

Effective Factors on Income Tax Non-Compliance in Occupations: Theory of Planned Behavior

Sajad Ebrahimi¹, Jaafar Babajani², Hamideh Asnaashari³

¹ Ph.D., Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran. sajad.4065@gmail.com

² Assistant Professor, Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran. jafar.babajani@gmail.com

³ Assistant Professor, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran (Corresponding author), h_asnaashari@sbu.ac.ir

Abstract

Purpose: The purpose of the present study is to review non-compliance of taxpayers in occupations within the framework of a behavioral theory.

Method: The present study is practical and it has a descriptive-survey approach. Cluster sampling method was used and the research data were collected through 338 structured and researcher-made questionnaires with 5-point Likert scale from 4 groups of occupations (currency exchangers, real estate agents, lawyers, and official court experts). The collected data were analyzed using SPSS (version 25), Smart P.L.S. (version 2), and structural equations modeling method.

Results: The results indicate that within the framework of planned behavior theory, attitude variables, information asymmetry, risk taking, and tax compliance cost have a significantly direct relationship with tax non-compliance intention. However, no significant relation was observed in the effect of attitude variables, tax knowledge, tax system, and tax officials. A significantly indirect relation was observed between the impact of norms on the intention of tax non-compliance and individual norms. Finally, it was observed that recognized behavioral control has a significant effect on the intention and behavior of income tax non-compliance in occupations.

Conclusion: It is noticeable that tax organizations do not have sufficient focus on behavioral factors and since the theory of planned behavior is a suitable approach to explain and predict the intention and behavior of taxpayers, this gap can be investigated using this theory and other similar ones to present appropriate solutions.

Keywords: Tax Non-Compliance, Theory of Planned Behavior, Income Tax, Occupations.

عوامل موثر بر عدم تمکین مالیات بر درآمد مشاغل: رویکرد تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده

سجاد ابراهیمی^۱، جعفر باباجانی^۲، حمیده اثنی عشری^۳

^۱ دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. sajad.4065@gmail.com

^۲ استادیار، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. jafar.babajani@gmail.com

^۳ استادیار، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (نویسنده مسئول). h_asnaashari@sbu.ac.ir

چکیده

هدف: هدف پژوهش حاضر بررسی رفتار عدم تمکینی مؤدیان مالیاتی در بخش مشاغل در چارچوب یک تئوری رفتاری است.

روش: پژوهش حاضر از نوع کاربردی و با رویکرد توصیفی - پیمایشی است. روش نمونه‌گیری خوشه‌ای تصادفی بوده و داده‌های پژوهش از طریق ۳۳۸ پرسشنامه ساختاریافته و محقق ساخته با طیف پنج طبقه‌ای لیکرت از چهار گروه از مشاغل (صرافان، مشاورین املاک، و کلا و کارشناسان رسمی دادگستری) جمع‌آوری گردید. داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار اس.پی.اس.اس. نسخه ۲۵ و نرم‌افزار اسمارت پی.ال.اس. نسخه ۲ و روش مدل‌سازی معادلات ساختاری تحلیل شدند.

یافته‌ها: نتایج حاکی از آن است که در چارچوب تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، متغیرهای نگرش، عدم تقارن اطلاعاتی، ریسک‌پذیری، و هزینه تمکین مالیاتی ارتباط مستقیم و معناداری با قصد عدم تمکین مالیاتی دارند. در رابطه با اثر متغیرهای نگرشی، دانش مالیاتی، سیستم مالیاتی و مقامات مالیاتی، ارتباط معناداری مشاهده نشد. در ارتباط با اثر هنجارها بر روی قصد عدم تمکین مالیاتی، و هنجارهای فردی، اثر معکوس و معناداری مشاهده شد. در نهایت مشاهده شد که کنترل رفتاری ادراک شده اثر معناداری بر روی قصد و رفتار عدم تمکین مالیات بر درآمد مشاغل دارد.

نتیجه‌گیری: تمرکز کمتر سازمان مالیاتی بر روی فاکتورهای رفتاری محسوس بوده و از آنجا که نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، نظریه مناسبی جهت تبیین و پیش‌بینی قصد و رفتار مؤدیان است، لذا می‌توان این خلاء را با استفاده از این نظریه و نظریه‌های مشابه مورد بررسی قرار داد و راه‌حل مناسب را ارائه نمود.

کلیدواژه‌ها: عدم تمکین مالیاتی، تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، مالیات بر درآمد، مشاغل.

۱. مقدمه

بخش خدمات بیشترین سهم را از درآمد ملی کشور به خود اختصاص داده است. این بخش در حدود نیمی از اقتصاد کشور را در بر گرفته و به تنهایی ارزش افزوده‌ای هم‌تراز با نفت، صنعت و کشاورزی ایجاد کرده است. بخش مشاغل به عنوان زیرمجموعه‌ای از بخش خدمات سهم تقریبی ۳۰ درصدی از تولید ناخالص داخلی را به خود اختصاص داده است، اما کمتر از ۱۰ درصد مالیات پرداختی، سهم این بخش است (مهاجری، ۱۴۰۱). نارسائی وصول مالیات در بخش مشاغل^۱ را می‌توان در قالب مفهوم عدم تمکین مالیاتی مورد بررسی قرار داد. عدم تمکین مالیاتی یعنی اینکه مؤدی مالیاتی به هر دلیلی در تکمیل کردن اظهارنامه مالیاتی، گزارش بدهی مالیاتی خود، محاسبه و پرداخت دقیق آن قصور کند (کیو و همکاران، ۲۰۱۷). طبق این تعریف عدم تمکین مالیاتی دربرگیرنده هرگونه خطای عمدی و غیرعمدی در اظهار و پرداخت بدهی مالیاتی است. بنابراین، عدم تمکین مالیاتی دربرگیرنده تمام مصادیق فرار و اجتناب مالیاتی است (احمدی موسوی و همکاران، ۱۳۹۵).

