

## بررسی تاثیر عوامل قانونی، اجرایی و اقتصادی - محیطی موثر بر فرار مالیاتی

حسین فخاری \*

علی اکبر رضانی \*\*

مهدی ابراهیمی \*\*\*

### چکیده

**مقدمه و هدف:** فرار مالیاتی عبارت است از هرگونه تلاش عمدی، غیرقانونی یا غیر رسمی که طی آن مشمول مالیات با توسل به شیوه‌های گوناگون بدنبال پرداخت کمتر یا عدم پرداخت مالیات می‌باشد. تحقیق حاضر قصد دارد «زمینه‌های کلی» فرار مالیاتی را شناسایی کند. با توجه به این هدف، در این تحقیق، به بررسی تاثیر عوامل قانونی، اجرایی و اقتصادی - محیطی بر فرار مالیاتی پرداخته می‌شود.

**روش کار:** در این تحقیق، جهت بررسی نقش یا تاثیر عوامل مدنظر بر فرار مالیاتی از پرسشنامه استفاده شد. در پرسشنامه تحقیق، سه فاکتور: قانون، عوامل اجرایی و عوامل اقتصادی - محیطی بعنوان عوامل اصلی فرار مالیاتی مطرح گردیدند. در این مطالعه، جمعاً ۳۱۳ پرسشنامه بین چهار گروه اساتید درس حسابداری مالیاتی، دانشجویان درس حسابداری مالیاتی، مودیان حقوقی و ممیزین مالیاتی شهرستان ساری در استان مازندران توزیع گردید. در نهایت، داده‌های جمع آوری شده با استفاده از آزمون T تک متغیره و آزمون فریدمن مورد بررسی قرار گرفتند.

**یافته‌ها و نتایج:** نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها نشان داد که عوامل اجرایی در بین ممیزین مالیاتی و اساتید درس حسابداری مالیاتی تاثیر معنی داری بر فرار مالیاتی ندارند اما

---

\* استادیار دانشگاه مازندران گروه حسابداری H733HR@YAHOO.COM

\*\* هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد قائم شهر (دانشجوی دکتری حسابداری واحد علوم و تحقیقات تهران)

AAK\_30@YAHOO.COM

\*\*\* کارشناس حسابداری MEHDIEBRAHIMEE@GMAIL.COM

مابقی عوامل در بین تمامی گروه‌های مشارکت کننده در آزمون دارای تاثیر معنی دار می‌باشند. ضمناً نتایج آزمون فریدمن نشان داد که سه عامل مدنظر، تاثیر یا نقش متفاوتی در فرار مالیاتی نداشتند.

**واژه‌های کلیدی:** فرار مالیاتی، عوامل قانونی، عوامل اجرایی، عوامل اقتصادی - محیطی

### ۱- مقدمه

نا توانی انسان‌ها در تامین نیازها به صورت فردی، آنها را به سمت اجتماعی شدن سوق داده است. زندگی اجتماعی تعهداتی را برای افراد زیر مجموعه خود در بر دارد و در مقابل، منافی از قبیل امنیت، رفاه و غیره برای آنها به همراه دارد. به عبارتی افراد اجتماع، متفق القول جهت دستیابی به منافع زندگی اجتماعی، دولت بر می‌گزینند و در قراردادی نانوشته (و یا نوشته شده) با محدود کردن درآمد و آزادی‌های خود، از دولت، انتظار دریافت خدمات و امنیت دارند. دولت‌ها برای پیشبرد اهداف فوق و انجام وظایف خود باید نیروهای انتظامی، ارتش، مراجع دادگستری و ... برپا کنند. انجام امور فوق به منابع درآمدی نیاز دارد. مهم ترین و مطمئن ترین منبع درآمدی دولت‌ها مالیات است.

دولت‌ها برای تامین منابع درآمدی خود بهتر است به مالیات‌ها تکیه کنند؛ زیرا منابع دیگر مانند نفت، علاوه بر داشتن نوسان، روزی به پایان خواهند رسید. از طرفی دیگر، امروزه دیگر مالیات‌ها، تنها، منبعی برای تامین مالی دولت‌ها نیستند، بلکه ابزاری برای کنترل سایر متغیرهای کلان اقتصادی و حتی مؤلفه‌های اجتماعی دولت‌ها به شمار می‌آیند. فرار مالیاتی علاوه بر محروم کردن دولت‌ها از درآمد، اجرای سایر سیاست‌های اقتصادی و توسعه‌ای را با مشکل مواجه می‌کند.

در حال حاضر میزان درآمدهای مالیاتی کشور در مقایسه با تولید ناخالص ملی، بودجه جاری و ظرفیت موجود در کشور بسیار پایین است. برنامه چهارم توسعه دولت را موظف کرده است که هزینه‌های جاری را با مالیات تامین کند. تا کنون این هدف محقق نشده است. در سال‌های اخیر و در بهترین حالت‌ها، نسبت مالیات به بودجه جاری دولت حدود ۴۰ درصد بوده است. برای افزایش این سهم و قطع وابستگی به نفت، همراه با اصلاح

ساختار و سیاست‌های مالیاتی، باید به طور جدی با فرار مالیاتی مبارزه کرد.

## ۲- بیان مساله

فرار مالیاتی کمابیش گریبانگیر تمام دولتهاست. در این بین، تنها میزان آن است که در جوامع گوناگون تغییر می‌یابد. فرار مالیاتی نمود بارز فساد اداری و مالی بوده و بخش اصلی اقتصاد پنهان یا خاکستری است.

