سطح تمکین مالیاتی، مهم ترین شاخص دست یابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد

علی اکبر عرب مازار[1]
مریم گل محمدی[2]
بهروز باقری[3]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۸/۲۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۱۰/۲۸

چکیده

نظام‌های مالیاتی همواره در تلاش برای جمع‌آوری مالیات قابل پرداخت طبق قوانین مالیاتی و همچنین استفاده بهینه از منابع خود هستند. لذا تعیین حوزه‌هایی که در آنها تمکین مالیاتی کم بوده و یا عدم تمکین وجود دارد و همچنین رتبه‌بندی این حوزه‌ها، به‌عنوان بخشی از فرایند تخصیص منابع کمیاب به‌منظور دست‌یابی به بیشترین کارایی و اثربخشی محسوب می‌شود. از آنجایی که هدف اصلی از اندازه‌گیری تمکین، ارزیابی کارایی و اثربخشی راهبردهای مورد استفاده در حوزه‌هایی است که در آنها مسئله عدم تمکین مطرح است، تحقیق در زمینه مدل‌های اندازه‌گیری تمکین و روش‌ها و شاخص‌های کمّی برای اندازه‌گیری آن ضروری و بااهمیت است. هدف این پژوهش ارائه خلاصه‌ای از تلاش‌های انجام‌گرفته در راستای اندازه‌گیری تمکین مالیاتی مؤدیان است و برای این منظور از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد هر چند هیچ نظریه و یا مدل خاصی وجود ندارد که با در نظر گرفتن همه عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مؤدیان، سطح تمکین آنها را اندازه‌گیری کند، با این وجود، مدل فیشر می‌تواند یک چارچوب نظری ماندگار را برای پژوهش‌ها در زمینه تمکین مالیاتی مؤدیان ایجاد کند اما باید متغیرهای دیگری نیز به آن اضافه شود.

واژه‌های کلیدی: تمکین مالیاتی، فرار مالیاتی، اجتناب از مالیات، روش و مدل‌های اندازه‌گیری تمکین

۱- عضو هیئت علمی دانشگاه بهشتی (نویسنده مسئول)
۲- کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه شیراز
۳- دانشجوی دکترای دانشگاه علامه طباطبایی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۱- مقدمه

امروزه، مالیات به عنوان یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها، در اقتصاد هر کشوری نقش بسیار مهمی را ایفاء می‌نماید. دولت‌ها با استفاده از انواع سیاست‌های مالیاتی می‌توانند در راستای تحقق مهم‌ترین اهداف خود همچون ایجاد عدالت اجتماعی و توزیع مناسب درآمد و از بین بردن شکاف طبقاتی بین اقشار مختلف جامعه، تثبیت قیمت‌ها، کاهش بیکاری، رونق اقتصادی و نیز افزایش سرمایه‌گذاری، از ابزار مالیات استفاده کرده و سیاست‌های مختلف اقتصادی خود را تنظیم کنند (شهبازیان، ۱۳۷۳: ۴؛ زارع مقدم و غنی، ۱۳۸۸: ۱۱؛ جعفری، ۱۳۸۸: ۷۸). از این‌رو، مالیات از مظاهر حاکمیت دولت به‌شمار می‌رود و با اقتدار و تداوم بقای آن عجین است (بستانیان، ۱۳۸۴: ۲۰؛ رستمی، ۱۳۸۷: ۵۳). دولت‌ها به منظور نظارت بر منابع بودجه‌ای و منابع درآمدی خود راهی به جز نظارت بر چارچوب مالیات‌ستانی ندارند و برای گسترش محدوده نظارتی خود تلاش می‌کنند (دوانی، ۱۳۸۵: ۶ – ۵). بی‌شک لازمه مالیات‌ستانی مؤثر، در راستای دستیابی به اهداف کلان حاکمیت، استقرار یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد است.

آدام اسمیت اقتصاددان معروف مکتب کلاسیک چهار اصل عدالت، معین بودن مالیات، سهل الوصول بودن مالیات و صرفه جویی را به عنوان داده و چهار معیار توزیع عادلانه بار مالیات‌ها، ساخت-دهی روشن مالیات‌ها، بهینه‌سازی مالیات و تبیین شرایط رضایت افراد در اخذ مالیات‌ها را به عنوان ستاده یک نظام مالیاتی مطلوب تلقی کرده است. همانطوری که ملاحظه می‌شود از نظر آدام اسمیت یکی از ویژگی‌های نظام مالیاتی مطلوب، تأمین رضایت افرادی است که اقدام به پرداخت مالیات می-نمایند. در این میان یکی از مهم‌ترین مسائل مرتبط با مقوله رضایت افراد در پرداخت مالیات‌ها، تمکین مالیاتی[1] مؤدیان است. تعیین سطح تمکین مؤدیان برای سازمان امور مالیاتی همانند اندازه‌گیری سود خالص در بخش خصوصی است؛ زیرا هر دو، شاخص‌هایی خلاصه‌شده از کارایی و اثربخشی عملیات یک سازمان هستند. از سوی دیگر، تعیین حوزه‌هایی 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 (مرکز مدیریت و سیاست‌های

1 - Tax Compliance

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۰۱: ۵). به عبارت دیگر، میزان تمکین می‌تواند معیاری برای سلامتی نظام مالیاتی در سطح خرد (ارارد، ۲۰۰۲: ۱) و حکومت در سطح کلان محسوب شود. هر تلاشی برای اندازه‌گیری میزان تمکین مالیاتی سه موضوع زیر را بر می‌انگیزد:

۱. تعریف مفهوم تمکین مالیاتی؛
۲. روش‌های اندازه‌گیری تمکین مالیاتی توسط نظام‌های مالیاتی و در نتیجه تعیین حوزه‌هایی که تمکین مالیاتی به‌صورت آشکارا در آنها پایین است؛
۳. روش‌های اندازه‌گیری تأثیر راهبردهای اداری نظام‌های مالیاتی بر بهبود تمکین.

یکی از تعاریف ارائه شده برای مفهوم تمکین، مبتنی بر تکالیف و تعهدات مؤدیان مالیاتی است که در چهار گروه عمده شامل ثبت‌نام در سیستم مالیاتی، تنظیم و تسلیم به‌موقع اظهارنامه، نگه‌داری و ارائه اسناد و مدارک مورد نیاز مراجع مالیاتی و پرداخت به‌موقع مالیات طبقه‌بندی می‌شود. اگر مؤدی 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 مؤدیان مالیاتی قوانین مالیاتی کشور در زمینه اعلام درآمد واقعی، تسلیم اظهارنامه و پرداخت بدهی مالیاتی در زمان مقرر را به چه میزان رعایت می‌کنند (توکل، ۱۳۷۹: ۳۸۱). به‌عبارت دیگر، تمکین مالیاتی عبارت از قبول و پرداخت داوطلبانه مالیات قانونی تشخیص داده شده در تشکیلات مالیاتی (ریچارد ام. برد[1]، ۱۳۸۳) و یا خوداظهاری به معنی تشخیص و محاسبه مأخذ مشمول مالیات و پرداخت آن توسط مؤدی (زنجیردار و فرهودی، ۱۳۸۸)، در کنار پایبندی داوطلبانه به متن و روح قانون و مقررات مالیاتی (عرب-مازار، ۱۳۷۴) است.

در ادبیات دانشگاهی طبقه‌بندی‌های گوناگونی از مفهوم تمکین مالیاتی ارائه شده است. با توجه به تعاریف ارائه‌شده از مفهوم تمکین مالیاتی، بهتر است این مفهوم در قالب دو مقوله اصلی تمکین اداری[2] (رفتار طبق قوانین اداری در زمینه تشخیص و پرداخت به‌موقع؛ آنچه که برخی در تعاریف خود از تمکین، در قالب الزامات گزارشگری، تمکین رویه‌ای و یا تمکین مقرراتی یاد می‌کنند) و تمکین فنی[3] (محاسبه مالیات‌ها براساس الزامات فنی قوانین مالیاتی و یا پرداخت آن توسط مؤدیان مطابق با آنچه

1 - Richard M. Bird
2 - Administrative Compliance
3 - Technical Compliance

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

که در قوانین مالیاتی پیش‌بینی شده است) مورد بررسی قرار گیرد. اندازه‌گیری تمکین فنی با تعیین مبلغ صحیح مالیات قابل پرداخت شروع می‌شود. اما، با توجه به معمول بودن ابهام در تفسیر و بکارگیری قوانین مالیاتی، مبلغ صحیح مالیات تا اندازه‌ای با توجه به پیش‌زمینه‌ها، سوگیری‌ها و سطح مهارت فردی که سعی در تعیین مبلغ صحیح مالیات دارد، می‌تواند بسیار متفاوت باشد (مرکز مدیریت و سیاست‌های مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی[1]، ۲۰۰۱).

در این راستا طبقه‌بندی دیگر، تمکین اختیاری در برابر تمکین اجباری است (رضایی و نعیمی حشکوایی،۱۳۸۶: ۴۲۸). چنانچه تمکین مالیاتی به‌صورت داوطلبانه و از جانب مؤدیان اعمال شود، از لحاظ فرهنگ‌سازی مالیاتی اهمیت می‌یابد. به‌عبارت دیگر، صورت ایده‌آل تمکین در خود اظهاری مالیاتی تجلی می‌یابد. اما، مفهوم تمکین مالیاتی در برگیرنده پذیرش اولیه مالیات‌های تشخیصی از سوی سازمان امور مالیاتی نیز می‌شود (گزارش عملکرد سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۳). گفتنی است که 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 پیش‌بینی‌شده بودجه افزایش یافته و با کاهش شکاف مالیاتی، تشکیلات مالیاتی به سمت عدالت پیش خواهد رفت (سعدی و همکاران، ۱۳۸۶ : ۵۲۸).

به‌عنوان بخشی از فرایند برنامه‌ریزی راهبردی، تا زمانی که این انتظار وجود داشته باشد که الگوهای عدم تمکین در جامعه مؤدیان، در طول زمان دستخوش تغییر شود، سازمان امور مالیاتی مؤظف است تا برآوردهایی نظام‌مند از میزان تمکین مؤدیان از قوانین مالیاتی داشته باشد. ایجاد این معیارهای اندازه‌گیری و در دسترس قراردادن آن‌ها بر پایه یک شیوه نظام‌مند برای سازمان امور مالیاتی این امکان را فراهم می‌کند تا بر معیارهای اندازه‌گیری تمکین مالیاتی به‌عنوان شاخص‌های عملکرد راهبردهای سازمان امور مالیاتی تکیه کند. در تلاش برای اندازه‌گیری تمکین مالیاتی، دانستن این که چه‌چیز (فرار مالیاتی، اجتناب از مالیات، تمکین و یا عدم تمکین) باید اندازه‌گیری شود، بسیار مهم است.

1 - Center for Tax Policy and Administration of OECD

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

اصولاً عدم تمکین مالیاتی در دو قالب کلی، « فرار مالیاتی[1]» و «اجتناب از مالیات[2]» می‌گنجد که هر دو به‌منظور گریز از پرداخت مالیات صورت می‌گیرند. بدین ترتیب، مؤدی مالیاتی کمتر از میزانی که قانوناً موظف به پرداخت آن است، تأدیه می‌نماید.

فرار مالیاتی به‌معنای اتخاذ ترتیبات غیرقانونی جهت اختفاء یا نادیده‌گرفتن بدهی مالیاتی بکار می‌رود و ممکن است به یکی از طرق زیر انجام شود (ساندمو، ۲۰۰۴: ۴- ۵):

۱. عدم ذکر درآمد مشمول مالیات یا معاملات در اظهارنامه‌ها؛
۲. گزارش هزینه‌های قابل کسر به میزان بیش از واقع؛
۳. خودداری از تسلیم اظهارنامه برای معاملات؛
۴. کاستن از رقم بدهی مالیاتی با توسل به اظهارات خلاف واقع.

اجتناب از مالیات، استفاده از راه‌های قانونی مختلف توسط مؤدی، به‌منظور کاهش میزان مالیات خود را گویند. از این‌رو، اجتناب از مالیات، رفتاری قانونی است در حالی‌که فرار مالیاتی، رفتاری غیرقانونی محسوب می‌شود.

به طور کلی نکات کلیدی که برای تشخیص و اصلاح عدم تمکین مالیاتی باید مدّ نظر قرار گیرد عبارتند از:

۱. شناسایی مؤدیانی که احتمال عدم تمکین آن‌ها زیاد است؛
۲. درآمدها و هزینه‌هایی که احتمال وقوع عدم تمکین در مورد آن‌ها زیاد است؛
۳. دلایل یا علت‌های عدم تمکین (عمدی یا غیرعمدی).

در بخش‌های بعدی این پژوهش، پس از بررسی مبانی نظری مقوله تمکین مالیاتی، به برخی پژوهش‌های داخلی و خارجی انجام‌شده در این خصوص اشاره شده است. سپس، عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی معرفی و در ادامه، مدل‌های اندازه‌گیری تمکین بررسی شده اند. در انتها، به روش‌های کمّی‌کردن تمکین و شاخص‌های اندازه‌گیری و ابزارهای ارتقای آن پرداخته شده است.

1 - Tax Evasion
2 - Tax Avoidance

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۲- مبانی نظری

دو رویکرد متفاوت برای بحث پیرامون موضوع تمکین مالیاتی وجود دارد. یکی از آنها رویکرد اقتصادی مبتنی بر نظریه انتخاب عمومی[1] است (آلینگهام و ساندمو،۱۹۷۲) که به‌موجب آن مالیات‌ها یا به صورت نظام‌مند پرداخت می‌شوند و یا مؤدیان از پرداخت مالیات طفره می‌روند. افزون بر این، رویکرد دیگری تحت عنوان رویکرد اجتماعی- روان‌شناختی[2] نیز وجود دارد که به موجب آن تمکین مالیاتی از طریق عوامل روان‌شناختی همچون ملاحظات عدالت مالیاتی و حس تشخیص اخلاقی تعیین می‌شود (کرچلر، ۲۰۰۷).

