

شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در ایران

بهروز باقری^{*}، جعفر باباجانی^{**}، فرخ برزیده^{***}

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۶/۰۷

تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۰/۱۷

چکیده

هدف پژوهش حاضر شناسایی جامع عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در ایران، با الگو قرار دادن مدل تمکین OECD (۲۰۰۴) است. بررسی وضعیت موجود حاکی از آن است که تاکنون در کشور، چنین پژوهشی صورت نگرفته و پژوهش حاضر، اولین پژوهشی است که عوامل مذکور را به صورت جامعی مورد بررسی قرار داده است. بدین ترتیب، پس از انجام مطالعات اکتشافی و بررسی پژوهش‌های انجام شده و نیز با در نظر گرفتن شرایط محیطی حاکم بر کشور ایران، عوامل مذکور در ۸ مؤلفه و ۴۰ شاخص طبقه‌بندی و با به کارگیری روش دلفی فازی، نظرات ۶۱ خبره در خصوص تأثیر هر یک از شاخص‌های مذکور بر تمکین مالیاتی دریافت و مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج پژوهش بیانگر آن است که از نظر خبرگان، به استثنای شاخص‌های نوع مؤدی، نوع درآمد، نوع حرفه، سن، نوع جنسیت، نوع مذهب و آموزه‌های شرعی، نوع نژاد و ملیت، پیشینه قومی، اشاعه و گسترش دفاتر مشاوره مالیاتی و در نهایت نهادهای مدنی و هنجارهای اجتماعی، سایر شاخص‌های پژوهش بر تمکین مالیاتی اثرگذار می‌باشند.

واژه‌های کلیدی: تمکین مالیاتی، عوامل تمکین، روش دلفی فازی، مدل تمکین OECD

طبقه‌بندی موضوعی: H26, M48

DOI: 10.22051/jera.2017.16999.1762

* دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی، رئیس گروه حسابداری اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ، تهران، ایران، نویسنده مسئول، (behrooz4679@gmail.com).

** استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. (Jafar.babjani@gmail.com).

*** دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. (fbarzideh@yahoo.com).

مقدمه

در ایران، منابع اصلی درآمدهای دولت عمدتاً از دو منبع مالیات و فروش نفت تأمین می‌شود. این مسئله بیانگر نقش بسیار مهم درآمدهای مالیاتی در تأمین نیازهای کشور است (شهبازیان، ۱۳۷۳؛ زارع‌مقدم و غنی، ۱۳۸۸؛ جعفری، ۱۳۸۸). در این میان، یکی از مسائل اساسی اقتصاد ایران، سهم اندک درآمدهای مالیاتی در بودجه‌های دولت در مقایسه با درآمدهای حاصل از فروش نفت بوده و همین امر باعث شده است درآمدهای حاصل از فروش نفت، تعیین‌کننده اصلی درآمدهای دولت باشد (میلانی و اکبرپور، ۱۳۹۱).

تاکنون اسناد بالادستی، سیاست‌ها و قوانین و مقررات مختلفی از قبیل سند چشم‌انداز ۲۰ ساله، برنامه‌های پنج‌ساله توسعه و طرح تحول اقتصادی بر ضرورت افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش اتکاء بر درآمدهای نفتی در تأمین اعتبارات جاری کشور تأکید داشته‌اند. از مهم‌ترین این قوانین، مفاد ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه است که بر مبنای حکم بند «الف» آن، سازمان امور مالیاتی کشور در سال ۱۳۸۰ تشکیل گردید. همچنین طبق حکم بند «ب» ماده مذکور، وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف شد طی سه سال اول برنامه سوم توسعه، نسبت به طراحی و راه‌اندازی 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.

نگاهی به اهداف سه‌گانه طرح جامع مالیاتی یعنی نخست: افزایش درآمدهای مالیاتی از طریق جلوگیری از فرار مالیاتی و حذف معافیت‌های مالیاتی غیرضروری، دوم: کاهش هزینه‌های عملیات سازمان امور مالیاتی از طریق مکانیزه کردن عملیات و بهینه‌سازی فرایندها و سوم: افزایش رضایت صاحبان منافع از طریق برقراری عدالت مالیاتی، تسهیل تعامل با سازمان و تکریم مؤدیان مالیاتی، بیانگر آن است که همواره عدم تمکین مالیاتی مسئله اساسی دولت در سطح کلان و سازمان امور مالیاتی کشور در سطح خرد بوده است. در این میان، یکی از دلایل اصلی برای تدوین طرح جامع مالیاتی، عدم تمکین مؤدیان در پرداخت مالیات بوده است. متأسفانه بررسی آمارهای اقتصادی و مالیاتی نیز بر صحت این موضوع تأکید دارد. اما مسئله دیگر در اینجا عدم وجود مدل جامع و مشخصی برای بهبود تمکین مالیاتی در کشور ایران است. مدلی که بر اساس آن، ضمن شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی، سطح تمکین

مالیاتی هر مؤدی را اندازه‌گیری و سپس متناسب با سطح تمکین وی، استراتژی‌های مناسبی به منظور برخورد با مؤدی توسط سازمان مالیاتی انتخاب گردد تا سازمان قادر باشد متناسب با نوع عامل اثرگذار بر تمکین مالیاتی، اندازه‌گیری سطح عدم تمکین مؤدی و نیز اتخاذ استراتژی‌های مناسب برخورد با مؤدی، شرایط لازم به منظور بهبود و سوق رفتار مالیاتی مؤدیان به سمت تمکین داوطلبانه را فراهم سازد. بر اساس بررسی‌های انجام شده، بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه، مدل تمکین OECD (۲۰۰۴) را به عنوان الگوی خود مورد پذیرش قرار داده‌اند (OECD، ۲۰۱۰). این در حالی است که سازمان امور مالیاتی کشور فاقد مدل جامع و مدونی است که بر اساس آن عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی را مورد شناسایی قرار داده باشد. از این رو تحقیق حاضر درصدد است به صورت جامع و مدونی، به عنوان بخشی از مدل تمکین مالیاتی، اقدام به شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی نماید که به عنوان نوآوری پژوهش تلقی می‌گردد. بنابراین سؤال اساسی تحقیق حاضر به صورت زیر است:

«عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مؤدی، متناسب با شرایط محیطی حاکم بر نظام مالیات ستانی ایران کدامند؟»

در این تحقیق، در قالب ادبیات پژوهش، ابتدا ضمن اشاره به مفهوم تمکین مالیاتی و پیشینه تحقیق، عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی تبیین می‌گردد. سپس روش شناسی تحقیق بیان شده و در قسمت پایانی، ضمن تشریح یافته‌های تحقیق و ارائه مدل تمکین پژوهش، در نهایت به نتیجه‌گیری و پیشنهادات تحقیق اشاره می‌گردد.

ادبیات نظری و پیشینه تحقیق

همانند بسیاری از مفاهیم علوم انسانی، تاکنون تعاریف مختلفی برای مفهوم تمکین مالیاتی بیان شده است. لکن تعریف سازمان امور مالیاتی آمریکا مدنظر تحقیق حاضر بوده است. از نظر این سازمان، تعریف ارائه‌شده برای تمکین، مبتنی بر تکالیف و تعهدات مؤدیان مالیاتی است که در چهار گروه عمده شامل ثبت‌نام در سیستم مالیاتی، تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک موردنیاز مراجع مالیاتی و پرداخت به موقع 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 (IRS، ۱۹۹۸).

برای سالیان متمادی، کشورهای مختلفی سعی داشتند با تصویب قوانین و مقرراتی که به شدت مشوق اعمال جرایم و مجازات سخت برای مؤدیانی بودند که از پرداخت مالیات طفره می‌رفتند، اقدام به بهبود وضعیت تمکین مالیاتی نمایند. اما تجربه کشورهای مختلف بیانگر آن بود که این تلاش چندان موفقیت‌آمیز نبود. از این رو در پایان قرن بیستم دولت‌ها به این نتیجه رسیدند که باید رویکرد خود را نسبت به بهبود سنتی تمکین مالیات تغییر دهند. بنابراین، انتخاب استراتژی‌های مناسب را که بر مبنای درک صحیح عوامل و دلایل واقعی مؤثر بر تمایل مؤدیان به فرار مالیاتی پایه‌ریزی شده بودند، در مقایسه با تصویب قوانین و مقررات سختگیرانه ترجیح دادند (مارگارت باترانچی و همکاران، ۲۰۱۲). بدین ترتیب رویکردهای جدیدی در میان دولت‌ها به منظور سوق مؤدیان به سمت تمکین داوطلبانه اتخاذ گردید.

برخی از محققان (از قبیل آلینگهام و ساندمو، ۱۹۷۲؛ سرینوا سان، ۱۹۷۲؛ بیتراکی، ۱۹۹۴ و اسلمرود و همکاران، ۲۰۰۱)، با اتخاذ دیدگاه سنتی و از طریق بررسی اثر عوامل اقتصادی از قبیل نرخ مالیات، احتمال حساس‌ری، سطح درآمد و نرخ جرمه، رفتار مؤدی را مورد بررسی قرار دادند. اما اندرونی و همکاران در سال ۱۹۹۸ عنوان نمودند که باید به مدل استاندارد فرار مالیاتی متغیرهای دیگری از قبیل عوامل روان‌شناختی (مانند احساس جرم، احساس مسئولیت، پشیمانی، حسادت، عصبانیت)، جمعیت‌شناختی و هنجارهای اجتماعی و اخلاقی اضافه گردند. دلیل این امر تفاوت معنادار نتایج مدل‌های پیش‌بینی‌کننده عدم تمکین مؤدیان با نتایج بررسی رفتار مؤدیان در دنیای واقعی بود. با عنایت به آنچه که گفته شد، امروزه در تدوین مدل‌های تمکین مالیاتی، علاوه بر تأکید بر عوامل سنتی مؤثر بر تمکین مالیاتی، متغیرهای دیگری از قبیل عوامل روان‌شناختی، اجتماعی، سیاسی و غیره که در شکل‌گیری ذهنیت مؤدی نسبت به پرداخت صحیح مالیات نقش بسیار مهمی ایفاء می‌نمایند، در نظر گرفته می‌شود. از این رو، در تحقیق حاضر نیز با اتخاذ یک رویکرد جامع، پس از انجام مطالعات اکتشافی و بررسی پژوهش‌های انجام شده و نیز با در نظر گرفتن شرایط محیطی و الگو قرار دادن مدل تمکین OECD (۲۰۰۴)، عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی به شرح زیر تبیین می‌گردند:

الف- وضعیت و ساختار نظام مالیاتی

اسلمرود و بیتراکی (۱۹۸۷) بحث اصلاحات سیستمی در ساختار مدیریت اجرایی نظام مالیاتی را به عنوان ابزار ارتقای سطح تمکین مالیاتی پیش کشیده و ترتیبات سازمانی دوا

وصول مالیات، اندازه بهینه آن‌ها و نقش آن‌ها در بهبود تمکین مالیاتی را مورد مطالعه و تأکید قرار داده‌اند. از نظر چان و همکاران (۲۰۰۰) تلاش‌ها در راستای بهبود تمکین مالیاتی باید متناسب با سیستم و ساختار مالیاتی حاکم در نظام مالیاتی یک کشور باشد. از طرف دیگر، وجود امکانات و قابلیت‌های ضروری در نظام مالیاتی سبب می‌گردد نه تنها هزینه‌های وصول مالیات برای سیستم مالیاتی کاهش پیدا نماید بلکه از طریق کاهش هزینه‌های تمکین برای مؤدیان، زمینه‌های لازم برای تمایل بهتر آن‌ها در رعایت قوانین و مقررات مالیاتی فراهم گردد. با عنایت به مطالب عنوان شده، وضعیت و ساختار یک نظام مالیاتی به‌عنوان یک عامل مؤثر در بهبود تمکین مالیاتی تلقی می‌گردد که خود شامل شاخص‌های کم بودن هزینه تمکین برای مؤدیان؛ قابلیت‌های اجرایی و استفاده از فناوری اطلاعات؛ عدالت مالیاتی؛ داشتن تخصص و رفتار شهروندی-سازمانی مأموران مالیاتی؛ کیفیت خدمات مالیاتی مؤدیان؛ میزان شفافیت و سیستم کارآمد اطلاعات مالیاتی؛ احساس مسئولیت مأموران مالیاتی؛ حسابرسی یا رسیدگی مالیاتی و در نهایت کیفیت اطلاع‌رسانی نظام مالیاتی است.