فرار مالیاتی پدیده‌ای است که طی آن، شخصی که بر اساس قانون مشمول مالیات است، با توسل به شیوه‌های گوناگون، مالیات خود را نپرداخته و یا کم تر می‌پردازد. در این تحقیق موارد زیر فرار مالیاتی محسوب می‌شود:

- تهیه‌ی عمدی صورتهای مالیاتی نادرست.

- عدم ارائه‌ی اظهارنامه (با وجود دانستن الزام در ارائه).

- تبانی با مامورین مالیاتی.

برای مبارزه با پدیده‌ای نظیر فرار مالیاتی باید زمینه‌های بروز آن را به درستی شناخت. محققین، عوامل مختلفی از قبیل: اجتماعی، فرهنگی و عوامل اقتصادی را موجب پیدایش و گسترش این پدیده دانسته‌اند. اما، پژوهش پیش رو، زمینه‌های بروز فرار مالیاتی را از محل ضعف در عوامل زیر می‌داند:

قانون (یعنی قانون مالیات‌های مستقیم)، عوامل و روش‌های اجرایی (یعنی سازمان امور مالیاتی و کارشناسان مالیاتی) و محیط (یعنی دولت به عنوان اخذکننده مالیات، مردم به عنوان پرداخت کنندگان و فرهنگ به عنوان دانش و دیدگاه دوطرف در رابطه با فلسفه و نقش مالیات). هر یک از این عوامل و گویه‌های مربوط به آنها در شکل ۱ نشان داده شده است.

به هر حال، پدیده‌ای مانند فرار مالیاتی، پدیده‌ای چند وجهی است و این پژوهش قصد دارد «زمینه‌های کلی» این پدیده را شناسایی کند. بر اساس هدف فوق، تحقیق پیش رو در پی پاسخ به پرسش‌های زیر است:

- آیا هر یک از عوامل قانونی، اجرایی و اقتصادی-محیطی به تنهایی در فرار مالیاتی

نقش دارند؟

- آیا عوامل قانونی، اجرایی و اقتصادی-محیطی، در فرار مالیاتی نقش دارند؟

- کدامیک از سه عامل قانون، عوامل اجرایی و اقتصادی-محیطی، نقش بیشتری در فرار مالیاتی دارند؟

### ۳- پیشینه تحقیق

نخستین تجزیه و تحلیل فرار از مالیات توسط آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) انجام شد. این محققین در بررسی خود از نظریه «اقتصاد جرم» گری بکر (۱۹۶۸) بهره بردند. آنها فرض کردند که افراد با کاهش درجه ریسک گریزی مطلق مواجه هستند به طوری که با افزایش درآمد، آمادگی بیشتری برای پذیرش خطر دارند. به اضافه اینکه، وقتی نرخ جریمه از ۱۰۰ درصد بالاتر رود، افراد در صورت افزایش درآمد (قبل از کسر مالیات) بخش اعظم آن را اعلام می‌کنند.

جالب است که بر خلاف نظر عامه مردم، مبنی بر افزایش فرار مالیاتی به دنبال افزایش نرخ‌ها، تئوری آلینگهام و ساندمو، اثر تغییر نرخ مالیات بر فرار از مالیات را مبهم می‌داند. اگرچه بعدها محققین دیگری نیز اثر نرخ‌ها را مبهم یا ناچیز دانسته‌اند.

آلینگهام و ساندمو نتیجه گرفتند که افزایش مجازات‌ها و افزایش بودجه اداره دارایی جهت افزایش کارایی در مبارزه با فرار مالیاتی موثر خواهد بود.

اسپیسر و بیکر (۱۹۸۰) در مقاله‌ای با عنوان «نابرابری مالی و فرار مالیاتی: رهیافتی تجربی» افرادی که احساس می‌کنند که در سیستم مالیاتی نسبت به آنها بی‌عدالتی صورت گرفته را مورد بررسی قرار دادند و دریافتند که این افراد بیش تر تمایل دارند از مالیات فرار کنند تا اینکه مالیات بپردازند و سپس بدنبال باز پس‌گیری حق خود باشند.

فری (۱۹۹۷) نشان داده است در مناطقی از کشور سوئیس که شهروندان از ابزار تاثیرگذاری و کنترل سیاسی به شیوه‌ی دموکراسی مستقیم برخوردار هستند، فرار مالیاتی در آنجا به گونه‌ی معناداری کمتر از سایر نواحی است.



شکل ۱: عوامل موثر در فرار مالیاتی و گویه‌های توضیح دهنده آنها

دان (۱۹۹۲) با استفاده از شیوه‌های اقتصادسنجی و با بررسی موردی در مکزیک نتیجه گرفت «حتی تلاش‌های بسیار در کشف جرم و چگونگی مجازات آن باعث تغییرات اندک در مالیات می‌گردد». دان معتقد بود افزایش ۲۰۰ درصدی در جریمه فرار از مالیات، تنها

منجر به افزایش ۱۰ درصدی درآمد اعلام شده خواهد شد. افزایش موارد حسابرسی نیز کمک شایانی به جلوگیری از فرار مالیاتی نخواهد کرد.

