

ارائه یک مدل برای تجزیه و تحلیل عوامل فرهنگی مؤثر بر تکمین مالیاتی (بررسی نقش فساد مالی، هنجارهای فرهنگی و ارزش‌های اجتماعی بر تکمین مالیاتی)

فاطمه دهقان منشادی

حسابرس اداره کل امور مالیاتی استان یزد، f.dehghan341@yahoo.com

عبدالرضا روشن

حسابرس استانداری یزد (واحد شهرداری‌ها) و دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت، دانشگاه آزاد یزد،

Ar_roushan@yahoo.com

چکیده

در ضرورت توجه به عوامل فرهنگی مؤثر بر تکمین مالیاتی، شواهد متقن و متعددی وجود دارد که نشان می‌دهد تکمین مالیاتی مودیان در کشورهای مختلف دنیا فقط تحت تأثیر سازوکارها و اهرم‌های الزام‌آور قانونی نمی‌باشد. در این پژوهش به ارائه یک مدل برای تجزیه و تحلیل عوامل فرهنگی مؤثر بر تکمین مالیاتی پرداخته شد. برای این منظور با بررسی پیشینه تحقیق و نتایج به دست آمده از آنها و با الگوگیری از مدل فیشر و همکاران (۱۹۹۲) به بررسی عوامل فرهنگی مؤثر بر تکمین مالیاتی پرداخته شد. بنابراین مدل مفهومی پژوهش در زمینه نقش میزان فساد مالی و اداری، ارزش‌های اجتماعی و هنجارهای فرهنگی بر تکمین مالیاتی ترسیم گردید. جهت بررسی مدل مفهومی پژوهش، پرسشنامه‌های پژوهش طراحی گردید و پس از اطمینان از روایی و پایایی آن‌ها در نمونه اصلی پژوهش توزیع گردید. جامعه آماری این تحقیق را کلیه کارشناسان و مدیران اداره مالیات استان یزد به تعداد ۴۵۰ نفر تشکیل دادند که از بین آن‌ها، ۲۰۷ نفر به صورت تصادفی برای نمونه انتخاب شدند. در این تحقیق با استفاده از نرم افزار Smart PLS، فرضیات تحقیق مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج حاصل از آزمون متغیرهای مدل نشان داد که میزان فساد مالی، هنجارهای فرهنگی و ارزش‌های اجتماعی در جامعه از عوامل فرهنگی مؤثر بر تکمین مالیاتی هستند. می‌توان نتیجه گرفت برای ارتقای فرهنگ تکمین مالیاتی بایستی بسترهای موجود در جامعه تقویت گردد.

کلیدواژه‌ها: تکمین مالیاتی، فرهنگ مالیاتی، فساد مالی و اداری در جامعه، ارزش‌های

اجتماعی، هنجارهای فرهنگی

مقدمه

موضوع تبعیت از قوانین مالیاتی یکی از نگرانی‌های اصلی برای اکثر دولت‌ها در دنیا می‌باشد و به همین دلیل، مورد توجه بسیاری از محققان قرار گرفته است. در کشورهای مختلف، برای جلوگیری از فرار مالیاتی از عوامل بازدارنده اقتصادی هم‌چون حساسی مالیاتی و مجازات بهره گرفته شده است؛ با این حال، تمرکز صرف بر عامل اقتصادی، مورد انتقادهای گوناگونی قرار گرفته است. به همین دلیل، محققان و مدیران مالیاتی به منظور درک نگرش انطباقی مالیات دهندگان، به بررسی همزمان عوامل اقتصادی و غیراقتصادی توجه نموده‌اند. پژوهش‌های اخیر در مورد تمکین مالیاتی به اهمیت بررسی عوامل غیراقتصادی در تمکین مالیاتی از طریق رویکردهای مانند ارزش‌های درونی افراد، ارزش‌های خانوادگی مشتق شده از آن، فرهنگ و مذهب به‌عنوان عوامل غیراقتصادی پرداخته‌اند؛ در واقع نقش عوامل غیراقتصادی در تمکین مالیاتی توسط بسیاری از محققان تاکنون نادیده گرفته شده است و باید بیش‌تر مورد توجه قرار بگیرد (مه‌دالی^۱، ۲۰۱۴).

در مورد فرهنگ مالیاتی سخنان بسیاری به میان آورده شده است؛ گاهی در رسانه‌های گروهی، در تیزرهای تبلیغاتی و نیز در سمینارها بحث فرهنگ مالیاتی داغ می‌شود و سخنانی در توصیف و تعریف آن گفته می‌شود، ولی کم‌تر کسی به عمق این قضیه نفوذ می‌کند و عوامل تشکیل دهنده یک فرهنگ مالیاتی صحیح را شناسایی کرده و علل و عوامل وجودی آن را به ژرف جستجو می‌کند. امروزه درآمدهای مالیاتی در تأمین مالی دولت‌ها از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، به‌طوری که مالیات موجب مشروعیت یک حاکمیت است. شناخت و آگاهی نسبت به فرهنگ مالیاتی حاکم بر جامعه برای سیاست‌گذاران، تصمیم‌گیران و مدیران کشور در امر برنامه‌ریزی اهمیت بالایی برخوردار است. وجود یک فرهنگ پیشرو مالیاتی کمک قابل توجهی به توسعه اقتصادی آن کشور می‌نماید. از سوی دیگر مدیران با آگاهی و مطالعه عوامل در بر گیرنده ارتقای فرهنگ مالیاتی حاکم بر جامعه، بهتر می‌توانند فرهنگ مالیاتی را مدیریت نموده و توسعه دهند. تلاش در جهت ایجاد فرهنگ مالیاتی پیشرو و قوی در کشور می‌تواند تأثیر مهمی در کاهش هزینه‌ها، افزایش درآمدهای دولت و ایجاد

کنترل‌های مؤثر داشته باشد، که نتیجه آن افزایش عدالت اجتماعی، رفاه عمومی و تمکین مالیاتی می‌باشد.

در نتیجه مسئله اصلی پژوهش حاضر، ارائه یک مدل برای تجزیه و تحلیل عوامل فرهنگی مؤثر بر تکمین مالیاتی مشاغل است. بنابراین با مرور بر مفاهیم و پژوهش‌های انجام گرفته عوامل فرهنگی مؤثر بر تمکین مالیاتی شناسایی خواهد گردید و پس از تدوین مدل مفهومی پژوهش، با استفاده از مطالعه کمی، به بررسی برازش مدل مفهومی پرداخته خواهد شد.