یکی از حوزه‌های نظری اصلی در مقوله تمکین مؤدیان مالیاتی «نظریه بازدارندگی[3]» بیکر (۱۹۶۸) است. در این نظریه فرض بر این است که مؤدیان به دنبال حداکثر کردن مطلوبیت مورد انتظار خود از قماری[4] به نام عدم تمکین هستند که از مانده منافع به‌دست‌آمده از موفقیت در تقلب مالیاتی در مقابل ریسک مورد انتظار کشف و جرایم مالیاتی به‌دست می‌آید (ساندمو، ۲۰۰۵). نتیجه نهایی نظریه مذکور این است که تمکین به میزان زیادی به حسابرسی مالیاتی و مجازات‌ها بستگی دارد. به عبارت دیگر، مؤدیان به دلیل ترس از جرایم، مالیات‌های خود را پرداخت خواهند کرد (اُ.آلابده و همکاران، ۲۰۱۱). تحقیقات انجام شده در زمینه تمکین مؤدیان مبتنی بر رویکرد «بازدارندگی اقتصادی»، دربرگیرنده عوامل اقتصادی و ساختاری در رابطه با تمکین مالیاتی است. در این رویکرد از *روش‌های تجربی* و *تابع مطلوبیت* برای کمک به توجیه و پیش‌بینی خروجی‌های تمکین استفاده می‌شود و چنین ادعا می‌کند که مؤدیان به هنگام تصمیم‌گیری در زمینه خروجی‌های تمکین به تجزیه و تحلیل هزینه- منفعت می‌پردازند. همچنین این رویکرد بر اعمال جرایم به منظور بهبود تمکین تأکید دارد (دووس، ۲۰۰۷: ۱۸۲-۱۸۳). با توجه به آنچه گفته شد، در این مدل عوامل روان‌شناختی و اجتماعی به‌طور کلی نادیده گرفته می‌شوند.

1 - Public Choice Theory
2 - Social-Psychology Approach
3 - Deterrence Theory
4 - Gamble

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

«مدل اولیه اقتصادی بازدارندگی[1]» به اندازه‌گیری و تجزیه و تحلیل اثر بازدارندگی بر رفتار تمکین مؤدیان می‌پردازد. متغیرهای مورد استفاده در این مدل شامل مجازات‌ها و جرایم (قانونی و یا اجتماعی)، احتمال کشف[2] و احتمال انتخاب برای حسابرسی مالیاتی، اعمال جرایم، نرخ مالیات، سطح درآمد و پیچیدگی قوانین می‌باشند. گفتنی است یک مدل بازدارندگی بیشتر سعی در توضیح تغییرات رفتار تمکین مالیاتی مؤدیان دارد تا سطح تمکین آنها (کوکیا، ۱۹۹۴). ضمناً این مدل سطح تمکین مالیاتی واقعی را کمتر از آن‌چه که هست برآورد می‌کند.

جکسن و میلرن (۱۹۸۶) و آلم (۱۹۹۹) بیان کردند که تصمیم‌گیری برای عدم تمکین ممکن است تحت‌تأثیر عوامل دیگری غیر از آنچه که در مدل اولیه ذکر شده است قرار گیرد. با پیدایش و بسط مدل‌های اجتماعی و روان‌شناختی رفتار مؤدیان، اصول و مبانی «مدل خالص اقتصادی بازدارندگی[3]» تحت تأثیر قرار گرفته و به چالش کشیده شده است (دووس، ۲۰۰۷: ۱۸۲-۱۸۳).

۲-۱- پیشینه پژوهش

۲-۱-۱- پژوهش‌های داخلی

عبدالهی (۱۳۷۸) معتقد است که کارآمد نبودن نظام اطلاع‌رسانی و نبود ضمانت‌های اجرایی مؤثر و همچنین میزان مالیات تصاعدی با شیب تند، موجب فرار مالیاتی مؤدیان می‌شود. جعفری صمیمی و حمزه‌ای (۱۳۸۴) نیز طی پژوهشی نشان دادند که به‌ترتیب عوامل ساختاری، عوامل قانونی و عوامل سازمانی به‌عنوان 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 به‌ترتیب بیشترین تأثیر را در ایجاد فرار مالیاتی فعالان در این صنف داشتند.

عاملی و همکاران (۱۳۸۶) اثر اعتماد عمومی نسبت به نحوه تخصیص و مصرف مالیات بر تمکین مالیاتی از دیدگاه خبرگان مالیاتی، مأموران و مؤدیان مالیاتی را از دو بعد درون‌سازمانی و برون‌سازمانی بررسی کردند. نتایج این پژوهش نشان داد که بین اعتماد عمومی ناشی از آگاهی نسبت به نحوه مصرف مالیات و تمکین مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد، به طوری‌که هر چه سطح پاسخ‌گویی

1 - Basic Economic Deterrence Model

۲- احتمال این که عدم تمکین مالیاتی ضمن حسابرسی اظهارنامه مؤدی کشف شود.

3 - Pure Economic Deterrence Model

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

عمومی نسبت به درآمدهای مالیاتی افزایش یابد، میزان تمکین مالیاتی از سوی مؤدیان مالیاتی نیز بیشتر خواهد بود.

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[۱] جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم بر تمکین مالیاتی، خوداظهاری و شفاف‌سازی اطلاعات مالی است. از سوی دیگر، نتایج پژوهش سعدی و همکاران (۱۳۸۶) بیانگر اثر مثبت رایانه‌سازی فرایند تراکنش مالیات بر حقوق، در تسهیل تمکین داوطلبانه مالیاتی و کاهش هزینه‌های وصول مالیات است.

عسکری‌فرد (۱۳۸۶) تأثیر کیفیت خدمات ارائه‌شده توسط سازمان مالیاتی بر تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی را با استفاده از مدل پاراسورامان[۲] در شرکت‌های غیردولتی فعال در شهر تهران بررسی کرده است. نتایج به دست‌آمده از این پژوهش نشان داد که با افزایش کیفیت خدمات از جانب سازمان امور مالیاتی کشور می‌توان شاهد افزایش تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی بود. همچنین، به‌موجب نتایج این پژوهش، رتبه‌بندی ابعاد تشکیل‌دهنده کیفیت خدمات از منظر مؤدیان به ترتیب اولویت عبارت از اطمینان خاطر از خدمات ارائه‌شده، همدلی ممیزان مالیاتی با مؤدیان، پاسخ-گویی مناسب کارکنان، اعتبار خدمات ارائه‌شده و کیفیت عوامل محسوس است.

باقری و عموری (۱۳۸۸) طی پژوهشی نشان دادند که نسبت‌های مالی سرمایه درگردش، دوره گردش موجودی کالا، هزینه‌های عمومی به فروش خالص، سود هر سهم و معیار اندازه شرکت رابطه معناداری با درآمد مشمول مالیات دارند. از این‌رو به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد شده است که در تعیین معیارها و شاخص‌های اثرگذار بردرآمد مشمول مالیات به‌منظور تعیین ریسک اظهارنامه‌های مؤدیان و انتخاب آن‌ها برای حسابرسی مالیاتی، به این نسبت‌های مالی توجه بیشتری داشته باشد. همچنین با توجه به معناداری ضریب همبستگی میان نسبت‌های مذکور، در تعیین ریسک اظهارنامه‌های مؤدیان از طریق بررسی شرایط غیرعادی در تکمیل اظهارنامه‌ها، روابط میان نسبت‌های مذکور را نیز مورد توجه قرار دهند.

۱- در پژوهش مذکور منظور از اصلاحات، افزایش جرایم مالیاتی در اصلاحیه ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم در منبع مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، نسبت به دوره قبل از آن بوده است.

2 - Parasuraman

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

موسوی جهرمی و همکاران (۱۳۸۸) طی پژوهشی نشان دادند که با افزایش پرداخت‌های هزینه-ای 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 روی هزینه‌های تمکین داوطلبانه مالیات‌دهندگان 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 این‌رو، یکی از چالش‌های اساسی نظام مالیاتی کشور ساده‌سازی مالیات در مفهوم کلی و ساده‌سازی قوانین و مقررات مالیاتی در مفهوم محدود آن است.

رسولی‌شمیرانی و اسداله‌زاده بالی (۱۳۸۶) به بررسی عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی به عنوان یک عامل مهم و مؤثر بر تمکین داوطلبانه مالیاتی پرداختند. به‌موجب نتایج این بررسی داشتن فرهنگ مالیاتی مطلوب مستلزم اصلاح فرهنگ سازمانی از دو بعد درون‌سازمانی و برون‌سازمانی است. گفتنی است که عوامل درون‌سازمانی اصلاح فرهنگ سازمانی به دوگروه عوامل مدیریتی و عوامل انسانی و عوامل برون‌سازمانی به دو گروه عوامل فرهنگی در جامعه و عوامل اقتصادی دسته‌بندی شده اند.

۲-۱-۲- پژوهش‌های خارجی

چان و همکاران (۲۰۰۰) به بررسی اثر تفاوت‌های فرهنگی و ساختار نظام مالیاتی بر تمکین مؤدیان مالیاتی هنگ‌کنگ و ایالات متحده امریکا پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که تلاش‌ها در راستای بهبود تمکین مالیاتی باید متناسب با سیستم مالیاتی و فرهنگ حاکم بر مالیات‌دهندگان باشد.

طی پژوهشی در کره جنوبی، پارک و هایون (۲۰۰۳) با انجام بررسی بر روی داده‌های تجربی نشان دادند که سطح درآمد مؤدیان بر درجه تمکین آن‌ها اثرگذار نیست. همچنین، حسابرسی مالیاتی و جرایم عوامل بسیار مهم جلوگیری از فرار مالیاتی محسوب می‌شوند که جرایم در مقایسه با حسابرسی مالیاتی مؤثرتر است. افزون بر این، آن‌ها بیان کردند که مؤدیان تمایل به سواری مجانی داشته و آموزش به مؤدیان در زمینه مالیات ابزاری کارآمد به‌منظور تحریک مالیات‌دهندگان جهت تمکین است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

نتایج پژوهش ریاحی بلکویی (۲۰۰۴)، مبتنی بر داده‌های به‌دست‌آمده از ۳۰ کشور دنیا بیانگر این است که در سطح بین‌المللی، تمکین مالیاتی به‌طور قطع با میزان آزادی اقتصاد، سطح اهمیت بازار واحد تجاری و کارایی قوانین رقابتی و ارزش‌های اخلاقی مرتبط است.

براساس پژوهش‌های پیشین، متغیرهای جمعیت‌شناختی نظیر جنسیت (تیتل، ۱۹۸۰؛ بالدری، ۱۹۸۷؛ جکسن و جااوئن، ۱۹۸۹؛ ویلسن و شفرین، ۲۰۰۵؛ گرکس‌هانی، ۲۰۰۷؛ بازارت و پیک هاردت، ۲۰۰۹ و کاستلونگر و همکاران ،۲۰۱۰)، سن (جکسن و میلیرون، ۱۹۸۶؛ و ریتسما، ۲۰۰۳) و سطح تحصیلات مؤدی (جکسن و میلیرون، ۱۹۸۶؛ گرونلند[1] و ولدهوون[2]، ۱۹۸۳؛ اریکسن[3] و فالان[4]، ۱۹۹۶؛ چان و همکاران، ۲۰۰۰؛ هستن[5] و تران[6]، ۲۰۰۱؛ و ریچاردسن[7]، ۲۰۰۶) از جمله عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی هستند، به طوری که تمکین مالیاتی در بین زنان در مقایسه با مردان بیشتر است. همچنین، افراد جوان‌تر تمایل به پذیرش ریسک داشته و نسبت به جرایم مالیاتی حساسیت کمتری از خود نشان می‌دهند. سطح تحصیلات نیز با توانایی مؤدی در فهم قوانین مالیاتی و پذیرش و رفتارکردن براساس این قوانین مرتبط بوده و داشتن دانش مالی و مالیاتی بر نگرش مؤدی نسبت به تمکین اثرگذار است، به‌طوری که در بین افراد با تحصیلات بالاتر تمکین مالیاتی بیشتر است و افراد با دانش مالی و مالیاتی، امتیاز مثبت اخلاق مالیاتی بالاتری دارند.

اسنو و وارن جی‌آر (۲۰۰۵) براساس نتایج پژوهش خود بیان کردند که افزایش در عدم اطمینان در رابطه با احتمال حسابرسی شدن، باعث کاهش رفاه و افزایش تمکین مالیاتی برای مؤدیان ابهام‌گریز می‌شود. اما از سوی دیگر باعث کاهش تمکین مالیاتی مؤدیان علاقه‌مند به ابهام می‌شود. بلنثورن[8] و کپلن[9] (۲۰۰۸) مدلی برای تمکین مالیاتی براساس رابطه بین تمکین با فرصت مؤدیان برای عدم تمکین، باورهای اخلاقی و ارزش‌های اجتماعی ارائه نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که از نظر

1 - Groenland
2 - Veldhoven
3 - Eriksen
4 - Fallan
5 - Houston
6 - Tran
7 - Richardson
8 - Blanthrone
9 - Kaplan

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مؤدیان با فرصت‌های زیاد برای عدم تمکین (این افراد از فرار مالیاتی بهره‌مند می‌شوند)، در مقایسه با مؤدیانی با فرصت‌های کم برای عدم تمکین، فرار مالیاتی به میزان کمتری غیراخلاقی تلقی می‌شود. همچنین، باورهای اخلاقی تا اندازه‌ای به‌طور غیرمستقیم بر رابطه بین فرصت برای عدم تمکین (ارزش‌های اجتماعی) و کم‌اظهاری اثرگذار است.

نتایج پژوهش‌های مختلف نشان می‌دهد که با افزایش میزان درآمد افراد، فرار مالیاتی افزایش می‌یابد (هستن و تران، ۲۰۰۱). همچنین، فرصت عدم تمکین برای افراد دارای مشاغل آزاد (هستن و تران، ۲۰۰۱؛ فلدستاد[1] و سمبوجا، ۲۰۰۱؛ و ریچاردسن، ۲۰۰۶) و نیز اشخاصی که منابع درآمدی آن‌ها به گونه‌ای از سیستم مالیاتی مخفی می‌ماند، بیشتر است. افزون بر این، دووس (۲۰۰۷) در مقاله تحلیلی خود بیان می‌کند که ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مطرح در مدل‌های اجتماعی و روان‌شناختی نقش بسیار مهمی در رفتار تمکین مؤدیان ایفا می‌کنند. نتایج پژوهش کاستلونگر و همکاران (۲۰۰۹) نیز نشان‌دهنده تأثیر الگوهای متفاوت حسابرسی بر میزان تمکین در آینده است، به‌طوری‌که اگر حسابرسی به‌صورت کاملاً تصادفی انجام نشود، تمکین کاهش و هر چه زمان آخرین حسابرسی انجام‌شده به زمان فعلی نزدیک‌تر باشد، میزان تمکین افزایش خواهد یافت.