فورتین، لاک رویکس و ویل وال (۲۰۰۷) در تحقیقی با عنوان «فرار مالیاتی و واکنش‌های اجتماعی»، نظام مالیاتی ناعادلانه را عامل افزایش فرار مالیاتی دانسته و برپایی عدالت افقی در نظام مالیاتی را خواستار شدند. آنها همچنین تجارب آزمایشی را در حل این مسائل مفید دانستند.

پیل (۱۹۸۹) طی تحقیقی به این نتیجه رسید که: افراد بدون توجه به اصول اخلاقی، گریزان از خطر پذیری بوده و در راه به حداکثر رساندن سودشان عمل می‌کنند. به عبارت دیگر آنها از کارکردن در اقتصاد پنهان یا اغفال ممیز- مالیاتی احساس شرمساری نمی‌کنند.

کوچر و گوته (۱۹۹۸) در مطالعه ایی موردی در شهر زوریخ آلمان به این نتیجه رسیدند که اعتماد مردم به نمایندگان و دولت، بر رفتار مالیاتی آنها تاثیر خواهد داشت.

بوردیگ نون (۱۹۹۳) نیز شرطی را تحت عنوان «قید انصاف» به مدل استاندارد فرار مالیاتی اضافه کرده است. این شرط که صرفاً مبین سطح بیشینه‌ی فرار مالیاتی است، فرض را بر این می‌گذارد که افراد با تبعیت از قانون اخلاق، به تعبیر مورد نظر کانت، میزان منصفانه‌ی مالیات حقه‌ی خود را تعیین می‌کنند و صرفاً نسبت به پرداخت همان میزان مالیات تمایل دارند.

جکسون و مک کی (۱۹۹۲) نیز طی مطالعه ایی به این نتیجه رسیدند که: آنهایی که پرداخت مالیات را مساوی با دریافت کالاها و خدمات دولتی بدانند یا به عبارتی احساس کنند مالیات پرداخت شده صرف خودشان خواهد شد، «اخلاق مالیاتی» بالاتری از خود نشان می‌دهند.

در داخل کشور نیز در تحقیقاتی، به مسئله‌ی فرار مالیاتی پرداخته شده است که برخی از آنها عبارتند از:

شکیبایی در سال ۱۳۸۰ با استفاده از روش اقتصاد سنجی فازی، فرار مالیاتی کشور را برای دوره‌ی زمانی ۱۳۳۳-۱۳۷۸ بررسی کرده و فرار مالیاتی را در سال ۱۳۷۸، ۱۹/۴ درصد از درآمد مالیاتی کشور تخمین زده و میزان آن را ۵۷۸۳/۸۲ میلیارد ریال برآورد



نموده است.

محمدی نیز در تحقیق خود با بیان اینکه اقتصاد سیاه و فرار مالیاتی در سال‌های اخیر افزایش داشته است، میزان فرار مالیاتی در کشور را کمتر از درآمدهای مالیاتی دولت دانسته است. با این حال، تحقیق نامبرده، سیستم مالیاتی کشور را ناکارآمد دانسته و اصلاح آن را ضروری مطرح نموده است.

خان جان با مطالعه موردی شهر مشهد، از طریق طرح پرسشنامه و تحلیل نتایج آن، نتیجه می‌گیرد خلاء نهادی اثرگذار بر تمکین و عدم تمکین مؤدیان، ناشی از عدم التزام عملی آنها به باورهای ایدئولوژیک است، نه فقر ایدئولوژیک آنان.

مهدلو تحقیقی با عنوان تحلیل اثر درآمدی در رسیدگی علی‌الراس مالیات مشاغل (بررسی موردی صنف طلا فروشان در اداره کل مالیات‌های شرق تهران) در سال ۱۳۸۱ انجام داده است که در این تحقیق از روش توصیفی استفاده شد. داده‌های این تحقیق از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده و با استفاده از رگرسیون تجزیه و تحلیل گردید. مهدلو نتیجه گرفت که رسیدگی علی‌الراس درآمدهای مالیاتی دولت را کاهش می‌دهد ولی اگر مبنای رسیدگی - علی‌الراس تغییر یافته و اصلاح شود، درآمدهای مالیاتی دولت افزایش خواهد یافت.

#### ۴- فرضیات تحقیق

برای تحقق اهداف تحقیق، پژوهشگران تحقیق در پی آن هستند که دریابند کدام عامل از سه عامل مدنظر در پدیده‌ی فرار مالیاتی نقش دارند. در مرحله‌ی بعد و در صورت وجود عوامل تاثیر گذار، محققین در پی تشخیص این موضوع هستند که از بین عوامل تاثیر گذار، کدامیک تاثیر بیشتری بر فرار مالیاتی دارند. برای این منظور و جهت پاسخ به پرسش‌های اساسی تحقیق، فرضیاتی به شرح زیر طراحی گردید.

فرضیه ۱: عوامل اجرایی در فرار مالیاتی نقش دارند.

فرضیه ۲: عوامل قانونی در فرار مالیاتی نقش دارند.

فرضیه ۳: عوامل اقتصادی - محیطی در فرار مالیاتی نقش دارند.

فرضیه ۴: عوامل اجرایی، قانونی، اقتصادی - محیطی در مجموع بر فرار مالیاتی تاثیر

می‌گذارند.

فرضیه ۵: عوامل اجرایی، قانونی و اقتصادی- محیطی در فرار مالیاتی تاثیر متفاوتی ندارند.

