسبت به مودیان است (همان منبع). در چنین فضایی، فاصله اجتماعی کم است، تمکین داوطلبانه در جامعه غالب می‌شود و افراد کمتر به دنبال فرصت‌های فرار و طفره هستند و سهم مالیاتی خود را فراتر از حس تعهد پرداخت می‌کنند. این چارچوب نگرشی در مورد تمکین مالیاتی به همراه دو بعد اصلی ارائه می‌دهد: قدرت مسئولان مالیات و اعتماد به آن‌ها. این ابعاد و تأثیرات متقابلشان مشترکاً بر سطح تمکین مالیاتی تأثیر می‌گذارد (همان منبع).

تیلور بحث‌های مشابهی را دنبال می‌کند و دو روش متفاوت در مورد اینکه مسئولان امر چگونه می‌توانند همکاری عمومی را ایجاد کنند، بیان می‌کند. در نخستین روش بیان می‌کند که تهدید به تنبیه و مجازات، تمکین را ترغیب می‌کند. با این حال، اعمال مشوق‌ها برای تمکین و اجبار و تنبیه برای عدم تمکین همیشه مکانیسم‌های مؤثری برای ایجاد و حفظ رفتار قابل قبول نیست. روش دوم نشان می‌دهد که مشاهده و درک شایستگی مدیریت مشکلات، منجر به همکاری فعال شهروندان با مسئولان و متصدیان

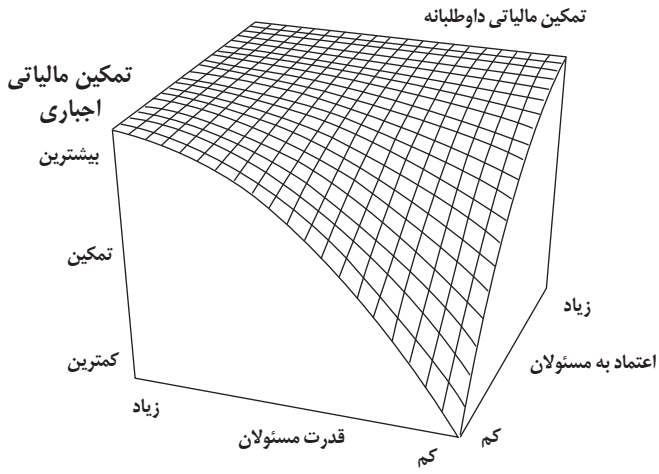
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

می‌شود. در نظر گرفتن مسئولان به عنوان افرادی که مشروعیت قانونی دارند، شهروندان را به سمت احساس تعهد به پیروی از تصمیمات، سیاست‌ها و قوانین سوق می‌دهد (تیلور، ۲۰۰۶؛۷۱– ۹۲). ما قدرت مسئولان را به مفهوم درک مودیان از قابلیت مأموران مالیات در کشف فرار مالیاتیِ غیر قانونی در نظر می‌گیریم. برای مثال، با استفاده از حسابرسی دقیق و متعدد اقدام به مجازات فرار مالیاتی از طریق جریمهٔ قابل ملاحظه مودیان می‌کنند.

بر اساس شواهد زیاد، قدرتِ مسئولان به وضع قوانین مالیاتی و تخصیص بودجه به آنها بوسیله دولت؛ و همچنین به حمایت از سوی جامعه مربوط می‌شود. از آنجا که ما بر درک از قدرت تمرکز می‌کنیم، این بعد همچنین مربوط به نگرش و گرایشاتِ مودیان مالیاتی نیز می‌شود. منظور از اعتماد به مسئولان، باورهای عمومیِ افراد و گروه‌های اجتماعی به آن است که مسئولان مالیات رئوف و خیرخواه هستند و به طور سودمندی برای خیر و صلاح عمومی کار می‌کنند. ابرل (۲۰۰۳) اعتماد را به‌عنوان یک ویژگی خاص در ارتباطات تعریف می‌کند یعنی تعاملاتی که طی آن افراد ویژگی‌های مثبت را به همدیگر نسبت داده و انگیزه‌های ذاتی برای حفظ ارتباط دارند. در اینجا فرض می‌شود که تمکین مالیاتی از طریق افزایش سطوح قدرت و اعتماد قابل دستیابی است. به هر حال، در بعد اول به صورت اجباری و در بعد دوم به صورت داوطلبانه، تمکین تقویت می‌شود. تأثیر تغییرات در یک بعد وابسته به سطح دیگر ابعاد فرض می‌شود؛ که در شکل ۱ نشان داده شده است. این شکل چارچوب شیب خزنده را نشان می‌دهد که از لحاظ گرافیکی در فضای سه بعدیِ قدرت مسئولان، اعتماد به مسئولان و تمکین مالیاتی به‌عنوان ابعاد رسم می‌شود. الف: در شرایطی که اعتماد به مسئولان پایین است و قدرت مسئولان نیز ضعیف است محتمل است که شهروندان به دنبال حداکثرسازی خروجی‌هایشان از طریق فرار مالیاتی باشند که منجر به تمکین مالیاتی پایین می‌شود. ب: با حرکت به گوشه سمت چپ، در راستای بعد قدرت تحت شرایط اعتماد پایین، تمکین با افزایش قدرت مسئولان با بالابردن حسابرسی و احتمال شناسایی و تحمیل جرایم شدید و سنگین، افزایش می‌یابد. مودیان مالیاتی انگیزه کمی برای طفره رفتن و شانه خالی کردن دارند، زیرا خروجی مورد انتظار (بازده مورد انتظار) ناشی از عدم تمکین پایین‌تر از خروجی مورد انتظار ناشی از تمکین مالیاتی است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

شکل (۱)- چارچوب شیب خزنده



منبع:کیچلر و همکاران، ۲۰۰۸:۲۱۰-۲۲۵

افزایش قدرت مسئولان منجر به تمکین اجباری می شود. انحنا از فرض بازده‌های نزولی نشأت می‌گیرد. افزایش در تمکین می‌تواند به طور فزاینده‌ای از طریق سرمایه‌گذاری بالا در قدرت حاصل شود. پ: حرکت از گوشه جلو به سمت گوشه راست، یعنی در راستای بعد اعتماد و قدرتِ پایین، تمکین با افزایش اعتماد افزایش می‌یابد. افزایش اعتماد منجر به تمکین داوطلبانه می‌شود. دوباره فرض بازده‌های نزولی برقرار است. ت: تمکین بالا می‌تواند نتیجه وجود هر دو بعد در شرایط قوی باشد (قدرت مسئولان و اعتماد به مسئولان بالا)، به هر حال دلایل تمکین متفاوت است و تفاوت کیفی بین تمکین اجباری و داوطلبانه وجود دارد (کیچلر و همکاران، ۲۰۰۸: ۲۱۰-۲۲۵).