تمکین مالیاتی

تمکین کامل مالیاتی از جمله اهداف مهمی است که تمامی سیستم‌های مالیاتی به دنبال دستیابی به آن هستند و در واقع می‌توان گفت که درجه تمکین مالیاتی در هر کشوری معیار سنجش کارایی سیستم مالیاتی آن کشور است (طالب نیا، ۱۳۸۶). بر طبق نظر براون و مازور (۲۰۰۳) تمکین مالیاتی یک مفهوم تئوریک و چندجانبه^۱ است که می‌تواند در سه بخش تمکین در پرداخت^۲، تمکین در پرونده^۳ و تمکین در گزارش‌دهی^۴ بررسی شود (مارتی و هماران^۵، ۲۰۱۰). سازمان همکاری اقتصادی و توسعه در تعریف تمکین، آن را به دو بخش تمکین در گزارش‌دهی و تمکین در فرآیندهای مورد نظر قانون تقسیم می‌کند. تمکین به مقررات تکنیکی لازم در محاسبات مالیاتی تا پرداخت آن باز می‌گردد (سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی^۶، ۲۰۱۰). تمکین مالیاتی به مفهوم پایبندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی آنهاست. تمکین مالیاتی از جمله اهداف تمام سیستم‌های مالیاتی دنیاست که در آرزوی آن به سر می‌برند و بعضاً تا حد بسیار خوبی به آن دست یافته‌اند. متأسفانه در نظام مالیاتی ایران، تمکین مالیاتی از رتبه‌ی بسیار پایینی برخوردار است نمونه‌ی آن هم حجم بسیار بالای مالیات‌های معوقه‌ی سال‌های گذشته و هم‌چنین

1- Multi-faceted

2- Payment compliance

3- Filing compliance

4- Reporting compliance

5- Marti et al

6- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)

- حجم زیاد پرونده‌ها در ادارات حل اختلاف مالیاتی است. از جمله موانع تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی در ایران را می‌توان موارد زیر برشمرد:
۱. القای نظام مالیاتی ناعادلانه.
 ۲. پیچیدگی قوانین، مقررات و بخشنامه‌های مالیاتی.
 ۳. شفاف و منصفانه نبودن نظام جریمه.
 ۴. برنامه‌های ضعیف آموزشی برای مؤدیان.
 ۵. عدم توانایی دستگاه مالیاتی برای اثبات انصاف خود در دریافت مالیات.
 ۶. یک سری عواملی که جلوی فعالیت‌ها و برنامه‌های تحول نظام مالیاتی را می‌گیرد (براداران بزاز، ۱۳۹۱).

رویکردهای مختلفی در باب تمکین مطرح است. رویکرد نخست، رویکرد تمکین اجباری است که مبتنی بر نظریه اقتصاد جرم^۱ گری بکر (۱۹۶۸) می‌باشد. در این رویکرد، مؤدیان مالیاتی مجرمان بالقوه قلمداد می‌شوند و اهتمام دستگاه مالیاتی عمدتاً معطوف به تغییر رفتار غیرقانونی آنها از طریق حسابرسی (ممیزی) مکرر، بازرسی دقیق و توسل به اعمال جریمه‌های مالیاتی بازدارنده است. این شیوه در حقیقت ادامه همان روش‌هایی است که در طول تاریخ به‌طور قراردادی از سوی مجریان مالیاتی اعمال می‌شده است. برخی از کشورها تمام اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را مورد رسیدگی و ارزیابی اداری قرار می‌دهند که علاوه بر صرف وقت، منابع و هزینه نیازمند برخورداری از ممیزان خبره در امر حسابرسی‌های میدانی و دفتری است. در مقابل، رویکردهای بدیل گوناگونی مطرح شده‌اند که در میان آنها متعارف‌ترین و پرتعدادترین رویکرد، رویکرد تمکین داوطلبانه است که کنترل آن از طریق حسابرسی‌های تصادفی و اعمال جریمه‌های سنگین برای افراد متخلف صورت می‌گیرد (حاج محمدی و آقایی، ۱۳۹۰).

عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی

طی دهه‌های اخیر تحقیقات مالیاتی عمدتاً بر این پایه استوار بوده است که چرا برخی افراد مالیات پرداخت می‌کنند و برخی دیگر از پرداخت مالیات اجتناب یا فرار می‌کنند. در طی زمان، پژوهشگران در مطالعات میدانی، تحقیقات تصادفی و

1- Economics of Crime

پژوهش‌های مبتنی بر پایگاه‌های آماری، خصوصیات مؤدیان با عدم تمکین و عوامل مؤثر بر عدم تمکین را شناسایی نموده‌اند. از نظر تئوریک، دیدگاه مؤدیان و مأموران وصول مالیات درباره تمکین مالیاتی ارتباط مستقیمی با قوانین مالیاتی دارد که از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. هدف اساسی یک نظام مالیاتی، افزایش تمکین داوطلبانه^۱ است و بنابراین کاهش شکاف مالیاتی مهم‌ترین هدف سیستم مالیاتی است. با توجه به اهمیت موضوع، پژوهشگران مختلفی از زوایای متفاوت اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و مدیریتی موارد تأثیرگذار بر تمکین مالیاتی را مورد تحلیل و بررسی قرار داده‌اند که در ادامه به بررسی اجمالی برخی از مهم‌ترین موارد پرداخته خواهد شد.

۱- عوامل اقتصادی

تئوری‌های اقتصادی تمکین مالیاتی اغلب مرتبط با تئوری بازدارندگی^۲ است. در این بخش و بر طبق نظر تریودی و شهاتا (۲۰۰۵) تئوری‌های اقتصادی اشاره دارند که مؤدیان مالیاتی با توجه به سطح حساسی (رسیدگی) رفتارهای مختلفی از خود نشان می‌دهند. به‌عنوان مثال مؤدیان، نتایج متفاوت سطوح مختلف تمکین (مانند هزینه‌های فرار در صورت احتمال کشف بالا و آثار وابسته به آن) را محاسبه نموده و در نهایت آن گزینه‌ای را انتخاب می‌کنند که سود، پس از کسر مالیات آنها را حداکثر می‌کند. از این رو تئوری‌های اقتصادی بر این نکته اشاره دارند که مؤدیان به‌عنوان حداکثرکنندگان سود، غیراخلاقی عمل می‌کنند و تحت چنین شرایطی، افزایش حساسی و افزایش جرایم می‌تواند به‌عنوان راه حل‌های عدم تمکین مطرح شوند. مطالعات بر پایه تئوری اقتصادی بر این نکته اشاره دارند که رفتار مؤدیان مالیاتی به وسیله محرک‌های اقتصادی مانند حداکثرسازی سود، امکان کشف توسط مأموران، درآمد مؤدیان در اقتصاد غیررسمی و سایر عوامل اقتصادی تحت تأثیر قرار می‌گیرد (تریودی و شهاتا، ۲۰۰۵).

1- Voluntary Tax Compliance

2- Trivedi and Shehata

۲- عوامل سیاسی

گروهی از پژوهشگران از دیدگاه اقتصاد سیاسی به موضوع تمکین مالیاتی پرداخته‌اند. از میان آنها می‌توان به جانسون و همکارانش (۱۹۹۹) و تریزمن (۲۰۰۰) اشاره نمود. جانسون و همکارانش تأثیر تحولات سیاسی ناشی از فروپاشی نظام کمونیسم را بر اقتصاد رسمی به بحث گذاشته و فساد مالی و ریشه‌های پدیده فرار مالیاتی را در آن شرایط مورد کندوکاو قرار داده‌اند. تریزمن نیز در آثار خود ساختار سیاسی موجود در جمهوری روسیه را به مسأله عدم تمکین مالیاتی مربوط دانسته است. تحقیقات پژوهشگران در این بخش نشان می‌دهد که سطح بالای اعتماد عمومی مردم به دولت، مشروعیت حکومت و عادلانه بودن سیستم مالیاتی می‌تواند به‌عنوان عوامل مثبت تأثیرگذار در تمکین مالیاتی مؤدیان عمل نماید (صالحی و همکاران، ۱۳۹۳؛ کمالی و شفیعی، ۱۳۹۰).

۳- عوامل مدیریتی

عامل دیگری که بر ارتقای سطح تمکین مالیاتی مؤدیان مؤثر است و در حوزه اجرایی و مدیریتی سازمان مالیاتی قابل بحث است، تغییر نگرش و رفتار مدیریت این سازمان با مؤدیان است. هر گاه مجموعه مدیریتی و کارشناسی سازمان مالیاتی در برخورد با مؤدیان به جای شیوه‌های سنتی، از شیوه‌های نوین استفاده کنند، فرار و اجتناب مالیاتی کاهش و سطح تمکین مالیاتی افزایش می‌یابد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۳؛ کمالی و شفیعی، ۱۳۹۰).