ب- ویژگی‌های قانونی

نقش و ویژگی‌های قوانین مالیاتی در تشویق مؤدیان به سمت تمکین مالیاتی داوطلبانه بسیار حایز اهمیت می‌باشد. از این رو ضروری است قانونگذاران در مرحله تدوین و تصویب قوانین مالیاتی، به تأثیرات قوانین مصوب بر کیفیت تمکین مالیاتی مؤدیان توجه کافی داشته باشند. بی‌شک تصویب قوانین بسیار پیچیده و با ضمانت اجرایی ضعیف نمی‌تواند در سوق مؤدیان به سمت تمکین مالیاتی بهتر، مؤثر واقع گردد. ویژگی‌های قانونی مؤثر بر تمکین شامل شاخص‌های نرخ مالیاتی؛ معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی؛ ضمانت‌های اجرایی مالیاتی و پیچیدگی قوانین و سیستم مالیاتی است.

ج- ویژگی‌های درآمدی مؤدیان

در مدل تمکین فیشر و همکاران (۱۹۹۲) اثر فرصت‌های عدم تمکین بر سطح تمکین مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است. منظور از فرصت‌های عدم تمکین همان ویژگی‌های درآمدی مؤدی است که شامل نوع مؤدی (شخص حقیقی در برابر شخص حقوقی) و اندازه مؤدی (مؤدیان کوچک در مقایسه با مؤدیان بزرگ)؛ نوع درآمد (درآمد به‌عنوان خویش‌فرما در

برابر درآمد به عنوان کارفرما) و سطح درآمد (درآمد زیاد در مقایسه با درآمد کم) و نوع حرفه مؤدی (فعالیت در مشاغل آزاد، فعالیت به عنوان کارمند و غیره) می‌باشد.

د- ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مؤدیان

بررسی رابطه بین ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مؤدیان و تمکین مالیاتی همواره از دیرباز مورد توجه محققین بوده است (تایتل، ۱۹۸۰). از نظر جکسون و میلیرون (۱۹۸۶) سه ویژگی جمعیت‌شناختی مؤدیان که تاکنون شواهد بیشتری درخصوص اثر آن‌ها بر تمکین مالیاتی فراهم شده است عبارت از سن، جنسیت و سطح تحصیلات مؤدیان است. براساس مدل فیشر و همکاران (۱۹۹۲)، متغیرهای جمعیت‌شناختی (شامل 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. نظر به بررسی متغیرهای دیگر ویژگی مؤدیان توسط سایر محققین، در اینجا ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مؤدیان در برگیرنده سن مؤدی؛ نوع جنسیت؛ سطح تحصیلات و دانش مؤدی؛ میزان تخصص، آگاهی و مهارت حرفه‌ای مؤدی؛ مذهب و آموزه‌های شرعی و نوع نژاد و ملیت می‌باشد.

ه- ویژگی‌های روان‌شناختی مؤدیان

بر خلاف مدل‌های سنتی تمکین مالیاتی، در سال‌های اخیر، به بررسی ویژگی‌های روان‌شناختی مؤدیان و تأثیر آن‌ها بر تمکین مالیاتی تأکید بیشتری صورت پذیرفته است. مدل تمکین OECD (۲۰۰۴) بیانگر تأثیر ویژگی‌های روان‌شناختی مؤدیان بر رعایت قوانین و مقررات مالیاتی است. هر چه از نظر روانی، مؤدی مالیاتی آمادگی و پذیرش بیشتری برای پرداخت مالیات داشته باشد سطح تمکین مالیاتی نیز افزایش پیدا می‌کند. سه جنبه اصلی این متغیر شامل باورهای اخلاقی؛ احساس مسئولیت مؤدیان و احساس پرداخت پول زور از سوی مؤدی می‌باشد.

و- عوامل سیاسی

در بررسی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی، گروه دیگری از پژوهشگران از دیدگاه اقتصاد سیاسی به موضوع نگریده‌اند که از میان آن‌ها می‌توان به جانسون و دیگران (۱۹۹۹)، فرانسویچ (۱۹۹۷) و تریزمن (۲۰۰۰) اشاره نمود. پژوهش جانسون و همکاران، تأثیر تحولات سیاسی

ناشی از فروپاشی نظام کمونیسم بر اقتصاد رسمی را به بحث می‌گذارد و ریشه‌های پدیده فرار مالیاتی نزد اشخاص حقوقی را مورد کندوکاو قرار می‌دهد. فرانسویچ از منظر اقتصاد سیاسی به بحث ساختار حکومت و قانونگذاران می‌پردازد و تأثیر آن را در اقتصاد پنهان به طور اعم و اقتصادهای در حال گذر به طور اخص مورد توجه قرار می‌دهد. اما تریزمن در آثار خود ساختار سیاسی موجود در روسیه را به پدیده عدم تمکین گره می‌زند. وی ابتدا در یک مطالعه موردی، ارتباط فرار مالیاتی با حمایت‌های سیاسی محلی در حکومت‌های فدرال را به اثبات می‌رساند و سپس بحث مالیات‌های معوق را در نواحی تابعه دولت فدرال روسیه به ساختارهای سیاسی موجود نسبت می‌دهد و از دیدگاهی صرفاً سیاسی مبحث آسیب‌شناسی مالیاتی را مطرح می‌نماید (خان جان، ۱۳۸۳). به طور کلی، عوامل سیاسی به تدابیر دولت مانند میزان مداخله در اقتصاد اشاره دارند و شامل سیاست داخلی و خارجی، نقش احزاب، اتحادیه‌ها و اصناف، عملکرد شفاف دولت، نقش رسانه‌ها و مطبوعات، سیاست‌های مالی و مالیاتی و غیره می‌باشد (نصر اصفهانی و دیگران، ۱۳۹۲) که این عوامل دارای شاخص‌هایی از قبیل میزان مشارکت مردم در تصمیم‌گیری‌ها؛ اطلاع مردم از نحوه مصرف درآمدها و در نهایت اعتقاد و اعتماد به مسئولین کشور از سوی مردم یک جامعه است.

ز- عوامل اقتصادی

فردریک اشنايدر، پژوهشگر اتریشی که به طور تخصصی مبحث اقتصاد سایه و به طور مشخص، روش‌شناسی برآورد حجم اقتصاد سایه را دنبال می‌کند، در مقاله سال ۲۰۰۰ خود به طور مفصل به پدیده عدم تمکین مالیاتی و نقش آن در گسترش حجم اقتصاد غیررسمی پرداخته است. همچنین تانزی (۱۹۸۰) ضمن برآورد حجم اقتصاد زیرزمینی در ایالات متحده آمریکا، به ارتباط رفتار عدم تمکین مالیاتی و اقتصاد سایه پرداخته است (خان جان، ۱۳۸۳). علاوه بر این، OECD (۲۰۰۴) در مدل تمکین خود به نقش عوامل اقتصادی در بهبود تمکین مالیاتی اشاره نموده است. این عوامل عمدتاً در برگیرنده متغیرهایی از قبیل سرمایه‌گذاری، نرخ بهره، سیاست‌های دولت، اثرات بین‌المللی، نرخ تورم و بازارها بوده است. با عنایت به پژوهش‌های مختلف انجام شده در این حوزه، عوامل اقتصادی مؤثر بر تمکین مالیاتی دربرگیرنده شاخص‌هایی از قبیل سیاست‌های اقتصادی دولت؛ نرخ تورم؛ نرخ بهره و نرخ تعرفه واردات است.

ح- عوامل اجتماعی و فرهنگی

اجتماعی شدن فرایندی است که به موجب آن، فرد با محیط اجتماعی انطباق حاصل می‌کند و به تدریج خود را عضو جامعه و از اعضای مؤثر در آن می‌بیند (هرندی سرآسیابی، ۱۳۹۲). در صورتی که چنین احساسی در فرد ایجاد شود پایبندی فرد به ارزش‌های اجتماعی و رعایت اصول، قواعد و سنت‌های آن از جمله رعایت قوانین و مقررات مالیاتی افزایش پیدا می‌کند. از سوی دیگر، فرهنگ مالیاتی خاص یک کشور را می‌توان به‌عنوان تمامی مؤسسات رسمی و غیررسمی مرتبط با سیستم مالیات ملی و عملکرد آن شامل وابستگی‌ها و روابط ایجاد شده توسط تعاملات مداوم آن در نظر گرفت (طاهرپور کلاتری و علیاری شوره‌دلی، ۱۳۸۶). هارتمن و هوینر (۱۹۹۷) فرهنگ مالیاتی را تعامل میان مالیات دهندگان و سازمان مالیاتی معنا نمودند. بدیهی است فرهنگ مالیاتی تا حد زیادی متأثر از فرهنگ عمومی و نیز عوامل ایدئولوژیکی، سیاسی، اقتصادی و اجتماعی است و قوانین نیز عواملی هستند که فرهنگ مالیاتی در جامعه را تحت تأثیر قرار می‌دهند (طاهرپور کلاتری و علیاری شوره‌دلی، ۱۳۸۶). با عنایت به اهمیت نقش عوامل اجتماعی و فرهنگی در بهبود تمکین مالیاتی، متغیرهای مؤثر در این عوامل شامل هنجارهای فرهنگی (در قالب فرهنگ مالیاتی)؛ پیشینه قومی (برخورداری از ارزش‌های مشترک در یک قوم خاص)؛ میزان فساد مالی و اداری در جامعه؛ توزیع عادلانه وجوه مالیاتی در سطح جامعه؛ اشاعه و گسترش دفاتر مشاوره مالیاتی و در نهایت نهادهای مدنی (به ویژه سازمان‌های مردم‌نهاد) و هنجارهای اجتماعی (شیوه‌های رفتاری معینی که در گروه یا جامعه متداول بوده و فرد در جریان زندگی خود آن را می‌آموزد و به کار می‌بندد و نیز انتظار دارد که دیگران نیز آن را انجام دهند) می‌باشد.