ابعاد قدرت و اعتماد یکدیگر را تعدیل می‌کنند. بی‌ثباتی در اعتماد هنگامی که قدرت پایین است، مسئله مهمتری است؛ به هر حال وقتی قدرت در حداکثر است، نوسان و تغییر در اعتماد موضوع چندان حادی نیست، زیرا مسئولان می‌توانند حداکثر تمکین را دنبال کنند. به‌طور معکوس، نوسانات و تغییرات در قدرت هنگامی که اعتماد پایین است موضوع مهمی است؛ و هنگامی که اعتماد حداکثر است نوسانات و تغییرات در قدرت چندان مهم نیست، زیرا شهروندان بدون توجه به سهم شان همکاری می‌کنند. تا اینجا، شرح و وصف چارچوب ارائه شده بیشتر ایستا بود؛ با این حال توجه به ارتباط متقابل قدرت و اعتماد یک چشم انداز پویا را ترسیم می‌کند. در حالی‌که نمایش گرافیکی در شکل (۱) قدرت و اعتماد را به دلایل تحلیلی به‌صورت ابعاد متعامد (قائم) نشان می‌دهد، این نیز مهم است که آنها را به‌صورت سیستمی و یکپارچه در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

نظر بگیریم، جایی که تغییر در اعتماد بر قدرت تأثیر می‌گذارد و برعکس.

تغییر در سطح اعتماد می‌تواند بر قدرت تأثیر بگذارد. تارنر (۲۰۰۵) بیان می کند که قدرت مسئولان در دو شکل پدیدار می‌شود؛ الف – قدرت قانونی؛ ب– قدرت قهری و اجباری. قدرت قانونی و مشروع به قدرت به‌عنوان یک اختیار پذیرفته شده اشاره می‌کند، که موجب تمکین داوطلبانه افراد می‌شود. قدرت قهری و اجباری مسئولان تلاشی برای هدایت افراد برخلاف خواسته‌هایشان است و به عنوان اجبار کردن برای رعایت یک رفتار مشخص تعریف شود. در چارچوب حاضر، قدرت اجباری و قهری در منطقه اعتماد پایین و قدرت قانونی و مشروع در ناحیه اعتماد بالا واقع می‌شوند. از یک طرف، افزایش در اعتماد منجر به افزایش قدرت مسئولان می‌شود، زیرا شهروندان از مأموران مالیات حمایت کرده و کارشان را راحت می‌کنند. به‌طور معکوس، کاهش در اعتماد منجر به کاهش قدرت می‌شود.

تغییرات در قدرت نیز می‌تواند بر اعتماد تأثیر گذارد. از یک طرف افزایش سطح حسابرسی مسئولان مالیات، به‌عنوان علامت شرایط "تعقیب و گریز" (عدم اعتماد به صداقت مودیان مالیاتی) تعبیر می‌شود. ممکن است نظارت کردن به عنوان علامت عدم اعتماد در نظر گرفته شود، که منجر به کاهش اعتمادِ مودیان مالیاتی به مسئولان می‌شود. به ویژه این اتفاق زمانی می‌افتد که حسابرسی به‌طور مکرر انجام می‌شود یا سبک مبتنی بر بازجویی وجود داشته باشد. بنابراین افزایش در قدرت، اعتماد را کاهش می‌دهد. از طرف دیگر، هنگامی که مسئولان مالیات این شناخت را ایجاد می‌کنند که آنها در شناسایی فرار مالیاتی و در برقراری عدالت [از آنچه مؤدیان فکر می‌کنند] کاراتر بوده‌اند، اعتماد مودیان منصف و صادق به مسئولان افزایش خواهد یافت. بر همین اساس، مطالعات تطبیقیِ سیستم مالیاتی کشور شیلی و آرژانتین نشان داد که مجازات‌های ناشی از قدرت مشروع ابزاری مؤثر برای رسیدن به سطوح بالای اعتماد است و نتیجتاً به نرخ‌های بالاتر تمکین منجر می‌شود. بنابراین افزایش در قدرت، اعتماد را افزایش می‌دهد. این بررسی‌ها اهمیتِ مودیان مالیاتی و تفسیر اقدامات مسئولان مالیات را مورد تأکید قرار می‌دهد. میزان و نحوه تلقی قدرت مسئولان توسط شهروندان میزان تمکین مالیاتی را مشخص می‌کند. روی هم رفته، چنین ملاحظاتی جنبه پویایی بیان شده را نشان می‌دهد همچنان که نامگذاری آن به چارچوب "شیب خزنده" نیز این را نشان می‌دهد. به عنوان نمونه در شکل ۱، نواحی قویِ تمکین فقط در حد نهایی حداکثر قدرت یا حداکثر اعتماد قرار دارند، که در واقعیت غیر قابل دسترس هستند. در نواحی دیگر، یک کشش رو به پایین معین منجر به کاهش تمکین می‌شود. این کشش ناشی از تأثیرات دو طرفه قدرت و اعتماد و همچنین از عدم تقارن و ناهماهنگی بین بدست آوردن (افزایش) و از دست دادن (کاهش) اعتماد و قدرت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

حاصل می‌شود (کیچلر و همکاران،۲۰۰۸: ۲۲۱۰-۲۲۲۵).