۴- عوامل اجتماعی

فرض تئوری‌های اجتماعی در خصوص پدیده عدم تمکین آنست که عوامل روانشناسانه شامل نگرانیهای اخلاقی و معنوی، عوامل بسیار مهمی در تمکین مؤدیان هستند و بسیاری از آنها ممکن است با توجه به ملاحظات اخلاقی، تحت شرایطی که ریسک حسابرسی پایین است، نیز تمکین نمایند. تئوری‌های روانشناسی، اهمیتی به حسابرسی و جرایم نمی‌دهند و در عوض بر تغییر نگرش‌ها در سیستم مالیاتی تأکید دارند (مارتی^۱، ۲۰۱۰). مطالعات انجام شده در کشورهای مختلف ثابت کرده است که

هرگاه پرداخت مالیات، توجیه اجتماعی خود را از دست دهد، عدم تمکین پذیرش عام می‌یابد و به مثابه یک هنجار اجتماعی فراگیر در مناسبات میان نهادهای رسمی و غیررسمی جامعه جایگزین تمکین مالیاتی می‌شود (موسوی جهرمی، ۱۳۸۶).

۵- عوامل قانونی

مؤدیان مالیاتی در برابر قوانین و مقررات مالیاتی دارای حقوق و وظایفی هستند. همان‌گونه که ذکر شد هدف مدیریت مالیاتی فراهم آوردن زمینه تمکین مالیاتی به صورت داوطلبانه است و اعمال جریمه برای فرار از مالیات و تعقیب مؤدیان هدف غایی نیست. باید توجه داشت ترغیب به تمکین مالیاتی زمانی مؤثر است که مدیریت، پیش‌بینی‌های لازم جهت کشف و تنبیه موارد عدم تمکین را انجام داده باشد. این امر مستلزم برنامه‌هایی از قبیل ارائه فرم‌های ساده و دستورالعمل‌های روشن و فراهم نمودن مسیر و برقراری تماس با مؤدیان است؛ به‌طوری که آنها بتوانند در موقع لزوم سؤال نموده و اطلاعات مرتبط با تکالیف خود را به دست آورند. وظیفه اصلی برنامه خدمت به مؤدیان، مطلع نمودن مردم از وظایف و مسئولیت‌های خود در قبال سیستم مالیاتی است. بسیار ضروری است که سیستم مالیاتی اطلاعاتی از قبیل آیین نامه‌ها و بخشنامه‌ها، تصمیمات و سایر تذکرات را در اختیار مؤدیان قرار دهد تا از مشکلات اجرایی احتمالی کاسته شده و سطوح بالای تمکین حاصل گردد.

جکسن و میلرن^۱ (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^۲ (۱۹۹۲) این عوامل چهارده گانه را در چهار گروه عمده طبقه‌بندی نمودند که عبارتند از:

- ۱- متغیرهای جمعیت شناختی^۳ (سن، جنسیت و سطح تحصیلات)
- ۲- فرصت‌های عدم تمکین^۴ (میزان درآمد، منبع درآمد و نوع حرفه)
- ۳- نگرش‌ها و ادراکات^۵ (عدالت سیستم مالیاتی و تأثیر محیط)

1- Jackson and Milliron

2- Fischer et al.

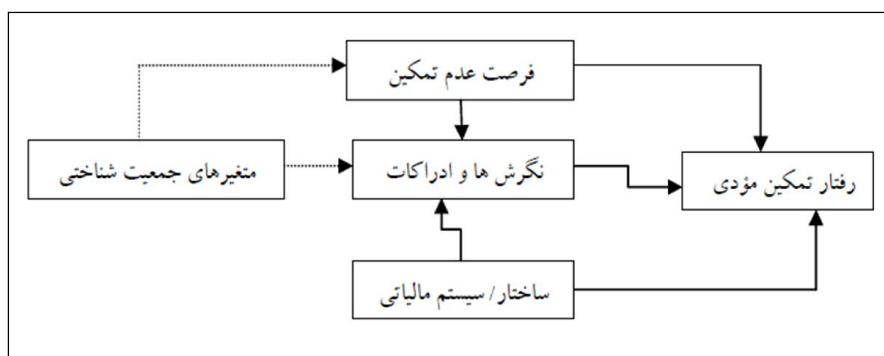
3- Demographic Variables

4- Non-Compliance Opportunities

5- Attitudes and Perceptions

۴- ساختار/ سیستم مالیاتی^۱ (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 جمعیت شناختی (سن، جنسیت و سطح تحصیلات)، به صورت غیرمستقیم، از طریق تأثیر بر فرصت‌های عدم تمکین و همچنین تأثیر بر نگرش‌ها و ادراکات می‌توانند بر تمکین مؤدیان اثرگذار باشند.



شکل ۱- مدل تمکین فیشر و همکاران (۱۹۹۲)

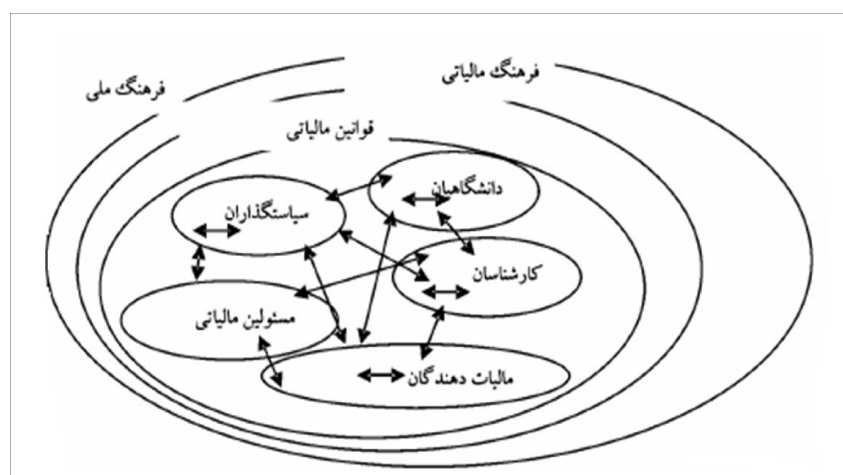
چاوو و لیوونگ^۲ (۲۰۰۹) از طریق دخالت دادن فرهنگ به‌عنوان یک متغیر محیطی بسیار مهم و همچنین تأثیر متقابل فرصت‌های عدم تمکین و ساختار/ سیستم مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مدل فیشر را تعدیل نمودند.

فرهنگ مالیاتی

در چند دهه اخیر به فرهنگ مالیاتی توجه ویژه‌ای شده است. علت افزایش توجه به فرهنگ مالیاتی در سال‌های اخیر را می‌توان وجود نارسایی در نظام مالیاتی کشورها دانست. این نارسایی‌ها را می‌توان در سه گروه مشکلات فرهنگی، مشکلات قوانین مالیاتی و مشکلات اجرایی طبقه‌بندی کرد (راداو وادیم^۳، ۲۰۰۱). فرهنگ مالیاتی خاص یک

1- Tax System/Structure
2- Chau. and Leung
3- Radaev Vadim

کشور را می‌توان به‌عنوان تمامی مؤسسات رسمی و غیررسمی مرتبط با سیستم مالیاتی و عملکرد آن شامل وابستگی‌ها و روابط ایجاد شده توسط تعاملات مداوم در نظر گرفت که از گروه‌ها و عواملی مانند مسئولین مالیاتی، مالیات دهندگان، سیاست‌گذاران، کارشناسان مالیاتی و دانشگاهیان تشکیل شده است (بیرگر نر^۱، ۲۰۰۱). به‌طور ساده فرایند فرهنگ مالیاتی را می‌توان به دو صورت بیان کرد: اول، وجود دولتی قوی که نقش‌ها و وظایف هر گروه را مشخص کند و دوم، مالیات دهندگان که از قوانین مالیاتی و سیاست‌گذاران امور مالیاتی اثر می‌پذیرند. شکل (۲) بازیگران فرهنگ ملی و زیرمجموعه فرهنگ مالیاتی را نشان می‌دهد.