پیشینه تحقیق

نظر به شرایط زمانی و مکانی، پژوهشگران حوزه مالیات تاکنون مدل‌های مختلفی برای تمکین مالیاتی ارائه نموده و عوامل مختلفی را نیز مورد شناسایی قرار داده‌اند. با بررسی ادبیات و پژوهش‌های انجام شده در زمینه تمکین مالیاتی می‌توان رویکرد این تحقیقات را در دو قالب؛ رویکرد سنتی و رویکرد مدرن به شرح زیر طبقه‌بندی نمود:

رویکرد سستی

از نظر پژوهشگران این رویکرد، مالیات به مانند بازی شطرنجی است که در یک طرف آن سازمان مالیاتی و در طرف دیگر آن مؤدی قرار گرفته است، به گونه‌ای که هر کدام از طرفین تلاش می‌کنند در بازی مذکور، برد نهایی را نصیب خود نمایند. از این رو، در ابتدا این پژوهشگران سعی نمودند با بکارگیری مبانی تئوری بازی‌ها، رفتار طرفین بازی را در مواجهه با یکدیگر مدل‌سازی نمایند. در این رویکرد، بیکر (۱۹۶۸) نخستین کسی بود که در مقاله مشهور خود با عنوان «جرم و مجازات: یک رویکرد اقتصادی» عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی را مورد بررسی قرار داده و روش‌شناسی اقتصادی جرم را به عنوان پارادایم نظری ارتقای سطح تمکین مالیاتی معرفی نمود. در رویکرد اتخاذ شده بیکر، مؤدیان مالیاتی مجرمان بالقوه قلمداد شده و اهتمام دستگاه مالیاتی عمدتاً معطوف به تغییر رفتار غیرقانونی آن‌ها از طریق حسابرسی مالیاتی، بازرسی دقیق و توسل به جرایم مالیاتی بود (زنکنه، ۱۳۸۹). نتیجه نهایی نظریه مذکور این است که تمکین به میزان زیادی به حسابرسی مالیاتی و مجازات‌ها بستگی دارد. بنابراین، مؤدیان به دلیل ترس از جرایم، مالیات‌های خود را پرداخت خواهند نمود (ا. آلابده و همکاران، ۲۰۱۱). در اتخاذ این رویکرد، بعدها پژوهشگرانی از قبیل آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲)، کلوت فلتر (۱۹۸۳)، پایل (۱۹۹۱) و دیگران با مبنا قرار دادن مطالعه بیکر، از طریق بررسی متغیرهایی از جمله احتمال حسابرسی مؤدی، نرخ مالیاتی، نرخ جریمه مالیاتی، سطح درآمد مؤدی و غیره مدل‌هایی را برای تمکین مالیاتی ارائه نمودند.

پس از نظریه بیکر، اولین مدل ارائه شده در زمینه تمکین مالیاتی، مدل استاندارد فرار مالیاتی مبتنی بر نظریه بازدارندگی بیکر (۱۹۶۸) است که نخستین بار توسط آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) بیان شد. این مدل نیز به دلیل داشتن چارچوب نظری مناسب، پایه مدل‌های تعمیم یافته فرار مالیاتی قرار گرفت (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸). از نظر آلینگهام و ساندمو، مدلی که برای تبیین رفتار مؤدی طراحی گردید بیانگر یک مدل ساده و مهم از رفتار مؤدی در دنیای واقعی است، به این دلیل که در مدل‌های قبلی، عامل عدم اطمینان در بررسی رفتار مؤدی در نظر گرفته نشده بود اما در این مدل، مؤدی در زمان ابراز مالیات، از حسابرسی یا عدم حسابرسی مالیات خود توسط سازمان مالیاتی آگاه نمی‌باشد. در نهایت آن‌ها با بسط معادلات ریاضی خود به نتایج زیر نائل شدند:

• افراد با درجه ریسک گریزی مطلق مواجه هستند، به طوری که با افزایش درآمد، آمادگی بیشتری برای پذیرش مطلق خطر داشته و زمانی که نرخ جریمه از ۱۰۰ درصد بالاتر رود، در صورت افزایش درآمد قبل از کسر مالیات، مؤدی درآمد بیشتری ابراز خواهد نمود. اما زمانی که نرخ جریمه کمتر از ۱۰۰٪ باشد پیش‌بینی مدل ابهام‌آمیز خواهد بود، به طوری که میزان درآمد ابرازی قبل از کسر مالیات، بستگی زیادی به درجه ریسک‌گریزی مؤدی خواهد داشت (زنگنه، ۱۳۸۹).

• بین نرخ مالیات و درآمد ابرازی مؤدی رابطه مشخصی برقرار نمی‌باشد. همچنین افزایش در نرخ جریمه سبب افزایش در درآمد ابرازی می‌گردد و بنابراین اثر منفی بر فرار مالیاتی دارد. در نهایت افزایش در احتمال حسابرسی سبب افزایش در درآمد ابرازی مؤدی می‌گردد.

کلوت فلتر (۱۹۸۳) در مدل خود با در نظر گرفتن مفروضاتی و در نهایت بسط معادلات ریاضی، نهایتاً ضمن تأیید اثرات بازدارندگی احتمال حسابرسی و نرخ جریمه مالیاتی در اقدام مؤدی به فرار مالیاتی به این نتیجه نائل می‌گردد که با افزایش در نرخ مالیات، اجتناب و فرار مالیاتی مؤدی نیز افزایش می‌یابد. از نظر پایل (۱۹۹۱)، تمام افراد بدون توجه به اصول اخلاقی، ریسک‌گریز بوده و سعی می‌کنند در مسیری حرکت نمایند که منافع خود را حداکثر نمایند. به عبارت دیگر، این افراد از فعالیت در یک اقتصاد پنهان و یا فریب دادن مأموران مالیاتی هیچ وقت احساس شرمساری نمی‌نمایند. نتیجه نهایی مدل پایل این بود که در صورتی که جریمه موردانتظار برای عدم تمکین مالیاتی، کمتر از نرخ مالیاتی باشد، مؤدی به فرار مالیاتی مبادرت خواهد ورزید.

رویکرد مدرن

پس از دهه ۱۹۸۰ میلادی، اندیشمندان بخش اقتصاد عمومی به این نتیجه رسیدند که رویکرد بررسی تمکین مالیاتی با استفاده از تئوری بازی در قالب مدل‌سازی ریاضی آن، رویکرد مناسبی برای تبیین رفتار مؤدی در مواجهه با گزار شگری صحیح مالیات نمی‌باشد، به این دلیل که در مدل‌های مذکور، برای متغیرهای کیفی از قبیل هنجارهای اجتماعی و روان‌شناختی که در تمکین مالیاتی نقش مؤثری دارند، هیچ‌گونه جایگاهی در نظر گرفته نشده بود. از این رو محققان سعی نمودند در بررسی رفتار مؤدی علاوه بر متغیرهای اولیه، اثر

متغیرهای جامعه‌شناختی و روان‌شناختی را نیز مورد توجه قرار داده و مدل‌های جدید را ارائه نمایند (زننگه، ۱۳۸۹). در این راستا ونزل (۲۰۰۵ و ۲۰۰۴) معتقد 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. این در حالی است که ارزش‌های اجتماعی و باورهای اخلاقی اثر بازدارنده بیشتری در مقایسه با متغیرهای اقتصادی بر رفتار عدم تمکین مالیاتی دارند. همچنین در انتقاد به رویکرد سنتی، جکسن و میلیرون (۱۹۸۶) بیان نمودند که تصمیم‌گیری برای عدم تمکین ممکن است تحت تأثیر عوامل دیگری غیر از آنچه که در مدل استاندارد فرار مالیاتی ذکر شده است، قرار گیرد. بعدها این موضوع از نظر آلم (۱۹۹۹) نیز مورد تأیید قرار گرفت. از نظر دووس (۲۰۰۷)، با پیدایش و بسط مدل‌های اجتماعی و روان‌شناختی رفتار مؤدیان، اصول و مبانی «مدل اقتصادی بازدارندگی» تحت تأثیر قرار گرفته و به چالش کشیده شد. از جمله مدل‌های اصلی این رویکرد می‌توان به مدل تمکین فیشر و همکاران (۱۹۹۲)، مدل تعدیل شده فیشر و همکاران (یا مدل چاوو و لیوونگ، ۲۰۰۹) و مدل تمکین OECD (۲۰۰۴) اشاره نمود.

مدل تمکین فیشر و همکاران (۱۹۹۲)، با اتخاذ چهار عامل مؤثر بر تمکین مالیاتی (شامل متغیرهای جمعیت‌شناختی، فرصت‌های عدم تمکین، نگرش‌ها و ادراکات و ساختار/سیستم مالیاتی) 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)، به صورت غیرمستقیم، از طریق تأثیر بر فرصت‌های عدم تمکین و همچنین تأثیر بر نگرش‌ها و ادراکات می‌توانند بر تمکین مؤدیان اثرگذار باشند. همچنین فرصت‌های عدم تمکین و ساختار/سیستم مالیاتی، ضمن تأثیر مستقیم بر رفتار مؤدی می‌توانند از طریق تأثیر بر نگرش‌ها و ادراکات مؤدی، به صورت غیرمستقیم نیز بر سطح فرار مالیاتی مؤدیان اثرگذار باشند. چاوو و لیوونگ (۲۰۰۹) با اعمال تغییرات جزئی، 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، مدل فیشر را تعدیل نمودند. از نظر چاوو و لیوونگ، فرهنگ به عنوان یکی از متغیرهای محیطی قدرتمند می‌تواند تأثیر بسیار مهمی بر رفتار تمکین مؤدی داشته باشد. باورها و ارزش‌های اجتماعی مختلف می‌تواند منجر به نگرش‌های مختلفی در مواجهه با پرداخت مالیات گردد. در حقیقت ارزش‌های اخلاقی که

متأثر از ارزش‌های اجتماعی می‌باشد، ممکن است از اقدام مؤدی به منظور فرار مالیاتی جلوگیری نماید.