کاهش مارپیچی به راحتی قابل تصور است: اگر اعتماد به مسئولان مالیات کاهش یابد، هر اقدامی از سوی آنها با مشروعیت کمتری نسبت به قبل تعبیر خواهد شد. ممکن است حسابرسی و ممیزی منظم، به‌عنوان اقدامی عمدی و نشانه ای از عدم اعتماد درک شود، و به دنبال آن جستجو برای فرصت‌هایی به منظور کاهش پرداخت‌ها و کاهش حمایت از مسئولان را مشروع جلوه دهد.

مسئولان مالیاتی با دنبال کردن یک حسابرسی جامع‌تر برای یافتن درآمدهای پنهان عکس‌العمل نشان می‌دهند. این رفتار گواهی بر این مطلب است که آنها نسبت به مؤدیان غیر منصفانه رفتار می‌کنند، که به نوبه خود دوباره باعث کاهش اعتماد و همکاری می‌شود. حرکت رو به بالا هم امکان دارد، اما به نظر سخت می‌رسد زیرا بدست آوردن اعتماد سخت‌تر از، از دست دادن آن است. به هر حال افزایش اعتماد می‌تواند به قدرت مسئولان از طریق حمایت از آنها از سوی مودیان صادق و همچنین نیاز کمتر به منابع برای نظارت کمک کند. نظاره کردن مودیان مالیاتی متقلبی که مجازات می‌شوند نیز منجر به افزایش اعتماد از سوی مودیان مالیاتی صادق می‌شود. به‌طورکلی، فضای خصومت‌آمیز یا هم افزا به ابعاد چارچوب ارائه شده مربوط می‌شود. تعیین روابط علّی واضح بین آنها دشوار است و به دلیل روابط دوسویه آنها سخت‌تر هم می‌شود. برای مثال، یک فضای هم افزا با رویکرد "خدمت به مشتری و ارباب رجوع" هم اعتماد و هم قدرت مسئولان را افزایش می‌دهد؛ که افزایش اعتماد متقابلاً به جوّ هم افزا کمک می‌کند (کیچلر و همکاران، ۲۰۰۸: ۲۲۱۰-۲۲۲۵).

قدرت و اعتماد

مطالعات تجربی که تاکنون پیرامون تمکین مالیاتی انجام شده است ارتباط قدرت و اعتماد را تأیید می‌کنند، با این حال این دو بعد مستقل نیستند و تعاملات پیچیده‌ای با یکدیگر دارند. قدرت از یک سو، می‌تواند اعتماد را تقویت کند و از سوی دیگر می‌تواند اعتماد را تضعیف و تخریب نماید. در یک جوّ متخاصم با مسئولانی که به زعم مودیان مورد اعتماد نیستند، قدرت ممکن است موثرترین عامل برای افزایش تمکین باشد. با این حال، در یک جوّ هم افزایی و مبتنی بر همکاری، قدرت ممکن است هیچ چیز اضافی را فراهم نکند یا حتی اعتماد ایجاد شده را تضعیف کند. بنابراین نیاز برای توضیح تئوریکی قدرت و تحلیلی کامل از اثرات انواع مختلف آن وجود دارد (کاستلونگر و همکاران، ۲۰۱۳ :۳۶- ۴۵).

هماهنگ با مدل اقتصاد کلاسیک، قدرت بیشتر مسئولان منجر به فرار مالیاتی کمتر می‌شود، با این حال، بازدارندگی بی رحمانه (اعمال قدرت شدید) ممکن است نتیجه‌ای معکوس داشته باشد، خصوصاً زمانی‌که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

ادراکات مودیان در نظر گرفته نشود. فشار خارجی گسترده‌انگیزه درونی افراد برای همکاری را تضعیف می‌کند و ممکن است منجر به خروجی‌های نامطلوب و تخریب اعتماد شود. قدرت مسئولان مفهومی چند بعدی می‌باشد. مسئولانی که فاقد قدرت برای کنترل فرار مالیاتی در جامعه هستند. احتمالا همچنین به‌عنوان افرادی کمتر قابل اعتماد نیز شناخته می‌شوند چرا که به زعم مودیان درستکار چنین مسئولانی قادر به حمایت از آنها در مقابل استثمار شدن توسط افراد سودجو (افرادی که مالیاتی نمی‌پردازند یا کمتر از سهم‌شان می‌پردازند) نیستند. قدرت در راستای مبارزه با فرار مالیاتی ممکن است اعتماد را درمورد رفتار توأم با همکاری دیگران درون یک گروه اجتماعی افزایش دهد و اعتماد ممکن است به‌طور کلی به همکاری مطمئن مسئولان وابسته باشد (مولدر و همکاران،۲۰۰۶: ۱۴۷-۱۶۲).

قدرت به‌کارگرفته شده برای حمایت از همکاری شهروندان و جلوگیری از سواری مجانی دادن مودیان درستکار به دیگران ممکن است موثرتر و مشروع‌تر از اجبار و مجازات واقع شود. بر این اساس، تارنر (۲۰۰۵) بین قدرت مشروع و قدرت اجباری تمایز قائل می‌شود. زمانی که شهروندان قدرتی را بپذیرند، آنها به احتمال زیاد به‌صورت داوطلبانه همکاری می‌کنند. زمانی‌که اعتماد پایین باشد و قدرت مسئولان ظالمانه تلقی گردد مودیان احساس می‌کنند که از روی اکراه مجبور به رعایت قانون هستند. قدرت به‌جای مشروع بودن، احتمالا به‌صورت اجباری تلقی می‌شود. قدرت مشروع می‌تواند اعتماد را تقویت نماید، در حالی‌که قدرت اجباری اعتماد به مسئولان را کاهش می‌دهد. به این ترتیب یک رابطه مثبت بین قدرت مشروع و اعتماد و یک رابطه منفی بین قدرت اجباری و اعتماد را فرض می‌کنیم.