اُ. آلابده و همکاران (۲۰۱۱) در پژوهشی به بررسی اثر تنوع قومیت (از بعد نژاد و مذهب) بر رفتار تمکین مؤدیان در کشور نیجریه پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان‌دهنده تفاوت بسیار زیاد رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی در بین نژادهای مختلف در جامعه‌ای است که به شدت از این نظر تنوع در آن زیاد است. اما تفاوت رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی در بین مذاهب مختلف، قابل توجه و با اهمیت نمی‌باشد.

1 - Fjeldstad

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۳- اندازه‌گیری تمکین مالیاتی

۳-۱- عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی

تمکین مالیاتی مؤدیان به عوامل متعددی بستگی دارد. اقتصاددانان بیشتر بر عوامل خارجی (نظیر نرخ مالیات، میزان درآمد مشمول مالیات مؤدی، احتمال حسابرسی مالیاتی و به‌خصوص جرایم مالیاتی) تأکید می‌کنند، اما پژوهش‌های روان‌شناختی نشان داده است که متغیرهای درونی (نظیر داشتن سطحی از دانش در زمینه قوانین مالیاتی، نگرش مؤدیان نسبت به دولت و وضع مالیات، ارزش‌های فردی، ارزش‌های اجتماعی، عدالت و همچنین تمایلات انگیزشی) به اندازه متغیرهای بیرونی بااهمیت است (هافمن و همکاران، ۲۰۰۸). به‌طور کلی می‌توان عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی را به شرح زیر طبقه بندی نمود:

۱. ویژگی‌های قانونی (انواع مالیات‌ها، نرخ‌های مالیاتی، معافیت‌ها و ضمانت‌های اجرایی)؛

۲. ویژگی‌های مؤدیان(انواع مؤدی، میزان و نوع درآمد، نوع حرفه و فرصت‌های عدم‌تمکین)؛

۳. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مؤدیان(سن، جنسیت، سطح تحصیلات، میزان تخصص و مهارت حرفه‌ای، مذهب، نژاد و ملیت)؛

۴. ویژگی‌های روانشناختی مؤدیان (تیپ شخصیتی و اخلاقیات)؛

۵. وضعیت نظام مالیاتی (توانایی اجرایی، توانایی در برقراری عدالت، داشتن تخصص، کیفیت خدمات مالیاتی، میزان فساد اداری، میزان شفافیت و سیستم کارآمد اطلاعات مالیاتی)؛

۶. عوامل سیاسی (میزان مشارکت مردم در تصمیم‌گیری‌ها، پاسخ‌گویی دولت در قبال اقداماتش، اطلاع مردم از نحوه مصرف درآمدها، شفافیت درآمدی دولتمردان و عملکرد شخصی آنان در پرداخت مالیات و مشروعیت نظام حاکم)؛

۷. عوامل اقتصادی (سیاست‌های دولت، ترکیب درآمدی دولت، تورم، نرخ بهره و تأثیرات بین‌المللی)؛

۸. عوامل اجتماعی و فرهنگی (هنجارهای فرهنگی، پیشینه قومی، میزان فساد مالی و اداری در جامعه و میزان انتفاع طبقات مختلف جامعه از هزینه‌های عمومی).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۳-۲- مدل‌های تمکین مالیاتی

جکسن و میلرن (۱۹۸۶) پس از انجام بررسی جامعی بر روی ادبیات تمکین مالیاتی، چهارده عامل مهم و مؤثر بر تمکین مالیاتی را که توسط پژوهش‌گران مختلف مورد مطالعه قرار گرفته بودند، شناسایی و معرفی کردند. فیشر و همکارانش[1] (۱۹۹۲) این عوامل چهارده‌گانه را در چهار گروه عمده طبقه‌بندی نمودند. در مدل تمکین مالیاتی فیشر و همکارانش، چهار گروه عمده عوامل مهم و مؤثر بر تمکین مالیاتی عبارتند از:

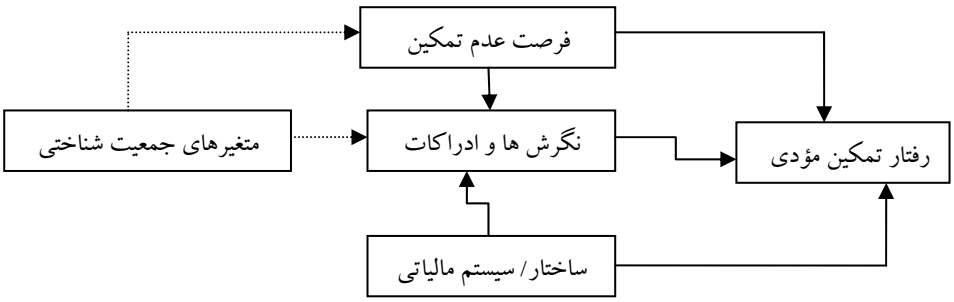
۱. متغیرهای جمعیت‌شناختی[2] (سن، جنسیت و سطح تحصیلات)؛
۲. فرصت‌های عدم تمکین[3] (میزان درآمد، منبع درآمد و نوع حرفه)؛
۳. نگرش‌ها و ادراکات[4] (عدالت سیستم مالیاتی و تأثیر محیط)؛
۴. ساختار/ سیستم مالیاتی[5] (پیچیدگی سیستم مالیاتی، احتمال کشف عدم تمکین و جرایم و نرخ‌های مالیاتی).

از این‌رو، مدل تمکین مالیاتی فیشر(شکل ۱)، چارچوبی برای درک و فهم اثر مؤلفه‌های اجتماعی– اقتصادی و روان‌شناختی بر تصمیم‌های مؤدیان در خصوص تمکین فراهم می‌کند. براساس این مدل، متغیرهای جمعیت‌شناختی (سن، جنسیت و سطح تحصیلات)، به‌صورت غیرمستقیم، از طریق تأثیر بر فرصت‌های عدم تمکین و همچنین تأثیر بر نگرش‌ها و ادراکات می‌توانند بر تمکین مؤدیان اثرگذار باشند (چاوو و لیوونگ، ۲۰۰۹: ۳۴– ۳۸).

1 - Fischer et al.
2 - Demographic Variables
3 - Non-Compliance Opportunities
4 - Attitudes and Perceptions
5 - Tax System/Structure

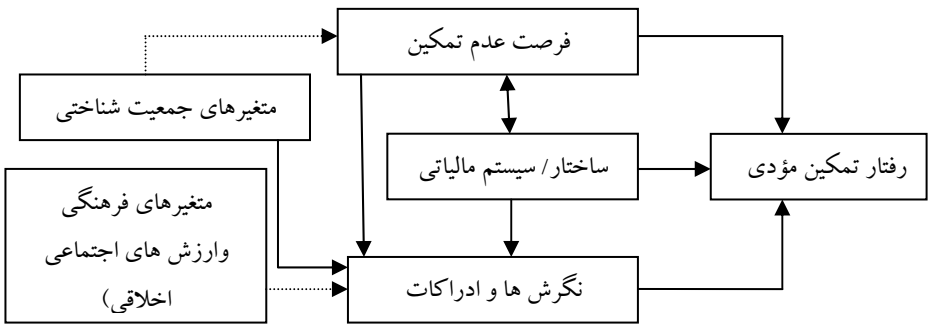
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

شکل (۱)- مدل تمکین فیشر و همکاران (۱۹۹۲)[۱]



چاوو و لیوونگ (۲۰۰۹) از طریق دخالت دادن فرهنگ به عنوان یک متغیر محیطی بسیار مهم و همچنین تأثیر متقابل فرصت‌های عدم تمکین و ساختار/ سیستم مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مدل فیشر را تعدیل نمودند. مدل ارائه شده توسط آنها به شرح شکل شماره ۲ است:

شکل (۲)- مدل تعدیل‌شده تمکین فیشر و همکاران (۱۹۹۲)[۲]



نظام‌های مالیاتی برای برخورد با رفتار عدم تمکین مؤدیان متناسب با انگیزه‌های مؤدی از استراتژی‌های گوناگونی استفاده می‌کنند. از این نظر که مؤدیان یک گروه همگن نیستند و شرایط آن-ها از یک دوره زمانی به دوره‌ای دیگر تغییر می‌کند، انگیزه آنها مورد توجه قرار می‌گیرد. بر این اساس OECD[۳](۲۰۰۵) مدل تمکینی را پیشنهاد می‌کند که این مدل در بیشتر سازمان‌های مالیاتی مدرن

۱- اقتباس از چاوو و لیوونگ، ۲۰۰۹: ۳۵.

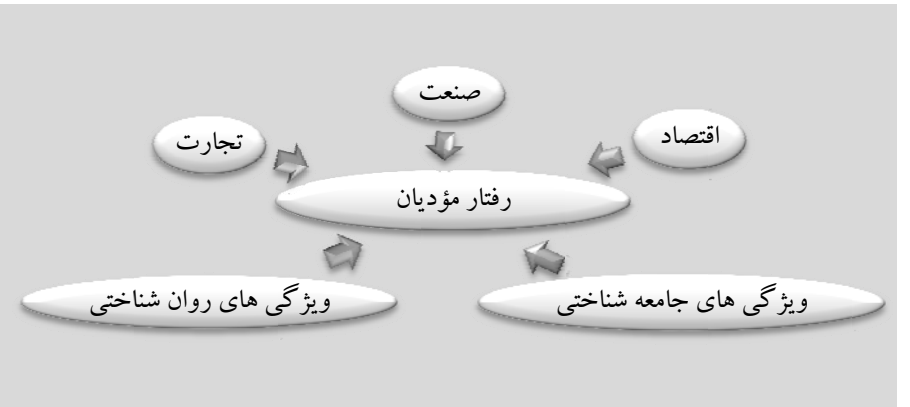
۲- اقتباس از چاوو و لیوونگ، ۲۰۰۹: ۳۸.

3 - Organization for Economic Co-operation and Development

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

به کار می‌رود. در این مدل همان‌طوری که در شکل زیر (شکل ۳) نشان داده می‌شود، عوامل مؤثر بر رفتار مؤدی عبارتند از: عوامل اقتصادی، تجاری، روانی و غیره که شکل‌دهنده نگرش مؤدی نسبت به نظام مالیاتی کشور ذیربط هستند و بر اساس آن ، مؤدی نوع رفتار تمکین خود را انتخاب می‌کند.

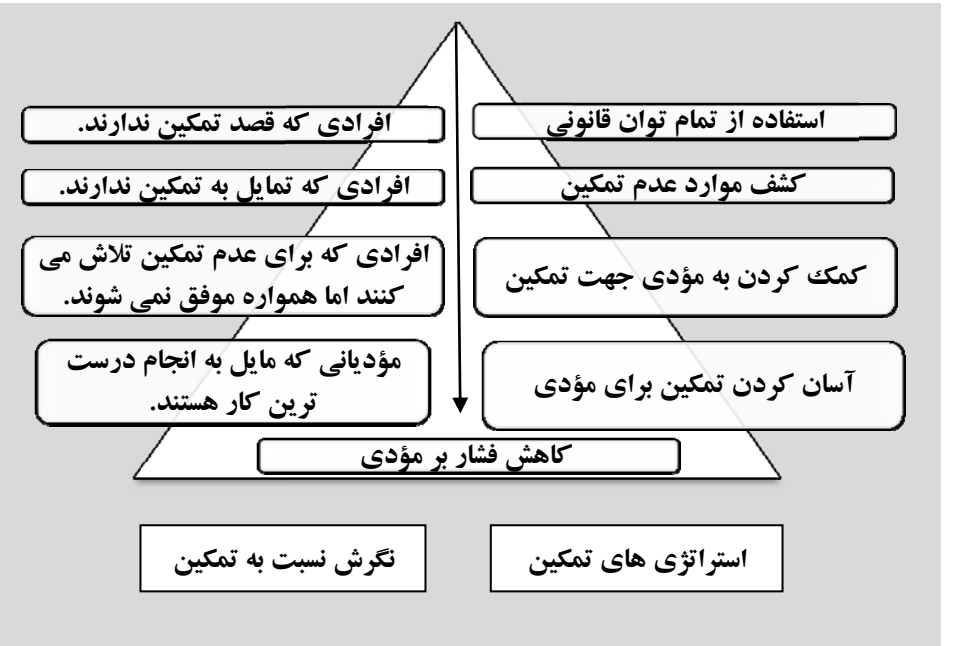
شکل (۳)- عوامل مؤثر بر رفتار مؤدیان



بر اساس مدل تمکینOECD (شکل ۴)، مؤدیان مالیاتی ممکن است در بهترین حالت، تمایل به تمکین کامل و یا در بدترین حالت، تصمیم به عدم تمکین داشته باشند. در مقابل، سازمان مالیاتی با اتخاذ استراتژی‌های متنوع پاسخی مناسب نسبت به رفتار تمکین مؤدی نشان می‌دهد. این مدل نشان‌دهنده این است که سازمان مالیاتی با اجرای استراتژی‌های صحیح که ترکیبی از حسابرسی مالیاتی، اعمال جرایم مالیاتی، ارائه توصیه جهت بهتر انجام دادن تکالیف توسط مؤدیان مالیاتی، آموزش، تغییر قانون، اصلاح روال‌های کاری و غیره است، می‌تواند بر رفتار مؤدیان اثرگذار باشد. هدف نهایی اجرای استراتژی‌های متنوع، تأثیر هر چه بیشتر بر مؤدیان است تا بتوان شمار بیشتری از آن‌ها را به سمت پایین هرم یعنی «تمایل به انجام کارهای درست» سوق داد. همچنین با اجرای این استراتژی‌ها، از شمار مؤدیانی که نیاز به اجرای کامل قانون یا انجام حسابرسی مالیاتی دارند کاسته می‌شود و بدین ترتیب هزینه‌های سازمان کاهش می‌یابد. زیرا اجرای استراتژی حسابرسی مالیاتی برای همه مؤدیان مالیاتی باعث به هدر رفتن منابع سازمان و عدم استفاده بهینه از آن‌ها می‌شود. از این‌رو، باید پرونده‌های مناسبی جهت رسیدگی، انتخاب شده و حسابرسی مالیاتی نیز متناسب با آنها صورت گیرد. همچنین، انتخاب پرونده برای اجرای استراتژی حسابرسی نیز باید مبتنی بر میزان ریسک فرار مالیاتی مؤدیان باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