## ۵- نوع روش تحقیق

این تحقیق از نوع توصیفی-پیمایشی است که هدف از اجرای آن توصیف عوامل موثر بر فرار مالیاتی می‌باشد. نتایج این تحقیق می‌تواند در شناخت بیشتر این پدیده و کمک به تصمیم‌گیریهای بعدی در آینده مفید باشد.

## ۶- ابزار گردآوری داده‌ها

در این تحقیق از پرسشنامه محقق ساخته استفاده شد که حاوی مولفه‌های مهم موثر بر فرار مالیاتی و گویه‌های مربوط به آنها بود. برای ساخت پرسشنامه، از منابعی مانند: مقاله بررسی رابطه نهادهای غیر رسمی با فرار مالیاتی (خان‌جان، ۱۳۸۶)، مقاله برآورد اقتصاد غیر رسمی ایران و تحلیل علل پیدایش آن با رویکرد منطق فازی (شکیبایی، ۱۳۸۰) و مقاله فرار مالیاتی و تاثیر آن بر تولید ناخالص داخلی و توزیع درآمد (عزیز خانی و افشاری) و چندین منابع دیگر استفاده گردید. در نتیجه این امر، ۱۹ سوال طراحی گردید که ۵ مورد آن برای سنجش تاثیر عوامل اجرایی بر فرار مالیاتی، ۹ سوال برای سنجش تاثیر عوامل قانونی و ۵ سوال برای سنجش تاثیر عوامل اقتصادی- محیطی بر فرار مالیاتی بود. پاسخ به گویه‌ها بر اساس طیف ۵ درجه ای لیکرت از خیلی کم تا خیلی زیاد تنظیم گردید. سپس روایی صوری و محتوایی پرسشنامه توسط کارشناسان، مشاوران و اساتید مالیاتی مورد داوری قرار گرفته و اکثر نظرات و پیشنهادات آنها در پرسشنامه اعمال شد. در نهایت، طی یک اجرای مقدماتی با حجم ۳۰ مورد (البته بدون توجه به حفظ نسبتهای گروههای مختلف)، ضریب پایایی یا همسانی درونی سوالات از طریق آلفای کرونباخ مورد بررسی قرار گرفت که ضریب بالا و تائید کننده ۷۴٪ بدست آمد.





## ۷- روش تجزیه و تحلیل داده ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق از آمار توصیفی و استنباطی استفاده شد. در سطح توصیفی از مشخصه‌های آماری: درصد، میانگین و انحراف معیار، و در سطح استنباطی از آزمون  $t$  تک متغیره و آزمون فریدمن استفاده شد. هدف از آزمون  $t$  تک متغیره، مقایسه میانگین هریک از عوامل سه گانه مدنظر محققین برای پدیده فرار مالیاتی با مقدار ثابت سه (که مرز پذیرش یا رد فرضیه تحقیق در مقیاس ۵ رتبه ایی لیکرت می‌باشد) بوده است. اما دلیل استفاده از آزمون فریدمن، بررسی معنی داری تفاوت میانگین‌های هر دسته عوامل نسبت به یکدیگر می‌باشد. ضمناً در صورتیکه در آزمون فریدمن، تفاوت معنی دار میانگین‌ها مورد تأیید قرار گیرد آنگاه جهت تعیین عامل متفاوت از آزمون توکی استفاده می‌گردد. در انتها نیز قابل ذکر است که در این مطالعه، نتایج تحقیق نسبت به گروه‌های مختلف جامعه آماری (مودی، ممیز و جامعه دانشگاهی) مورد کنترل قرار گرفتند.

## ۸- جامعه آماری و نمونه

مالیات موضوعی است که به استثناء برخی معافیت‌ها، تمامی مشاغل و حقوق بگیران با آن در ارتباط هستند. از این رو بررسی موضوعات مالیاتی، بطور بالقوه، جوامع آماری بزرگی را در بر می‌گیرد. اما در این مطالعه به دلیل محدود بودن بودجه، تحقیق با توجه به یک ملاک جغرافیایی بر روی بخشی از جامعه درگیر با مالیات محدود گردید. بطور خلاصه، این تحقیق بر روی جامعه مالیاتی شهرستان ساری از استان مازندران متمرکز گردیده است. در این راستا، این جامعه به سه دسته تقسیم گردید که عبارتند از: مودیان مالیاتی، ممیزین مالیاتی و جامعه دانشگاهی.

اما مضمولین هر یک از سه گروه فوق و دلایل انتخاب آنها عبارتند از:

گروه اول- مودیان مالیاتی: در این گروه، طبقات مختلفی از قرار مالیات بر املاک، مالیات بر ارث، مالیات بر حقوق، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و ... وجود دارد. اما در این تحقیق از مودیان مالیاتی بخش اشخاص حقوقی استفاده گردید و سایر مودیان کنار گذاشته شدند. مهمترین دلیل لحاظ نکردن همه گروه‌های مودی در این تحقیق، بزرگی حجم این گروه بود. اما مهمترین دلیل انتخاب مودیان اشخاص حقوقی بعنوان نماینده گروه

مودیان عبارتند از:

- مستند بودن درآمدها، هزینه‌ها و فعالیت‌های این دسته از مودیان
  - داشتن آگاهی و شناخت بیشتر از قوانین مالیاتی
  - سهم نسبتاً بالای شرکتها در درآمد مالیاتی دولت
  - دستیابی آسانتر به این دسته مودیان برای محققین
- گروه دوم یعنی ممیزین مالیاتی: منظور از ممیزین مالیاتی، کارشناسان مالیاتی، کارشناسان ارشد مالیاتی، مامورین تشخیص مالیات و مدیران امور مالیاتی می‌باشند. این گروه به دلیل درگیر بودن مستقیم با قوانین و مسائل مالیاتی، افراد مناسبی برای اظهارنظر در مورد موضوع تحقیق می‌باشند.
- گروه سوم یعنی جامعه دانشگاهی: منظور از جامعه دانشگاهی در این تحقیق، اساتید محترم و دانشجویان درس حسابداری مالیاتی دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی در سطح شهرستان ساری می‌باشد. دلیل انتخاب این گروه، آشنایی با قوانین مالیاتی و در عین حال داشتن قضاوت بی طرفانه به علت درگیری کمتر با مالیات می‌باشد.
- پس از تعیین معیارهای تحدید جامعه، بررسیها نشان داد که حجم هر یک از سه دسته در نظر گرفته شده در جامعه تحقیق به شرح جدول شماره ۱ زیر می‌باشد.

جدول ۱: گروه‌های مختلف جامعه آماری

نسبت	تعداد	نام دسته	
۵۹٪	۱۰۰۰	مودیان(حقوقی) مالیاتی	
۱۵٪	۲۵۰	ممیزین مالیاتی	
۳٪	۳۰	استاد	جامعه دانشگاهی
۲۳٪	۴۲۰	دانشجو	
۱۰۰٪	۱۷۰۰	جمع	

در این تحقیق جهت تعیین حجم نمونه، از جدول گرجسی و مورگان استفاده گردید. بدین ترتیب، با توجه به اینکه حجم جامعه ۱۷۰۰ مورد بود، حجم نمونه به میزان ۳۱۳ مورد تعیین گردید. در نتیجه بدلیل مشخص بودن نسبت‌های هر جزء جامعه، نمونه مورد

نیاز برای هر دسته موجود در تحقیق به شرح جدول شماره ۲ مشخص گردید.

جدول ۲: گروه‌های مختلف نمونه آماری

نام دسته	نسبت در جامعه	تعداد نمونه
مودیان	۵۹٪	۱۸۴
ممیزین	۱۵٪	۴۶
جامعه	۳٪	۱۰
دانشگاهی	۲۳٪	۷۳
استاد		
دانشجو		
جمع	۱۰۰٪	۳۱۳

### ۹- یافته‌های تحقیق

#### ۹-۱- فرضیه اول

در این فرضیه نقش و تاثیر عوامل اجرایی در فرار مالیاتی مدنظر بوده است. این فرضیه، به طور جداگانه، در سطح هر یک از چهار گروه موجود در نمونه آماری یعنی: مودیان حقوقی، ممیزین مالیاتی، اساتید و دانشجویان درس حسابداری مالیاتی مورد آزمون و سنجش قرار گرفته است. نتیجه این آزمون در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

جدول ۳: تاثیر عوامل اجرایی بر فرار مالیاتی بر حسب نظرات گروه‌های مختلف نمونه آماری

نام گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	اختلاف میانگین	مقدار آزمون t	سطح معنی داری
مودیان حقوقی	۱۸۴	۳/۵۸	۰/۵۰۵	۰/۵۸۶	۱۵/۷۵۶	$P < ۰/۰۱$
اساتید مالیاتی	۱۰	۳/۳۴	۰/۵۵۲	۰/۳۴۲	۲/۰۷۵	$P > ۰/۰۵$
دانشجویان	۷۳	۳/۸۰	۰/۴۴۲	۰/۸۰۷	۱۵/۵۰۹	$P < ۰/۰۱$
ممیزین مالیاتی	۴۶	۳/۱۳	۰/۷۸۸	۰/۱۳۰	۱/۱۲۲	$P > ۰/۰۵$

نتایج جدول شماره ۳ نشان می‌دهد که: در نظر مودیان حقوقی، بدلیل کوچکتر بودن سطح معنی داری از ۰/۰۱، عوامل اجرایی در فرار مالیاتی نقش دارند. اما به نظر ممیزین

مالیاتی، بدلیل اینکه سطح معنی داری پاسخ آنها بیش از ۰/۰۵ است، عوامل اجرایی در فرار مالیاتی هیچ نقشی نخواهد داشت. همچنین اساتید درس حسابداری مالیاتی، با  $P > 0/05$  هم بر این باور بوده اند که عوامل اجرایی نمی‌تواند در فرار مالیاتی نقش داشته باشد. در نهایت، دانشجویان درس حسابداری مالیاتی همانند مودیان حقوقی بر این باورند که عوامل اجرایی می‌تواند در فرار مالیاتی نقش داشته باشد، چون سطح معنی داری پاسخ‌های آنها کوچکتر از ۰/۰۱ است.

#### ۹-۲- فرضیه دوم

این فرضیه که به مطالعه نقش عوامل قانونی در فرار مالیاتی می‌پردازد نیز در سطح هر یک از چهار گروه موجود در نمونه آماری مورد بررسی قرار گرفته است. نتیجه این آزمون در جدول شماره ۴ آمده است.