در طول چند دهه گذشته (تقریباً از اوایل دهه ۷۰)، به دنبال نگرانی‌های سیاسی که در زمینه شکاف مالیاتی بوجود آمده بود، مطالعات زیادی در زمینه فرار مالیاتی و عدم تمکین مالیاتی صورت گرفت. در بررسی این مفاهیم دو رویکرد اقتصادی و رفتاری مطرح شد. ادبیات آغازین این مسیر تمرکز زیادی بر تئوری اقتصادی داشت. در مورد این تئوری، تئوری مطلوبیت که توسط آلینگهام و ساندمو در سال ۱۹۷۲ توسعه داده شد، بر این دیدگاه استوار بود که مالیات‌دهندگان در گزارش‌های مالیاتی، به دنبال حداکثر کردن مطلوبیت خود هستند. در واقع طبق این تئوری هر جانی که عایدات مالی ناشی از عدم تمکین مالیاتی بیشتر از هزینه‌های مالی آن باشد، مالیات‌دهندگان عدم تمکین مالیاتی خواهند نمود (برزیده و ابراهیمی درده، ۱۳۹۸).

با انتقاداتی که به تئوری اقتصادی وارد شد، به تدریج روند مطالعات مالیاتی از تئوری اقتصادی به سمت تئوری‌های رفتاری متمایل گردید. براساس این تئوری‌ها، عنصر انسانی نقش اساسی در تصمیم‌گیری‌های تمکین یا عدم تمکین مالیاتی افراد دارد. به دنبال این تغییر مسیر و حرکت به سمت تئوری‌های روانشناسی، بکارگیری مدل رفتاری مناسب، اهمیت و جایگاه خاصی پیدا کرد. این تئوری بر این دیدگاه تمرکز داشت که رفتار همواره تابعی از انتظارات شخص است. این تئوری به دلیل اینکه

۱. مالیات بر درآمد مشاغل، بر درآمد خالص فعالین اقتصادی مشاغل در بخش‌های خدماتی، رستوران‌داری و هتلداری، ساختمان، حمل‌ونقل خصوصی، کارگاه‌های کوچک صنعتی و خدمات اجتماعی، شخصی و خانگی وضع می‌شود (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۹۴).

توانست رفتارهای اجباری فرد را توضیح دهد، مورد انتقادهای فراوانی قرار گرفت و به دنبال آن تئوری رفتار منطقی توسط آجزن و فیشر (۱۹۷۷) مطرح شد.

براساس تئوری رفتار منطقی، عناصر اصلی در تعیین قصد فرد برای انجام یک رفتار خاص شامل عمل منطقی، نگرش‌های افراد و هنجارهای ذهنی است. این تئوری نیز مورد انتقاد قرار گرفت، چراکه توانایی توضیح رفتارهایی که تحت اراده فرد بود را نداشت. به این ترتیب، تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده که در واقع مدل توسعه‌یافته‌ای از تئوری عمل منطقی بود، توسط آجزن و فیشر (۱۹۸۵) ارائه شد. این تئوری محدودیت تئوری عمل منطقی را نداشت که از آن به عنوان چارچوب مفهومی و زیربنایی این پژوهش استفاده شده است.

به دلیل مرکزیت «فرد» در بخش مشاغل، واکاوی علل عدم تمکین مالیاتی در بخش مشاغل شامل تفحصی در علل و عوامل رفتاری و جهت‌گیری رفتاری افراد مالیات‌دهنده است. بنابراین، پژوهش حاضر بر آن است به سوالات زیر پاسخ دهد:

- ◆ مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر بر قصد و رفتار عدم تمکین مالیات بر درآمد مشاغل کدامند؟
- ◆ مدل رفتاری عدم تمکین مالیات بر درآمد مشاغل تا چه حد می‌تواند رفتار تمکین مالیاتی را تبیین نماید؟