شکل ۲- عوامل تشکیل دهنده فرهنگ مالیاتی (بیرگر، ۲۰۰۱).

پژوهش‌های پراکنده درباره موضوع فرهنگ مالیاتی انجام شده است. ریچاردسون^۲ (۲۰۰۸) پژوهشی بر اساس کار تساکومیس و همکاران (۲۰۰۷) انجام داده و به بررسی بیشتر رابطه بین فرهنگ و گریز مالیاتی در کشورهای مختلف پرداختند و اثر متغیرهای دیگری از جمله متغیر قانون، سیاست و مذهب را بر گریز مالیاتی در

1- Birger Nerre
2- Richardson

کشورهای مختلف مطالعه نمودند. نتایج پژوهش آنها رابطه معناداری را بین فرهنگ ملی و گریز مالیاتی را نشان داد.

بمآلدرد و همکاران^۱ (۲۰۱۳) پژوهشی با عنوان فرهنگ ملی و سطح گریز مالیاتی شرکتی انجام دادند. با استفاده از تئوری ناهنجاری سازمانی نشان می‌دهند که ارزش‌های فرهنگی می‌توانند رفتارهای ناهنجار شرکت‌ها از جمله عدم تمکین مالیاتی (گریز مالیاتی) را توضیح دهند. بررسی گسترده‌ای با استفاده از داده‌های واقعی ۳۰۰۰ شرکت در ۳۱ کشور دنیا صورت گرفت؛ در نهایت نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که عوامل فرهنگی بر سطح گریز مالیاتی شرکتی تأثیر به‌سزایی دارد. همچنین بریزی و همکاران^۲ (۲۰۱۵) به بررسی قصد پرداخت مالیات و یا دوری از آن با توجه به تأثیر جهت‌گیری‌های ارزشی اجتماعی پرداختند؛ عوامل اقتصادی مانند نرخ جریمه حسابرسی و اثرات متناقض در پرداخت مالیات نشان می‌دهد که این عوامل برای تمکین مالیاتی کافی نیست. در این تحقیق با بررسی ادبیات ۱۵ ساله تمکین مالیاتی عوامل متعددی را در تمکین مالیاتی شناسایی کردند و عواملی مانند قوانین مالیاتی، اعتماد نسبت به نظام سیاسی و همچنین هنجارهای شخصی و اجتماعی بر تمایل به پرداخت مالیات و تمکین مالیاتی مؤثر هستند. در این مطالعه اثر جهت‌گیری‌های ارزش اجتماعی بر قصد افراد برای پرداخت مالیات و یا فرار از مالیات مور بررسی قرار گرفت و نتایج تحقیق نشان داد که بین ارزش‌های اجتماعی و تمایل افراد به پرداخت مالیات رابطه معنی‌داری وجود دارد.

در جدول ۲، خلاصه تحقیقات انجام شده در زمینه فرهنگ مالیاتی در کشورهای مختلف ارائه شده است.

1- Bame- Aldred et al

2- Brizi et al

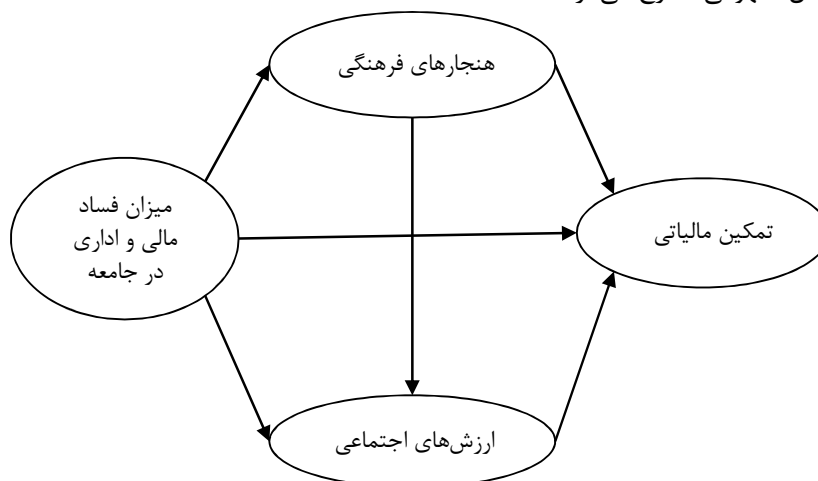
جدول ۲- ویژگی‌های فرهنگ مالیاتی و راه‌های ارتقای آن در کشورهای مختلف

کشور	ویژگی‌های شناسایی شده	راه‌های ارتقا	محقق
آمریکا	احساس نوعی مزاحمت، برخورد نامناسب با مالیات‌دهندگان، افزایش تعداد فرار مالیاتی، مسئولیت‌پذیری شهروندان، قوانین شفاف و قابل در، عادلانه بودن قوانین	اعمال راهکارهای تشویقی، برخورد مناسب، آموزش کارکنان	اسلمرد ^۱ (۱۹۹۲)
روسیه	عدم شفافیت و ضعف در سیستم اجرائی، پرداخت به از جنس کالا، مالیات غیرمستقیم، فرار مالیاتی، عدم صلاحیت مودیان، عدم وجود عدالت مالیاتی و عدم شفافیت در قوانین	بازنگری در قوانین و اجراء، جذب افراد متخصص و آموزش کارکنان، سیاست‌های تشویقی	مارتینز ^۲ (۲۰۰۰)
اتریش	احساس دین به جامعه، سیستم ناکارآمد مالیاتی، کارکرد نامناسب سازمان مالیاتی، عدم وجود عدالت مالیاتی، احساس افتخار از نپرداختن مالیات، عدم اعتماد به مسئولین مالیاتی، فرار مالیاتی، نرخ مالیاتی بالا، عدم وجود متخصصان کارآمد و باتجربه، بی‌اعتمادی مردم به سیاست‌های مالیاتی دولت، فراگیر بودن فرار مالیاتی و پذیرفته شدن آن از نظر اجتماعی	تنظیم مجدد قوانین و سیستم اجرائی، اعمال سیاست‌ها و قوانین تشویقی، آموزش و فرهنگ سازی مردم و مودیان مالیاتی	کنوسن ^۳ (۱۹۹۰)
کرواسی	فرار مالیاتی، مقاومت در پرداخت، روش‌های نادرست اخذ مالیات، عدم توانایی پرداخت توسط مردم عادی، فساد مسئولان مالیاتی و بی‌عدالتی مالیاتی	بازنگری در قوانین و اجراء، جذب افراد متعهد و کارآمد، آموزش کارکنان و ارائه تخفیف به مالیات‌دهندگان	کین ^۴ (۱۹۹۳)

بنابراین بر مبنای مرور بر ادبیات نظری و مطالعات داخلی و خارجی انجام گرفته، با هدف تجزیه و تحلیل عوامل فرهنگی مؤثر بر تکمین مالیاتی، مدل مفهومی پژوهش

- 1- Slemrod
- 2- Martinez
- 3- Cnossen
- 4- Keen

به صورت شکل ۲ ارائه می‌گردد و فرضیات پژوهش نیز بر مبنای روابط بین متغیرها در مدل مفهومی مطرح می‌گردد.