جدول ۴: تاثیر عوامل قانونی بر فرار مالیاتی بر حسب نظرات گروه‌های مختلف نمونه آماری

نام گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	اختلاف میانگین	مقدار آزمون t	سطح معنی داری
مودیان حقوقی	۱۸۴	۳/۵۹	۰/۵۵۷	۰/۵۹۷	۱۴/۵۳۷	$P < 0/01$
اساتید مالیاتی	۱۰	۳/۶۸	۰/۳۳۵	۰/۶۸۵	۶/۴۶۶	$P < 0/01$
دانشجویان	۷۳	۳/۷۱	۰/۵۵۴	۰/۷۱۱	۱۰/۸۲۰	$P < 0/01$
ممیزین مالیاتی	۴۶	۳/۷۰	۰/۷۶۵	۰/۷۰۳	۶/۲۳۳	$P < 0/01$

نتایج جدول شماره ۴ نشان می‌دهد که: در نظر مودیان حقوقی، عوامل قانونی در فرار مالیاتی نقش دارند ( $P < 0/01$ ). همچنین اساتید درس حسابداری مالیاتی با  $P < 0/01$  نیز بر این باورند که عوامل قانونی در فرار مالیاتی نقش خواهد داشت. همچنین دانشجویان درس حسابداری مالیاتی نیز با سطح معنی داری کوچکتر از ۰/۰۱ معتقدند که عوامل قانونی می‌تواند در فرار مالیاتی نقش داشته باشد. در نهایت، ممیزین مالیاتی هم بر این عقیده اند که عوامل قانونی بر فرار مالیاتی تاثیر می‌گذارند.

### ۹-۳- فرضیه سوم

این فرضیه که تاثیر عوامل اقتصادی- محیطی را بر فرار مالیاتی مدنظر داشته، نیز بر حسب هر یک از گروه‌های موجود در نمونه آماری مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج این آزمون در جدول شماره ۵ ارائه شده است.

جدول ۵: تاثیر عوامل اقتصادی - محیطی بر فرار مالیاتی بر حسب نظرات گروه‌های مختلف نمونه آماری

نام گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	اختلاف میانگین	مقدار آزمون t	سطح معنی داری
مودیان حقوقی	۱۸۴	۳/۵۴	۰/۵۱۵	۰/۵۱۵	۱۴/۳۸۴	$P < ۰/۰۱$
اساتید مالیاتی	۱۰	۳/۶۵	۰/۳۸۲	۰/۳۸۲	۵/۴۳۸	$P < ۰/۰۱$
دانشجویان	۷۳	۳/۷۹	۰/۵۰۲	۰/۵۰۲	۱۳/۵۲۲	$P < ۰/۰۱$
ممیزین مالیاتی	۴۶	۳/۸۱	۰/۴۸۴	۰/۴۸۴	۱۱/۴۱۰	$P < ۰/۰۱$

نتایج جدول شماره ۵ نشان می‌دهد که: از نظر همه چهار گروه مورد بررسی، عوامل اقتصادی- محیطی بر فرار مالیاتی تاثیر گذار است.

### ۹-۴- فرضیه چهارم

این فرضیه به بررسی نقش یا تاثیر عوامل اجرایی، قانونی و عوامل اقتصادی- محیطی به طور کلی بر فرار مالیاتی می‌پردازد. مقدار آزمون T و سطح معنی داری هر یک از عوامل، جهت قضاوت در مورد تاثیر هر عامل بر فرار مالیاتی، به طور جداگانه، در جدول شماره ۶ ارائه شده است.

جدول ۶: توزیع پاسخ‌ها بر حسب عوامل اجرایی، عوامل قانونی و عوامل اقتصادی - محیطی

عوامل	تعداد	میانگین	انحراف معیار	اختلاف میانگین	مقدار آزمون t	سطح معنی داری
اجرایی	۳۱۲	۳/۵۶	۰/۵۷۹	۰/۵۶۲	۱۷/۱۴۴	$P < ۰/۰۱$
قانونی	۳۱۱	۳/۶۴	۰/۵۸۶	۰/۶۴۱	۱۹/۳۰۳	$P < ۰/۰۱$
اقتصادی - محیطی	۳۱۳	۳/۶۴	۰/۵۱۶	۰/۶۴۷	۲۲/۱۵۵	$P < ۰/۰۱$

نتایج جدول شماره ۶ نشان می‌دهد که: به طور کلی، عوامل اجرایی در فرار مالیاتی نقش خواهند داشت ( $P < ۰/۰۱$ ). همینطور با توجه به مقدار p موجود در خانه حاصل از تقاطع سطر دوم و ستون سطح معنی داری، عوامل قانونی نیز در فرار مالیاتی نقش دارند. همچنین عوامل اقتصادی - محیطی نیز نظیر عوامل اجرایی و عوامل قانونی، در فرار از مالیات نقش دارند.