شکل (۴)- مدل تمکینOECD



با توجه به مدل OECD، آگاه‌کردن افراد از حقوق و تعهدات خود و کمک به آنها به‌منظور دسترسی به منافعی که مستحق دریافت آن هستند در کنار رسیدگی[1] و اقدامات اجرایی[2] (مانند تجدیدنظر در ریسک کشف، حسابرسی مالیاتی و پیگردهای قانونی)، اجزای تشکیل‌دهنده برنامه تمکین مالیاتی هستند. در گام نخست، با این فرض که تعداد زیادی از مردم خواهان ادای تعهدات خود هستند، آسان‌تر و ارزان‌تر کردن تمکین تا حد امکان، نقطه شروع فرایند تمکین خواهد بود. برای این منظور می‌توان به سه طریق زیر عمل کرد:

۱. مشورت و تشریک مساعی با مؤدیان و مشاوران آنها در راستای طراحی مجدد آن دسته از فرایندهای اداری که بر آن‌ها اثرگذار است، با هدف اطمینان از کارآمد بودن راه‌حل‌های اداری برای جامعه؛

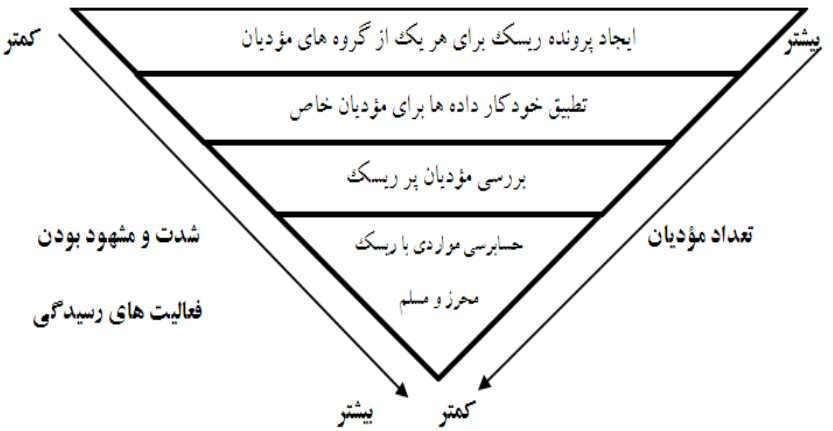
1 - Verification
2 - Enforcement activities

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۲. عرضه اطلاعات مورد نیاز به مؤدیان و مشاوران آن‌ها (با نیازهای اطلاعاتی متنوع) جهت درک حقوق و تعهدات خود؛

۳. ایجاد راه‌های کم‌هزینه، مناسب و راحت جهت برقراری ارتباط با سازمان مالیاتی (گزارشگری اطلاعات و انجام پرداخت از بابت تعهدات مالیاتی).

شکل (۵)- فرایندهای تمکین



در گام دوم، با انجام رسیدگی و اجبار به تمکین می‌توان فرایند تمکین را دنبال کرد. نحوه کار بدین صورت است (شکل ۵):

۱. ایجاد پرونده ریسک[1] : شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک گروه‌های مؤدیان با استفاده از تجزیه و تحلیل اطلاعات به‌دست‌آمده از اظهارنامه‌های مالیاتی و یا از مجرای اشخاص ثالث (همچون مؤسسات مالی و سازمان‌های دولتی)؛

۲. تطبیق داده‌ها (بررسی اظهارنامه‌های مالیاتی در مقایسه با رفتارهای مؤدی در گذشته و یا در مقایسه با داده‌های به‌دست‌آمده از اشخاص ثالث) به استناد پرونده ریسک مؤدیان؛

۳. بررسی مجدد افراد و واحدهای تجاری خاصی که ریسک بالایی دارند؛

1 - Risk Profiles

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۴. حسابرسی و انجام دیگر اقدامات لازم در مورد افراد و واحدهای تجاری که وجود ریسک در مورد آن‌ها محرز باشد.

گفتنی است مدل‌های اقتصادی که تنها مبتنی بر فرصت‌های موجود برای عدم تمکین و جرایم هستند، فهم ناقصی از تصمیم‌گیری‌های مرتبط با تمکین مالیاتی توسط مؤدیان ایجاد می‌کنند. در حالی‌که، ارزش‌های اجتماعی و باورهای اخلاقی اثر بازدارنده بیشتری در مقایسه با متغیرهای اقتصادی بر رفتار عدم تمکین مالیاتی دارند (ونزل، ۲۰۰۵ و ۲۰۰۴).

ملیا (۱۹۸۷) با هدف رده‌شناسی مدلهای تمکین مالیاتی چهار مسیر فکری را در باب تمکین ترسیم کرده است که در حقیقت می‌توان آن را زیربنای عوامل تأثیرگذار بر رفتار مؤدی در مدل OECD دانست. این چهار مسیر فکری عبارت از مدل اقتصادی، مدل عدم اطمینان، هنجارهای تمکین و مدل اینرسی است(حاج محمدی و آقایی، ۱۳۸۹).

اساس و مبنای مدل اقتصادی افزایش موقعیت مالی مؤدی است. در این مدل، مؤدی به ارزیابی موقعیت پرداخته و هزینه‌های بالقوه عدم تمکین را با منافع بالقوه آن بر اساس چهار متغیر ریسک شناسایی شدن، جریمه‌ها، نرخ مالیاتی و سطح درآمدی مورد مقایسه قرار می‌دهد که دو متغیر اول بعنوان هزینه و دو متغیر آخر بعنوان منافع مدل در نظر گرفته می‌شوند. طبق این مدل هرگاه مؤدی از فزونی منافع تعویق و یا عدم پرداخت مالیات، نسبت به ریسک شناسایی و مجازات شدن اطمینان حاصل کند، به احتمال زیاد از انجام تکالیف مالیاتی خود شانه خالی خواهد کرد.

مدل عدم اطمینان در راستای منطق مدل اقتصادی است و ضمن حفظ فرضیهٔ افزایش منافع مالی این نکته را نیز اضافه می‌کند که در دنیای واقعی اطلاعات مربوط به مقررات جریمه‌ها و ریسک حسابرسی معمولاً کامل نیست و بنابراین مؤدیان مجبورند بیشتر به مشاهدات خود متکی باشند. از این رو، اغلب مؤدیانی که یک بار مورد حسابرسی قرار می‌گیرند، با وجود کاهش ریسک حسابرسی مجدد در مقایسه با افرادی که مورد حسابرسی قرار نگرفته اند بیشتر به تعهدات و تکالیف قانونی خود پایبندند.

بر اساس معیار هنجارهای تمکین، استانداردهای رفتار مؤدی تحت تأثیر عوامل اجتماعی و فرهنگ مالیاتی قرار می‌گیرند. فرار مالیاتی در جامعه‌ای ممکن است عملی اشتباه و غیر اخلاقی و در جامعه‌ای دیگر عملی پسندیده و حاکی از هوش و زکاوت فرد متخلف تلقی شود. در کشورهایی که بطور معمول سطح تمکین به قوانین مالیاتی بالا است، مؤدیان کمتری اقدام به استفاده از استراتژیهای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

فرار می‌کنند. شواهد تجربی نشان می‌دهد که آگاهی مؤدیان از مصرف مبالغ مالیاتی در جهت تحقق مقاصد و اهداف ارزشمند در تقویت انگیزه تمکین آنها مؤثر است.

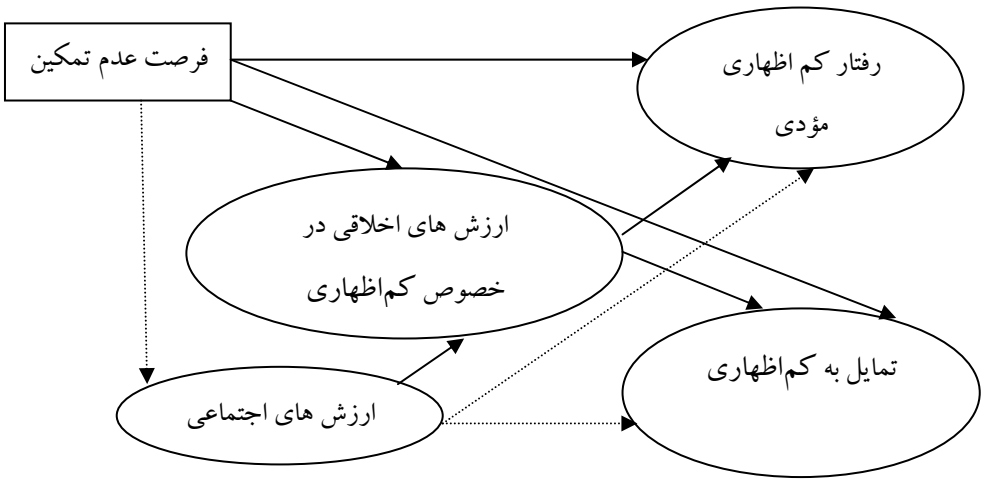
پیروان مدل اینرسی معتقدند انگیزه تغییر در افرادی که یک فعالیت فرضی را آغاز کرده‌اند بسیار اندک است. بر همین اساس، مؤدیانی که سابقه‌ای طولانی در تمکین به قوانین مالیاتی دارند تمایلی به فرار از تعهدات و تکالیف قانونی خود ندارند. علت این امر ریسک بالای شناسایی شدن یا اصول اخلاقی متعارف در جامعه نیست بلکه علت آن پرورش عادت تمکین است. شالوده روانشناسی نظریه اینرسی ریشه در نظریه «تعارض شناختی»[1] فیستنجر دارد که بنابر آن، وقتی شخصی باورها یا اقداماتی را مخالف با عقاید و باورهای قلبی خود می‌پذیرد، دچار احساسات ناخوشایندی می‌شود که مداومت در این احساسات فرد را به تغییر باورها و رفتارهایش مجبور می‌کند؛ یعنی وقتی مؤدی رفتارهای عدم تمکین را آغاز می‌کند، از تعهد او برای اطاعت از قانون کاسته می‌شود و احساس قبح عمل در نزد او از بین می‌رود؛ بنابراین، اینرسی در او ایجاد می‌شود و تغییر رفتار در فرد به شدت دشوار می‌شود (حاج محمدی و آقایی، ۱۳۸۹).

در خصوص مدل‌های مختلف تمکین، لازم به ذکر است اولین مدل ارائه‌شده در زمینه تمکین مالیاتی، مدل استاندارد فرار مالیاتی[2] مبتنی بر نظریه بازدارندگی بیکر (۱۹۶۸) است که نخستین‌بار توسط آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) معرفی و توسط متخصصینی همچون سرینیواسان[3] (۱۹۷۳) و یتژاکی[4] (۱۹۷۴) بازنگری شد. مدل استاندارد فرار مالیاتی به‌دلیل داشتن چارچوب نظری مناسب، پایه مدل‌های تعمیم‌یافته فرار مالیاتی قرار گرفته است (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸: ۳۱). مدل ارائه شده توسط بلنثورن و کپلن (۲۰۰۸) (به شکل شماره ۶ مراجعه شود)، بسط‌یافته مدل آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) است با این تفاوت که در این مدل رابطه بین فرصت‌های موجود برای عدم تمکین و ارزش‌های اجتماعی و باورهای اخلاقی در خصوص کم‌اظهاری، با رفتار و میل به کم‌اظهاری بررسی شده است. لازم به ذکر است روابط کم اهمیت در مدل نهایی با خط‌چین نشان داده شده است. خلاصه مدل بلنثورن و کپلن در جدول (۱) ارائه شده است.

1 - Cognitive Dissonance
2 - Tax Evasion Standard Model
3 - Srinivasan
4 - Yitzhaki

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

شکل (۶)[۱]- مدل تمکین با استفاده از روش SEM[۲]



جدول (۱)- خلاصه مدل بلنثورن و کپلن (۲۰۰۸)

متغیرهای کنترلی	نحوه طبقه‌بندی مؤدیان	طبقه‌بندی عوامل	عامل
ویژگی‌های جمعیت‌شناختی (سن، جنسیت، سطح تحصیلات، نوع درآمد)	دارای منبع درآمد نقدی که به سازمان امور مالیاتی گزارش نمی‌شود.	دارای فرصت زیاد	فرصت عدم تمکین
	مالکیت در کسب و کار (کارفرما بودن)		
	فاقد منبع درآمد نقدی که به سازمان امور مالیاتی گزارش نمی‌شود.	دارای فرصت کم	
	کارمند یک شخص یا سازمان		
	بررسی پاسخ مؤدی به سؤال‌هایی در مورد نظر اطرافیان وی مانند: همسر، دوستان، خانواده، نفر سوم قراردادهای تجاری و شخص تهیه-کننده اظهارنامه‌های وی در خصوص کم-اظهاری (با استفاده از طیف لیکرت) ۱- امتیاز بالاتر، اخلاقیات بیشتر ۲-امتیاز کمتر، اخلاقیات کمتر	ارزش‌های اجتماعی تشویق کننده کم‌اظهاری (امتیاز کمتر) ارزش‌های اجتماعی منع‌کننده کم‌اظهاری (امتیاز بیشتر)	ارزش‌های اجتماعی

۱- اقتباس از بلنثورن و کپلن، ۲۰۰۸: ۶۹۷

2 - Structural Equation Modeling

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

متغیرهای کنترلی		نحوه طبقه‌بندی مؤدیان	طبقه‌بندی عوامل	عامل
ویژگی‌های جمعیت‌شناختی (سن، جنسیت، سطح تحصیلات، نوع درآمد)		بررسی میزان موافقت مؤدی با گویه‌هایی در مورد نظر وی در مورد کم‌اظهاری (با استفاده از طیف لیکرت) ۱- عدم احساس گناه نسبت به کم‌اظهاری. ۲- کم‌اظهاری خلاف اصول و قواعد کلی است. ۳- کم‌اظهاری از نظر اخلاقی نادرست است. ۴- جدای از اخلاق، کم‌اظهاری نادرست است. ۵- کم‌اظهاری خلاف است.	کم‌اظهاری عملی بسیار غیراخلاقی است. (امتیاز بیشتر)	باورهای اخلاقی
			کم‌اظهاری عملی بسیار غیراخلاقی نیست. (امتیاز کمتر)	
ویژگی‌های جمعیت‌شناختی (سن، جنسیت، سطح تحصیلات، نوع درآمد)		براساس اظهارنامه مالیاتی سال‌های گذشته	کم‌اظهاری (مقدار)	رفتار کم اظهاری مؤدی
		روند عمل مؤدی طی سال‌های گذشته	کم اظهاری (دفعات تکرار)	
ویژگی‌های جمعیت‌شناختی (سن، جنسیت، سطح تحصیلات، نوع درآمد)	در هر دو سناریو نوع درآمد مؤدی به گونه‌ای است که فرصت برای عدم تمکین زیاد است.	برحسب میزان کم‌اظهاری دو مؤدی با مبالغ متفاوتی از درآمد در هر یک از دو سناریو (با توجه به ماهیت فرضی سناریوها)	سناریو فرضی اول	تمایل به کم‌اظهاری
			سناریو فرضی دوم	

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۳-۳- روش‌های عملیاتی اندازه‌گیری تمکین مالیاتی[۱]

روش‌های مختلفی برای کمّی‌کردن تمکین قابل استفاده است. این روش‌ها عبارتند از:

۱. مطالعات مبتنی بر حسابرسی[۲]؛
- روش اندازه‌گیری تمکین مبتنی بر داده‌های حاصل از حسابرسی یک نمونه تصادفی[۳]؛
- روش اندازه‌گیری تمکین مبتنی بر داده‌های حاصل از حسابرسی عملیاتی[۴]؛

۲. تغییرات در اقلام اظهارنامه مالیاتی؛

۳. تجزیه و تحلیل داده‌های مالی؛

۴. سایر روش‌ها (مطالعات، مشاهده مستقیم، مدل‌بندی تحلیلی و بررسی‌های میدانی/ آزمایشگاهی).