فرضیه‌های تحقیق

فرضیه اصلی: مدل مفهومی پژوهش با داده برآزش دارد.

فرضیات فرعی

- فرضیه اول: بین میزان فساد مالی و تمکین مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه دوم: بین ارزش‌های اجتماعی و تمکین مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه سوم: بین هنجارهای فرهنگی و تمکین مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه چهارم: هنجارهای فرهنگی رابطه بین میزان فساد مالی و تمکین مالیاتی را میانجی می‌کند.
- فرضیه پنجم: ارزش‌های اجتماعی رابطه بین میزان فساد مالی و تمکین مالیاتی را میانجی می‌کند.
- فرضیه ششم: ارزش‌های اجتماعی رابطه بین میزان هنجارهای فرهنگی و تمکین مالیاتی را میانجی می‌کند.

روش پژوهش

هدف کلی از این پژوهش، ارائه یک مدل برای تجزیه و تحلیل عوامل فرهنگی مؤثر بر تمکین مالیاتی می‌باشد؛ تحقیق حاضر از نظر هدف یک تحقیق کاربردی است؛ زیرا از

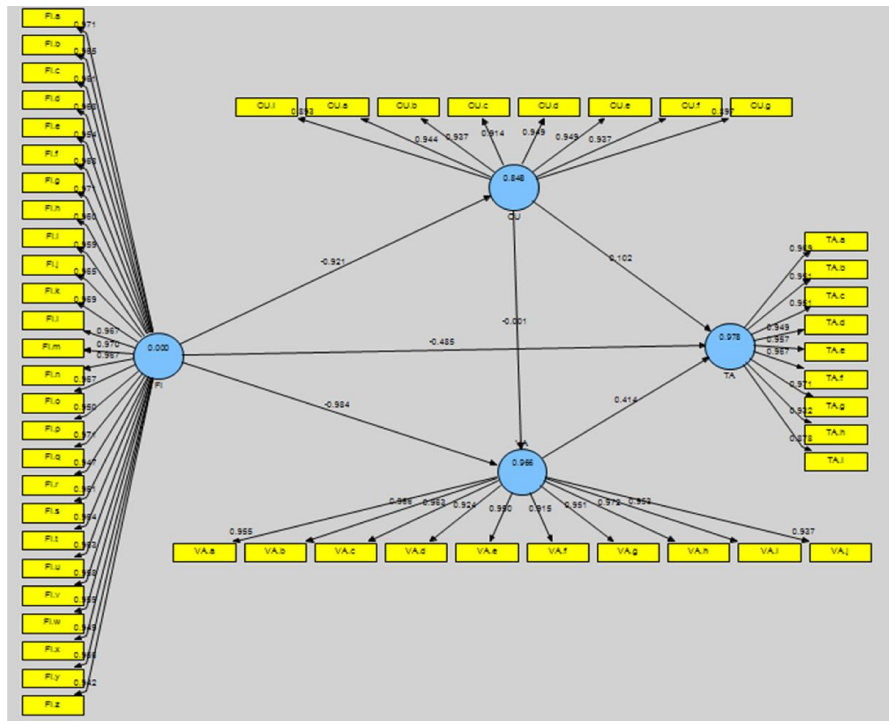
نتایج آن می‌توان برای تدوین سیاست‌های عمومی در راستای ارتقای فرهنگ تمکین مالیاتی بهره گرفت. از نظر چگونگی گردآوری داده‌ها، این پژوهش توصیفی-پیمایشی می‌باشد؛ زیرا با استفاده از پرسشنامه، اطلاعات مورد نیاز از جامعه پژوهش حاصل می‌گردد.

جامعه آماری این تحقیق شامل مدیران و کارشناسان اداره مالیات استان یزد به تعداد ۴۵۰ نفر در سال ۱۳۹۴ می‌باشند. برای انتخاب نمونه مورد نیاز در جهت پاسخگویی به سؤالات تحقیق، از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شد و حجم نمونه با استفاده از جدول مورگان ۲۰۷ نفر حاصل گردید. به منظور بررسی متغیرهای موجود در مدل مفهومی پژوهش، پس از مرور جامع بر ادبیات پژوهشی در زمینه این متغیرها، ابعاد مختلف مربوط به این متغیرها که بر مبنای ادبیات نظری می‌توانستند در زمینه تمکین مالیاتی نقش داشته باشند، شناسایی گردید و آیتم‌های پرسشنامه با استفاده از ابعاد و شاخص‌های شناسایی شده طراحی گردید. به صورت کلی، در این پژوهش، از ۴ پرسشنامه محقق ساخته استفاده گردید؛ پرسشنامه تمکین مالیاتی که میزان تمکین مالیاتی در صنایع با ابعاد متفاوت را مورد بررسی قرار می‌دهد و شامل ۹ سوال می‌باشد؛ پرسشنامه فساد مالی و اداری که به منظور بررسی فساد مالی و اداری در ابعاد رشوه، اختلاس، سوء استفاده از موقعیت، تمرکز زدایی، روش‌ها و نگرش‌های انسانی شناختی، درجه توسعه یافتگی، مقررات بخش دولتی و اقتصاد زیر زمینی در ۲۶ آیتم طراحی گردید. پرسشنامه ارزش‌های اجتماعی شامل ابعاد دینداری افراد و ارزش‌های اقتصادی است و شامل ۱۰ آیتم می‌باشد و پرسشنامه هنجارهای فرهنگی نیز شامل ۲ بعد قوم پرستی و فرهنگ واقعی بوده و شامل ۸ سوال می‌باشد. تمامی پرسشنامه‌های پژوهش، پس از طراحی توسط متخصصان و اساتید دانشگاهی مورد بررسی قرار گرفت و روایی محتوایی آن مورد بررسی و تأیید واقع شد. همچنین جهت بررسی روایی صوری، پرسشنامه در اختیار چندین نفر از کارشناسان سازمان مورد مطالعه قرار گرفت و قابل فهم بودن و روانی سؤالات پرسشنامه از دیدگاه آنان مورد بررسی و تأیید واقع شد. جهت بررسی پایایی نیز، پرسشنامه‌های پژوهش در گروه پایلوت ۳۰ نفری توزیع گردید و پایایی پرسشنامه‌های پژوهش و ابعاد مختلف آن با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ مورد بررسی قرار گرفت و برای تمامی پرسشنامه‌ها و ابعاد از میزان ۰/۷ بالاتر حاصل گردید. در نهایت نیز جهت بررسی روایی سازه

پرسشنامه‌های پژوهش، با توجه به آنکه ساختار عاملی پرسشنامه‌ها مشخص بود، جهت تأیید ساختار عاملی تعیین شده، از تحلیل عاملی تأییدی استفاده گردید و نتایج نشان داد که بارهای عاملی تمامی متغیرهای مشاهده شده بر روی متغیر پنهان خود از میزان ۰.۴ بالاتر می‌باشد و بنابراین متغیرهای مشاهده شده، به صورت معناداری متغیرهای پنهان مربوط به خود را تبیین و اندازه‌گیری می‌نمایند. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز از نرم افزار SPSS-20 و Smart PLS استفاده گردید. نتایج بررسی آمار جمعیت شناختی نشان داد که ۶۸ درصد از پاسخگویان مرد و ۳۲ درصد از پاسخگویان زن می‌باشند. در حوزه تحصیلات ۶۴ درصد دارای مدرک لیسانس، ۳۶ درصد دارای مدرک فوق لیسانس و بالاتر می‌باشد. از میان پاسخگویان ۱۵ درصد زیر ۳۰ سال، ۴۰ درصد ۳۱ تا ۴۰ سال، ۳۴ درصد ۴۱ تا ۵۰ سال و ۱۱ درصد بالای ۵۰ سال سن دارند. جهت بررسی فرضیات پژوهش نیز از مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار PLS بهره گرفته شد.