اولین مفهوم‌سازی تئوریکی و متمایز دو نوع قدرت در چارچوب شیب خزنده اخیرا توسط گانگل و همکاران (۲۰۱۲) ارائه گردید که قدرت را به دو نوع نرم و سخت دسته‌بندی کردند. بر این اساس قدرت سخت با قدرت اجباری و قدرت نرم با قدرت مشروع در چارچوب شیب خزنده مرتبط می‌باشد. اولین دسته شامل قدرت پاداش و اجبار (تنبیه) می‌باشد. فرنچ و راون قدرت اجباری (تنبیه) را به‌عنوان تحت تأثیر قرار دادن فرد نسبت به انتظاراتی که در صورت عدم تمکین نسبت به آنها، فرد مجازات می‌شود تعریف کردند. در تجزیه و تحلیل سمت چپ چارچوب شیب خزنده، نه تنها قدرت قهری (تنبیه) موثر است بلکه همچنین قدرت پاداش نیز موثر است. توانایی فراهم آوردن پاداش در انتخاب عقلانی تصمیم مودیان تأثیرگذار است. دسته نرم از قدرت مشروع شامل تخصص، مرجعیت و اطلاعات است.

بر مبنای این مفروضات، قدرت تنبیه بوسیله زور و فشار و بازیگران ناسازگاری که باید ریسک هزینه‌های پولی، فیزیکی، اجتماعی و روانی را بپردازند. قدرت مشروع بر مبنای فشار و تحمیل نیست و بر مبنای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

مشروعیت، دانش، توانایی و شناسایی شدن با طرف های قدرتمند می‌باشد. مشروعیت، دانش و توانایی مسئولان مالیاتی منجر به کارایی در انجام وظایف شان و تقویت اعتماد به مسئولان می‌شود.

در تحقیق حاضر، جنبه زور، فشار و اجبار را برای قدرت اجباری اتخاذ کردیم و قدرت مشروع را به‌عنوان کارایی مسئولان (به دلیل تخصص و توانایی شان) برای تضمین (جلب- متقاعد کردن) همکاری تعریف کردیم و آن‌را از قدرت اجباری تمایز دادیم. از یک سو، قدرت مشروع بالا تلقی می‌شود اگر جرائم مالیاتی به شیوه‌ای منطقی (قابل قبول) شناسایی شود و مسنولان مالیاتی به-صورت موثری بدون آزار و اذیت و بر مبنای شایستگی شان با جرائم مالیاتی مبارزه کنند. از سویی دیگر، قدرت اجباری بالا تلقی می‌شود اگر مسئولان مالیاتی با فرار مالیاتی در درجه اول با کنترل و فشار مبارزه کنند، اگر رسیدگی‌ها طولانی و شدید باشد و تنها هدف اتخاذ رویه‌ها، شناسایی یافته‌ها باشد.

۳- مروری بر پیشینه پژوهش

پژوهش های چندی تاکنون چارچوب شیب خزنده را مورد بررسی و آزمون قرار داده اند. در اولین تست تجربی چارچوب شیب خزنده وال و همکاران (۲۰۱۰) یک رویکرد آزمایشگاهی را با استفاده از تکنیک تحلیل سناریو به‌کار گرفتند. یک کشور فرضی با مسئولان مالیاتی که قدرت زیاد یا قدرت کمی بر روی شهروندان داشتند و شهروندانی که به مسئولان اعتماد داشتند یا بی اعتماد بودند ارائه شد. قدرت بالاتر و اعتماد بیشتر منجر به پرداخت‌های مالیاتی بیشتر شد و انگیزه‌های اصلی در ارتباط با اعتماد بالا "تعهد" و در ارتباط با قدرت بالا "مقاومت" بودند. وندیک و وربون (۲۰۱۰) اثر میانجی اعتماد بر روی رابطه بین عدالت و تمکین داوطلبانه را بررسی نمودند و دریافتند زمانی‌که مسئولان به منظور افزایش تمکین داوطلبانه بر روی عدالت تمرکز می‌کنند، عامل اعتماد بسیار مهم و حیاتی می‌باشد. فرمول بندی اقتصاد سنجی چارچوب اخیرا توسط پرینز و همکاران (۲۰۱۰) ارائه شد و بوسیله لیزی (۲۰۱۱) توسعه یافت. کاستلانگر و همکاران (۲۰۱۳) چارچوب شیب خزنده را در محیط مالیاتی ایتالیا مورد بررسی آزمون کردند و ابعاد اعتماد و قدرت را در ارتباط با تمکین اجباری و داوطلبانه بررسی نمودند.

در پژوهش‌های داخلی، تحقیقات زیادی پیرامون تمکین مالیاتی صورت پذیرفته است با این وجود تاکنون تحقیقی پیرامون چارچوب شیب خزنده صورت نگرفته است. در زیر به برخی از این تحقیقات اشاره می‌کنیم.

عبدالهی (۱۳۷۸) معتقد است که کارآمد نبودن نظام اطلاع‌رسانی و نبود ضمانت‌های اجرائی مؤثر و همچنین میزان مالیات تصاعدی با شیب تند، موجب فرار مالیاتی مودیان می‌شود. جعفری صمیمی و حمزه ای (۱۳۸۴) نیز طی پژوهشی نشان دادند که عوامل ساختاری، عوامل قانونی و عوامل سازمانی به ترتیب،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

به عنوان عوامل فرار مالیاتی در صنف طلافروشان استان مازندران هستند و از میان متغیرهای مورد بررسی، ضعف گردش پولی کشور، ضعف نظام اطلاعات مالیاتی و پیچیدگی قوانین مالیاتی به ترتیب بیشترین تأثیر را در ایجاد فرار مالیاتی فعالان در این صنف داشتند.

رضایی و نعیمی حشکوایی (۱۳۸۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر اصلاحات جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم بر تمکین مالیاتی پرداختند و نتایج پژوهش آنها بیانگر اثر مثبت اصلاحات جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم بر تمکین مالیاتی، خود اظهاری و شفاف سازی اطلاعات مالی است. از سوی دیگر، نتایج پژوهش سعدی و همکاران (۱۳۸۶) بیانگر اثر مثبت رایانه سازی فرآیند تراکنش مالیات بر حقوق، در تسهیل تمکین داوطلبانه مالیاتی و کاهش هزینه‌های وصول مالیات است.

موسوی جهرمی و همکاران (۱۳۸۸) طی پژوهشی نشان دادند که با افزایش پرداخت‌های هزینه‌ای مشمول مالیات بر ارزش افزوده، فرار مالیاتی افزایش و تمکین مالیاتی کاهش خواهد یافت. گفتنی است با افزایش احتمال رسیدگی اظهارنامه‌های مالیاتی و افزایش نرخ جریمه در مواردی که پرونده‌های مالیاتی رسیدگی نمی‌شوند، تمکین مالیاتی افزایش خواهد یافت.