۳-۳-۱- مطالعات مبتنی بر حسابرسی

هدف اصلی روش‌های اندازه‌گیری تمکین مبتنی بر حسابرسی اظهارنامه‌های مالیاتی، مشخص‌کردن تفاوت بین اظهارنامه‌های تکمیل‌شده توسط هر یک از مؤدیان با آنچه که باید توسط آنها تهیه و تکمیل می‌شد، است. دو عامل مهم برای اطمینان از موفقیت روش مبتنی بر داده‌های حاصل از حسابرسی یک نمونه تصادفی، نخست، انتخاب تصادفی اظهارنامه‌های مالیاتی با استفاده از نمونه‌گیری خوشه‌ای بسیار دقیق و دوم یکنواختی در رسیدگی به اظهارنامه‌های منتخب است. از بعد توانایی توصیف و پیش‌بینی‌کنندگی، این‌گونه داده‌ها به اتفاق آراء، معیار بهتری برای اندازه‌گیری تمکین از قوانین مالیاتی تلقی می‌شوند.

چند عامل باعث کاهش توجه بالقوه به برنامه‌های اندازه‌گیری تمکین مالیاتی مبتنی بر حسابرسی می‌شود: اول این که هزینه اندازه‌گیری تمکین مبتنی بر حسابرسی اظهارنامه‌های مالیاتی، جزء هزینه-های فرصت است. این گونه هزینه‌ها ناچیز نبوده و همین امر دلیلی برای عدم استفاده از این روش‌ها در سطحی گسترده است. دومین عامل، هزینه‌های عمومی بالقوه تحمیلی به جامعه مؤدیان (از قبیل استخدام نیروی متخصص به منظور رعایت صحیح قوانین مالیاتی در تکمیل و ارائه اظهارنامه و تهیه

۱- مطالب این قسمت برگرفته از گزارش «مرکز مدیریت و سیاست‌های مالیاتی» سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است.

2 - Audit- Based Studies

3 - Random Sample Audit Data

4 - Operational Audit Data

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

اسناد و مدارک لازم برای ارائه به سازمان مالیاتی)، در صورت رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی به صورت تصادفی است. لازم به توضیح است رسیدگی‌ها در برنامه‌های اندازه‌گیری تمکین مالیاتی مبتنی بر حسابرسی، به میزان قابل توجهی بسیار دقیق‌تر از حسابرسی‌های عملیاتی معمول است و به‌نظر می‌رسد که در عمل چنین رسیدگی‌هایی به صرفه نباشد.

برای رفع مشکلات مربوط به روش مبتنی بر داده‌های حاصل از حسابرسی یک نمونه تصادفی، می‌توان از داده‌های حاصل از حسابرسی عملیاتی معمولی استفاده کرد. در این نوع حسابرسی، اظهارنامه‌های مؤدیان از نظر ریسک، اولویت‌بندی شده و اظهارنامه‌های پر ریسک مورد رسیدگی دقیق قرار می‌گیرند. هر چند که ممکن است معیارهای تمکین حاصل از داده‌های عملیاتی به‌طور بالقوه نادرست بوده و یا معرف جامعه مؤدیان نباشد. شایان ذکر است هدف از اندازه‌گیری تمکین، بیان سطح تمکین جامعه مؤدیان و نه فقط آن بخش انتخاب‌شده برای رسیدگی دقیق و کامل طی حسابرسی معمولی است. در استفاده از روش مبتنی بر داده‌های حاصل از حسابرسی عملیاتی برای اندازه‌گیری تمکین، ممکن است هدف تاکتیکی مقامات مالیاتی در تلاش برای اطمینان یافتن از انتخاب تنها آن دسته از مؤدیانی که به قدر کافی تمکین نمی‌کنند (جهت حسابرسی) به‌طور کامل مغایر با هدف راهبردی آن، مبنی بر تعیین الگوهای تمکین مؤدیان باشد. افزون بر این، در هر شرایطی غیر از انتخاب تصادفی مؤدیان برای حسابرسی، مؤدیان انتخاب‌شده برای رسیدگی‌های منظم و معمولی معرف مؤدیانی نیستند که تمکین نمی‌کنند. همچنین، در رابطه با معیارهای اندازه‌گیری تمکین حاصل از حسابرسی عملیاتی هیچ فرایندی برای اطمینان از تمکین‌کننده بودن مؤدیانی که فرض می‌شود تمکین می‌کنند، وجود ندارد. علاوه بر این، انتخاب موارد حسابرسی با استفاده از شاخص‌های عدم تمکین باعث می‌شود بخش‌های قابل توجهی از تمکین کشف نگردد.

۳-۳-۲- تغییرات در اقلام اظهارنامه مالیاتی

شاید یکی از روش‌های ساده و آسان برای اندازه‌گیری تمکین مالیاتی مؤدیان، مقایسه تغییرات اقلام مندرج در اظهارنامه‌های مالیاتی آنها از دوره‌ای به دوره دیگر، برای مشخص‌کردن تغییرات در سطوح تمکین مؤدیان باشد. در اجرای این روش، بر اساس بررسی تغییرات اقلام اظهارنامه‌های مؤدیان در سال های قبل، برآوردی از مالیات‌های قابل پرداخت مؤدی صورت می‌پذیرد و در صورتی که مالیات پرداخت شده کمتر از مبلغ برآورد شده باشد نشانه‌هایی از عدم تمکین مؤدی ملاحظه خواهد شد. اما در دنیای واقعی قابلیت اجرای این روش ساده و آسان، به‌دلیل عوامل بسیار زیاد مؤثر بر عملکرد مؤدیان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

در طول زمان، سؤال برانگیز است. در بازار، این عوامل اغلب از تأثیرات جهانی بر درآمد و مخارج سرچشمه می‌گیرند. تجدید ساختار واحد تجاری (تحصیل و ادغام)، هزینه‌های صرف‌شده برای ایجاد بازارهای جدید و سیاست‌ها و خط‌مشی‌های اداری و قانونی جدید (چه از نوع مالیاتی و چه از نوع غیرمالیاتی) نمونه‌هایی از این گونه عوامل هستند. کاربرد این روش به‌دلیل ناتوانی در لحاظ‌کردن بسیاری از اثرات محیط دنیای واقعی ممکن است محدود شود.

۳-۳-۳- تجزیه و تحلیل داده‌های مالی

در این روش، تلاش‌ها در راستای پیش‌بینی احتمال عدم تمکین مؤدیان با مقایسه برخی روندها و شاخص‌های عملکرد مالی در طول زمان و یا در بین جامعه مؤدیان از طریق تجزیه و تحلیل عمودی و افقی و تجزیه و تحلیل نرخ‌های سودآوری و نسبت‌های مربوط به ساختار سرمایه انجام می‌گیرد[۱]. مناسب‌ترین مجموعه نسبت‌ها بسته به نوع جامعه مؤدیان (به عنوان مثال برحسب نوع صنعت) و حدود ریسک می‌تواند متفاوت باشد. یکی از دلایل قانع‌کننده برای استفاده از داده‌های خارج از اداره مالیاتی به‌منظور تجزیه و تحلیل تمکین مؤدیان، این است که این‌گونه داده‌ها محدود به داده‌های اظهارنامه-های مالیاتی نیست. بنابراین اندازه‌گیری تمکین مؤدیان دستخوش تأخیر زمانی مربوط به تهیه و تنظیم و پردازش اظهارنامه‌های مالیاتی نمی‌شود.

به‌طور کلی، تفاوت‌های موجود بین سود حسابداری (یا دفتری) و سود مشمول مالیات به دلیل تفاوت‌های اساسی بین اصول حسابداری و مالیاتی[۲] و همچنین به‌دلیل وجود برخی ترجیحات قانونی برای مؤدیان براساس قوانین مالیاتی قابل استفاده برای آن‌هاست. ثابت شده است که سطوح تمکین فنی به‌گونه‌ای مؤثر از طریق آزمون شکاف بین سودهای حسابداری و سود مشمول مالیات قابل اندازه-گیری است. برخی شاخص‌های کاربردی در این زمینه عبارتند از: نرخ‌های مالیاتی، نسبت درآمد مشمول مالیات به سودهای حسابداری و درآمد مشمول مالیات به کل درآمد.

۱- برای اطلاعات بیشتر به منبع«مدرس، احمد و فرهاد عبدالله زاده(۱۳۸۴)، مدیریت مالی، جلد اول، چاپ پنجم، تهران: شرکت چاپ و نشر بازرگانی » مراجعه شود.

۲- برای اطلاعات بیشتر به منابع «شمس زاده، باقر و وجیه الله ذکوری(۱۳۸۷)، "شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی"، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره دوم، سال شانزدهم، پاییز۱۳۸۷» و « پورزمانی، زهرا و ابوالقاسم شمسی جامخانه(۱۳۸۸)،" بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط مأموران مالیاتی"، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره پنجم، سال هفدهم، تابستان ۱۳۸۸» مراجعه شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

این روش همچون دیگر روش‌ها با مشکلاتی در عمل مواجه است. مشکلات این روش همانا تشخیص، جداسازی و کمّی‌کردن اثر مجموعه‌ای از عوامل جهانی و محلی مؤثر بر عملکرد مؤدی است. علاوه بر این، در خصوص استفاده از داده‌های مالی برای اندازه‌گیری تمکین، چالش‌ها زمانی ایجاد می‌شوند که اطلاعات به‌دست‌آمده از آن‌ها، به دو یا چند تفسیر ضد و نقیض بیانجامد. به عنوان مثال یک دسته از نسبت‌ها نشان‌دهنده بهبود قابل توجه طی زمان باشند و گروهی دیگر نشان‌دهنده بهبود اندک و یا عدم بهبود باشند. با توجه به این امر، بهتر است که خروجی این روش اندازه‌گیری، بیشتر به‌صورت ارزیابی کیفی از سطوح تمکین باشد تا ارزیابی کمّی از آن. به عبارت دیگر، بهتر آن است ترکیبی از روش‌های کمّی و کیفی برای اندازه‌گیری عملکرد یک مؤدی در طول زمان استفاده شود.

۳-۳-۴- سایر روش‌ها

مجموعه گسترده‌ای از متغیرهای توضیح‌دهنده که تنها مؤدیان را محور خود قرار می‌دهند، می‌توانند بر تمایل مؤدیان جهت تمکین و یا عدم تمکین اثرگذار باشند (به‌عنوان مثال عمده‌ترین آن‌ها عبارتند از: درک مؤدیان از مفهوم تمکین و الزامات آن، ارزش‌ها و نگرش‌های مربوط، انتظارات ریسک و مزایای عدم تمکین). مطالعات انجام شده تا حدودی قادر به تعیین این گروه از متغیرها است هرچند که دقت، درستی و قابل اعتماد بودن نتایج به‌دست‌آمده از آن‌ها ممکن است وابستگی زیادی به تعاریف مفاهیم مربوط به تمکین در این مطالعات داشته باشد. از سوی دیگر، مطالعات میدانی برای پژوهش-گران این امکان را فراهم می‌کند تا عوامل بسیار محتمل مؤثر بر رفتار گزارشگری مؤدی را تعیین کنند. افزون بر این، مزیت مدل‌بندی تحلیلی نیز در استفاده از داده‌های کمتر به‌منظور به تصویرکشیدن موضوعات مرتبط با تمکین است. چنین به نظر می‌رسد که هر یک از روش‌های نام‌برده، در فرایند اندازه‌گیری انواع مختلفی از رفتارها و یا به هنگام لحاظ‌کردن دیدگاه‌های گروه‌های مختلف در فرایند ارائه تعریفی از تمکین مالیاتی بهبودهایی ایجاد می‌کنند در حالی‌که هر یک از آن‌ها محدودیت‌ها و منافع خاص خود را دارند. اما گفتنی است هنوز یک روش ساده برای اندازه‌گیری دقیق سطح تمکین مالیاتی مؤدیان وجود ندارد و هیچ‌یک تمام نیازها و دیدگاه‌ها را شامل نمی‌شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۳-۴- معرفی برخی از شاخص‌های کمّی اندازه‌گیری تمکین مالیاتی

تمکین مؤدیان یک پدیده چند بعدی است که براساس یک روش نظری مناسب برای ارائه تعریف از تمکین و تعیین آن، سه نوع یا مرحله تمکین مجزا از یکدیگر در نظر گرفته می‌شود. گفتنی است که این مراحل منحصر به فرد و در عین حال جامع و کامل، در کنار یکدیگر دیدی جامع پیرامون تمکین مؤدیان فراهم می‌کنند. به همین ترتیب شاخص‌های کمّی برای اندازه‌گیری مراحل مختلف تمکین تعریف و ارائه شده اند.

۱. تمکین در ارائه اظهارنامه[1]: درصد اظهارنامه‌های مالیاتی مورد انتظار که به موقع تهیه و ارائه شده‌اند.

۲. تمکین در گزارشگری[2]: درصد بدهی مالیاتی واقعی که به درستی گزارش شده است.

۳. تمکین در پرداخت[3]: درصد مالیات گزارش‌شده که به‌موقع پرداخت شده اند.