نتایج

در این بخش، ابتدا به بررسی برازش مدل مفهومی پژوهش پرداخته می‌شود و سپس نتایج حاصل از بررسی فرضیات پژوهش ارائه می‌شود. به منظور بررسی شاخص‌های برازش مدل جدول ۳ گزارش شده است.

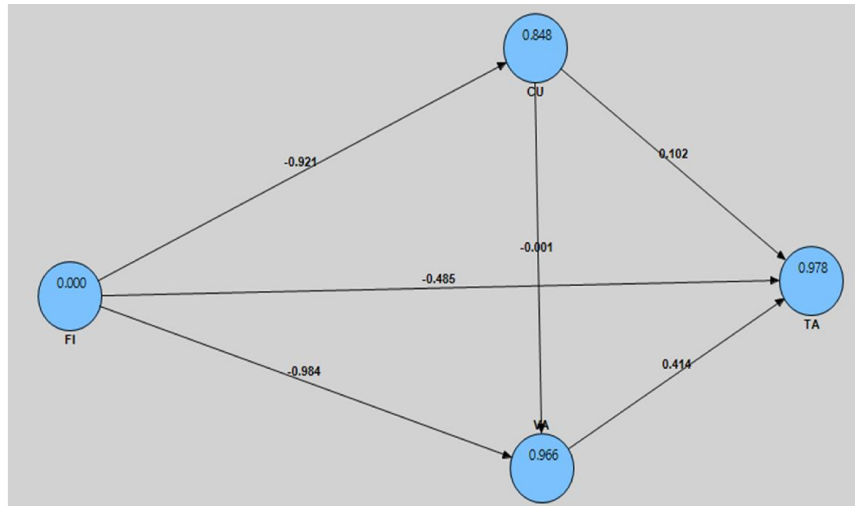


شکل ۴- مدل به همراه بارهای عاملی

جدول ۳- شاخص‌های برازش مدل

نام شاخص	AVE	Composite Reliability	Cronbach's Alpha	R Square	Communality	CV COM	CV RED
هنجارهای فرهنگی	۰.۸۶۰۷	۰.۹۸۰۲	۰.۹۷۶۸	۰.۸۴۸۰	۰.۸۶۰۷	۰.۷۲۸	۰.۸۶۱
میزان فساد مالی	۰.۹۲۵۶	۰.۹۹۶۹	۰.۹۹۶۸	-	۰.۹۲۵۶	۰.۹۲۶	۰.۹۲۶
تکمین مالیاتی	۰.۸۹۷۷	۰.۹۸۷۵	۰.۹۸۵۶	۰.۹۷۸۵	۰.۸۹۷۷	۰.۸۷۳	۰.۸۹۷
ارزش‌های اجتماعی	۰.۹۰۰۰	۰.۹۸۹۰	۰.۹۸۷۶	۰.۹۶۶۴	۰.۹۰۰۰	۰.۸۶۹	۰.۹۰۰

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای دو شاخص آلفای کرونباخ و آلفای کرونباخ ترکیبی مذکور مقدار ۰.۷ می‌باشد مشخص می‌شود که متغیرهای پنهان (سازه) مورد بررسی در وضعیت مطلوب قرار دارند. برای بررسی روایی همگرایی از شاخص AVE استفاده شده است. با توجه به اینکه مقدار مناسب برای شاخص مذکور مقدار ۰.۵ می‌باشد مشخص می‌شود که تمامی متغیرهای پنهان (سازه) در وضعیت مطلوب قرار دارند. معیار R Square نشان دهنده تأثیر یک متغیر برون‌زا (متغیر مستقل) بر یک متغیر درون‌زا (متغیر وابسته) می‌باشد. با توجه به میزان استاندارد این شاخص که بالاتر از ۰.۳۳ به‌عنوان ملاک متوسط و ۰.۶۷ به‌عنوان ملاک قوی می‌باشد، وضعیت تمامی متغیرها در وضعیت مطلوب می‌باشد. برای بررسی کیفیت یا اعتبار مدل از بررسی اعتبار که شامل شاخص بررسی اعتبار اشتراک و شاخص بررسی اعتبار حشو یا افزونگی می‌باشد، استفاده شده است. شاخص اشتراک، کیفیت مدل استون-گیسر نیز می‌گویند، با در Q اندازه‌گیری هر بلوک را می‌سنجد. شاخص حشو با نظر گرفتن مدل اندازه‌گیری، کیفیت مدل ساختاری را برای هر بلوک درون‌زا اندازه‌گیری می‌کند. مقادیر مثبت این شاخص‌های نشانگر کیفیت مناسب و قابل قبول مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌باشد. در جدول ۲ مقادیر هر یک از شاخص‌های مربوط به متغیرهای مستقل و وابسته آورده شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود شاخص‌ها مثبت و بزرگ‌تر از صفر می‌باشد. لذا مدل با تکیه بر این شاخص‌ها مورد تأیید است. با توجه به جدول ۲ مشخص می‌شود میانگین مقادیر اشتراکی میزان ۰.۸۹۶ می‌باشد. هم‌چنین میانگین R Square گزارش شده در جدول ۲ میزان ۰.۹۳۰ می‌باشد. با توجه به مقادیر مذکور میزان شاخص GOF برابر با ۰.۹۱۲ می‌باشد که با توجه به حد استاندارد این شاخص (۰.۳۶) مشخص می‌شود مدل در وضعیت مطلوب و مناسبی برخوردار است. هم‌چنین با توجه به بزرگ‌تر بودن میزان سطح معنی‌داری تی از میزان ۱.۹۶ و بزرگ‌تر بودن بارهای عاملی از میزان ۰.۴ مشخص می‌شود تمامی متغیرهای مشاهده شده به صورت معناداری متغیرهای پنهان مربوط به خود را تبیین و اندازه‌گیری می‌نمایند. در ادامه به نتایج حاصل از بررسی فرضیات پژوهش ارائه می‌گردد.



شکل ۵- نمودار بررسی ضرایب

جدول ۴- نتایج حاصل از برآوردها در مدل نهایی پژوهش

نتیجه	سطح معنی داری تی	خطای استاندارد	ضریب مسیر	مسیر	فرضیه
معنادار	۵.۳۸۷۰	۰.۰۹۰۰	-۰.۴۸۴۷	فساد مالی و تکمین مالیاتی	فرضیه اول
معنادار	۴.۹۸۶۸	۰.۰۸۳۱	۰.۴۱۴۲	ارزش‌های اجتماعی و تکمین مالیاتی	فرضیه دوم
معنادار	۲.۲۹۶۳	۰.۰۴۴۲	۰.۱۰۱۶	هنجارهای فرهنگی و تکمین مالیاتی	فرضیه سوم
معنادار	۴.۰۹۳۴	۰.۰۴۱۸	-۰.۱۷۰۹	فساد مالی و تکمین مالیاتی (میانجی‌گری هنجارهای فرهنگی)	فرضیه چهارم
معنادار	۴.۰۱۳۲	۰.۰۴۲۱	-۰.۴۰۸	فساد مالی و تکمین مالیاتی (میانجی‌گری ارزش‌های اجتماع)	فرضیه پنجم
معنادار نیست	۰.۰۱۱۲	۰.۱۱۴۱	-۰.۰۰۱۳	هنجارهای فرهنگی و تکمین مالیاتی (میانجی‌گری ارزش‌های اجتماعی)	فرضیه ششم