زایر (۱۳۸۸) معتقد است که پیچیدگی نه تنها بر روی هزینه تمکین داوطلبانه مالیات دهندگان و فرار مالیاتی اثرگذار است بلکه مانع بزرگی در برابر عدالت و کارایی سیستم مالیات بر درآمد قلمداد می‌شود که مقوله‌ای فراتر از هزینه‌های اداری و تمکین است. از این رو، یکی از چالش‌های اساسی نظام مالیاتی کشور ساده‌سازی مالیات در مفهوم کلی و ساده‌سازی قوانین و مقررات مالیاتی در مفهوم محدود آن است.

٤- روش شناسی پژوهش

جامعه و نمونه

هدف اصلی این پژوهش تعیین عوامل موثر بر تمکین مالیاتی داوطلبانه، اجباری و فرار مالیاتی و ارائه راهکارهایی برای بهبود تمکین مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی می‌باشد. بدین منظور پرسشنامه‌ای متشکل از ۳۰ گویه علاوه بر گویه‌های جمعیت شناختی طراحی گردید که این گویه‌ها به سنجش فرار مالیاتی و تمکین داوطلبانه، تمکین اجباری، قدرت قانونی، قدرت اجباری و اعتماد می‌پردازد. جامعه مورد بررسی در این تحقیق صاحبان مشاغل آزاد (طلا فروش، پوشاک، مواد غذایی و سوغات، مصالح ساختمانی) شهر قم می‌باشد که بر اساس روش نمونه‌گیری از جامعه محدود، ۳۵۲ نفر به‌عنوان تعداد نمونه تعیین گردید و به سوالات پرسشنامه پاسخ دادند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

روایی و پایایی

برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه این تحقیق بر اساس مولفه‌های مدل شیب خزنده و پژوهش کیچلر و وال (۲۰۱۰) تنظیم گردید و متناسب با فضای مالیاتی جامعه ایران و کسب نظر از افراد مطلع در حوزه مالیاتی تعدیل گردید.

روایی محتوایی این پرسشنامه از طریق تحلیل عاملی تائیدی (نرم‌افزار AMOS) و روایی بیرونی از طریق خبرگان و ۱۰ تن از اساتید محترم دانشگاه مورد بررسی قرار گرفته است. همچنین در این پژوهش از روش آلفای کرونباخ برای سنجش قابلیت اعتماد پرسشنامه استفاده شده است. در این پژوهش برای بررسی سنجش مدل از نرم‌افزار AMOS Graphics ۲۱ و IBM SPSS۲۲ استفاده شد. ضریب الفای کرونباخ پرسشنامه در جدول زیر آورده شده است:

جدول (۱)- بررسی پایایی مولفه‌های تحقیق

مولفه	آلفا	مولفه	آلفا
قدرت قانونی	۰/۷۹۸	قدرت اجباری	۰/۸۹۴
اعتماد	۰/۷۹۱	تمکین مالیاتی داوطلبانه	۰/۷۶۵
تمکین مالیاتی اجباری	۰/۸۴۳	فرار مالیاتی	۰/۷۹۲

منبع: یافته‌های محقق

تجزیه و تحلیل داده‌ها

نتایج مربوط به آمار توصیفی پاسخ دهندگان در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول (۲)- آمار توصیفی

سابقه فعالیت		تحصیلات		سن		متغیر جمعیت شناختی
۰-۱۰ سال	٪۳۴	سیکل	٪۱۲	۲۰-۳۰ سال	٪۲۴	-
۱۱-۲۰ سال	٪۴۵	دیپلم	٪۴۱	۳۱-۴۰ سال	٪۵۳	-
۲۱-۳۰ سال	٪۱۴	لیسانس	٪۳۹	۴۱-۵۰ سال	٪۱۶	-
۳۱ سال و بالاتر	٪۷	فوق لیسانس و بالاتر	٪۸	۵۱ و بالاتر	٪۷	-

منبع: یافته‌های محقق

وضعیت برازش مولفه‌های اصلی مدل در جدول زیر نشان داده شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

جدول (۳)- بررسی وضعیت برازش مولفه های مدل

متغیرهای اصلی مدل	Standard RMR	GFI	AGFI	CFI	IFI
قدرت قانونی	۰۰۹.	۹۹۱.	۹۵۷.	۹۸۸.	۹۸۸.
قدرت قهری	.۰۲۹	۹۶.	۸۷۹.	۹.	۹۵۷.
اعتماد	۰۱.	۱	۹۹۹.	۱	.۸۹۹
تمکین داوطلبانه	۰۲۵.	۹۵۹.	۸۷۷.	۹۱۸.	۹۱۹.
تمکین اجباری	۰۱۱.	۹۹۲.	۹۶۰.	۹۰.	۹۹۳.
فرار مالیاتی	۰۲۳.	۹۷۷.	۸۸۴.	۹۰۳.	۹۰۶.

منبع: یافته‌های محقق

جدول فوق وضعیت برازش مولفه‌های اصلی تحقیق را نشان می‌دهد، اولین آماره مقادیر باقیمانده استاندارد شده (Standard RMR) شده نام دارد، زمانی که مقدار این آماره کمتر از ۰/۰۵ باشد بیانگر قابل قبول بودن برازش مولفه یا مدل است. مقادیر این آماره برای همه مولفه‌های مدل کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین برازش مولفه‌های مدل بر اساس این شاخص مناسب می‌باشد. دو شاخص بعدی (GFI, AGFI) شاخص‌های برازش مطلق هستند. مقادیر این دو شاخص باید بین صفر و یک باشند و مقدار بزرگتر از ۰/۹ حاکی از برازش قابل قبول مدل است. همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود اکثر مولفه‌های مدل بر اساس این دو شاخص از برازش مناسبی برخوردارند. دو شاخص بعدی (CFI, IFI) نیز شاخص‌های برازش نسبی هستند. مقادیر این شاخص‌ها بین صفر و یک می‌باشد و هرچقدر مقدار آن به یک نزدیکتر باشد نشان دهنده برازش بهتر است. مولفه‌های مدل بر اساس این دو شاخص نیز از وضعیت مناسبی برخوردارند.