#### ۹-۵- فرضیه پنجم

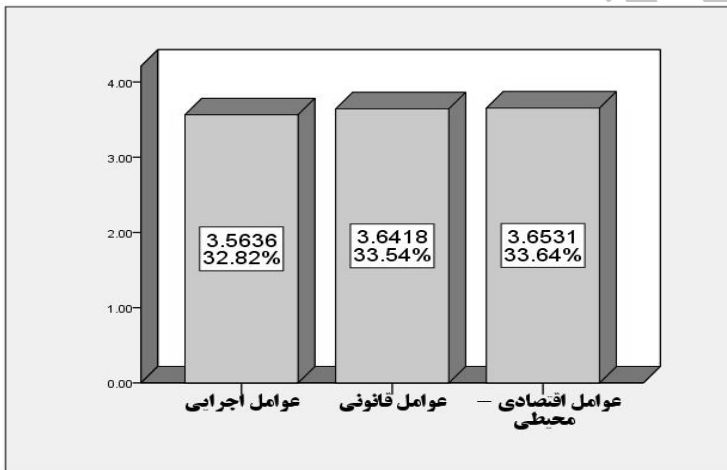
در این فرضیه محققین بدنبال بررسی میزان تاثیر(اثرگذاری متفاوت یا یکسان)هریک از عوامل مطروحه در تحقیق بر پدیده فرار می‌باشند. به عبارتی دیگر، در این فرضیه بررسی می‌شود که آیا هریک از عوامل اجرایی، قانونی و اقتصادی-محیطی تاثیر یکسانی در فرار مالیاتی دارند یا که عامل یا عوامل خاصی نقش بیشتری در فرار دارند. نتایج این بررسی در جدول شماره ۷ ارائه شده است.

از جدول شماره ۷ میتوان نتیجه گرفت که: با توجه به سطح معنی داری بزرگتر از ۰/۰۵ برای گروه‌های ممیزین حقوقی، اساتید و دانشجویان درس حسابداری مالیاتی، عوامل اجرایی، قانونی و اقتصادی-محیطی تاثیر متفاوت معنی دار بر فرار مالیاتی ندارند. به عبارتی، آنها اثرات یکسانی بر فرار مالیاتی دارند. اما ممیزین مالیاتی با  $p < ۰/۰۱$  معتقدند که با احتمال بیش از ۹۹٪، سه عامل اجرایی، قانونی و اقتصادی-محیطی اثرات متفاوت بر فرار مالیاتی دارند. نتایج بررسیهای بیشتر نشان می‌دهد که از نظرگاه ممیزین مالیاتی، در حال

حاضر، عوامل قانونی و اقتصادی - محیطی به یک اندازه بر فرار تاثیر دارند اما عامل اجرایی اثرات کمتری بر فرار از مالیات دارد.

اما به طور کلی، وقتیکه که نظرات آزمودنیها را به گروه‌های مختلف تفکیک نکنیم، در اینصورت دیده می‌شود که بدلیل  $p > 0/05$ ، عوامل اجرایی، قانونی و اقتصادی - محیطی هیچ تفاوت معنی داری با هم ندارند یعنی آنها اثرات یکسانی بر پدیده فرار مالیاتی دارند. این موضوع، در قالبی دیگر، طی نمودار شماره ۱ قابل اثبات است.

نمودار ۱: نقش عوامل اجرایی، قانونی و اقتصادی - محیطی در فرار مالیاتی



نمودار فوق نشان می‌دهد که: در فرار مالیاتی، عوامل اجرایی  $32/82\%$ ، عوامل قانونی  $33/54\%$  درصد و عوامل اقتصادی - محیطی  $33/64\%$  درصد نقش دارد. در نتیجه، از این درصدهای نزدیک به هم، نقش یکسان سه عامل در فرار مالیاتی قابل استنتاج است.

جدول ۷: نظرات هر یک از گروه‌های نمونه در باب تفاوت تاثیر عوامل مختلف بر فرار مالیاتی

نام دسته	عوامل فرار	میانگین	مقدار آزمون فریدمن	درجه آزادی	سطح معنی داری
مودیان حقوقی	اجرایی	۲/۰۱	۱/۲۱۵	۲	$P > 0/05$
	قانونی	۲/۰۵			
	اقتصادی - محیطی	۱/۹۴			

نام دسته	عوامل فرار	میانگین	مقدار آزمون فریدمن	درجه آزادی	سطح معنی داری
اساتید مالیاتی	اجرائی	۱/۵۵	۳/۵۰۰	۲	$P > ۰/۰۵$
	قانونی	۲/۳۰			
	اقتصادی - محیطی	۲/۱۵			
دانشجو یان	اجرائی	۲/۰۹	۱/۱۸۰	۲	$P > ۰/۰۵$
	قانونی	۱/۹۲			
	اقتصادی - محیطی	۱/۹۹			
ممیزین مالیاتی	اجرائی	۱/۴۵	۲۲/۱۷۰	۲	$P < ۰/۰۱$
	قانونی	۲/۲۸			
	اقتصادی - محیطی	۲/۲۷			
کلی	اجرائی	۱/۹۳	۲/۸۷۰	۲	$P > ۰/۰۵$
	قانونی	۲/۰۶			
	اقتصادی - محیطی	۲/۰۱			

### ۱۰- بحث و نتیجه‌گیری

هدف از انجام این تحقیق بررسی نقش عوامل اجرایی، قانونی و اقتصادی- محیطی در پدیده فرار مالیاتی بود. محققین تحقیق در راستای نیل به این هدف، به مطالعه دخالت داشتن هریک از سه عامل نامبرده بر فرار مالیاتی و تفاوت میزان تاثیرات این سه عامل نسبت به یکدیگر پرداختند. نتایج ناشی از تحلیل‌ها نشان داد که همه گروه‌های مشارکت‌کننده در آزمون، در تاثیر دو عامل قانونی و اقتصادی- محیطی بر فرار مالیاتی اتفاق نظر مثبت دارند. اما در مورد تاثیرگذاری عامل اجرایی بر فرار، دو گروه اساتید درس حسابداری مالیاتی و ممیزین مالیاتی نظرات منفی اظهار نمودند که جای توجه بیشتر را جلب می‌کند. در باب اینکه چرا اساتید درس حسابداری مالیاتی، عامل اجرایی را در فرار مالیاتی تاثیرگذار نمی‌دانند، محققین تحقیق به دلیل توجیح‌کننده خاصی دست نیافتند. اما در مورد اظهار نظر منفی ممیزین مالیاتی دو موضوع قابل طرح است. اول اینکه، شاید ممیزین مالیاتی هنگام اظهار نظر راجع به خود، قضاوت بی‌سویه یا بی‌طرف ارائه ننموده