فرضیه اول تحقیق مبنی بر وجود رابطه بین میزان فساد مالی و تمکین مالیاتی، در سطح اطمینان ۰.۹۵ تأیید گردید؛ بر اساس نتایج ارزیابی مدل، ضریب مسیر (بار عاملی) میزان ۰.۴۸۵- در سطح معنی‌داری مطلوب می‌باشد. با توجه به بزرگ‌تر بودن میزان سطح معنی‌داری تی از میزان ۱.۹۶ مشخص می‌شود بین میزان فساد مالی و تمکین مالیاتی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. لذا فرض صفر رد شده و فرضیه تحقیق مورد تأیید است. فرضیه دوم تحقیق مبنی بر وجود رابطه بین ارزش‌های اجتماعی و تمکین مالیاتی نیز در سطح اطمینان ۰.۹۵ مورد تأیید قرار گرفت. بر اساس نتایج ارزیابی مدل، ضریب مسیر (بار عاملی) میزان ۰.۴۱۴ در سطح معنی‌داری مطلوب می‌باشد. با توجه به بزرگ‌تر بودن میزان سطح معنی‌داری تی از میزان ۱.۹۶ مشخص می‌شود بین ارزش‌های اجتماعی و تمکین مالیاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. لذا فرض صفر رد شده و فرضیه تحقیق مورد تأیید است. فرضیه سوم تحقیق عبارت (بین هنجارهای فرهنگی و تمکین مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد) می‌باشد. در سطح اطمینان ۰.۹۵ بر اساس نتایج ارزیابی مدل، ضریب مسیر (بار عاملی) میزان ۰.۱۰۲ در سطح معنی‌داری مطلوب می‌باشد. با توجه به بزرگ‌تر بودن میزان سطح معنی‌داری تی از میزان ۱.۹۶ مشخص می‌شود بین هنجارهای فرهنگی و تمکین مالیاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. لذا فرض صفر رد شده و فرضیه تحقیق مورد تأیید است. فرضیه چهارم تحقیق عبارت (هنجارهای فرهنگی رابطه بین میزان فساد مالی و تمکین مالیاتی را میانجی می‌کند) می‌باشد. در سطح اطمینان ۰.۹۵ بر اساس نتایج ارزیابی مدل، ضریب مسیر (بار عاملی) غیرمستقیم میزان ۰.۱۷۰- در سطح معنی‌داری مطلوب می‌باشد. با توجه به بزرگ‌تر بودن میزان سطح معنی‌داری تی از میزان ۱.۹۶ مشخص می‌شود ضریب مسیر (بار عاملی) غیرمستقیم معنادار می‌باشد. با توجه به میزان تأثیر مستقیم ۰.۴۸۵- و مقایسه با ضریب غیرمستقیم مشخص می‌شود با ورود متغیر هنجارهای فرهنگی تأثیر و رابطه منفی میزان فساد مالی و تمکین مالیاتی کاهش یافته است. لذا مشخص می‌شود هنجارهای فرهنگی رابطه بین میزان فساد مالی و تمکین مالیاتی را میانجی می‌کند. لذا فرض صفر رد شده و فرضیه تحقیق مورد تأیید است. فرضیه پنجم تحقیق عبارت (ارزش‌های اجتماعی رابطه بین میزان فساد مالی و تمکین مالیاتی را میانجی می‌کند) می‌باشد. در سطح اطمینان ۰.۹۵ بر اساس نتایج ارزیابی مدل، ضریب مسیر (بار عاملی) غیرمستقیم میزان ۰.۴۰۸- در سطح معنی‌داری مطلوب می‌باشد. با توجه به بزرگ‌تر بودن میزان سطح معنی‌داری تی از میزان ۱.۹۶ مشخص

می‌شود ضریب مسیر (بار عاملی) غیرمستقیم معنادار می‌باشد باتوجه به میزان تأثیر مستقیم ۰.۴۸۵- و مقایسه با ضریب غیرمستقیم مشخص می‌شود با ورود متغیر ارزش‌های اجتماعی تأثیر و رابطه منفی میزان فساد مالی و تمکین مالیاتی کاهش یافته است. لذا مشخص می‌شود ارزش‌های اجتماعی رابطه بین میزان فساد مالی و تمکین مالیاتی را میانجی می‌کند لذا فرض صفر رد شده و فرضیه تحقیق مورد تأیید است. فرضیه ششم تحقیق عبارت (هنجارهای فرهنگی رابطه بین میزان ارزش‌های اجتماعی و تمکین مالیاتی را میانجی می‌کند) می‌باشد. با توجه به معنادار نبودن تأثیر هنجارهای فرهنگی بر ارزش‌های اجتماعی به علت بزرگ‌تر بودن سطح معنی‌داری تی از میزان ۰.۱۹۶، مشخص می‌شود هنجارهای فرهنگی رابطه بین میزان ارزش‌های اجتماعی و تمکین مالیاتی را میانجی نمی‌کند. لذا فرض صفر تأیید شده و فرضیه تحقیق رد می‌شود.

نتیجه‌گیری

فرهنگ مالیاتی، مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش و عکس‌العمل افراد در قبال نظام مالیاتی است. به عبارت دیگر طرز تلقی، بینش، برداشت، آرمان‌ها، ارزش‌های اجتماعی، قوانین جاری و میزان تحصیلات و آگاهی، از جمله عواملی هستند که فرهنگ مالیاتی را شکل می‌دهند. از جمله وظایف سیستم مالیاتی، آگاهی رساندن به مؤدیان برای سهولت بیش‌تر کار و مطلع کردن مردم از قوانین، آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها و تصمیمات سازمان است. این امر به‌طور سیستماتیک از فرار مالیاتی کاسته و باعث افزایش تمکین مالیاتی می‌شود. بر اساس قانون، هر شهروندی دارای حقوقی بوده که دولت موظف به تحقق آن‌ها می‌باشد؛ در ضرورت توجه به عوامل فرهنگی مؤثر بر تمکین مالیاتی شواهد متقن و متعددی وجود دارد که نشان می‌دهد تمکین مالیاتی مودیان در کشورهای مختلف دنیا فقط تحت تأثیر سازوکارها و اهرم‌های الزام‌آور قانونی قرار ندارد. عوامل مؤثر دیگری نیز در این میان نقش دارند که از آن جمله می‌توان به عوامل فرهنگی و یا آنچه که پژوهشگران از آن با عنوان «عامل وجدان» یاد می‌کنند، اشاره کرد. منظور از عامل وجدان در پرداخت مالیات این است فرد اخلاقاً خود را متعهد و موظف می‌داند مالیات خود را پرداخت کند. میزان این نوع تعهد اخلاقی بسته به نگرشی است که افراد جامعه نسبت به اثرات مالیات بر جامعه دارند. در کشورهایی که فرهنگ مالیات‌دهی در اعضای

جامعه نهادینه شده است، افراد احساس می‌کنند با پرداخت مالیات تعهد خود را نسبت به جامعه نشان می‌دهند. آنها در واقع، پرداخت مالیات را مترادف با مشارکت در امور جامعه می‌دانند. جامعه زمانی به چنین مرحله‌ای می‌رسد که اعضای آن درک و تصور دقیقی از ضرورت و تأثیر پرداخت مالیات پیدا کنند. تحقق این مهم مشارکت همه نهادهایی را که مسئول جامعه‌پذیر کردن افراد هستند، می‌طلبد. نهادهای خانواده، آموزش و رسانه از مهم‌ترین این نهادها هستند که می‌بایست در نهادینه کردن فرهنگ مالیاتی اهتمام ورزند. در برخی کشورها دولت‌ها برای تشویق افراد به پرداخت مالیات و نهادینه کردن فرهنگ مالیاتی از هیچ تلاشی فروگذار نمی‌کنند و حتی به اقداماتی مثل برگزاری قرعه کشی و اعطای جایزه به مودیان دست می‌زنند. اما در همان کشورها هم باور کارشناسان و مقامات مسئول بر این است که این اقدامات به خودی خود اثربخش نبوده و به تنهایی منجر به افزایش معنادار درآمدهای مالیاتی نخواهد شد. آنها معتقدند این مشوق‌ها زمانی که جزئی از یک نظام کنترلی و فرهنگی وسیع‌تر باشد، اثربخش خواهد بود.