در این راستا، هدف پژوهش پژوهش حاضر آن است که نقش عواملی مانند نگرش‌ها، هنجارها و کنترل رفتاری ادراک شده، عدم تقارن اطلاعاتی، دانش مالیاتی، اشتباهات ریسک مودیان، هزینه تمکین مالیاتی، نگرش مودیان به دولت و مقامات سازمان مالیاتی را در شکل‌دهی رفتار عدم تمکین مالیاتی بررسی نماید. مطالعاتی که تاکنون در حوزه عدم تمکین مالیاتی انجام شده است، اغلب متمرکز بر مودیان حقوقی بوده است؛ به علاوه، پژوهش‌های قبلی به طور خاص از روش‌های توصیفی بهره برده و صرفاً عوامل اقتصادی مودیان مالیاتی را مورد توجه قرار داده‌اند. این در حالی است که پژوهش حاضر، موضوع عدم تمکین مالیاتی را از منظر روانشناختی و رفتاری برای مودیان حقیقی (مشاغل) مورد توجه قرار داده و عوامل متعددی را در تبیین رفتار عدم تمکین مالیاتی لحاظ می‌کند که می‌توان آن را به عنوان دستاورد نوآورانه پژوهش حاضر دانست. در دهه‌های گذشته، اکثر پژوهش‌های انجام شده در زمینه تمکین مالیاتی بیشتر مبتنی بر رویکرد اقتصادی بوده است. با عنایت به اهمیت ویژه نقش رفتار در عدم تمکین مالیاتی در بخش مشاغل، این پژوهش سعی در شناسایی جامعی از عوامل رفتاری و بررسی نقش آنها با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده دارد که از دیگر دستاوردهای نوآورانه پژوهش است. نتایج این پژوهش به طور خاص به سیاست‌گذاران عرصه مالیاتی کمک خواهد کرد که با ادراک عمیق‌تر از رفتار عدم تمکین مالیاتی اشخاص حقیقی بتوانند سیاست‌گذاری‌های

مناسبی را به منظور مدیریت پدیده فرار مالیاتی فراهم آورند.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱. تمکین مالیاتی و بستر قانونی

مفهوم تمکین مالیاتی را می‌توان در زنجیره‌ای از تعاریف دنبال نمود. برخی آن را تمایل اشخاص حقیقی و حقوقی به رعایت روح قوانین مالیاتی و پیروی از آن به صورت داوطلبانه و بدون هرگونه فعالیت اجباری معرفی می‌کنند. سلمان و سارجونو (۲۰۱۳) معتقدند که تمکین مالیاتی یعنی مالیات‌دهنده اطلاعات لازم را اظهار کند و مبلغ صحیح مالیات را گزارش و آن را بدون هیچ‌گونه اجباری به موقع پرداخت نماید. به این ترتیب، عدم تمکین شامل هرگونه خطای غیر عمدی است که ناشی از دلایلی از قبیل فقدان دانش مالیاتی یا بی‌توجهی در تهیه و گزارش اظهارنامه مالیاتی باشد (کیو و همکاران، ۲۰۱۷).

در بخش مشاغل، تدابیری که در ایران در راستای افزایش وصول مالیات این اشخاص و افزایش تمکین مالیاتی آنها در نظر گرفته شده، بیشتر در ابعاد قانونی و اداری و سیاست‌های تشویقی بوده است. سازمان امور مالیاتی کشور در راستای افزایش تمکین صاحبان مشاغل کوچک، دو راهکار توافق و خوداظهاری را مطرح نموده است. اجرای این دو راهکار با هدف کاهش میزان هزینه و زمان وصول این مالیات‌ها صورت گرفته است؛ چراکه انجام حسابرسی مالیاتی برای این اشخاص با توجه به عدم وجود اطلاعات کافی از مشاغل، تنها باعث افزایش زمان وصول و به تبع آن افزایش هزینه وصول این نوع مالیات‌ها خواهد شد. رویکردی که سازمان مالیاتی برای وصول مالیات در بخش مشاغل جهت وصول مالیات در نظر گرفته، رویکردی اقتصادی بوده است و چه بسا برای ارائه این رویکرد صرفاً به پارامترهای اقتصادی مؤدیان مالیاتی در این بخش توجه نموده است.

۲-۲. تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده

۳-۲. تئوری رفتار منطقی

این تئوری برای پیش‌بینی نیت رفتاری استفاده می‌شود که از دو ساختار نگرش فردی و هنجارهای ذهنی تشکیل شده است. بر این اساس، نیت رفتاری به نگرش فرد در مورد رفتار و هنجارهای ذهنی او وابسته است. فرض بر این است اگر فردی نیت انجام رفتاری را داشته باشد، احتمالاً آن را انجام خواهد داد. نیت رفتاری بیانگر قدرت نسبی قصد فرد برای انجام یک رفتار است. باور به عواقب انجام رفتار نیز به نوبه خود نگرش فرد نسبت به رفتار را شکل می‌دهد. اگر فرد از انجام یک رفتار نتیجه مثبت دریافت کند، آن فرد نسبت به رفتار مذکور نگرش مثبت خواهد داشت (یو اس اف،

۱۹۹۹). هنجارهای ذهنی به ترکیب انتظارات ادراک شده از دیگران و نیت انطباق با این انتظارات اشاره دارد. یک هنجار ذهنی مثبت زمانی ایجاد می‌شود که دیگران انتظار دارند انجام این رفتار نتیجه مثبتی به همراه خواهد داشت و فرد می‌خواهد این انتظارات را برآورده کند (می‌مaja و همکاران، ۲۰۰۹). تئوری رفتار منطقی برای پیش‌بینی رفتارهایی که تحت کنترل فرد هستند، تئوری مناسبی است. در مواقعی که رفتار کاملاً تحت کنترل فرد نیست، حتی اگر فرد با نگرش و هنجارهای ذهنی خود انگیزه انجام یک رفتار را داشته باشد، موانع دیگری موجب می‌شوند رفتار انجام نشود. بنابراین، تئوری رفتار منطقی را نمی‌توان در چنین مواردی برای پیش‌بینی رفتار یک فرد مورد استفاده قرار داد (فیشبن و همکاران، ۱۹۷۷).