معیارهای اندازه‌گیری «تمکین در ارائه اظهارنامه»، علاوه بر ارائه اطلاعات تعداد مؤدیانی که به‌صورت داوطلبانه و به‌موقع اظهارنامه‌های مالیاتی خود را ارائه می‌کنند، برآوردی از درآمدهای مالیاتی کسب نشده از مؤدیانی که به مسئولیت‌های خود در رابطه با ارائه اظهارنامه‌های مالیاتی عمل نمی‌کنند، به‌دست می‌دهند. دو معیار استراتژیک اندازه‌گیری در این زمینه عبارتند از: نرخ ارائه اظهارنامه و شکاف مالیاتی ایجاد شده به‌واسطه عدم ارائه اظهارنامه. منظور از نرخ ارائه اظهارنامه، درصدی از جامعه مؤدیان ملزم به ارائه اظهارنامه است که این کار را به‌موقع انجام می‌دهند. از سوی دیگر، شکاف مالیاتی ایجاد شده به‌واسطه عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی، مبلغ مالیات‌های پرداخت‌نشده مربوط به اظهارنامه‌های ارائه نشده و معوق است. لازم به ذکر است، نرخ ارائه اظهارنامه، دفعات تمکین داوطلبانه در ارائه اظهارنامه را در بر می‌گیرد و شکاف مالیاتی ایجاد شده به‌واسطه عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی، مبالغ مالیات از دست رفته که قابل نسبت دادن به عدم تمکین ناشی از عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی است را بیان می‌کند.

معیار اندازه‌گیری تمکین در گزارشگری (نرخ گزارشگری داوطلبانه) آن بخش از بدهی مالیاتی است که به‌گونه‌ای صحیح در اظهارنامه‌های به‌موقع تکمیل و ارائه شده، گزارش شده است.

1 - Filling Compliance
2 - Reporting Compliance
3 - Payment Compliance

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

دو معیار استراتژیک تمکین در پرداخت عبارت از نرخ تمکین در پرداخت داوطلبانه و نرخ تجمعی تمکین در پرداخت است. نرخ تمکین در پرداخت داوطلبانه به‌صورت درصد کل مالیات به‌موقع پرداخت‌شده اظهارنامه‌های به‌موقع ارائه شده، نسبت به کل مالیات گزارش‌شده در اظهارنامه‌هایی که به‌موقع ارائه شده باشند، تعریف شده است. همچنین، نرخ تجمعی تمکین در پرداخت، به‌صورت درصد مالیات پرداخت‌شده اظهارنامه‌های به‌موقع ارائه شده تا یک تاریخ مشخص، نسبت به کل مالیات گزارش‌شده در اظهارنامه‌هایی که به‌موقع ارائه شده باشند، تعریف شده است. نرخ تجمعی تمکین در پرداخت به‌منظور مورد توجه قراردادن جریان درآمد مرتبط با اظهارنامه‌های به‌موقع ارائه شده در طول زمان طراحی شده است. گفتنی است این دو نسبت مکمل یکدیگرند (براون و مازور، ۲۰۰۳).

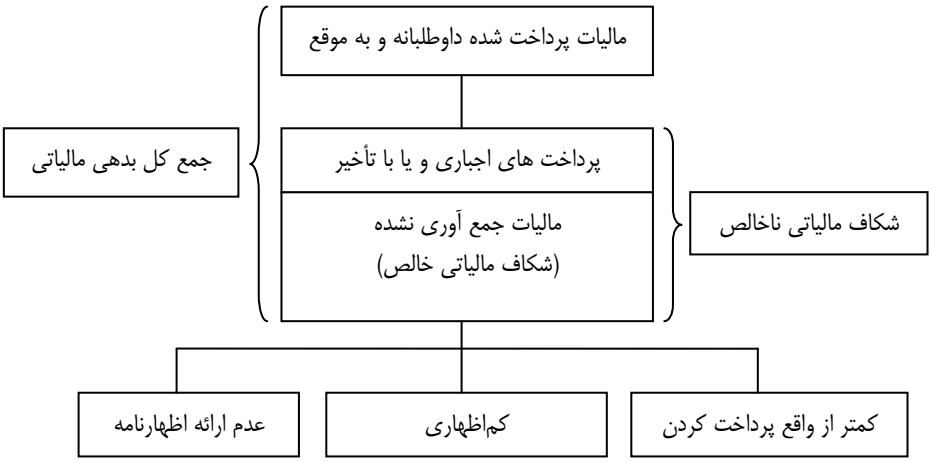
بر اساس بررسی‌های انجام شده، از شاخص‌های دیگری نیز برای اندازه‌گیری میزان تمکین مالیاتی مؤدیان، به شرح زیر استفاده شده است:

۴. حجم مالیات‌های معوق سال‌های گذشته؛
۵. حجم پرونده‌ها در ادارات حل اختلاف مالیاتی؛
۶. شکاف مالیاتی[۱]: مدل محاسبه شکاف مالیاتی در شکل شماره ۷ نشان داده شده است؛
۷. میزان خوداظهاری درست (درصد درآمد مشمول مالیاتی که به درستی گزارش شده باشد، گزارش صحیح پایه مالیاتی، محاسبه دقیق و صحیح میزان بدهی مالیاتی، ارائه به‌موقع اظهارنامه مالیاتی، پرداخت به‌موقع مالیات موضوعه)؛
۸. نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی کشور.

۱- شکاف مالیاتی عبارت است از مالیات عملاً وصول شده منهای مالیاتی که در صورت تمکین کامل قابل حصول باشد (رسولی شمیرانی و اسداله‌زاده بالی، ۱۳۸۶: ۳۷۳).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

شکل (۷)- مدل محاسبه شکاف مالیاتی[۱]



۳-۵- ابزارهای ارتقای تمکین مالیاتی

هدف اصلی مراجع مالیاتی، ضمن حفظ اعتماد و اطمینان جامعه نسبت به سازمان و سیستم مالیاتی، وصول مالیات‌های قابل پرداخت است. اقدامات مؤدیان(رفتارهای ناشی از سهل‌انگاری، بی‌دقتی، بی‌توجهی و یا فرارهای تعمدی) و نیز نقاط ضعف موجود در سازمان‌های مالیاتی حاکی از اجتناب‌ناپذیر بودن قصور در تمکین از قوانین مالیاتی است[۲]. بنابراین لازم است از طریق به‌کارگیری ابزارهایی، سطح تمکین مالیاتی به طور مستمر ارتقاء پیدا نماید. در اینجا به برخی از این عوامل به طور خلاصه اشاره شده است:

۱- بهبود ضمانت‌های اجرایی قوانین مالیاتی: اجرای صحیح قانون تا حدی بستگی به ضمانت‌های اجرایی تعیین‌شده در آن دارد. عنصر اصلی ضمانت‌های اجرایی قوانین مالیاتی، توانایی آن در پیشگیری از رفتارهای نامطلوب مؤدیان است به گونه‌ای که باعث افزایش تمکین مؤدیان مالیاتی شود (عبدالهی، ۱۳۷۸؛ رضایی و نعیمی حشکوایی، ۱۳۸۶: ۴۳۰). همچنین ایجاد نظام جریمه مناسب برای

۱ - اقتباس از براوون و مازور، ۲۰۰۳: ۱۸.

۲- سازمان امور مالیاتی (۱۳۸۷)، « مدیریت ریسک تمکین: کنترل و بهبود تمکین مالیاتی(کشور های عضو OECD)»، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

متخلفان مالیاتی می‌تواند یکی از راه‌های جلوگیری از فرار مالیاتی به شرح زیر باشد (رسولی شمیرانی و اسداله‌زاده بالی، ۱۳۸۶: ۳۷۵):

۱-۱- جریمه‌های سازمان مالیاتی (مأموران مالیاتی): می‌توان جریمه‌های کیفری، مدنی و جزایی ویژه‌ای برای مأموران مالیاتی اعمال کرد تا به‌صورت عاملی بازدارنده برای رفتار مفسدانه مأموران مالیاتی عمل کند.

۱-۲- جرائم مالیاتی مؤدیان که ضمانت اجرایی قوانین مالیاتی محسوب می‌شود (رضایی و نعیمی حشکوایی، ۱۳۸۶: ۴۳۰).

۲- بکارگیری سیستم‌های رایانه‌ای در تشکیلات مالیاتی: استفاده از سیستم‌های فن‌آوری اطلاعات به‌منظور بهبود روش‌های عملیاتی مالیات‌ستانی (سعدی و همکاران، ۱۳۸۶: ۵۲۷).

۳- ارتقای فرهنگ مالیاتی[۱] (رسولی شمیرانی و اسداله‌زاده بالی، ۱۳۸۶: ۳۷۳).

۴- افزایش کیفیت خدمات مالیاتی قابل ارائه به مؤدیان از سوی سازمان امور مالیاتی: خدمات مالیاتی قابل ارائه به مؤدیان دو هدف عمده «آگاهی دادن مردم درباره حقوق و تکالیف آن‌ها» و «ارائه خدمات مداوم، بی‌طرفانه، مؤدبانه و سریع به مردم» را دنبال می‌کند تا پیروی و تمکین از قوانین برای مردم به حد کافی ساده و میسر شود (عسکری‌فرد، ۱۳۸۶: ۳۹۱).

۵- صرفه‌جویی در هزینه‌های تمکین: آدام اسمیت، اقتصاددان معروف مکتب کلاسیک، اصل صرفه-جویی در هزینه‌ها را یکی از اصول نظام مالیاتی مطلوب بیان کرده است. هزینه‌ها در دو گروه، «هزینه‌های پیروی بنگاه و فرد از قانون» و «هزینه‌های اداری- اجرایی مالیات‌ستانی» طبقه‌بندی می-شوند. گفتنی است که دو نوع هزینه برای افراد و بنگاه‌های مشمول یک قانون مالیاتی متصور است. یکی هزینه‌های مربوط به آگاهی از حدود و ثغور قوانین مالیاتی و نحوه اجرا و اعمال آن‌ها و دیگری هزینه‌های مربوط به تلاش بنگاه و فرد برای حداقل کردن مالیات تعلق گرفته به خود (رسولی شمیرانی و اسداله‌زاده بالی، ۱۳۸۶: ۳۷۶).

۱- فرهنگ مالیاتی مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش و عکس‌العمل افراد در قبال سیستم مالیاتی است که تحت‌تأثیر قانون مالیاتی و عملکرد مأموران مالیاتی در به‌کارگیری قانون در رابطه با مؤدیان، فرهنگ عمومی جامعه و عوامل ایدئولوژیکی، سیاسی و اقتصادی قرار می‌گیرد (رسولی شمیرانی و اسداله‌زاده بالی، ۱۳۸۶).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۶- خوداظهاری مالیاتی: خوداظهاری مالیاتی یکی از شیوه‌های پرداخت مالیات است که تشخیص و محاسبه مأخذ مشمول مالیات و احتساب و پرداخت مالیات توسط خود مؤدی انجام می‌گیرد. در چنین سیستمی مأموران مالیاتی نقش کنترلی دارند (رسولی شمیرانی و اسداله‌زاده بالی، ۱۳۸۶: ۳۷۸).

۷- پیاده سازی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده (رسولی شمیرانی و اسداله‌زاده بالی، ۱۳۸۶: ۳۸۴).

۸- افزایش احتمال رسیدگی (کشف) اظهارنامه‌های مالیاتی توسط ممیزان سازمان امور مالیاتی (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸).

۹- نرخ‌های مناسب مالیاتی (عبدالهی، ۱۳۷۸).

۱۰- آموزش مؤدیان و مأموران مالیاتی.

۱۱- کاهش پیچیدگی‌های قوانین مالیاتی: قوانین مالیاتی روشن و عاری از ابهام نیستند و همین امر باعث تفسیرهای متفاوت و در عین حال منطقی از این قوانین از سوی مؤدیان و سازمان‌های مالیاتی می‌شود. ابهام در قوانین در سه سطح مطرح است:

الف- در معنای دقیق زبان قانون؛

ب- در چگونگی استعمال قانون قابل استفاده در یک موقعیت واقعی خاص؛

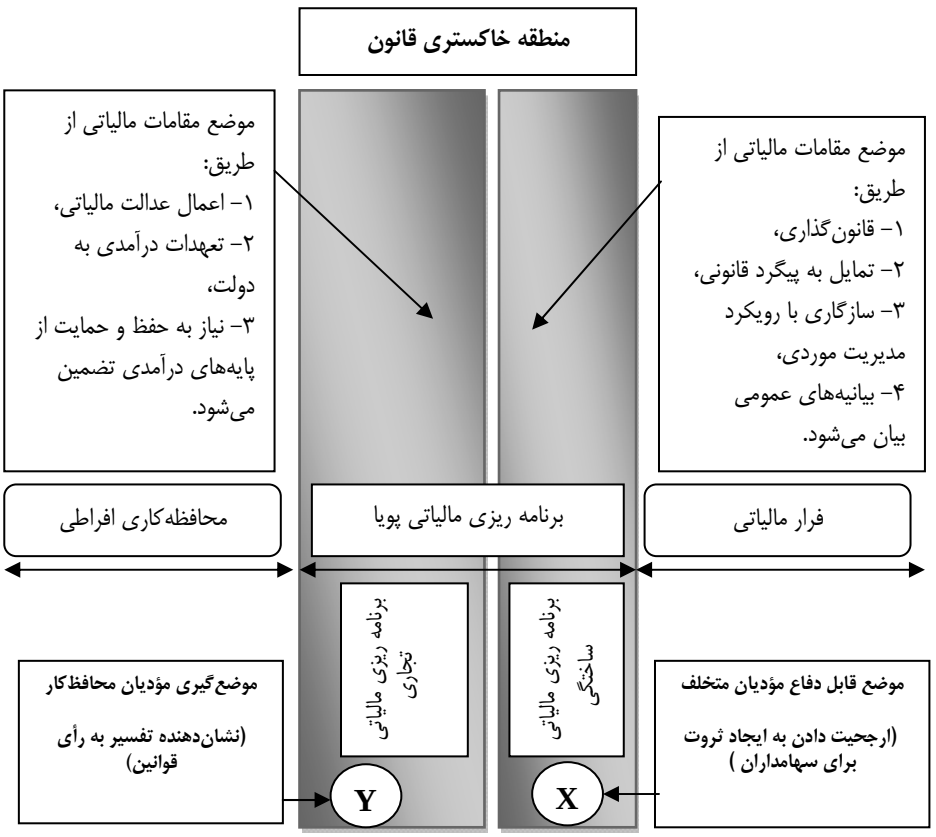
ج- در نوع شواهد کافی برای اثبات واقعیت‌ها.