در مدل تمکین OECD (۲۰۰۴) عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی که در برگیرنده هم عوامل سنتی از قبیل نرخ مالیات، نرخ جریمه و سطح درآمد مؤدی و هم عوامل مدرن از جمله متغیرهای روان‌شناختی و هنجارهای اجتماعی می‌باشد، تبیین شده‌اند. این عوامل عبارت از متغیرهای تجاری (از قبیل ساختار، عمر و نوع فعالیت واحد تجاری، تمرکز (محلی یا بین‌المللی)، اطلاعات مالی، واسطه‌های کسب و کار و غیره)، صنعتی (مانند اندازه صنعت، شرکاء عمده در صنعت، حاشیه سود، ساختار سرمایه و هزینه، الگوهای کار، قوانین صنعت و غیره)، اقتصادی (از جمله سرمایه‌گذاری، نرخ بهره، نرخ تورم، سیستم مالیاتی، سیاست‌های دولت، اثرات بین‌المللی و غیره)، روان‌شناختی (از قبیل حرص و طمع، خطرپذیری، ترس، اعتماد، انصاف و عدالت، فرصت‌های عدم تمکین و غیره) و جامعه‌شناختی (مانند هنجارهای فرهنگی، پیشینه قومی، نوع نگرش به دولت، سن و جنسیت و سطح تحصیلات و غیره) است.

در داخل کشور، تاکنون هیچ‌گونه مدلی برای تمکین مالیاتی ارائه نشده است و اکثر قریب به اتفاق پژوهش‌های انجام شده با بکارگیری ابزار پرسشنامه، در ادارات مالیاتی، اصناف و بخش‌های مختلف، اقدام به بررسی و شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی نموده‌اند. در این میان پژوهش‌هایی از قبیل طاهرپور کلانتری و علیاری شوره‌دلی (۱۳۸۶)، زنگنه (۱۳۸۹) و هرندی سرآسیابی (۱۳۹۲) به صورت مفصل‌تری عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی را مورد بررسی قرار داده‌اند. طاهرپور کلانتری و علیاری شوره‌دلی (۱۳۸۶) در پژوهشی با عنوان «شناسایی عوامل فرهنگ مالیاتی مؤدیان مشاغل شهر تهران (مرکز)» با بکارگیری ابزار پرسشنامه، به شناسایی عوامل فرهنگ مالیاتی مؤدیان و شاخص‌های مرتبط با آن، به شرح زیر اقدام نموده و نهایتاً عوامل فرهنگی مؤثر بر تمکین مالیاتی را به شرح زیر بیان نموده‌اند:

- عدالت و کارکرد سازمان مالیاتی (شامل متغیرهای عدالت، عدم اعتماد به مسئولین مالیاتی، شفافیت سازمان امور مالیاتی، نحوه خرج کردن مالیات، احساس مسئولیت مأموران مالیاتی، رشوه، ملموس نبودن خرج کردن مالیات و نوع پرداخت مالیات)
- صداقت و احساس مسئولیت مؤدیان (شامل متغیرهای ندادن اطلاعات، دروغگویی، احساس افتخار از نپرداختن مالیات، احساس دین به جامعه و پرداختن پول زور)

- تمایل به پرداخت مالیات (شامل متغیرهای فرار مالیاتی، چانه زنی، نپرداختن مالیات و مقاومت در پرداخت مالیات)

زنکنه (۱۳۸۹) در تحقیق خود با عنوان «بررسی روابط متقابل اجتماعی بر سطح تمکین مؤدیان مالیاتی (مطالعه موردی استان اصفهان)» از طریق اتخاذ یک مدل کمی، اقدام به بررسی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی نموده است. این محقق با مبنا قرار دادن مدل فورتین و دیگران (۲۰۰۷) که در بررسی تمکین مالیاتی عوامل اقتصادی و اجتماعی را توامان در نظر می‌گیرد، با بررسی داده‌های اتحادیه‌های موضوع بند «ج» ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم استان اصفهان، به نتایج زیر نائل شده است:

- متغیرهای نرخ مالیات، سن مؤدی، جنسیت مؤدی، متوسط نرخ مالیات سایر مؤدیان و متوسط سن سایر مؤدیان، اثر معنادار منفی بر سطح تمکین مؤدی دارند.
- متغیرهای متوسط عدم تمکین سایر مؤدیان، نرخ جریمه مالیاتی و احتمال حسابرسی مالیاتی، اثر معنادار مثبت بر سطح تمکین مؤدی دارند.
- متغیر نسبت مردان (نسبت مردان به زنان در اتحادیه مربوطه)، بر سطح تمکین مؤدی اثری ندارد.

- اثر سطح درآمد مؤدی بر سطح تمکین وی مبهم است.

- در نهایت هرنندی سرآسیایی (۱۳۹۲) در مطالعه خود با عنوان «روشن‌های بهبود تمکین مالیاتی» با استفاده از پرسشنامه، عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی را در ۴ گروه شناسایی و به شرح زیر بیان نموده است:

✓ عوامل اجتماعی (شامل کنترل مسئولین مالیاتی و جلوگیری از بروز فساد میان آن‌ها، توسعه عدالت مالیاتی، جلوگیری از فرار مالیاتی از طریق حذف اقتصاد زیرزمینی و شغل‌های کاذب، مصرف صحیح منابع مالیاتی توسط دولت و شفافیت گزار شگری در این خصوص، اطلاع‌رسانی مناسب توسط رسانه‌های جمعی در خصوص مالیات، متناسب‌سازی نرخ‌های مالیاتی با میزان سودآوری فعالیت‌های مختلف و پرهیز از یکنواختی در نرخ‌های مالیاتی)

- ✓ عوامل فردی (شامل مسئولیت‌پذیری فرد در قبال جامعه، اعتقاد و اعتماد به مسئولین کشور و تقویت باورهای سیاسی و تسلط مؤدیان به قوانین مالیاتی)
- ✓ عوامل ساختاری (شامل التزام و احترام فرد به قوانین موضوعه، نظام جامع اطلاعات و مکانیزاسیون امور مالیاتی)
- ✓ عوامل قانونی (شامل تشدید مجازات‌های مالیاتی و افزایش جرایم نقدی مالیاتی)

روش‌شناسی تحقیق

تحقیق حاضر از نظر هدف، کاربردی است. همچنین از نظر ماهیت و روش، تحقیق توصیفی-تحلیلی است. به‌طور کلی در این پژوهش، محقق قصد دارد با استفاده از روش دلفی فازی، عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی را شناسایی نماید. از آنجایی که برای جمع‌آوری اطلاعات جهت آزمون سؤال تحقیق، از پرسشنامه به روش دلفی استفاده شده است و نیز نظر به اینکه، در تکمیل پرسشنامه مذکور لازم است خبرگان انتخاب شده از تجربه و شناخت کافی نسبت به عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی برخوردار باشند، جامعه تحقیق در قالب نگاره (۱) در نظر گرفته شده است. بر این اساس، تعداد ۶۱ نفر به عنوان خبره، جهت ارسال پرسشنامه انتخاب گردیدند. لازم به ذکر است انتخاب خبرگان به روش گلوله برفی صورت پذیرفته است. بدین مفهوم که با مراجعه به خبرگان، با عنایت به تخصص لازم در زمینه مقوله تمکین مالیاتی، افراد دیگری به عنوان خبره معرفی گردیدند.

نگاره (۱): ساختار و تعداد اعضای جامعه تحقیق

ردیف	شرح اعضای جامعه	تعداد
۱	مدیران ارشد (در سطح رئیس گروه و رئیس گروه مالیاتی به بالا) ادارات کل مالیاتی سازمان امور مالیاتی واقع در سطح کشور	۴۵
۲	اعضای شورای عالی مالیاتی، مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه‌ای (اعضای ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م) و نمایندگان هیات‌های حل اختلاف مالیاتی واقع در شهر تهران	۵
۳	اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران واقع در شهر تهران	۵
۴	مدیران مالی اشخاص حقوقی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران	۶
	جمع	۶۱

بر این اساس، نظر به اینکه مدیران ارشد مالیاتی به جهت مشارکت در سیاستگذاری مالیاتی، با مقوله تمکین مالیاتی ارتباط بیشتری داشته و در این زمینه از تخصص بالاتری برخوردار بودند، به طور طبیعی، در بین اعضای جامعه پژوهش مدیران ارشد مالیاتی سهم بیشتری را به خود اختصاص دادند.

برای شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی از روش دلفی فازی استفاده شده است. بدین منظور، نخست پس از انجام مطالعات اکتشافی و تحلیل محتوای پژوهش‌های مرتبط با مقوله تمکین مالیات، عوامل مذکور مورد شناسایی قرار گرفتند. سپس با در نظر گرفتن شرایط محیطی کشور ایران، عوامل مذکور تعدیل شده و در نهایت با الگو قرار دادن مدل تمکین OECD (۲۰۰۴) عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در ۸ مؤلفه و ۴۰ شاخص طبقه‌بندی گردیدند. بدین ترتیب پرسشنامه اولیه تنظیم و به منظور افزایش روایی و پایایی، پرسشنامه مذکور به تعداد ۱۰ نفر از اعضای خبرگان ارسال گردید. پس از دریافت نظرات و اعمال برخی اصلاحات ارائه شده (از قبیل تفکیک شاخص نوع مؤدی از شاخص اندازه مؤدی و غیره) در نهایت پرسشنامه نهایی تنظیم و به کلیه اعضای جامعه تحقیق ارسال گردید. پس از دریافت کلیه پرسشنامه‌ها، داده‌های به دست آمده با استفاده از روش دلفی فازی مورد تحلیل قرار گرفت.

در این پژوهش، به منظور به کارگیری روش دلفی فازی از اعداد مثلث فازی برای فازی‌سازی متغیرهای کلامی استفاده شده است. لازم به ذکر است یکی از مهم‌ترین مزیت‌های تکنیک دلفی فازی نسبت به تکنیک دلفی سنتی جهت انتخاب و غربال شاخص‌ها آن است که می‌توان از یک راند برای تلخیص و غربال شاخص‌ها استفاده نمود. به عبارت دیگر، در این حالت تنها یک بار پرسشنامه بین خبرگان توزیع و نظر آنان دریافت می‌گردد (حبیبی و همکاران، ۱۳۹۳، ۳۶). این ویژگی دلفی فازی در افزایش کارایی تحقیق اهمیت فراوانی دارد. در این پژوهش نیز از روش دلفی فازی تک‌راند استفاده گردیده است. الگوریتم اجرای تکنیک دلفی فازی شامل گام‌های زیر است:

الف- شناسایی طیف مناسب برای فازی سازی عبارات کلامی به شرح نگاره

زیر:

نگاره (۲): مقیاس ۷ درجه لیکرت با اعداد مثلث فازی متناظر

کاملاً بااهمیت	خیلی مهم	مهم	متوسط	کم اهمیت	خیلی کم اهمیت	کاملاً بی اهمیت
(۱،۰،۰)	(۱،۰،۰)	(۰،۷۵،۰،۲۵)	(۰،۵،۰،۵)	(۰،۲۵،۰،۷۵)	(۰،۰،۰)	(۰،۰،۰)

ب- تجمیع فازی مقادیر فازی شده

پس از انتخاب طیف فازی مناسب، دیدگاه خبرگان گردآوری شده و به صورت فازی (در اینجا در قالب اعداد مثلث فازی) ثبت می گردد. در گام بعد باید به تجمیع نظرات خبرگان پرداخت. تاکنون راه های مختلفی برای تجمیع دیدگاه های خبرگان بیان شده است که در اینجا از روش میانگین فازی استفاده شده است (سو و همکاران، ۲۰۱۰).