۴-۲. تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده

این تئوری که توسعه‌یافته تئوری رفتار منطقی است، بیان می‌کند که نگرش‌های فردی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک شده با هم نیت و رفتارهای فرد را تعیین می‌کنند. به بیان دیگر، عامل کنترل رفتاری ادراک شده به عوامل قبلی افزوده می‌شود. این تئوری برای پیش‌بینی رفتارها در محیط‌هایی استفاده می‌شود که رفتار به طور کامل تحت کنترل فرد نیست و تئوری رفتار منطقی قدرت توضیح آن را ندارد. بسیاری از پژوهشگران معتقدند در شرایطی که محیط، رفتار افراد را محدود می‌کند و او کنترل کاملی بر رفتار خود ندارد، نیت رفتاری می‌تواند نقش غالبی در وقوع رفتار داشته باشد (نورمن و اسمیت، ۱۹۹۵). گرچه در این تئوری هم مشابه تئوری رفتار منطقی، نیت رفتار نقش محوری در پیش‌بینی رفتار فرد دارد. در اینجا نیت رفتاری نشان‌دهنده میزان تلاشی است که فرد می‌کند تا رفتار موردنظر خود را انجام دهد. به این ترتیب، هرچه نیت فرد قوی‌تر باشد، با احتمال بالاتری رفتار را انجام خواهد داد. اگرچه عوامل خارجی مانند دسترسی به منابع، زمان، مهارت و همکاری دیگران می‌تواند بر احتمال وقوع رفتار اثرگذار باشد. بنابراین، اجتماع کلیه این عوامل می‌تواند به تبیین رفتار فرد کمک کند. در این تئوری کنترل رفتاری ادراک شده عامل بسیار مهمی است که نشان‌دهنده باور فرد به میزان دشواری یا سهولت اجرای رفتار است (آجزن، ۱۹۹۱).

۵-۲. عوامل موثر بر قصد و رفتار عدم تکمیل مالیاتی

قصد: ^۱ از منظر مالیاتی، قصد به نیت پاسخ‌دهندگان به انجام دادن یا ندادن تعهدات مالیاتی مربوط می‌شود. قصد، مقدمه‌ای برای رفتار واقعی است (آجزن، ۱۹۹۱). بنابراین، فرضیه اول پژوهش

1. Intent, Intention or behavioral intent

به این صورت زیر خواهد بود:

فرضیه ۱: قصد عدم تمکین مالیاتی بر رفتار عدم تمکین مالیاتی مشاغل اثر مثبت و معناداری دارد. **عدم تقارن اطلاعاتی:**^۱ عدم تقارن اطلاعات به بررسی معاملاتی که در آن یک طرف معامله اطلاعات بیشتر یا بهتری نسبت به طرف دیگر دارد، می‌پردازد (ضیایی و همکاران، ۱۳۹۵). بنابراین، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه ۲: عدم تقارن اطلاعاتی بر قصد عدم تمکین مالیاتی مشاغل اثر مثبت و معنی‌داری دارد. **دانش مالیاتی:** سطح آگاهی و حساسیت مؤدی مالیاتی نسبت به قوانین و مقررات مالیاتی است (اولادیبایو و ابازی، ۲۰۱۶). برای اینکه مؤدیان مالیاتی بدهی مالیاتی خود را دقیق حساب کنند، نیازمند دانش مالیاتی می‌باشند. بنابراین، فرض سوم به صورت زیر توسعه می‌یابد:

فرضیه سوم: دانش مالیاتی بر قصد عدم تمکین مالیاتی مشاغل اثر منفی و معنی‌داری دارد. **اشتهای ریسک:** مبحث ریسک‌پذیر بودن یا ریسک‌گریز بودن مؤدیان مالیاتی را می‌توان براساس نظریه بازدارندگی (جرم) بکر^۲ بیان نمود. براساس این نظریه، فرض بر این است که مؤدیان مالیاتی به دنبال حداکثر کردن مطلوبیت مورد انتظار از منافع بدست آمده از موفقیت در تقلب مالیاتی، در مقابل ریسک مورد انتظار کشف و جرایم مالیاتی در قماری^۳ به نام عدم تمکین هستند (ساندمو، ۲۰۰۵). برخی مطالعات از قبیل مطالعه دورنبرگ و پیچل (۲۰۱۷) نشان دادند که هرچه ریسک‌گریزی افراد بیشتر باشد، تمکین مالیاتی هم بیشتر است و هرچه ریسک‌پذیری افراد بیشتر باشد، عدم تمکین آنها بیشتر است. بنابراین، فرضیه چهارم پژوهش به صورت زیر خواهد بود:

فرضیه چهارم: اشتیهای ریسک بر قصد عدم تمکین مالیاتی مشاغل اثر مثبت و معنی‌داری دارد. **هزینه تمکین مالیاتی:** دسته‌بندی‌های مختلفی در رابطه با هزینه تمکین مالیاتی صورت گرفته است. براساس نظر ایوانز و همکاران (۲۰۱۴)، مؤدیان مالیاتی هنگام تمکین مالیاتی مشمول دو نوع هزینه تمکین شامل هزینه‌های پولی تمکین و هزینه‌های روانشناختی تمکین می‌گردند. اگرچه ماهانگیلا (۲۰۱۷) بیان می‌کند که هزینه‌های تمکین مالیاتی شامل هزینه‌های ثبت حسابداری، استخدام یک نفر که اظهارنامه مالیاتی را تکمیل کند و هزینه ارائه و ارسال آن می‌باشد. با افزایش هزینه تمکین مالیاتی، سطح عدم تمکین مالیاتی افزایش می‌یابد (ایوانز و همکاران، ۲۰۱۴؛ منوال و

ژی زین، ۲۰۱۶). بنابراین، فرضیه پنجم به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه پنجم: هزینه تمکین مالیاتی بر قصد عدم تمکین مالیاتی مؤدیان مشاغل اثر مثبت و معنی‌داری دارد.

نگرش به سیستم مالیاتی: سیستم مالیاتی مطلوب شامل اصول عدالت و انصاف، اعتماد، سهولت و صرفه‌جویی است (جعفری صمیمی، ۱۳۷۶). اگر یک سیستم مالیاتی یکی از چهار ویژگی فوق را نداشته باشد، ممکن است در نگرش مؤدی مالیاتی تاثیر منفی ایجاد نماید. بنابراین، فرضیه ششم به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه ششم: نگرش به سیستم مالیاتی بر قصد عدم تمکین مالیاتی مؤدیان مشاغل اثر معنی‌داری دارد.

نگرش به مقامات مالیاتی: براساس چارچوب نگرشی شیب خزنده، نگرش به مقامات مالیاتی دو بعد اصلی دارد: اول، مشروعیت (قدرت) مقامات مالیاتی و دوم، اعتماد به آنها (رامشینی و همکاران، ۱۳۹۵). افزایش مشروعیت (قدرت) مقامات مالیاتی منجر به فاصله اجتماعی زیاد و تمکین اجباری می‌گردد و افزایش اعتماد به مقامات مالیاتی منجر به فاصله اجتماعی کم و تمکین داوطلبانه می‌شود. بنابراین، فرضیه هفتم پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه هفتم: نگرش به مقامات مالیاتی بر قصد عدم تمکین مالیاتی مؤدیان مشاغل اثر معنی‌داری دارد.

نگرش به دولت: یک مؤدی به شرطی تمکین‌کننده مالیاتی است که در ازای پرداخت‌های مالیاتی که انجام می‌دهد، خدمات باکیفیتی از دولت دریافت نماید. زمانی که مؤدیان از عملکرد دولت راضی نباشند و نتوانند محل مصرف منابع توسط دولت را ردیابی و مشاهده کنند، آنگاه نرخ تمکین مالیاتی کاهش خواهد یافت (آرتگا و همکاران، ۲۰۱۳). بنابراین، فرضیه هشتم به شرح زیر است:

فرضیه هشتم: نگرش به دولت بر قصد عدم تمکین مالیاتی مؤدیان مشاغل اثر معنی‌داری دارد.

روحیه مالیاتی: دین و مذهب متغیرهایی هستند که بر روحیه مالیاتی و نگرش نسبت به عدم تمکین اثر کاهنده دارند. در زمینه اخلاق نیز برخی پژوهش‌ها از قبیل کرم‌شاهی و اعظمی (۱۳۹۷) نشان دادند که اخلاق عامل مهمی در کاهش فرار مالیاتی است. دین، مذهب و اخلاق از طریق ایجاد احساس گناه، شرم و تشویش درونی، موجب افزایش سطح تمکین مالیاتی می‌گردند. بنابراین، فرضیه نهم به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه نهم: روحیه مالیاتی بر قصد عدم تمکین مالیاتی مؤدیان مشاغل اثر منفی و معنی‌داری دارد.

بازدارنده‌های اقتصادی: منظور از محرک‌های اقتصادی از قبیل جریمه و مجازات، نرخ جریمه،

احتمال کشف و شدت مجازات می‌باشد. در ادبیات مربوطه در خصوص اثر بازدارنده‌های اقتصادی، توافق غالبی وجود ندارد. برخی معتقدند بازدارنده‌های اقتصادی اثری بر روی تمکین مالیاتی ندارند یا حتی اثر معکوس دارند. یونس و همکاران (۲۰۱۷) بازدارنده‌های مالیاتی را موجب نگرانی، ناراضی‌ت و استرس در میان مالیات‌دهندگان و بی‌میلی برای تمکین داوطلبانه می‌دانند. در مقابل، برخی دیگر اثر بازدارنده‌های اقتصادی بر روی تمکین مالیاتی را مثبت می‌دانند. شیخ عبید (۲۰۱۴) معتقد است که نرخ مالیاتی و احتمال کشف، اثر بااهمیتی بر روی تمکین مالیاتی دارد. بنابراین، فرضیه دهم به شرح زیر تدوین شد:

فرضیه دهم: بازدارنده‌های اقتصادی بر قصد عدم تمکین مالیاتی مؤدیان مشاغل اثر منفی و معنی‌داری دارد.