مؤدیان و مقامات مالیاتی اغلب در مواقعی که قوانین مبهم است، موضع‌های مختلفی را در تعریف تمکین اتخاذ می‌کنند. از این‌رو، ابهام در قوانین یک مشکل بااهمیت برای مؤدیان در تمام سطوح درآمدی است. شکل شماره (۸) تلاشی برای نشان دادن موضع‌های متفاوت اتخاذشده توسط مقامات مالیاتی، مؤدیان متخلف و مؤدیان محافظه‌کار است. مؤدیانی که سعی در بهره‌بردن از قوانین دارند، موضع X را برمی‌گزینند و مؤدیان محافظه‌کار موضع Y را اتخاذ می‌کنند. به اعتقاد روث و همکاران[1] (۱۹۸۹) مؤدیانی که مواضع بین X تا Y را برمی‌گزینند، تمکین می‌کنند. اما به‌طور سنتی، هر ابهامی که مؤدیان را به تفسیرهای متفاوتی از آنچه که مدنظر سازمان‌های مالیاتی است سوق دهد، از مصادیق عدم تمکین محسوب می‌شود.

1 - Roth *et al.*

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

شکل (۸)- ویژگی‌های طرز تلقی مؤدیان و مقامات مالیاتی نسبت به تمکین[۱]



۳-۶- مدیریت مالیاتی

معیاری که می‌تواند در بهبود تمکین مالیاتی از طریق اجراء و پیاده سازی ابزارهای بهبود تمکین مالیاتی نقش حیاتی ایفاء نماید مدیریت مالیاتی است. موضوع مدیریت مالیاتی هم برای کسانی که به نقش کلیدی افزایش درآمدهای مالیاتی در ایجاد تعادل در سطح کلان اقتصاد توجه دارند و هم برای آن عده‌ای که علاقه‌مند به سیاست مالیاتی و اثرات آن بر روی اقتصاد به طور کلی هستند، بسیار مهم است. همانطوری که تانزی(۱۹۸۷) خاطر نشان کرده است مدیریت مالیاتی در برقراری «سیستم واقعی» مالیاتی در قبال «سیستم قانونی» مالیاتی نقش اساسی بازی می‌کند. در حقیقت اعتقادی

[۱]- اقتباس از روث و همکاران، ۱۹۸۹.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

فزاینده بین متخصصین سیاست‌های مالیاتی کشورهای در حال توسعه به وجود آمده است که بر اساس آن، تغییر در سیاست‌های مالیاتی بدون تغییر در مدیریت مالیاتی مفهومی ندارد و بدین لحاظ ضروری است مطمئن شویم که تغییر در سیاست‌های مالیاتی با ظرفیت مدیریت مالیاتی سازگار و منطبق باشد. به طور خلاصه باید گفت در کشورهای در حال توسعه مدیریت مالیاتی همان سیاست مالیاتی است(عرب مازار، ۱۳۸۳).

بهترین مدیریت مالیاتی صرفاً آن نیست که بیشترین درآمد مالیاتی را وصول نماید. این مسأله که چنین درآمدی چگونه وصول شده است، یعنی اثر آن بر عدالت مالیاتی، عواقب سیاسی آن بر دولت‌ها و تأثیر آن بر سطح رفاه اقتصادی نیز به همان اندازه مهم است. یک مدیریت مالیاتی ضعیف ممکن است از بخش‌هایی که وصول مالیات از آنها به سادگی امکان‌پذیر است مثلاً حقوق بگیران، میزان متنابهی مالیات وصول نماید در حالی که از وصول مالیات بر درآمد شرکت‌ها و یا مالیات بر درآمد صاحبان حرف عاجز باشد. بنابراین سطح وصولی مالیات، یک معیار ساده برای اندازه‌گیری کارایی مدیریت مالیاتی است. در این میان، یک معیار دقیق‌تر اندازه‌گیری کارایی مدیریت مالیاتی، اندازه‌گیری درجه تمکین، یعنی فاصله بین درآمدهای بالفعل و بالقوه مالیاتی است و این که اندازه این فاصله در میان بخش‌های مختلف جامعه مؤدیان چگونه است(عرب مازار، ۱۳۸۳).

ریچارد ام برد(۱۹۹۲) پس از بررسی مدیریت مالیاتی اعمال شده توسط کشورهای عضو «مرکز مدیران مالیاتی کشورهای آمریکایی»، چنین بیان می‌کند که یکی از مهم‌ترین درس‌هایی که می‌توان از تجارب کشورهای عضو به دست آورد این است که به عنوان یک قاعده کلی، پیش‌شرط اساسی برای اصلاح مدیریت مالیاتی، ساده سازی سیستم مالیاتی است تا بدین ترتیب اطمینان حاصل شود که می‌توان آن را به طور مؤثر در شرایط «سطح پایین تمکین مالیاتی» در کشورهای در حال توسعه به کار برد. از نظر وی، در این خصوص تجربه کشور بولیوی که سیستم مالیاتی خود را در سال ۱۹۸۶ به طور قابل توجهی ساده نمود بسیار آموزنده است. درس مهم دیگری که با توجه به این تجارب به دست می‌آید لزوم وجود یک استراتژی برای اصلاح موفقیت‌آمیز مدیریت مالیاتی است. استراتژی در این مورد، عبارت از برنامه جامعی است که در آن اولویت‌های مشخصی بر اساس منابع موجود به کارهایی که باید صورت پذیرد، اختصاص یافته باشد. از نظر ریچارد ام برد، هیچ استراتژی واحدی که تحت کلیه شرایط و برای کلیه کشورها مناسب باشد وجود ندارد. در نهایت باید گفت که سومین عامل ضروری برای اصلاح موفقیت آمیز مدیریت مالیاتی وجود علاقه وافر و تعهد قوی به اصلاح، در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

سیاست‌گذاران و مدیران و همچنین برخورداری از یک حداقل توانایی فنی می‌باشد. وجود بهترین استراتژی اصلاح در ساده‌ترین سیستم مالیاتی هرگاه با اراده و پشتیبانی سیاسی دولتمردان برای اجرای آن همراه نباشد بدون تردید با شکست مواجه خواهد شد. مطلب بسیار مهم در این باره، وجود گروهی از مدیران بسیار متعهد و علاقه‌مند با برخوداری از پشتیبانی کامل سیاسی از جانب بالاترین مقامات برای برداشتن قدم‌های ضروری در راستای بهبود و ارتقاءکیفی مدیریت مالیاتی است. بدون وجود چنین تعهد و پشتیبانی حتی تلاش برای اجرای بهترین طرح های اصلاحی در نهایت موفقیت‌آمیز نخواهد بود.

در خصوص نقش مدیریت مالیاتی بر تمکین، لازم به ذکر است هدف مدیریت مالیاتی فراهم آوردن زمینه تمکین مالیاتی به طور داوطلبانه است و اعمال جریمه برای فرار از مالیات و تعقیب مؤدیان مختلف، اساساً هدف غائی نیست. ترغیب به تمکین مالیاتی وقتی مؤثر است که مدیریت پیش‌بینی های لازم را برای کشف و تنبیه موارد عدم تمکین هم کرده باشد. بنابراین پیشرفت در امر مالیاتی وقتی حاصل خواهد شد که مدیریت مؤثری هم حاکم باشد. البته مدیریت موثر نباید به همان مفهوم مدیریت کارآمد تعبیر شود. مدیریت ممکن است در زمینه کاهش هزینه‌های وصول مالیات کارائی داشته باشد اما شاید از جهت فراهم آوردن زمینه‌های تمکین از کارائی برخوردار نباشد. اثربخشی مدیریت مالیاتی تنها عامل تعیین کننده برای حد تمکین داوطلبانه نیست ولی به عنوان یک عامل مهم می تواند در نظر گرفته شود، به ویژه در کشورهایی که عدم تمکین در آنها از سطح بالایی برخوردار است(ریچارد ام برد،۱۹۹۲).

۴- وضعیت تمکین در نظام مالیاتی ایران

مقوله تمکین اساساً یک صفت کیفی است و معلول رعایت یکسری اصول، قوانین و مقرراتی است که در هر کشوری در مورد مالیات مصداق پیدا می‌کند. از اینرو وضعیت تمکین در هر کشوری بر اساس قوانین و مقررات، هنجار ها، ارزش‌ها و باورهای اجتماعی و فرهنگی آن کشور قابل تبیین می‌باشد. در ایران اولین قانون مدون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۴۵ تصویب شد و تا پایان جنگ تحمیلی و آغاز برنامه اول توسعه تغییر عمده‌ای در قانون مالیاتهای مستقیم، به جز اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم در سال ۱۳۶۶، صورت نگرفت.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

در برنامه اول توسعه یکی از خط مشی‌های دولت، ارتقای سطح کوشش مالیاتی با تأکید بر مالیات بر درآمد از طریق بهبود روش‌های جمع‌آوری مالیات و تدوین قوانین و مقررات مالیاتی بود. در برنامه دوم توسعه، دولت اقداماتی را در راستای بهبود شیوه استفاده از کدهای اقتصادی و توافق با اتحادیه‌های صنفی در جهت تسریع در امر رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی انجام داد. همچنین در برنامه سوم توسعه، در بند الف ماده ۵۹ به دولت اجازه داده شد به منظور افزایش کارآیی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و همچنین تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات، «سازمان امور مالیاتی کشور» را به صورت یک مؤسسه دولتی و زیر نظر وزیر امور اقتصادی و دارایی ایجاد کند و در بند ب وزارت امور اقتصادی و دارائی موظف شد طی سه سال اول برنامه توسعه، نسبت به طراحی و راه اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور اقدام کرده و با گردآوری و پردازش اطلاعات مربوط به فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان مالیاتی در شبکه فراگیر، روش خوداظهاری را در نظام مالیاتی کشور توسعه و ترویج دهد (رضایی و همکاران، ۱۳۸۹).

در سالهای اول برنامه سوم توسعه، دولت اقدام به تشکیل سازمان امور مالیاتی کشور نمود و گامی مهم در راستای سازماندهی نظام مالیاتی برداشت. بی‌شک تشکیل سازمان امور مالیاتی می‌تواند در تمرکز خاص بر مقوله تمکین و بهبود وضعیت آن نقش بسزایی ایفا نماید. طراحی و راه اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور یکی از بنیادی‌ترین اصلاحات پیش بینی شده در قوانین کشور بوده است که متأسفانه تاکنون شکل اجرایی پیدا نکرده است و در صورت اجرا می‌تواند تأثیر بسزایی بر تمکین مؤدیان و توانایی سازمان در ردیابی موارد عدم تمکین داشته باشد. اخیراً بر اساس تکلیف ماده ۱۲۰ قانون برنامه پنجم توسعه، پیش‌نویس دستورالعمل پایگاه اطلاعات مؤدیان مالیاتی شامل اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای اشخاص حقوقی و حقیقی، توسط سازمان امور مالیاتی در دست تهیه است که در صورت اجرایی شدن می‌تواند در بهبود مقوله تمکین نقش مهمی داشته باشد. لازم به ذکر است که توسعه و ترویج روش خوداظهاری در نظام مالیاتی کشور نیز یکی دیگر از اصلاحات پیش بینی شده در قوانین کشور بوده است که باید بر مبنای نظام جامع اطلاعات مالیاتی انجام می‌گرفت. گفتنی است علی‌رغم عدم پیاده سازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی، روش خود اظهاری به صورت محدود در برخی از منابع مالیاتی در طول این سالها اجرا شده است(رضایی و همکاران، ۱۳۸۹).

در وضعیت کنونی استراتژی نظام مالیاتی کشور رویکرد درآمد محور می باشد، اما با توجه به سه اقدام اساسی صورت گرفته یعنی تشکیل سازمان امور مالیاتی، اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

پیاده‌سازی طرح جامع اطلاعات مالیاتی، می‌توان گفت که دستگاه اجرایی مالیات، در شرایط گذر قرار دارد و در آینده نزدیک استراتژی تمکین محور سر لوحه کلیه اقدامات آن قرار خواهد گرفت. لذا در حال حاضر تا اجرای برنامه‌های اصلاحی شاکله نظام مالیاتی، یعنی سازماندهی، فرهنگ‌سازی، رویه‌ها و فرایندهای کاری، آموزش و شیوه عمل نیروی انسانی، اهداف عملیاتی، اولویت توزیع منابع، انتظارات مدیریتی، جایگاه ذی‌نفعان و به ویژه مؤدیان و نوع نگرش و رفتار با آنان سنتی بوده و بر مبنای شاخص وصولی قرار دارد. لذا 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(عرب‌مازار و زایر، ۱۳۸۷).

کاهش شکاف مالیاتی مستلزم وجود یک برنامه حسابرسی مالیاتی می‌باشد. این برنامه شامل دستورالعمل‌های خاصی برای جلوگیری از عدم تمکین است. 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 آنجاکه برنامه‌های مدون و معینی برای حسابرسی مالیاتی در نظام مالیاتی ایران وجود ندارد، لذا این ابزار نقش مؤثری 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 آماده-سازی پیش‌نیازهای لازم برای اجرای عملی آن، از هم‌اکنون واحد اداری خاصی در ستاد 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 برنامه کاری برای ارزیابی مستمر شاخص‌ها و عوامل مؤثر بر تمکین، تربیت نیروی انسانی متخصص در موضوع تمکین و همچنین ایجاد پایگاه اطلاعاتی ذیربط اقدام نماید.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

بر اساس نظر آدام اسمیت، یکی از ویژگی های نظام مالیاتی مطلوب، تأمین رضایت افرادی است که اقدام به پرداخت مالیات می‌نمایند و در این میان یکی از مهم‌ترین مسائل مرتبط با مقوله رضایت افراد در پرداخت مالیات‌ها، تمکین مالیاتی مؤدیان است. از این‌رو پرداختن به مقوله تمکین مالیاتی و کمّی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

کردن آن، از موضوعات بسیار مهم در هر سازمان مالیاتی است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که تصمیم‌گیری در خصوص تمکین مالیاتی، فرایندی بسیار پیچیده بوده و تحت تأثیر عوامل اقتصادی، ویژگی‌های جمعیت‌شناختی و روان‌شناختی مؤدیان، عوامل رفتاری و حتی متغیرهای فرهنگی قرار می‌گیرد. هر چند نظریه بازدارندگی بیکر، مقوله تمکین مالیاتی را به عنوان یک بازی بین سازمان مالیاتی و مؤدیان تلقی می‌کند که در آن مؤدیان به دنبال حداکثر کردن مطلوبیت مورد انتظار خود هستند اما افرادی همچون جکسن، میلرن و آلم معتقدند تصمیم‌گیری برای عدم تمکین ممکن است تحت‌تأثیر عوامل دیگری غیر از آنچه که در مدل بیکر ذکر شده است قرار گیرد. از نظر آنها با پیدایش و بسط مدل‌های اجتماعی و روان‌شناختی رفتار مؤدیان، اصول و مبانی «مدل اقتصادی بازدارندگی» تحت تاثیر قرار گرفته و به چالش کشیده شده است.