جدول (٤)- بررسی وضعیت برازش کلی مدل

شاخص‌های برازش	Standard RMR	GFI	AGFI	PNFI	RAMSEA	CMIN/DF
مقادیر	.۰۳۴	.۹۰۸	.۸۶۵	.۶۴۴	.۰۷۸	۳,۹۶۹

منبع: یافته‌های محقق

برازش کلی مدل

بر اساس پیشنهاد نرم‌افزار برخی از سوالات با هم مرتبط شده‌اند و بین آنها همبستگی برقرار کرده‌ایم که بر اساس سوالات پرسش‌نامه و بررسی پرسش‌ها این موضوع از منطق مناسبی برخوردار بود. شاخص‌های

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

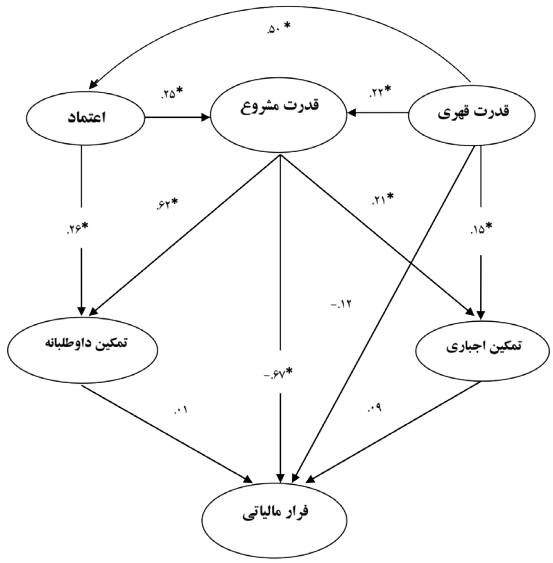
مورد قبول در برازش مدل نشان می‌دهد مدل از برازش مناسبی برخوردار است.

در مورد متغیرهای پنهان مدل لازم به ذکر است که بر اساس منطق مدلسازی معادلات ساختاری، متغیرهای آشکار مدل را با مستطیل و متغیرهای پنهان را با دایره نشان می‌دهیم، که این کار در مدلهای تحلیل عاملی تأییدی صورت پذیرفته است بدین معنی که تنها سوالات مدل متغیرهای آشکار می باشند و تمامی متغیرهای مدل که از طریق این سوالات تبیین می‌شوند از جمله اعتماد، قدرت قهری، تمکین اجباری و... متغیرهای پنهان مدل هستند. مقادیر بارهای عاملی و همچنین مدل اندازه‌گیری در پیوست مقاله آورده شده است.

نتایج آزمون مدل معادلات ساختاری بر مبنای شیب

نتایج آزمون مدل معادلات ساختاری بر مبنای چارچوب شیب خزنده در شکل زیر نشان داده شده است.

شکل۲-نتایج آزمون مدل معادلات ساختاری



منبع: یافته‌های محقق

بر اساس نتایج مدل فوق و همراستا با چارچوب شیب خزنده، قدرت قهری تأثیر مثبت و معناداری بر اعتماد دارد (علامت* نشان‌دهنده معناداری رابطه می‌باشد) ؛ بدین صورت هر چقدر رسیدگی‌ها دقیق‌تر یا جرائم مالیاتی بیشتر باشد اعتماد به مسئولان مالیاتی بیشتر است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

اعتماد همچنین بر تمکین داوطلبانه موثر است و هرچقدر اعتماد به مسئولان بیشتر باشد تمکین داوطلبانه افزایش می‌یابد، به عبارت دیگر زمانی که مودیان مسئولان را افرادی خیرخواه و صادق بدانند که با آنها با احترام برخورد می‌کنند و در جهت اصلاح امور عموم کار می‌کنند، تمایل به همکاری بیشتری از خود نشان می‌دهند. از سویی دیگر، قدرت قهری نیز بر تمکین اجباری موثر است، یعنی هر چقدر احتمال رسیدگی بیشتر باشد یا جرائم مالیاتی بیشتر باشد تمکین اجباری افزایش می‌یابد. ارتباط قدرت اجباری و فرار مالیاتی هرچند معکوس می‌باشد اما برخلاف انتظار معنادار نمی‌باشد. قدرت مشروع هم با تمکین اجباری و هم داوطلبانه ارتباط معنادار دارد، به عبارتی دیگر زمانی‌که مودیان مسئولان مالیات را به‌عنوان افرادی مشروع بدانند که اقداماتشان در جهت شناسایی فرار مالیاتی و برقراری عدالت می‌باشد با آنها همکاری بیشتری می‌کنند.

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

چارچوب شیب خزنده بیان می‌کند موقعیتی که مسئولان نسبت به مودیان اتخاذ می‌کنند برای تمکین مهم است. در یک فضای مالیاتی مبتنی بر دشمنی، زمانی‌که مسئولان وضعیت " تعقیب و گریز" را نشان می‌دهند، مودیان تلاش می‌کنند که مطلوبیت مورد انتظار خود را حداکثر کنند و فقط زمانی که مجبور به انجام شدند، تمکین کنند. در یک فضای مالیاتی هم افزا زمانی‌که مسئولان وضعیت "خدمت به ارباب رجوع" را نشان می‌دهند، مودیان بر اساس عدالت درک شدهٔ سیستم عمل کرده و داوطلبانه تمکین می‌کنند. همانطور که نتایج تحقیق حاضر نشان می‌دهد اعتماد سهم بسزایی در تمکین مالیاتی داوطلبانه دارد و اعمال قدرت غیر مسئولانه و شدید نیز مخرب ایجاد اعتماد بین مودیان و مسئولان می‌باشد. قدرت اجباری نیز هرچند که باعث افزایش تمکین داوطلبانه می‌شود اما تأثیر معناداری در کاهش فرار مالیاتی ندارد. با این حال زمانی‌که قدرت به‌صورت مسئولانه و مشروع اعمال شود تمکین داوطلبانه افزایش می‌یابد و فرار مالیاتی کاهش می‌یابد. صرف‌نظر از اینکه چنین تمکینی داوطلبانه باشد یا اجباری بنظر می‌رسد که برای مسئولان تنها خروجی مهم، سطح تمکین مالیاتی باشد. با این حال، به دلیل اینکه رسیدگی‌ها با فاکتورهای هزینه‌ای در سیستم مالیاتی مرتبط می‌باشد، بررسی راه‌های جایگزین به نظر سودمند می‌باشد.