هنجارها: استانداردهای رفتاری هستند که نقش مهمی در تمکین مالیاتی دارند، تا آنجا که اگر تمکین مالیاتی برای الگوهای مؤدیان یک هنجار مثبت باشد، آنگاه مؤدی یک تمکین‌کننده مالیاتی خواهد بود (نیکولتا، ۲۰۱۱). در قالب این تئوری هنجارها را می‌توان به دو دسته هنجارهای اجتماعی و فردی (ذهنی) دسته‌بندی نمود. هنجارهای اجتماعی به‌طور اخص به درک مؤدی از متداول بودن رفتار تمکین یا عدم تمکین مالیاتی در جامعه برمی‌گردد. اگر عدم تمکین در جامعه متداول شده باشد، مؤدیان تحت تأثیر این عمومی بودن قرار می‌گیرند و احتمال اینکه به سمت عدم تمکین بروند، بیشتر است (دورنبرگ و پیچل، ۲۰۱۷). در سطح فردی، هنجارها استانداردهای درونی شده‌ای هستند که به ما می‌گویند چگونه رفتار کنیم (یوسف و مهد، ۲۰۱۷). رمضانی و فتاحی (۱۳۹۵) معتقدند که تمکین مالیاتی تحت تأثیر طرز تفکر و انتظارات هم‌طرزان (همسالان) از تمکین مالیاتی قرار دارد. بنابراین، فرضیه‌های یازدهم و دوازدهم به شرح زیر هستند:

فرضیه یازدهم: هنجار اجتماعی بر قصد عدم تمکین مالیاتی مؤدیان مشاغل اثر منفی و معنی‌داری دارد.

فرضیه دوازدهم: هنجارهای فردی بر قصد عدم تمکین مالیاتی مؤدیان مشاغل اثر منفی و معنی‌داری دارد.

کنترل رفتاری ادراک شده: مطابق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، رفتار فرد بستگی به درک او از آسان یا دشوار بودن انجام آن رفتار دارد (آجزن، ۱۹۹۱). این درک تحت تأثیر تجارب گذشته فرد و اطرافیان او قرار دارد. کنترل، با داشتن مهارت‌ها، فرصت‌ها، منابع و نبود موانع در انجام رفتار هدف به دست می‌آید (مدن و همکاران، ۱۹۹۲). کنترل رفتاری ادراک شده هم به صورت مستقیم و هم به صورت غیرمستقیم (از طریق قصد) بر روی رفتار اثرگذار است (وارنری و والراد، ۱۹۸۲؛ اسلمرود،

۲۰۰۷). بنابراین، فرضیه‌های سیزدهم و چهاردهم به شرح زیر است:
فرضیه سیزدهم: کنترل رفتاری ادراک شده بر قصد عدم تمکین مالیاتی مشاغل اثر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه چهاردهم: کنترل رفتاری ادراک شده بر رفتار عدم تمکین مالیاتی مشاغل اثر مثبت و معناداری دارد.

۳. پیشینه پژوهش

کامیاب تیموری و همکاران (۱۴۰۱)، در تحقیقی ریسک‌های عدم تمکین مالیاتی را شناسایی و اولویت‌بندی نمودند. نتایج نشان داد که ریسک ناشی از فرایندهای اجرایی در رتبه اول، و ریسک‌های ناشی از قوانین، سطح تکنولوژی و دانش سازمانی در رتبه‌های بعدی قرار می‌گیرند.

حاج محمود عطار و آرایی (۱۴۰۱)، در تحقیقی نقش اعتماد به دولت بر تمکین مالیاتی را بررسی کردند. نتایج نشان داد که اعتماد به دولت بر تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی با توجه به نقش میانجی ادراک عدالت مالیاتی، تأثیر می‌گذارد.

باقری و همکاران (۱۳۹۸)، در تحقیقی عوامل موثر در تمکین مالیاتی را بررسی کرده و دریافتند که عوامل مختلفی از جمله کم بودن هزینه تمکین، استفاده از فناوری اطلاعات، داشتن رفتار شهروندی، شفافیت سیستم مالیاتی و نرخ‌های مالیاتی عوامل موثر در تمکین مالیاتی می‌باشند.

گرد و شکرایی (۱۳۹۶)، در پژوهشی رابطه بین عدالت و اعتماد با رفتار تمکین مالیاتی را در مالزی بررسی کردند. نتایج نشان داد که عدالت رویه‌ای و اعتماد بر روی تمکین مالیاتی تاثیرگذار است و عدالت رویه‌ای به‌طور قابل توجهی با اعتماد همبستگی مثبتی دارد.

ملانظری و همکاران (۱۳۹۵)، نیز در تحقیقی به بررسی رابطه فرهنگ سازمانی و تمکین مالیاتی شرکتی پرداختند. نتایج نشان داد که فرهنگ سازمانی بر تمکین مالیاتی شرکتی اثر شایان توجهی دارد و تمکین مالیاتی شرکت‌ها از طریق فاصله اجتناب از عدم اطمینان کم، فردگرایی زیاد، مردگرایی زیاد و فاصله قدرت کم، مشخص می‌شود.