ج- فازی زدایی مقادیر فازی

پس از تجمیع فازی دیدگاه خبرگان، باید به فازی زدایی مقادیر به دست آمده برای هر معیار پرداخت. به عبارت دیگر، باید مقدار قطعی نظرات فازی خبرگان را تعیین نمود. تاکنون روش های مختلفی برای فازی زدایی مطرح شده است که در این تحقیق، از روش مرکز سطح استفاده شده است (زنگ و تانگ، ۱۹۹۳).

د- انتخاب آستانه تحمل و غربال شاخص های اثرگذار

پس از فازی زدایی و تعیین مقادیر قطعی برای هر شاخص، به منظور غربال شاخص های اثرگذار باید یک آستانه تحمل در نظر گرفت. آستانه تحمل را معمولاً ۰/۷ در نظر می گیرند ولی این مقدار بر اساس دیدگاه محقق، می تواند از پژوهشی به پژوهش دیگر متفاوت باشد (حبیبی و همکاران، ۱۳۹۳، ۳۴). اگر مقدار قطعی حاصل از فازی زدایی دیدگاه تجمیع شده خبرگان، بزرگ تر از آستانه تحمل باشد شاخص مورد نظر به عنوان یک شاخص اثرگذار تایید و در غیر این صورت رد می گردد. در این مطالعه، با توجه به نوع تحقیق و نیز به تبعیت از مطالعات انجام شده (حبیبی و همکاران، ۱۳۹۳؛ وو و فانگ، ۲۰۱۱) آستانه تحمل ۰/۷ در نظر

گرفته شده است. بنابراین مقدار فازی زدائی شده بزرگتر از ۰/۷ مورد قبول بوده و هر شاخصی که امتیاز زیر ۰/۷ داشته باشد، رد می‌شود. شایان ذکر است کلیه تحلیل‌ها و محاسبات مربوط به روش دلفی فازی در نرم افزار اکسل صورت پذیرفته است.

یافته‌های تحقیق

به منظور تعیین عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی، نخست پس از انجام مطالعات اکتشافی و بررسی پژوهش‌های انجام شده و نیز با در نظر گرفتن شرایط محیطی و الگو قرار دادن مدل تمکین OECD (۲۰۰۴)، عوامل مؤثر بر تمکین به شرح نگاره (۳) در نظر گرفته شدند. بدین ترتیب، عوامل مذکور در ۸ مؤلفه و ۴۰ شاخص طبقه‌بندی گردیدند.

نگاره (۳): فهرست مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر بر تمکین مالیاتی

نماد شاخص	نام شاخص	نام مؤلفه
P11	کم بودن هزینه تمکین برای مؤدیان	وضعیت و ساختار نظام مالیاتی
P12	قابلیت‌های اجرایی و استفاده از فناوری اطلاعات	
P13	عدالت مالیاتی	
P14	داشتن تخصص و رفتار شهروندی سازمانی مأموران مالیاتی	
P15	کیفیت خدمات مالیاتی	
P16	میزان شفافیت و سیستم کارآمد اطلاعات مالیاتی	
P17	احساس مسئولیت مأموران مالیاتی	
P18	رسیدگی یا حسابرسی مالیاتی	
P19	کیفیت اطلاع‌رسانی نظام مالیاتی	
P21	نرخ‌های مالیاتی	ویژگی‌های قانونی
P22	معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی	
P23	ضمانت‌های اجرایی مالیاتی	
P24	پیچیدگی قوانین و سیستم مالیاتی	
P31	نوع مؤدی	ویژگی‌های درآمدی مؤدیان
P32	اندازه مؤدی	
P33	نوع درآمد مؤدی	
P34	سطح درآمد مؤدی	
P35	نوع حرفه مؤدی	

نام مؤلفه	نام شاخص	نماد شاخص
ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مؤدیان	سن	P41
	نوع جنسیت	P42
	سطح تحصیلات و دانش مؤدی	P43
	میزان تخصص، آگاهی و مهارت حرفه‌ای	P44
	نوع مذهب و آموزه‌های شرعی	P45
	نوع نژاد و ملیت	P46
ویژگی‌های روان‌شناختی مؤدیان	باورهای اخلاقی	P51
	احساس مسئولیت مؤدیان نسبت به تکالیف مالیاتی خود	P52
	احساس پرداخت پول زور از سوی مؤدی	P53
عوامل سیاسی	میزان مشارکت مردم در انواع تصمیم‌گیری‌های مقامات اجرایی	P61
	اطلاع مردم از نحوه مصرف درآمدهای حاصل از مالیات	P62
	اعتقاد و اعتماد به مسئولین کشور در فرایند وصول و مصرف مالیات	P63
عوامل اقتصادی	سیاست‌های اقتصادی دولت	P71
	نرخ تورم	P72
	نرخ بهره	P73
	نرخ تعرفه واردات انواع کالاها و خدمات	P74
عوامل اجتماعی و فرهنگی	هنجارهای فرهنگی در قالب فرهنگ مالیاتی	P81
	پیشینه قومی	P82
	میزان فساد مالی و اداری در جامعه	P83
	توزیع عادلانه وجوه مالیاتی در سطح جامعه	P84
	اشاعه و گسترش دفاتر مشاوره مالیاتی	P85
	نهادهای مدنی و هنجارهای اجتماعی	P86

در ادامه پس از انتخاب طیف فازی مناسب، در گام بعد با استفاده از روش میانگین فازی به تجمع نظرات خبرگان اقدام شد که نتایج مربوط به هر شاخص در قالب یک عدد مثلث فازی در نگاره (۴) ارائه شده است. پس از تجمع فازی دیدگاه خبرگان، با استفاده از روش مرکز سطح، به فازی‌زدایی مقادیر به دست آمده برای هر شاخص (فازی‌زدایی) اقدام گردید که

نتایج حاصل از فازی‌زدایی و تعیین مقدار قطعی هر شاخص (Crisp) در نگاره (۴) بیان شده است:

نگاره (۴): میانگین فازی دیدگاه پیل خبرگان برای هر یک از شاخص‌های تحقیق

نماد شاخص	نام شاخص	میانگین نظرات خبرگان	مقدار قطعی
P11	کم بودن هزینه تمکین برای مؤدیان	(۰/۹۴۳، ۰/۸۳۳، ۰/۶۵۹)	۰/۸۱
P12	قابلیت‌های اجرایی و استفاده از فناوری اطلاعات	(۰/۹۲۸، ۰/۸۰۱، ۰/۶۱۵)	۰/۷۸
P13	عدالت مالیاتی	(۰/۹۸۴، ۰/۹۱۶، ۰/۷۷۳)	۰/۸۹
P14	داشتن تخصص و رفتار شهروندی سازمانی مأموران مالیاتی	(۰/۹۴۱، ۰/۸۳۵، ۰/۶۶۵)	۰/۸۱
P15	کیفیت خدمات مالیاتی	(۰/۹۴۸، ۰/۸۳۲، ۰/۶۴۵)	۰/۸۱
P16	میزان شفافیت و سیستم کارآمد اطلاعات مالیاتی	(۰/۹۷۵، ۰/۸۹۸، ۰/۷۴۸)	۰/۸۷
P17	احساس مسئولیت مأموران مالیاتی	(۰/۹۵۱، ۰/۸۴۵، ۰/۶۶۶)	۰/۸۲
P18	رسیدگی یا حسابرسی مالیاتی	(۰/۸۹۱، ۰/۷۵۹، ۰/۵۷۸)	۰/۷۴
P19	کیفیت اطلاع‌رسانی نظام مالیاتی	(۰/۹۰۴، ۰/۷۶۳، ۰/۵۷۳)	۰/۷۵
P21	نرخ‌های مالیاتی	(۰/۹۴۵، ۰/۸۴۳، ۰/۶۷۸)	۰/۸۲
P22	معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی	(۰/۸۷۲، ۰/۷۳۵، ۰/۵۵۳)	۰/۷۲
P23	ضمانت‌های اجرایی مالیاتی	(۰/۹۵۱، ۰/۸۴۸، ۰/۶۸۵)	۰/۸۳
P24	پیچیدگی قوانین و سیستم مالیاتی	(۰/۹۶۳، ۰/۸۶۹، ۰/۷۰۵)	۰/۸۵
P31	نوع مؤدی	(۰/۸۰۹، ۰/۶۳۴، ۰/۴۳۳)	۰/۶۳
P32	اندازه مؤدی	(۰/۸۸۸، ۰/۷۴۳، ۰/۵۵۸)	۰/۷۳
P33	نوع درآمد مؤدی	(۰/۸۵۳، ۰/۶۹۱، ۰/۴۹۶)	۰/۶۸
P34	سطح درآمد مؤدی	(۰/۸۶۶، ۰/۷۲۵، ۰/۵۴۱)	۰/۷۱
P35	نوع حرفه مؤدی	(۰/۸۶۲، ۰/۷۰۸، ۰/۵۱۵)	۰/۷۰
P41	سن	(۰/۷۷۸، ۰/۶۰۶، ۰/۴۱)	۰/۶۰
P42	نوع جنسیت	(۰/۷۷۹، ۰/۶۰۳، ۰/۴۱۳)	۰/۶۰
P43	سطح تحصیلات و دانش مؤدی	(۰/۸۸۵، ۰/۷۴۸، ۰/۵۵۹)	۰/۷۳
P44	میزان تخصص، آگاهی و مهارت حرفه‌ای	(۰/۸۸۴، ۰/۷۵۲، ۰/۵۶۵)	۰/۷۳
P45	نوع مذهب و آموزه‌های شرعی	(۰/۷۹۹، ۰/۶۳۶، ۰/۴۵۳)	۰/۶۳
P46	نوع نژاد و ملیت	(۰/۶، ۰/۴۲۷، ۰/۲۷۳)	۰/۴۳
P51	باورهای اخلاقی	(۰/۸۷۴، ۰/۷۳۸، ۰/۵۵۳)	۰/۷۲
P52	احساس مسئولیت مؤدیان نسبت به تکالیف مالیاتی خود	(۰/۸۸۱، ۰/۷۴۵، ۰/۵۶۳)	۰/۷۳
P53	احساس پرداخت پول زور از سوی مؤدی	(۰/۹۶۵، ۰/۸۸۲، ۰/۷۳۵)	۰/۸۶
P61	میزان مشارکت مردم در انواع تصمیم‌گیری‌های مقامات اجرایی	(۰/۹۰۹، ۰/۷۸۱، ۰/۵۹۸)	۰/۷۶
P62	اطلاع مردم از نحوه مصرف درآمدهای حاصل از مالیات	(۰/۹۵۸، ۰/۸۷۸، ۰/۷۲۸)	۰/۸۵