رویکرد "تعقیب و گریز" هزینه‌بر است و تأثیرش محل شک و تردید است و همچنین سؤالات در مورد چگونگی نظارت بر ناظران را افزایش می‌دهد. گرچه این رویکرد در محدود کردن فرار مالیاتی نیز مؤثر است، اما یقیناً برای محدود کردن اجتناب مالیاتی قانونی که به‌مراتب مشکل بزرگتری است کفایت نمی‌کند. نظارت و تجسس ممکن است نشانه بی‌اعتمادی به مودیان تلقی گردد. رسیدگی‌ها و جریمه‌ها

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

ممکن است مودیان را به مقاومت تشویق کند. زمانی که آنها معتقدند نظارت ناقص است می‌توانند با طفره و تقلب فرار کنند.

در شرایط متخاصم، مودیان سعی می‌کنند با ارزیابی احتمال شناسایی و نتایج آن و همچنین امکان فرار، تصمیم منطقی بگیرند این کار اهمیت ایجاد اعتماد توسط مسئولان مالیات را نشان می‌دهد. رویکرد "خدمت به مشتری" مودیان را با توسعه اعتماد، به پذیرش داوطلبانه ترغیب می‌کند که هزینه‌های بالای حسابرسی را نیز کاهش می‌دهد. در شرایط هم افزا مودیان سهم مالیاتشان را به عنوان کمک عادلانه به خدمات عمومی می‌دانند. عامل‌هایی که به اعتماد کمک می‌کنند عبارتند از: دانش ذهنی مالیات، مشارکت، نگرش‌های مثبت به مالیات، هنجارهای مطلوب در سطوح فردی، اجتماعی و ملی، عدالت درک شدهٔ توزیعی، رویه‌ای و کیفری، و استفاده دلسوزانه و متفکرانه از قدرت.

اگر مسئولان مالیات قدرت مشروعی داشته باشند و به صورت برابر با مودیان مالیاتی رفتار کنند، به‌عنوان مثال زمانی که آنها در نقش مشاور قوانین مالیاتی پیچیده عمل می‌کنند، مودیان این رفتار را به عنوان عدالت درک می‌کنند و در نتیجه به صورت متقابل پاسخ می‌دهند و تمکین می‌کنند. رویکرد "خدمت به مشتری" بیان می‌کند که آموزش و حمایت از مودیان بیش از کنترل و سختگیری غیر منطقی در متقاعد کردن مودیان به تمکین تأثیرگذار است. به هر حال این رویکرد معتقد به سیاست مالیاتی سهل‌گیرانه نیست که مودیان هر چه بخواهند بدون مجازات انجام دهند. این رویکرد قوانین تنظیم کننده را پیشنهاد می‌دهد و معتقد است که مسئولان باید به عقاید و گرایش‌های مودیان پاسخ دهند. بر اساس این رویکرد، تنها مجازات‌های قانونی کافی نیستند بلکه فراتر از آن بر آموزش، ترغیب، و همکلامی به عنوان استراتژی‌هایی برای رسیدن و حفظ تمکینِ بیشتر مودیان مالیاتی مورد نیاز است. در مورد عدم تمکین، مجازات‌های قانونی و اقتصادی سنگین وارد عملیات می‌شوند.

در چارچوب پیشنهاد شده، هم قدرت و هم اعتماد مهم هستند. همانطور که استفاده دقیق از هر دو بعد مهم است، در یک چشم انداز پویا، آموزشِ مودیان، اصلاح اشتباهات غیرعمدی و فراهم کردن خدمات، استراتژی‌هایی هستند که اعتماد را افزایش می‌دهد و به ایجاد حالت انگیزشی تعهد کمک می‌کند.

برای مودیان با حالت انگیزشی تسلیم یا مقاومت، آموزش و استفاده ماهرانه از قدرت، استراتژی‌هایی هستند که تمکین را افزایش داده و از حرکت به سمت حالت رهایی از تعهد جلوگیری می‌کند. به‌عنوان یک نتیجه مهم، چارچوب شیب خزنده درک بهتری از رفتار پرداخت مالیات و اقدامات منظم با برجسته کردن ضرورت بررسیِ قدرت مسئولان، اعتماد به مسئولان و پویاییِ تعاملاتشان فراهم می‌کند. بررسیِ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

تفاوت بین تمکین اجباری و داوطلبانه، تفکر دوباره درباره نقش مسئولان مالیاتی را ایجاب می‌کند و اظهار می‌کند که پرداخت مالیات نه تنها می‌تواند به‌عنوان یک وظیفه منحصراً طاقت فرسا در نظر گرفته نشود بلکه همچنین به‌عنوان یک تعهد پذیرفته شده در نظر گرفته شود.

مطالعه حاضر و مطالعات مشابه می‌توانند آغازگر راهی باشند که بر مبنای آن نظام مالیاتی کشور نگاهی منسجم، ساختارمند و عملیاتی به مقوله تمکین مالیاتی داشته باشد. در وضعیت کنونی، استراتژی نظام مالیاتی کشور رویکرد درآمد محور می‌باشد، در حال حاضر نیز با توجه به تمرکز سازمان امور مالیاتی کشور بر پیاده‌سازی طرح جامع مالیاتی و گستردگی این طرح، می‌توان گفت که دستگاه اجرایی مالیات در وضعیت گذار قرار دارد و در آینده نزدیک استراتژی تمکین محور، سرلوحه کلیه اقدامات آن قرار خواهد گرفت. لذا در حال حاضر تا اجرای برنامه‌های اصلاحی شاکله نظام مالیاتی، یعنی سازماندهی، فرهنگ‌سازی، رویه‌ها و فرآیندهای کاری، آموزش و شیوه عمل نیروی انسانی، اهداف عملیاتی، اولویت توزیع منابع، انتظارات مدیریتی، جایگاه ذی نفعان و به ویژه مودیان و نوع نگرش و رفتار با آنان سنتی بوده و بر مبنای شاخص وصولی قرار دارد. نتایج تحقیقات انجام شده بر مبنای معیار شکاف مالیاتی (تفاوت مالیات وصول شده و آنچه که باید وصول شود) حاکی از جایگاه پایین و بعضاً بحرانی نظام مالیاتی کشور در زمینه تمکین می‌باشد.