رامشینی و همکاران (۱۳۹۵)، براساس چارچوب شیب خزنده^۱ و با در نظر گرفتن قدرت قهری و قدرت مشروع، به بررسی تمکین مالیاتی پرداختند. نتایج تحقیق حاکی از آن بود که اعتماد به صورت مثبتی بر روی تمکین داوطلبانه اثر دارد. اعتماد همچنین با قدرت مشروع ارتباطی مثبت و با قدرت

قهری ارتباطی منفی دارد.

لستری و سینابلا (۲۰۲۲)، در پژوهشی نقش فناوری اطلاعات در تمکین مالیاتی را مطالعه کردند و دریافتند که توسعه فناوری اطلاعات به مودیان کمک می‌کند وظایف مالیاتی خود را به میزان بیشتری اجرا کنند.

تیانگ و چانگ (۲۰۲۰)، نیز در تحقیقی به بررسی عوامل موثر بر تمکین مالیاتی پرداختند. آنها نشان دادند که عواملی از قبیل انصاف مالیاتی، اعتماد به دولتی، پیچیدگی مالیاتی و دانش مالیاتی از جمله عوامل موثر بر تمکین مالیاتی هستند.

یوسف و مُهد (۲۰۱۷)، در پژوهشی به بررسی تصمیمات تمکین مالیاتی افراد در مالزی پرداختند. نتایج نشان داد که رفتار و نگرش یک فرد یا گروهی از افراد تحت تاثیر رفتار و نگرش گروه مرجع قرار دارد.

ما (۲۰۱۷)، در پژوهشی به بررسی اثر نگرش‌ها بر روی رفتار تمکین مالیاتی پرداخت. یافته‌ها نشان داد که متغیرهای جمعیت‌شناختی، متغیرهای اقتصادی، عدالت و انصاف درک شده از دولت، فرهنگ و همسالان بر تمکین مالیاتی اثر دارند.

کیو و همکاران (۲۰۱۷)، در تحقیقی به بررسی تمکین مالیاتی پرداختند. یافته‌های آنها نشان داد که فساد دولتی تاثیر مثبتی بر روی عدم تمکین مالیاتی دارد.

الادیپاو و ابازی (۲۰۱۶)، نیز در پژوهشی به بررسی اثر دانش مالیاتی و جرائم و مجازات‌های مالیاتی بر رفتار مالیاتی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که دانش مالیاتی اثر مثبت و معناداری بر روی تمکین مالیاتی دارد.

منوال و زین (۲۰۱۶)، در پژوهشی اثر دانش مالیاتی، هزینه مالیاتی و بازدارنده‌های اقتصادی بر روی تمکین مالیاتی را در مالزی بررسی کردند. نتایج نشان داد که بین بازدارنده‌های اقتصادی و تمکین مالیاتی، رابطه معناداری وجود دارد.

سویتری (۲۰۱۶)، در پژوهشی به بررسی اثر دانش مالیات‌دهندگان، جرائم مالیاتی و هزینه تمکین مالیاتی بر روی رفتار تمکین مالیاتی پرداخت. نتایج نشان داد که کیفیت خدمات، نقش واسطه‌ای کاملی در رابطه بین دانش و آگاهی مالیات‌دهندگان، هزینه تمکین مالیاتی و تمکین مالیات‌دهنده دارد.

۴. روش پژوهش

این پژوهش از نظر ماهیت در زمره پژوهش‌های کاربردی است و از نظر روش پژوهش در گروه پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی قرار دارد. حوزه پژوهش رفتاری بوده و مبانی نظری و پیشینه آن از طریق مطالعات کتابخانه‌ای، و داده‌های آن از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است.

۱-۴. جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش، فعالین اقتصادی در بخش مشاغل می‌باشد. به منظور انتخاب نمونه از روش نمونه‌گیری خوشه‌ای دو مرحله‌ای استفاده شد. برای انتخاب خوشه‌های مورد بررسی از دو معیار اختلاف سرانه مالیات ابرازی و قطعی و همچنین نسبت اظهارنامه‌های با مالیات صفر به کل اظهارنامه‌های ارائه شده در زیرگروه مشاغل استفاده شد. به این ترتیب، زیرگروه‌های مالیاتی از هر سه گروه اول، دوم و سوم براساس بیشترین عدم تمکین‌کننده مالیاتی رتبه‌بندی شدند و سه زیرگروه وکلا و کارشناسان رسمی دادگستری، صرافان و مشاورین املاک که بیشترین رتبه عدم تمکین را داشتند، به عنوان خوشه‌های قابل بررسی انتخاب گردیدند. دو گروه اول شامل مودیان در کلیه مناطق ۲۲ گانه تهران بود، اما مشاوران املاک به دلیل گستردگی، تنها مناطق ۹ (مشاوران املاک غرب تهران)، ۴ (مشاوران املاک شرق تهران)، ۵ (مشاوران املاک شمال تهران) و به چهار زیرخوشه دیگر، (منطقه ۹)، (منطقه ۴)، (منطقه ۵) و ۱۷ (مشاوران املاک جنوب تهران) را دربرگرفت. در نهایت برای نمونه‌گیری در داخل خوشه‌های انتخاب شده، از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده شد. حجم نمونه آماری با استفاده روش کوکران تعداد ۳۳۸ نفر تعیین گردید.

۲-۴. تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش و روش اندازه‌گیری آنها به شرح زیر می‌باشد:

عدم تقارن اطلاعاتی: با استفاده از مفهوم مخاطره اخلاقی و نداشتن اطلاعات جامع از طریق ۳

سوال اندازه‌گیری شد.