P63	اعتقاد و اعتماد به مسئولین کشور در فرایند وصول و مصرف مالیات	(۰/۹۶۳، ۰/۸۸۳، ۰/۷۳۳)	۰/۸۶
P71	سیاست‌های اقتصادی دولت	(۰/۹۰۱، ۰/۷۷۵، ۰/۵۸۳)	۰/۷۵
P72	نرخ تورم	(۰/۹۱۵، ۰/۷۹۳، ۰/۶۱۶)	۰/۷۷
P73	نرخ بهره	(۰/۹۰۳، ۰/۷۲۲، ۰/۵۸۲)	۰/۷۵
P74	نرخ تعرفه واردات انواع کالاها و خدمات	(۰/۸۷۵، ۰/۷۴۴، ۰/۵۶۸)	۰/۷۳
P81	هنجارهای فرهنگی در قالب فرهنگ مالیاتی	(۰/۹۶۸، ۰/۸۸۲، ۰/۷۲۵)	۰/۸۶
P82	پیشینه قومی	(۰/۷۵۴، ۰/۵۷۷، ۰/۳۷۸)	۰/۵۷
P83	میزان فساد مالی و اداری در جامعه	(۰/۹۷۹، ۰/۹۰۵، ۰/۷۵۶)	۰/۸۸
P84	توزیع عادلانه وجوه مالیاتی در سطح جامعه	(۰/۹۷۲، ۰/۸۹۷، ۰/۷۴۵)	۰/۸۷
P85	اشاعه و گسترش دفاتر مشاوره مالیاتی	(۰/۸۶۴، ۰/۷۰۳، ۰/۴۹۶)	۰/۶۹
P86	نهادهای مدنی و هنجارهای اجتماعی	(۰/۸۴۷، ۰/۶۹، ۰/۴۸۲)	۰/۶۷

پس از فازی‌زدایی و تعیین مقادیر قطعی برای هر شاخص، به منظور غربال شاخص‌های اثرگذار باید یک آستانه تحمل در نظر گرفت. در این مطالعه، با توجه به نوع تحقیق و نیز به تبعیت از مطالعات انجام شده (حیبی و همکاران، ۱۳۹۳؛ وو و فانگ، ۲۰۱۱) آستانه تحمل ۰/۷ در نظر گرفته شده است. نتایج حاصل از پذیرش و رد هر یک از یک شاخص‌ها توسط خبرگان به ترتیب در نگاره‌های (۵) و (۶) ارائه شده است:

نگاره (۵): شاخص‌های پذیرفته شده

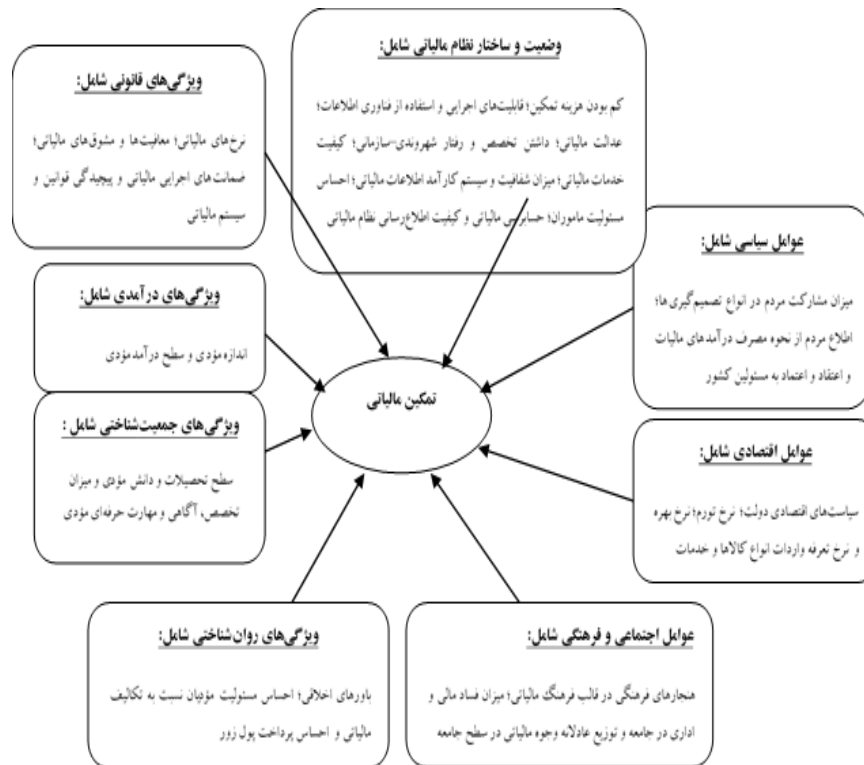
ردیف	نام شاخص	میانگین نظرات خبرگان	مقدار قطعی	نتیجه
P11	کم بودن هزینه تمکین برای مؤدیان	(۰/۹۴۳، ۰/۸۳۳، ۰/۶۵۹)	۰/۸۱	پذیرش
P12	قابلیت‌های اجرایی و استفاده از فناوری اطلاعات	(۰/۹۲۸، ۰/۸۰۱، ۰/۶۱۵)	۰/۷۸	پذیرش
P13	عدالت مالیاتی	(۰/۹۸۴، ۰/۹۱۶، ۰/۷۷۳)	۰/۸۹	پذیرش
P14	داشتن تخصص و رفتار شهروندی سازمانی مؤوران مالیاتی	(۰/۹۴۱، ۰/۸۳۵، ۰/۶۶۵)	۰/۸۱	پذیرش
P15	کیفیت خدمات مالیاتی	(۰/۹۴۸، ۰/۸۳۲، ۰/۶۴۵)	۰/۸۱	پذیرش
P16	میزان شفافیت و سیستم کارآمد اطلاعات مالیاتی	(۰/۹۷۵، ۰/۸۹۸، ۰/۷۴۸)	۰/۸۷	پذیرش
P17	احساس مسئولیت مؤوران مالیاتی	(۰/۹۵۱، ۰/۸۴۵، ۰/۶۶۶)	۰/۸۲	پذیرش
P18	رسیدگی یا حسابرسی مالیاتی	(۰/۸۹۱، ۰/۷۵۹، ۰/۵۷۸)	۰/۷۴	پذیرش
P19	کیفیت اطلاع‌رسانی نظام مالیاتی	(۰/۹۰۴، ۰/۷۶۳، ۰/۵۷۳)	۰/۷۵	پذیرش
P21	نرخ‌های مالیاتی	(۰/۹۴۵، ۰/۸۴۳، ۰/۶۷۸)	۰/۸۲	پذیرش
P22	معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی	(۰/۸۷۲، ۰/۷۳۵، ۰/۵۵۳)	۰/۷۲	پذیرش
P23	ضمانت‌های اجرایی مالیاتی	(۰/۹۵۱، ۰/۸۴۸، ۰/۶۸۵)	۰/۸۳	پذیرش
P24	پیچیدگی قوانین و سیستم مالیاتی	(۰/۹۶۳، ۰/۸۶۹، ۰/۷۰۵)	۰/۸۵	پذیرش
P32	اندازه مؤدی	(۰/۸۸۸، ۰/۷۴۳، ۰/۵۵۸)	۰/۷۳	پذیرش

ردیف	نام شاخص	میانگین نظرات خبرگان	مقدار قطعی	نتیجه
P34	سطح درآمد مؤدی	(۰/۸۶۶، ۰/۷۲۵، ۰/۵۴۱)	۰/۷۱	پذیرش
P43	سطح تحصیلات و دانش مؤدی	(۰/۸۸۵، ۰/۷۴۸، ۰/۵۵۹)	۰/۷۳	پذیرش
P44	میزان تخصص، آگاهی و مهارت حرفه‌ای	(۰/۸۸۴، ۰/۷۵۲، ۰/۵۶۵)	۰/۷۳	پذیرش
P51	باورهای اخلاقی	(۰/۸۷۴، ۰/۷۳۸، ۰/۵۵۳)	۰/۷۲	پذیرش
P52	احساس مسئولیت مؤدیان نسبت به تکالیف مالیاتی خود	(۰/۸۸۱، ۰/۷۴۵، ۰/۵۶۳)	۰/۷۳	پذیرش
P53	احساس پرداخت پول زور از سوی مؤدی	(۰/۹۶۵، ۰/۸۸۲، ۰/۷۳۵)	۰/۸۶	پذیرش
P61	میزان مشارکت مردم در انواع تصمیم‌گیری‌های مقامات اجرایی	(۰/۹۰۹، ۰/۷۸۱، ۰/۵۹۸)	۰/۷۶	پذیرش
P62	اطلاع مردم از نحوه مصرف درآمدهای حاصل از مالیات	(۰/۹۵۸، ۰/۸۷۸، ۰/۷۲۸)	۰/۸۵	پذیرش
P63	اعتقاد و اعتماد به مسئولین کشور در فرایند وصول و مصرف مالیات	(۰/۹۶۳، ۰/۸۸۳، ۰/۷۳۳)	۰/۸۶	پذیرش
P71	سیاست‌های اقتصادی دولت	(۰/۹۰۱، ۰/۷۷۵، ۰/۵۸۳)	۰/۷۵	پذیرش
P72	نرخ تورم	(۰/۹۱۵، ۰/۷۹۳، ۰/۶۱۶)	۰/۷۷	پذیرش
P73	نرخ بهره	(۰/۹۰۳، ۰/۷۷۲، ۰/۵۸۲)	۰/۷۵	پذیرش
P74	نرخ تعرفه واردات انواع کالاها و خدمات	(۰/۸۷۵، ۰/۷۴۴، ۰/۵۶۸)	۰/۷۳	پذیرش
P81	هنجارهای فرهنگی در قالب فرهنگ مالیاتی	(۰/۹۶۸، ۰/۸۸۲، ۰/۷۲۵)	۰/۸۶	پذیرش
P83	میزان فساد مالی و اداری در جامعه	(۰/۹۷۹، ۰/۹۰۵، ۰/۷۵۶)	۰/۸۸	پذیرش
P84	توزیع عادلانه وجوه مالیاتی در سطح جامعه	(۰/۹۷۲، ۰/۸۹۷، ۰/۷۴۵)	۰/۸۷	پذیرش