این در حالی است که اثربخشی کار رسیدگی نباید صرفاً بر حسب وصولی حاصل از تشخیص اضافی مالیات سنجیده شود بلکه آنچه که باید مورد ارزیابی قرار گیرد این است که تا چه حد رسیدگی مزبور به بهبود تمکین مالیاتی کمک کرده است. حال از آنجا که برنامه‌های مدون و معینی برای حسابرسی مالیاتی در نظام مالیاتی ایران وجود ندارد، لذا این ابزار نقش موثری در بهبود تمکین مالیاتی نداشته و صرفاً در جهت تشخیص مالیات‌های اضافی عمل می‌کند.

بدین لحاظ توصیه می‌شود تا همگام با اجرای مراحل مختلف طرح جامع مالیاتی و به جهت آماده‌سازی پیش‌نیازهای لازم برای اجرای عملی آن، از هم اکنون واحد اداری خاصی در ستاد سازمان سازمان امور مالیاتی برای مقوله تمکین مالیاتی ایجاد شود تا با هدف دستیابی به یک مدل تمکین مناسب با شرایط کشور، از طریق انجام تحقیقات گوناگون و مطالعه درباره روش‌های عملیاتی اندازه‌گیری و ابزارهای ارتقاء تمکین، نسبت به تدوین استراتژی و برنامه‌کاری برای ارزیابی مستمر شاخص‌ها و عوامل موثر بر تمکین، تربیت نیروی انسانی متخصص در موضوع تمکین و همچنین ایجاد پایگاه اطلاعاتی ذیربط اقدام نماید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

فهرست منابع

۱. جعفری صمیمی، احمد و علی اکبر حمزه‌ای (۱۳۸۴). بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی: مطالعه موردی صنف طلافروشان استان مازندران، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال سیزدهم، شماره ۳۴، صفحات ۲۰-۳

۲. رضایی، محمد قاسم و فاطمه نعیمی حشکوایی (۱۳۸۶). بررسی تأثیر اصلاحات مربوط به جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم در جهت افزایش تمکین مالیاتی، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، مجموعه مقالات اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی، صفحات ۴۲۷-۴۴۵

۳. زایر، آیت (۱۳۸۸). جایگاه ساده‌سازی در برنامه‌های اصلاح مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ۶، صفحات ۱۵۷-۱۸۴

۴. سعدی، محمد رضا، محمد ثاقب فرد و مهدی قندهاری (۱۳۸۶). نقش رایانه‌سازی فرآیندها در تسهیل تمکین داوطلبانه مالیاتی: بررسی موردی مالیات حقوق، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، مجموعه مقالات اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی، صفحات ۵۲۷-۵۴۷

۵. عبدالهی، تهمتن (۱۳۸۷). بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی: مطالعه شهرستان اصفهان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران: دانشکده امور اقتصادی

۶. عرب مازار، علی اکبر، گل محمدی، مریم و بهروز باقری (۱۳۹۰). سطح تمکین مالیاتی، مهمترین شاخص دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۲، صفحات ۲۷-۷۰.

۷. موسوی جهرمی، یگانه، فرهاد طهماسبی و نرگس خاکی (۱۳۸۸). فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ۵، صفحات ۲۷-۳۸.

8. Alm, J., Sanchez, I., & De Juan, A. (1995). Economic and noneconomic factors in tax compliance. Kyklos, 48, 3–18

9. Becker, G. (1968). Crime and punishment: An economic approach. The Journal of Political Economy, 76, 169–217.

10. Eberl, D. (2003). Vertrauen und Management. Stuttgart: Schaeffer–Poeschel.

11. Gangl, K., Hofmann, E., Pollai, M., & Kirchler, E. (2012). The dynamics of power and trust in the ‘‘Slippery Slope Framework’’ and its impact on the tax climate. SSRN working paper. <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

id=2024946>. Retrieved 06.12 from SSRN.

12. Kastlunger, B. Lozza, E., Kirchler, E. & Schabmann, A. (2013). Powerful authorities and trusting citizens: The Slippery Slope Framework and tax compliance in Italy, Journal of Economic Psychology, No 34, 36-45.
13. Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl., I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The ‘‘slippery slope’’ framework, Journal of Economic Psychology, 29, 210-225.
14. Lisi, G. (2011). Job search theory and the slippery slope framework: An attempt to integration. No. 2011–02, Working Papers, University of Cassino, Department of Economic Sciences.
15. Mulder, L. B., van Dijk, E., De Cremer, D., & Wilke, H. A. M. (2006). Undermining trust and cooperation: The paradox of sanctioning systems in social dilemmas. Journal of Experimental Social Psychology, 42, 147–162
16. Prinz, A., Muehlbacher, S., & Kirchler, E. (2010). The slippery slope framework: An attempt to formalization. Working Paper: University of Vienna.
17. Taylor, N. (2003). Understanding taxpayer attitudes through understanding taxpayer identities. In V. Braithwaite (Ed.), Taxing Democracy. Understanding tax avoidance and tax evasion , 71–92 .
18. Turner, J. C. (2005). Explaining the nature of power: A three-process theory. European Journal of Social Psychology, 35(1), 1–22.
19. Van Dijke, M., & Verboon, P. (2010). Trust in authorities as a boundary condition to procedural fairness effects on tax compliance. Journal of Economi Psychology, 31, 80–91.
20. Wahl, I., Kastlunger, B., & 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.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]