همچنین یافته‌های این تحقیق حاکی از آن است اگر چه هیچ نظریه و یا مدل خاصی وجود ندارد که با در نظر گرفتن همه عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مؤدیان، سطح تمکین آن‌ها را اندازه‌گیری کند با این وجود، چان و همکارانش (۲۰۰۰) معتقدند که مدل فیشر و همکاران (۱۹۹۲)، یک چارچوب نظری ماندگار برای پژوهش‌ها در زمینه تمکین مالیاتی مؤدیان است اما باید متغیرهای دیگری به آن اضافه شود. گفتنی است که اعتبار توصیفی مدل فیشر در سطح بین‌المللی با تجدیدنظر در معیارهای اندازه‌گیری ساختار مالیاتی، فرهنگ ملی و متغیرهای فرصت عدم تمکین، بهبود یافته است.

در راستای تکمیل هدف این مقاله، توصیه می‌شود در پژوهش‌های آینده، به بررسی و مطالعه موضوعاتی از قبیل طراحی سیستم‌های مالیاتی یکپارچه و رایانه‌ای، ارائه الگوهای اندازه‌گیری تمکین مالیاتی قابل استفاده در سطح بین‌المللی، بومی‌سازی معیارهای اندازه‌گیری سطح تمکین در کشور و همچنین استراتژی‌های بهبود تمکین مالیاتی در بین مؤدیان و نیز روش‌های بهبود تمکین مالیاتی مؤدیان مبتنی بر تشویق در صورت تمکین کامل در کنار روش‌های مبتنی بر مجازات‌های مورد قبول عامه در موارد عدم تمکین مورد توجه قرار گیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

فهرست منابع

۱- باقری، بهروز و مهدی عموری (۱۳۸۸)، «شناسایی و اولویت‌بندی نسبت‌های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات»، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره چهارم، سال هفدهم، بهار ۱۳۸۸.

۲- برد، ریچارد ام. (۱۳۸۳)، « ابعاد اجرایی اصلاحات مالیاتی»، مریم حدادی، مجموعه مقالات دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده.

۳- بستانیان، جواد (۱۳۸۴)، «جایگاه حسابرسی مالیاتی در نظام مالیاتی»، فصل‌نامه حسابدار رسمی، سال سوم، شماره ۷، ۱۳- ۲۰.

۴- توکل، محمد (۱۳۷۹)، « فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی»، تهران: مجله تخصصی مالیات.

۵- حاج محمدی، فرشته و اله محمد آقایی (۱۳۸۹)، «ارتقاء تمکین داوطلبانه با کاهش هزینه‌های تمکین: رویکرد خدمات مؤدی»، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، مجموعه مقاله‌های چهارمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی.

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

۷- جعفری، اسکندر (۱۳۸۸)، «ضرورت بازنگری مالیات بر جمع درآمد»، ماهنامه حسابدار، سال بیست و چهارم، شماره ۲۱۵، ۷۸- ۷۹.

۸- دوانی، غلامحسین (۱۳۸۵)، «چالش حسابرسی مالیاتی»، فصل‌نامه دانش و پژوهش حسابداری، سال دوم، شماره ۷، ۴- ۱۱ و ۴۶- ۵۲.

۹- رستمی، ولی (۱۳۸۷)، «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، ماهنامه کانون، شماره ۸۹، ۵۲- ۸۲.

۱۰- رسولی شمیرانی، رضا و میررستم اسداله‌زاده بالی (۱۳۸۶)، «بررسی عوامل مؤثر بر تمکین و خوداظهاری مؤدیان مالیاتی و ارایه راهکارهایی کارآمد جهت بهبود شرایط موجود»، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، مجموعه مقاله‌های اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی، صفحات ۳۷۱-۳۸۹.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۱۱- رسولی شمیرانی، رضا و میررستم اسداله‌زاده بالی (۱۳۸۶)، «فرهنگ مالیاتی و تأثیر آن بر تمکین داوطلبانه مؤدیان»، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، مجموعه مقاله‌های اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی، صفحات ۵۰۹-۵۲۴.

۱۲- رضایی، محمد قاسم؛ علی‌اکبر خادمی‌جامخانه و مریم منتظرالظهور(۱۳۸۹)، «جایگاه تمکین و تحول در اصلاحات نظام مالیاتی: تجربه جهانی و چالشهای نظام مالیاتی ایران»، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره نهم(مسلسل ۵۷)، پاییز و زمستان ۱۳۸۹.

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

۱۴- ریچارد ام. برد و میلکاکاسانگرا د جانتشر(۱۹۹۲)، «بهبود مدیریت مالی در کشورهای در حال توسعه»، علی‌اکبر عرب‌مازار و علی اصغر شایانی، تهران: انتشارات دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۷۵.

۱۵- زارع مقدم، احمد و محسن غنی (۱۳۸۸)، «مالیات بر ارزش افزوده (فرصت‌ها و چالش‌ها)»، ماهنامه اتاق بازرگانی، شماره ۵، ۱۰- ۱۴.

۱۶- زایر، آیت (۱۳۸۸)، «جایگاه ساده‌سازی در برنامه‌های اصلاح مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران». فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره ششم(مسلسل ۵۴)، صفحات ۱۵۷- ۱۸۴.

۱۷- زنجیردار، مجید و قادر فرهودی(۱۳۸۸)، «بررسی نقش مؤلفه‌های فرهنگ شغلی بر تمکین مالیاتی صاحبان مشاغل موضوع بند الف ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم اداره کل امور مالیاتی مرکز تهران»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد اراک.

۱۸- سعدی، محمدرضا؛ محمد ثاقب‌فرد و مهدی قندهاری (۱۳۸۶)، «نقش رایانه‌سازی فرایندها در تسهیل تمکین داوطلبانه مالیاتی: بررسی موردی مالیات حقوق»، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، مجموعه مقاله‌های اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی، صفحات ۵۲۷- ۵۴۷.

۱۹- شالیزی، زمارک(۱۳۷۲)، «درس هایی از اصلاح سیستم مالیاتی»، علی اکبر عرب مازار، تهران: انتشارات دانشکده امور اقتصادی.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۲۰- شهبازیان، حمدالله (۱۳۷۳)، «تحول مالیات‌های مستقیم در ایران از ۱۳۴۵ تا امروز»، (پایان‌نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه تهران: دانشکده حقوق و علوم سیاسی.

۲۱- عاملی، آنژلا؛ محمدرضا زمردیان و مالک بهادری (۱۳۸۶)، «ارزیابی تأثیرگذاری اعتماد عمومی نسبت به نحوه مصرف مالیات بر تمکین مالیاتی (با تأکید بر تخصیص محلی مالیات)»، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، مجموعه مقاله‌های اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی، صفحات ۳۹۹- ۴۰۹.

۲۲- عبدالهی، تهمتن (۱۳۷۸)، «بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی: مورد شهرستان اصفهان». پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران: دانشکده امور اقتصادی.

۲۳- عرب‌مازار، علی اکبر(۱۳۸۲)، جستار هایی در سیاست گذاری مالیاتی، تهران: انتشارات دانشکده امور اقتصادی.

۲۴- عرب‌مازار، علی اکبر(۱۳۸۳)، «در اندیشه نظام مطلوب مالیاتی»، نشریه مجلس و پژوهش، سال یازدهم، شماره ۴۵، پاییز ۱۳۸۳.

۲۵- عرب‌مازار، علی‌اکبر (۱۳۷۴)، «مدیریت نوین مالیاتی»، فصلنامه مالیات، شماره ۹.

۲۶- عرب‌مازار، عباس و آیت زایر(۱۳۸۷)، «برآورد ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در ایران»، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ۵۰، پاییز ۱۳۸۷.

۲۷- عسکری‌فرد، حسن (۱۳۸۶)، «بررسی نقش کیفیت خدمات در بهبود تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی»، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، مجموعه مقاله‌های اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی، صفحات ۳۹۱- ۳۹۸.

۲۸- معاونت توسعه و مدیریت منابع سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۳)، «گزارش عملکرد سازمان امور مالیاتی کشور»، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.

۲۹- موسوی‌جهرمی، یگانه؛ فرهاد طهماسبی بلداجی و نرگس خاکی (۱۳۸۸)، «فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری»، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره پنجم (مسلسل ۵۳)، صفحات ۲۷-۳۸.

30- Allingham, M. and Sandmo, A. (1972). “Income tax evasion: A theoretical analysis”. Journal of Public Economics, Vol. 1, pp. 323–338.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

31- Alm, J. (1999). Tax compliance and tax administration. In H. W. Bartley, Handbook on taxation. New York: Marcel Deker.

32- Australian Taxation Office (2008). Australian Compliance Program. Available at: www.ato.gov.au

33- Baldry, J. C. (1987). "Income Tax Evasion and the Tax Schedule: Some Experimental Results", Public Finance, Vol. 42, pp: 357-83.

34- Bazart, C. and Pickhardt, M. (2009). "Fighting income tax evasion with positive rewards: Experimental evidence". LAMETA, University of Montpellier Working Papers, 09-01. Available from: <http://ideas.repec.org/p/lam/wpaper/09-01.html>.

35- Becker, G. S. (1968). "Crime and punishment: An economic approach". Journal of Political Economy , Vol. 76, No. 2, pp. 169-217.

36- Blanthrone, C. and Kaplan, S. (2008). "An Egocentric Model of the Relations among the Opportunity to Underreport, Social Norms, Ethical Beliefs, and Underreporting Behavior", Accounting, Organizations and Society, Vol. 33, pp. 684- 703.

37- Brown, R. E. and Mazur, M. J. (2003). IRS's Comprehensive Approach to Compliance Measurement. Washington, D. C.

38- Chan, C. W.; Troutman, C. S. and D. O'Bryan (2000). "An Expanded Model of Taxpayer Compliance: Empirical Evidence from United States and Hong Kong", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 9, Issue 2, pp. 83-103.

39- Chau, G. and Leung, P. (2009). "A critical review of Fischer tax compliance model: A research synthesis", Journal of Accounting and Taxation, Vol. 1, No. 2, pp. 34- 40.

40- OECD Centre for Tax Policy and Administration (2001). Compliance Measurement – Practice Note. Tax guidance series: General Administrative Principles - GAP004 Compliance Measurement.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

41- Cuccia, A. D. (1994). “The Economic of Tax Compliance: What Do We Know and Where Do We Go?”. Journal of Accounting Literature, Vol. 81, 1-90.

41- Devos, K. (2007). “Measuring and Analyzing Deterrence in Taxpayer Compliance Research”. Journal of Australian Taxation, Vol. 10, No. 2, pp. 182- 219.

42- Erard, B. (2002). “Compliance Measurement and Workload Selection with Operational Audit Data”. Prepared for the Internal Revenue Service Research Conference George Washington University in June 11-12, 2002

44- Fjeldstad, O. H. and Semboja, J. (2001). “Why People Pay Taxes: The Case of the Development Levy in Tanzania”. World Dev, Vol. 29, pp: 2059-2074.

45- Gerxhani, K. (2007). “Explaining gender differences in tax evasion: The case of Tirana Albania”. Feminist Economics, Vol. 13, pp. 119–155.

46- Hofmann, E.; Hoelzl, E. and E. Kirchler (2008). “Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness, and Motivation to Cooperate”, Zeitschrift Fur Psychologie, Vol. 216, Issue 4, pp. 209-217.

47- Jackson, B. R. and Jaouen, P. R. (1989). “Influencing Taxpayer Compliance Through Sanction Threat or Appeals to Conscience”, Adv. Taxation, Vol. 2, pp: 131-147.

48- Jackson, B. R. and Milliron, V. C. (1986). “Tax Compliance Research: Findings, Problems, and Prospects”, Journal of Accounting Literature, Vol. 5, pp: 125-165.

49- Kastlunger, B.; Dressler, S. G.; Kirchler, E.; Mittone, L. and M. Voracek (2010). “Sex Differences in Tax Compliance: Differentiating between Demographic Sex, Gender-Role Orientation, and Prenatal Masculinization (2D: 4D), Journal of Economic Psychology, Vol. 31, Issue 4, pp. 542- 552.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

50- Kastlunger, B.; Kirchler, E; Mittone, L. and J. Pitters (2009). "Sequences of Audits, Tax Compliance, and Taxpaying Strategies". Journal of Economic Psychology, Vol. 30, pp. 405- 418.

51- Kirchler, E. (2007). The economic psychology of tax behavior. Cambridge, MA: Cambridge University Press.

52- O. Alabede, J; Zainol Ariffin, Z. Bt. And K. Md. Idris (2011). "Does Ethnicity Matter in Individual Taxpayer Compliance Behavior?: Empirical Evidence from Nigeria". Economics and Finance Review, Vol. 1, No. 8, pp. 18-30.

53- Park, C. and Hyun, J. K. (2003). "Examining the Determinants of Tax Compliance by Experimental Data: A Case of Korea", Journal of Policy Modeling, Vol. 25, Issue 8, pp. 673-684.

54- Riahi-Belkaoui, A. (2004). "Relationship Between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 13, Issue 2, pp. 135-143.

55- Ritsema, C. M.; Thomas, D. W. and G. D. Ferrier (2003). Economic and Behavioral Determinants of Tax Compliance: Evidence from the 1997 Arkansas Tax Penalty Amnesty Program Paper prepared for 2003 IRS Research Conference.

56- Sandmo, A. (2004). "The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View". Discussion Paper 31/04 published by Norwegian School of Economics and Business Administration.

57- Sandmo, A. (2005). "The theory of tax evasion:A retrospective view". National Tax Journal , Vol. 53, No. 4. pp. 643-648.

58- Snow, A. and Warren Jr, R. S. (2005). "Ambiguity about Audit Probability, Tax Compliance and Taxpayer Welfare". Economic Inquiry, Vol. 43, No. 4, pp. 865- 871.

59- Tittle, C. (1980). Sanctions and Social Deviance: The Question of Deterrence. New York: Praeger.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

60- Wenzel, M. (2004). “An Analysis of Norm Processes in Tax Compliance”. Journal of Economic Psychology, Vol. 25, p. 213.
61- Wenzel, M. (2005). “Misperceptions of Social Norms about Tax Compliance: From Theory to Intervention”. Journal of Economic Psychology, Vol. 26, pp. 862–883.
62- Wilson, J. and Sheffrin, S. (2005). “Understanding surveys of taxpayer honesty”. Finanzarchiv, Vol. 61, pp. 256–274.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]