باشند. از طرفی دیگر، میتوان گفت که، بدلیل تسلط بیشتر ممیزین بر قوانین مالیاتی (نسبت به سایر گروه‌های مشارکت کننده در این تحقیق) شاید اظهار نظر منفی آنها واقعی تر از اظهار نظر مثبت سایر گروه‌ها باشد.

اما در قسمت دوم تحلیل‌ها که به تفاوت میزان تاثیر سه عامل بر فرار مالیاتی اختصاص داشت، بررسیها تقریباً حاکی از یکسان بودن اثرات یا نقش هر سه عامل در فرار مالیاتی بود.

با توجه به یافته‌های فوق، حتی اگر با توجیح نامشخص بودن تاثیر عامل اجرایی بر فرار مالیاتی، از این عامل صرف نظر کنیم، آنگاه نمی‌توان از اتفاق نظر و سطح معنی داری بالای عوامل قانونی و اقتصادی - محیطی در فرار از مالیات چشم پوشی کرد. در نتیجه، این امر اشاره می‌کند که قانون گذاران، مسولین دستگاه مالیاتی و دولت، در حوزه فعالیت مربوطه و با توان در اختیار، باید اقدامات لازم برای تدارک قوانین مالیاتی متناسب با حال و محیط اقتصادی مشوق را فراهم آورند.

در پایان یادآوری می‌گردد که: در تفسیر نتایج این تحقیق باید به دو نکته توجه نمود. این نکات همان عوامل محدود کننده نتایج این تحقیق هستند. در این تحقیق، اولاً همه گروه‌های درگیر با مالیات وارد آزمون نگردیدند و ثانیاً، نتایج تحقیق، از اجراء در یک حوزه جغرافیایی بسیار کوچک اخذ گردیدند. از این رو، ممکن است که این عوامل، در تغییر نتایج تحقیق تاثیر گذاشته باشند.

## منابع

### الف. فارسی

- خان جان، علیرضا ۱۳۸۶ «بررسی رابطه نهادهای غیر رسمی با فرار مالیاتی» فصلنامه مالیات و توسعه، شماره سوم، بهار و تابستان.
- شکیبایی، علیرضا ۱۳۸۰ «برآورد اقتصاد غیر رسمی ایران و تحلیل علل پیدایش آن (رویکرد منطق فازی)» رساله دکتری دانشگاه تربیت مدرس.
- عزیز خانی فاطمه و افشاری غلامرضا «فرار مالیاتی و تاثیر آن بر تولید ناخالص داخلی و توزیع درآمد» فصلنامه مجلس و پژوهش، سال ۱۲، شماره ۵۰-۴۹.

محمدی، افشین ۱۳۷۷ «برآورد آثار اقتصادی فرار از مالیات در ایران» پایان نامه کارشناسی ارشد رشته برنامه ریزی سیستم‌های اقتصادی، دانشگاه شهید بهشتی.  
 مهدلو، بهروز ۱۳۸۱ «تحلیل اثر درآمدی در رسیدگی علی‌الراس مالیات مشاغل» رساله‌ی کارشناسی ارشد دانشکده علوم اقتصادی.

ب. انگلیسی

- Alm James, Jackson Betty R, and McKee Michael (1992) "Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance" *The American economic Review Vol 82*
- Allingham, Michael & Agnar, Sandmo (1972) "Income tax evasion: A theoretical analysis" *Journal of public Economics Vol 1*
- Baldry, J.L. (1986) "Tax evasion is not a gamble: A report on two experiments", *Economics Letters, Vol.52: 345-362.*
- Bayer Ralph- C (2003). "Income Tax Evasion with Morally Constraint Taxpayers: The Role of Evasion Opportunities and Evasion Cost," *School of Economics, Working Papers 04-2003, University of Adelaide, School of Economics*
- Beacker G. S. (1968) "Crime and punishment, An economic Approach" *Journal of political economy Vol 76*
- Bernard fortin, Guy Iacroix, Marie – Claire Villeval "Tax evasion and social interactions" *Scientific series December 2004*
- Bordignon, M. (1993) "A fairness approach to income tax evasion", *Journal of Public Economics, Vol.52: 345-362.*
- Dunn, David (1992). "Tax Compliance with Untaxed Fringe Benefits: Evidence from Mexico," *IMF Discussion paper Washington DC*
- Frey, B.S. (1997) "A constitution for knaves crowds out civic virtues" *Economic Journal, Vol 107*
- Fortin, B, Lacroix, B., Villeval. M.C. (2007) "tax evasion and social interactions" *journal of public economics, forthcoming.*
- Kucher, M. and L.Götte (1998) "Trust me – An empirical analysis of taxpayer honesty", *Finanzarchiv, Vol.54: 429-444.*
- Pyle. David J) 1989) *Tax evasion and the Black economy*, Macmillan.
- Spicer, M. W. & L. A. Becker (1980) "Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach" *National tax Journal Vol 33.*