تکانه (۶): شاخص‌های رد شده

ردیف	نام شاخص	میانگین نظرات خبرگان	مقدار قطعی	نتیجه
P31	نوع مؤدی	(۰/۸۰۹، ۰/۶۳۴، ۰/۴۳۳)	۰/۶۳	رد
P33	نوع درآمد مؤدی	(۰/۸۵۳، ۰/۶۹۱، ۰/۴۹۶)	۰/۶۸	رد
P35	نوع حرفه مؤدی	(۰/۸۶۲، ۰/۷۰۸، ۰/۵۱۵)	۰/۷۰	رد
P41	سن	(۰/۷۷۸، ۰/۶۰۶، ۰/۴۱)	۰/۶۰	رد
P42	نوع جنسیت	(۰/۷۷۹، ۰/۶۰۳، ۰/۴۱۳)	۰/۶۰	رد
P45	نوع مذهب و آموزه‌های شرعی	(۰/۷۹۹، ۰/۶۳۶، ۰/۴۵۳)	۰/۶۳	رد
P46	نوع نژاد و ملیت	(۰/۶، ۰/۴۲۷، ۰/۲۷۳)	۰/۴۳	رد
P82	پیشینه قومی	(۰/۷۵۴، ۰/۵۷۷، ۰/۳۷۸)	۰/۵۷	رد
P85	اشاعه و گسترش دفاتر مشاوره مالیاتی	(۰/۸۶۴، ۰/۷۰۳، ۰/۴۹۶)	۰/۶۹	رد
P86	نهادهای مدنی و هنجارهای اجتماعی	(۰/۸۴۷، ۰/۶۹، ۰/۴۸۲)	۰/۶۷	رد

پهمانظوری که ملاحظه می‌گردد از میان ۴۰ شاخص، تعداد ۳۰ شاخص در قالب ۸ مؤلفه به عنوان عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مورد پذیرش خبرگان قرار گرفته است. بر این اساس، می‌توان نمودار مؤلفه‌ها و شاخص‌های پذیرفته شده پژوهش را به صورت شکل (۱) ارائه نمود:



شکل (۱): نمودار مؤلفه‌ها و شاخص‌های پذیرفته شده پژوهش

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

همانظوری که پیشتر گفته شد سازمان امور مالیاتی کشور فاقد مدل جامع و مشخصی برای بهبود تمکین مالیاتی در ایران است. مدلی که بر اساس آن، ضمن شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی، سطح تمکین مالیاتی هر مؤدی را اندازه‌گیری و سپس متناسب با سطح تمکین وی، استراتژی‌های مناسبی به منظور برخورد با مؤدی توسط سازمان مالیاتی انتخاب گردد تا سازمان قادر باشد متناسب با نوع عامل اثرگذار بر تمکین مالیاتی، اندازه‌گیری

سطح عدم تمکین مؤدی و نیز اتخاذ استراتژی‌های مناسب برخورد با مؤدی، شرایط لازم به منظور بهبود و سوق رفتار مالیاتی مؤدیان به سمت تمکین داوطلبانه را فراهم سازد. از آنجاییکه در پژوهش حاضر به بخش اول مدل مذکور، یعنی شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی پرداخته شده است، نتایج بررسی‌ها حاکی از آن است که تاکنون هیچ یک از پژوهش‌هایی که اقدام به شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی نموده‌اند این عوامل را به صورت جامعی مورد بحث قرار نداده و به عبارت دیگر، به بررسی جزئی از کل پرداخته‌اند. از این رو، پژوهش حاضر اولین تحقیقی است که متناسب با شرایط محیطی حاکم بر ایران، عوامل مذکور را به صورت جامعی مورد بررسی قرار داده است. بدین ترتیب، عوامل مذکور در ۸ مؤلفه و ۴۰ شاخص طبقه‌بندی گردید.

نتایج حاصل از تحلیل داده‌های تحقیق حاکی از آن است که از نظر خبرگان، شاخص نوع مؤدی به عنوان یکی از شاخص‌های مؤلفه ویژگی درآمدی مؤدیان، بر تمکین مالیاتی اثرگذار نیست. به عبارت دیگر، نوع شخصیت مؤدی (حقیقی یا حقوقی) تأثیری در رعایت یا عدم رعایت تکالیف مالیاتی ندارد. این موضوع بیانگر آن است که علی‌رغم این ادعا که به دلیل وجود نظارت‌های بیشتر، سطح تمکین مالیاتی می‌تواند در اشخاص حقوقی نسبت به اشخاص حقیقی بالاتر باشد اما از نظر خبرگان چنین مسئله‌ای در ایران مصداق ندارد. همچنین بر اساس نتایج تحقیق، نوع (یا منبع) درآمد مؤدی بر تمکین مالیاتی اثرگذار نیست که این موضوع بر خلاف نتایج مطالعات گرونلند و وولدهون (۱۹۸۳)، آیتکن و بونویلی (۱۹۸۰)، هستن و ترن (۲۰۰۱) و نیز ریچاردسون (۲۰۰۶) می‌باشد. این در حالی است که معمولاً سازمان امور مالیاتی بر فعالیت کارفرمایان در مقایسه با خویش فرمایان نظارت بیشتری داشته و انتظار بر آن بود که به دلیل تمکین بهتر کارفرمایان، شاخص مذکور به عنوان شاخص اثرگذار انتخاب می‌گردید. شایان ذکر است اخیراً با اصلاح قوانین مالیاتی کشور و تأکید بر لزوم پیاده‌سازی کامل طرح جامع مالیاتی، به نظر می‌رسد به دلیل دسترسی سازمان امور مالیاتی به انواع اطلاعات مؤدیان به ویژه گردش بانکی آن‌ها، چتر نظارتی سازمان بر خویش فرمایان نیز گسترده شده و همین امر در دیدگاه خبرگان بی‌تأثیر نبوده باشد. در کنار شاخص‌های مذکور، از نظر خبرگان نوع حرفه مؤدی (از قبیل اشتغال در مشاغل آزاد) نیز بر تمکین مالیاتی اثرگذار نیست که این موضوع با نتایج پژوهش‌های سادرلند (۱۹۴۹)، اندرونی و دیگران (۱۹۹۸) و فیشر و همکاران (۱۹۹۲) سازگار نمی‌باشد. با عنایت به مطلب طرح شده درخصوص پیاده‌سازی کامل طرح جامع

مالیاتی و در نتیجه اشراف اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی بر اطلاعات انواع حرف (مشاغل آزاد، کارمندان و غیره)، به نظر می‌رسد این موضوع نیز بر دیدگاه خبرگان اثرگذار بوده است.

از طرف دیگر، در میان شاخص‌های مؤلفه جمعیت شناختی، شاخص سن بر تمکین مالیاتی اثرگذار نیست. از نظر خبرگان برخلاف این تصور که با افزایش سن، میزان تمایل مؤدیان به تمکین مالیاتی بهتر نیز افزایش پیدا می‌کند، در ایران متغیر سن در ارتباط با تمکین مالیاتی، شاخص تعیین‌کننده‌ای تلقی نمی‌گردد. این در حالی است که پژوهش‌گرانی از قبیل جکسون و میلیرون (۱۹۸۶)، اندرونی و همکاران (۱۹۹۸) و ریتسما و همکاران (۲۰۰۳) به نتایج دیگری دست یافته بودند. همانند متغیر سن، شاخص نوع جنسیت مؤدی نیز (زنان در مقایسه با مردان) از عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی به شمار نمی‌آید. به طور کلی ادعا می‌گردد زنان در مقایسه با مردان از تمایل بیشتری برای حرکت به سمت تمکین داوطلبانه برخوردار هستند، به این دلیل که به طور سنتی، زنان افرادی پایبند به اصول و قواعد، ارزش‌های اخلاقی و دارای الگوی رفتاری محافظه‌کارانه می‌باشند. این در حالی است که از نظر خبرگان در کشور ایران، چنین ادعایی مصداق ندارد. این موضوع نیز مطابق نتایج مطالعات ایتل (۱۹۸۰)، جکسون و میلیرون (۱۹۸۶)، بالدردی (۱۹۸۷) و هستن و ترن (۲۰۰۱) نمی‌باشد. از نتایج قابل توجه پژوهش حاضر آن است که نوع مذهب و آموزه‌های شرعی تأثیری در تمایل مؤدیان به تمکین مالیاتی بهتر ندارد. با عنایت به حاکمیت پادشاهان مختلف و جمع‌آوری خراج با اعمال زور در برخی دوره‌های تاریخی، این مسئله می‌تواند ریشه تاریخی داشته باشد. به عبارت دیگر، علی‌رغم تمایل فرد به پرداخت مناسب مالیات‌های اسلامی (از قبیل خمس و زکات) اما تمایلی به پرداخت مالیات‌های متعارف وجود ندارد که این موضوع با نتایج مطالعات رحمانی (۱۳۸۶) و آلابده و همکاران (۲۰۱۱) سازگار نمی‌باشد. در نهایت باید عنوان شود نوع نژاد و ملیت نیز تأثیری بر تمکین مالیاتی ندارد که این نتیجه، برخلاف نظر آلابده و همکاران (۲۰۱۱) می‌باشد که در کشور نیجریه به نتایج دیگری دست یافته بودند.

از میان شاخص‌های مرتبط با عوامل اجتماعی و فرهنگی، شاخص پیشینه قومی بر تمکین مالیاتی اثرگذار نیست. به بیان دیگر، از نظر خبرگان قومیت‌های ایرانی به دلیل فقدان وجود یکسری ارزش‌های فرهنگی مشترک در پرداخت مالیات، در تشویق مؤدیان به تمکین مالیاتی بهتر اثرگذار نیستند. علاوه بر این، از نتایج حایز اهمیت پژوهش حاضر آن است که از نظر خبرگان، وجود دفاتر مشاوره مالیاتی در ایران بر بهبود تمکین مالیاتی اثرگذار نیست. این در

حالی است که امروزه در کشورهای پیشرفته استفاده از مشاوران مالیاتی به امری بدیهی تبدیل شده است و از سوی دیگر، علی‌رغم اینکه اخیراً جامعه مشاوران رسمی مالیاتی در کشور ایران تا سپس شده است اما بر خلاف نظر محمدی (۱۳۸۶)، از دیدگاه خبرگان جامعه مذکور هنوز نتوانسته است جایگاه خود را در نظام مالیاتی ایران پیدا نماید. در نهایت باید عنوان شود نهادهای مدنی و هنجارهای اجتماعی به عنوان عامل مؤثر بر تمکین مالیاتی تلقی نمی‌گردد که این موضوع نشان دهنده عدم نقش مؤثر این نهادها در هدایت مؤدیان مالیاتی به سمت رعایت بهتر وظایف و تکالیف مالیاتی است. این در حالی است که محققانی از قبیل فیچ (۱۹۹۷)، گرخهانی (۲۰۰۲) و آلم و دیگران (۲۰۰۱) به نقش مؤثر این نهادها در بهبود تمکین مالیاتی تاکید نموده‌اند. به طور کلی در کشور ایران، برخلاف کشورهای پیشرفته، نهادهای اجتماعی و مدنی در فرایندهای مختلف اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و غیره چندان نقش آفرین نیستند که این خود می‌تواند به دلیل ضعف هنجارهای گوناگون فرهنگی باشد.