با توجه به نتایج حاصل از مدل مورد بررسی در این پژوهش، می‌توان نتیجه گرفت که برای ارتقای تمکین مالیاتی بایستی بسیار از پیش شرط‌های لازم در جامعه مورد توجه قرار گرفته، تا بتوان به ارتقای فرهنگی در تمکین مالیاتی دست یافت. از جمله مواردی که با توجه به نتایج حاصل از این پژوهش پیشنهاد می‌گردد که بایستی مورد توجه قرار گیرد، عبارتند از:

- ۱- بر مبنای نتایج حاصل از این پژوهش در زمینه نقش فسادمالی در کمرنگ شدن ارزش‌های اجتماعی و هنجارهای فرهنگی مؤثر بر تمکین مالیاتی، بررسی قوانین و مقررات جهت شناسایی شکاف‌های موجود و همچنین آسیب شناسی و اصلاح فرایندها در راستای کاهش میزان فساد مالی ضروری می‌باشد.
- ۲- ضروری می‌باشد که در آموزش‌های عمومی و همچنین رسانه‌های جمعی، قوانین و اخلاقیات به صورت موضوعاتی یکسان و همراستا مورد تأکید قرار گیرند؛ بنابراین عدم تمکین مالیاتی به‌عنوان موضوعی غیراخلاقی مورد نکوهش قرار گیرد.
- ۳- پیشنهاد می‌گردد برنامه‌های آموزشی در راستای ارتقای فرهنگ تمکین مالیاتی از سطح مدارس آغاز شده و همچنین در سطح دانشگاه‌ها ادامه یابد.

- ۴- تمرکز بر عدالت محوری نظام مالیاتی با ارائه سیستم مالیاتی جدید و ارائه رویکردهایی جهت اعتمادسازی نسبت به این سیستم.
- ۵- با توجه به همسویی ارزش‌های دینی با ارزش‌های اجتماعی در کشور ما، برجسته سازی و تقویت آموزه‌های دینی که افراد نسبت به مسئولیت‌های اجتماعی خویش، حساس‌تر می‌نماید، مفید به نظر می‌رسد.

فهرست منابع

برداران بزاز، شیدا. ۱۳۹۱. بررسی عوامل مؤثر و شناسایی موانع تمکین مالیاتی، کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری

چهرمی یگانه، موسوی؛ طهماسبی بلداجی، فرهاد. ۱۳۸۶. راه‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای جلوگیری از آن، طرح پژوهشی، تهران، سازمان امور مالیاتی کشور، نماگرهای مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور، سال‌های مختلف.

حاج محمدی، فرشته؛ آقای، اله محمد. ۱۳۹۰. ارتقاء تمکین داوطلبانه با کاهش هزینه‌های تمکین: رویکرد خدمات مؤدی، پژوهشنامه مالیات/ شماره دهم (مسلسل ۵۸)، بهار و تابستان ۱۳۹۰

دارابی، رویا؛ بیات، مهدی. ۱۳۸۸. فرهنگ پرداخت مالیات،

www.royadarabi.persiangig.com

صالحی، مهدی، سعید پرویزی فرد، مستوره استوار. ۱۳۹۳. تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مؤدیان امور مالیاتی، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۳، پاییز ۱۳۹۳

طالب نیا، قدرت الله، شیخ حسنی علی. ۱۳۸۶. بررسی مقایسه‌ای قانون مالیات‌های مستقیم با قانون پیشین در بخش‌های مشاغل مستغلات و حقوق کارکنان، حسابرس، سال دهم، شماره ۳۶، ص: ۹۲-۸۲.

عرب مازار، علی اکبر؛ گل محمدی، مریم؛ باقری، بهروز. ۱۳۹۰. سطح تمکین مالیاتی، مهم‌ترین شاخص دست یابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد، پژوهشنامه مالیات، زمستان ۱۳۹۰ - شماره ۱۲، ص: ۲۷ تا ۷.

کمالی، سعید؛ شفیعی؛ سعیده. ۱۳۹۰. مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات/ شماره دهم (مسلسل ۵۸)، بهار و تابستان ۱۳۹۰.

لشکری زاده، مریم؛ عزیزی، محمد. ۱۳۹۰. شناسایی برخی عوامل مؤثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در ایران، (پژوهشگر) فصلنامه مدیریت، سال هشتم، شماره ۲۲، تابستان ۱۳۹۰.

Bame- Aldred, C. W., Cullen, J.B., Martin, K. D., and Parboteeah, K. P. (2013). National culture and firm-level tax evasion. *Journal of Business Research*. 66. 390-396.

Birger, Nerre(2001). *The Concept of Tax Culture*. University of Hamburg. Germany.

Brizi. Ambra, Mauro Giacomantonio , Birga M. Schumpe , Lucia Mannetti (2015). Intention to Pay Taxes or to Avoid Them: The Impact of Social Value Orientation, *Journal of Economic Psychology*, S0167-4870(15)00082-3.

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.

Cnossen, Sijbren (1990): The Case for Tax Diversity in the European Community. *European Economic Review*, Vol. 34, pp. 471 – 479

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

Keen, Michael (1993): The Welfare Economies of Tax Co-ordination in the European Community: A Survey. *Fiscal Studies*, Vol. 14, No. 2, pp. 15 – 36

Marti. Lumumba Omweri and others (2010), " Taxpayers' Attitudes and Tax Compliance Behavior in Kenya", *African Journal of Business & Management (AJBUMA)*, Vol. 1, 112-122.

Martinez-Vazquez, Jorge / Wallace, Sally (2000): The Ups and Downs of Comprehensive Tax Reform in Russia. *National Tax Association Proceedings: 92nd Annual Conference on Taxation*, edited by Daphne A. Kenyon, pp. 5 – 14.

Mohdali. Raihana Jeff Pope , (2014),"The influence of religiosity on taxpayers' compliance attitudes", Accounting Research Journal, Vol. 27 Iss 1 pp. 71 – 91.

OECD (2010), Programs to Redue Administrative Burden of Tax Regulations, Presented at the Forum on Tax Administration: Taxpayer services Sub-Group (March 2010), OECD: OECD publishing.

Radaev; Vadim; Informal Institutional Arrangement and Tax Evasion in the Russian Economy. (2001) Economic Sociology State University. Moscow.

Richardson G. (2008).The relationship between culture and tax evasion across countries: additional evidence and extensions. J Int Account Auditing Taxation.17 (2). 67–78.

Slemrod, J. (ed.), (1992), Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement, University of Michigan Press, Ann Arbor, MI.

Tsakumis GT, Curatola AP, Porcano TM. (2007).The relation between national cultural dimensions and tax evasion. Int Account Auditing Taxation. 16.131–47.