نظر به اینکه از میان ۴۰ شاخص مورد نظر تحقیق حاضر، ۳۰ شاخص به عنوان شاخص‌های اثرگذار و ۱۰ شاخص به عنوان شاخص‌های بی‌اثر تعیین شدند و نیز از آنجاییکه مسئولیت بهبود و توسعه شاخص‌های مذکور علاوه بر سازمان امور مالیاتی، متوجه سایر نهادها و بخش‌های دیگر (حکومت در سطح کلان و دولت در سطح خرد) می‌باشد، پیشنهاد می‌گردد در خصوص شاخص‌های انتخاب شده به عنوان متغیرهای اثرگذار بر تمکین مالیاتی، بررسی‌های لازم از نظر نوع نهاد مسئول، حیطه مسئولیت، اقدامات اجرایی لازم و غیره صورت پذیرد تا در صورت وجود هرگونه نقصی، وضعیت شاخص‌های یادشده بهبود پیدا نماید. به عنوان مثال در خصوص شاخص «قابلیت‌های اجرایی و استفاده از فناوری اطلاعات»، سازمان امور مالیاتی از سیستم‌های نرم‌افزاری پیشرفته در راستای تسهیل ار سال اظهارنامه، پرداخت مالیات و غیره برای مؤدیان مالیاتی استفاده نماید. همچنین از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی شرایطی فراهم گردد که مردم به صورت شفاف، از طریق دریافت گزارش‌های متناوب، از نحوه و محل مصرف درآمدهای حاصل از مالیات آگاهی پیدا نمایند. در ارتباط با شاخص‌های بی‌اثر بر تمکین مالیاتی نیز پیشنهاد می‌گردد سازمان امور مالیاتی از طریق اختصاص بودجه‌ای در قالب طرح‌های پژوهشی اقدام به بررسی دلایل عدم تأثیر شاخص‌های مذکور بر تمکین مالیاتی نماید تا پس از تعیین دلایل یادشده، به اقدامات لازم در راستای بهبود وضعیت شاخص و اثرگذاری آن بر تمکین مالیاتی مبادرت ورزد. به عنوان مثال، سازمان امور مالیاتی باید شرایطی را فراهم

آورد که در آن نقش جامعه مشاوران رسمی مالیاتی در ایجاد ارتباط مناسب بین مؤدی و آن سازمان پررنگ‌تر گردد و یا اینکه، حوزه‌های علمیه با تاکید بر رعایت مؤثر تکالیف مالیاتی در خصوص مالیات‌های متعارف در کنار مالیات‌های اسلامی، مؤدیان مقید به موازین شرعی و دینی را به رعایت بهتر وظایف مالیاتی خود ترغیب سازند.

پی نوشت

- ۱ Tax Evasion Standard Model
 ۲ Thershold
 ۳ Fortin model

منابع

- خان‌جان، علیرضا. (۱۳۸۳). سنجش شکاف مالیاتی بالفعل: مطالعه موردی شهرستان مشهد. پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی: ۱۲ (۲). ۵۵-۹۱.
- خان‌جان، علیرضا. (۱۳۸۵). تحلیلی بر تعویق مالیات. مجله اقتصادی: ۶ (۶۳-۶۴). ۳۷-۵۵.
- رحمانی، محمدرضا. (۱۳۸۶). مقارنه فقهی و حقوقی در مباحث تمکین و فرار مالیاتی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تاکستان.
- زنگنه، احسان. (۱۳۸۹). بررسی روابط متقابل اجتماعی بر سطح تمکین مؤدیان مالیاتی (مطالعه موردی استان اصفهان). پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه اصفهان.
- شهبازیان، حمدالله. (۱۳۷۳). تحول مالیات‌های مستقیم در ایران از ۱۳۴۵ تا امروز. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران، دانشکده حقوق و علوم سیاسی.
- طاهرپور کلاتری، حبیب‌الله. علیاری شوره‌دلی، علی. (۱۳۸۶). شناسایی عوامل فرهنگ مالیاتی مؤدیان مشاغل شهر تهران (مرکز). پژوهشنامه اقتصادی، ۷ (۱): ۷۵-۹۸.
- عرب‌مازار، علی‌اکبر. گل‌محمدی، مریم. باقری، بهروز. (۱۳۹۰). سطح تمکین مالیاتی: مهم‌ترین شاخص دست‌یابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد. پژوهشنامه مالیات دوره جدید: ۱۹ (۱۲). ۲۷-۷۰.
- موسوی‌جهرمی، یگانه. طهماسبی بلداجی، فرهاد. خاکی، نرگس. (۱۳۸۸). فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری. فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید: ۵ (۵۳). ۲۷-۳۸.
- میلانی، عبدالله. اکبرپور، روشن. (۱۳۹۱). فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران. پژوهشنامه مالیات، دوره جدید: ۲۰ (۱۳). ۱۴۱-۱۶۷.
- هرندی سرآسیابی، آزاده. (۱۳۹۲). روش‌های بهبود تمکین مالیاتی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد یزد.

- Allingham, M. and Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics: 1 (3-4)*. 323–338 .
- Alm, J. and Martinez-Vazquez, and, S. Wallace. (2001). Fiscal Exchange, Collective Decision Institutional and Tax Compliance. *Journal of Economic Behavior and Organization: 22*. 285-303 .
- Andreoni, J. and Erard, B. and Feinstein. (1998). Tax Compliance. *Journal of Economic Literature: 36 (2)*. 818-860.
- Arabmazar, Aliakbar; Golmohammadi, Maryam and Bagheri, Behrooz. (2011). Tax Compliance Level: The Most Important Index to Access on Effective and Desirable Tax System. *Tax Research, New Period, 19 (12)* (27-70). (In Persion)
- Chau, G. and Leung, P. (2009). A critical review of Fischer tax compliance model: A research synthesis. *Journal of Accounting and Taxation: 1 (2)*. 34- 40.
- Clotfelter, C. (1983). Tax Evasion and Tax Rates: An Analyzing of Individual Returns. *The Review of Economics and Statistics: 65 (3)*. 363-373.
- Devos, K. (2007). Measuring and Analyzing Deterrence in Taxpayer Compliance Research. *Journal of Australian Taxation: 10 (2)*. 182-219.
- Fischer, CM, and Wartick, M, and Mark, M. (1992). Detection Probability and tax Payer Compliance: A Review of the Literature. *Journal of Accounting Literature: 11*. 1-46.
- Gerxhani, K. (2002). The Informal Sector in Transition: Tax Evasion in an Institutional Vacume. PHD Thesis. University of Amsterdam.
- Habibi, Arash; Izadyar, Sedigeh and Sarafrazi, Azam. (2013). Fuzzy Multi-Criteria Decision Making. First Edition. Katibeh Gill Publisher. (In Persion) توی منابع فارسی نیست
- Harandi. S. , Azadeh. (2013). Methods of Tax Compliance Improvement. Master's Thesis. Yazd Islamic Azad University. (In Persion)
- Jackson, B. R. and Milliron, V. C. (1986). Tax Compliance Research: Findings, Problems, and Prospects. *Journal of Accounting Literature: 5*. 125-165.
- Khanjan, Alireza. (2004). Potential Tax Gap Measurement: Case Study of Mashhad City. *Economic research and policy: 12 (2)*. 55-91. (In Persion)
- Khanjan, Alireza. (2006). An Analysis on the Tax Postpone. *Economic research and policy: 6 (63-64)*. 37-55. (In Persion)
- Krecher, E. (2007). The Economic Psychology of Tax Behavior. Cambridge: Cambridge University Press.

- Milani, Abdollah and Akbarpoor, Roshan. (2012). Tax Evasion Resulted from the Iranian Undergraound Economy. *Tax research*, New period,: 20 (13). 141-167. (In Persion)
- Moosavi. J. , Yeganeh; Tahmasebi. B. , Farhad and Khaki, Narges. (2009). Tax Evasion in Value-Added Tax System: Presentation of a Conceptual Model. *Profetional Tax Journal*. New Period: 5 (53). 27-38. (In Persion)
- 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: 1* (8). 18-30.
- OECD. (2004). Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. Forum on Tax Administration. Compliance sub-Group. www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf
- OECD. (2010). Tax Compliance and Tax Accounting Systems. Forum On Tax Administration. Compliance sub-Group. <http://www.oecd.org/tax/administration/45045662.pdf>
- Park, C. and Hyun, J. K. (2003). Examining the Determinants of Tax Compliance by Experimental Data: A Case of Korea. *Journal of Policy Modeling: 25* (8). 673-684.
- Rahmani, Mohammadreza. (2007). Legal and Jurisprudence Symmetry in Tax Compliance and Tax Evasion. Master's Thesis. Takestan Islamic Azad University. (In Persion)
- 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.
- Shahbazian, Hamdollah. (1994). The Iranian Direct Tax Evolusion from 1966 till Now. Master's Thesis. Tehran University. (In Persion)
- Taherpoor. k. , Habibollah and Aliari. S. , Ali. (2007). Identification of Tax Culture Factors: Case Study of Individual Taxpayers of Tehran Markaz Tax Office. 7 (1). 75-98. (In Persion)
- Tzeng, G. -H. , Teng, J. -Y. (1993). Transportation investment project selection with fuzzy multiobjectives. *Transp. Plann. Technol: 17* (2). 91-112.
- Zanganeh, Ehsan. (2010). An Investigation of the Impact of Social Interaction Relationship on Tax Compliance Level: Case Study of Isfahan Province. Master's Thesis. Isfahan university. (In Persion)

Tax Compliance Factors in Iranian Tax System

Behrooz Bagheri¹, Jafar Babajani², Farrokh Barzideh³

Received : 2017/08/29

Approved: 2018/01/07

Abstract

Because of no comprehensive research in this area, the aim of this research is identifying all tax compliance factors for the first time, using the OECD tax compliance model (2004). Using explorative studies and regarding the Iranian environmental conditions, this study categorizes the factors into 8 components and 40 indexes; then it analyzes opinions of 61 experts about the indexes effects on tax compliance, by implementation of Fuzzy Delphi Method. The results show that all factors have impact on tax compliance in exception of the taxpayer type, taxpayer's revenue type, taxpayer's occupation, taxpayer's age, taxpayer's gender, taxpayer's religion, taxpayer's race and nationality, ethnicity backgrounds, establishing tax advisers, social norms, and civil organizations.

Keywords: Tax Compliance, Compliance Factors, Fuzzy Delphi Method, OECD Tax Compliance Model

Jel clacification: H26, M41

DOI: 10.22051/jera.2017.16999.1762

¹ PhD in Accounting, AllamehTabatabaei University, Chief Tax Auditor in LTU of INTA, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (behrooz4679@gmail.com)

² Professor of Accounting, Management and Accounting College, AllamehTabatabaei University, Tehran, Iran. (Jafar.babajani@gmail.com)

³ Associate Professor of Accounting, Management and Accounting College, AllamehTabatabaei University, Tehran, Iran. (fbarzideh@yahoo.com)