دانش مالیاتی: با استفاده از مفهوم سطح آگاهی از قوانین مالیاتی و حساسیت و از طریق ۵ سوال اندازه‌گیری شد (اولادپاپو و ابازی، ۲۰۱۶).

اشتهای ریسک: با بهره‌مندی از مفاهیم ترس و درجه نامطلوبیت جرایم و از طریق ۴ سوال اندازه‌گیری گردید (بل و وایت، ۲۰۱۷).

هزینه تمکین مالیاتی: با استفاده از مفاهیم هزینه مالی و هزینه روانشناختی و از طریق ۶ سوال اندازه‌گیری شد (ایوانز و همکاران، ۲۰۱۴).

نگرش به سیستم مالیاتی: از طریق مفاهیم عدالت و انصاف، سهولت و شفافیت و از طریق ۱۲ سوال اندازه‌گیری شد (جعفری صمیمی، ۱۳۷۶).

نگرش به مقامات مالیاتی: با تکیه بر مفاهیم قدرت و عدم تفاهم با مقامات و از طریق ۶ سوال اندازه‌گیری شد (رامشینی و همکاران، ۱۳۹۵).

نگرش به دولت: با استفاده از مفاهیم پاسخگویی و شفافیت و بازخورد و از طریق ۶ سوال

اندازه‌گیری شد (دورنبرگ و پیچل، ۲۰۱۷).

روحیه مالیاتی: با اتکاء به مفاهیم مذهب، اخلاق و مسئولیت مدنی و از طریق ۶ سوال اندازه‌گیری گردید (تورگلر و همکاران، ۲۰۱۰).

بازدارندهای اقتصادی: از طریق وجود جریمه، نرخ جریمه، احتمال کشف و شدت مجازات و از طریق ۸ سوال اندازه‌گیری شد (یونس و همکاران، ۲۰۱۷).

هنجارهای اجتماعی: از طریق متداول بون عدم تمکین در جامعه و از طریق ۴ سوال اندازه‌گیری شد (دورنبرگ و پیچل، ۲۰۱۷).

هنجار فردی: با استفاده از مفاهیم انتظارات اطرافیان، رفتار اطرافیان و ترس از دست دادن همسالان از طریق ۸ سوال اندازه‌گیری شد (رمضانی و فتاحی، ۱۳۹۵)

کنترل رفتاری ادراک شده: براساس سه مفهوم فرصت‌ها، گزارش اشخاص ثالث و فشارهای مالی (مشکلات جریان نقدی) و از طریق ۸ سوال اندازه‌گیری شد (اسمارت، ۲۰۱۲).

رفتار: از طریق ۲ سوال شامل فراوانی یا تعداد دفعاتی که پاسخ‌دهندگان درآمدهایشان را طی چند سال گذشته به‌طور کامل افشاء نکرده‌اند و مبلغ درآمدی که گزارش نشده است، اندازه‌گیری شد (اسمارت، ۲۰۱۲).

قصد: با استفاده از نیت پاسخ‌دهندگان به انجام دادن یا ندادن تعهدات مالیاتی و از طریق ۳ سوال اندازه‌گیری گردید (آجنز، ۱۹۹۱).

۳-۴. روش آزمون فرضیه‌های پژوهش

این پژوهش در دو بخش طراحی مدل و ارزیابی مدل انجام شده است. در بخش طراحی مدل، پس از مطالعه اکتشافی در زمینه مبانی نظری و ادبیات پژوهش، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها شناسایی شده و مدل‌سازی آنها در قالب تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده صورت گرفته است. در بخش ارزیابی مدل، با استفاده از روش کمی تحلیل معادلات ساختاری، به آزمون فرضیات و مدل پرداخته شده است. کیفیت کلی مدل با استفاده از معیار GOF آزمون گردید. از معیارهای ضریب تبیین (R^2) و آماره Q^2 نیز به منظور ارزیابی قدرت تبیین‌کنندگی متغیرهای برون، از آن استفاده شد. جهت جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شد و ۴۰۰ پرسشنامه میان جامعه مورد مطالعه توزیع گردید. نرخ بازگشت پرسشنامه ۸۴/۵ درصد بود. پرسشنامه‌ها در قالب ۸۱ سؤال با مقیاس ترتیبی ۵ گزینه‌ای از طیف لیکرت تدوین شده بودند.

به منظور بررسی روایی (اعتبار) محتوایی از اعتبار صوری (ذهنی) استفاده گردید. روایی یا اعتبار صوری پرسشنامه این پژوهش توسط چند تن از اساتید حسابداری، جامعه‌شناسی و روانشناسی تأیید

شد. جهت بررسی روایی سازه (همگرا) از روش تحلیل عاملی با استفاده از دو معیار بار عاملی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE) استفاده شد (جدول ۱). زمانی که بار عاملی یا میانگین واریانس استخراج شده بیشتر از ۰/۴ باشد، روایی همگرا وجود دارد (مگنر و همکاران، ۱۹۹۶). پایایی سوالات پرسشنامه نیز با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی برای هر سازه آزمون گردید که نتایج در جدول (۱) آمده است.

جدول ۱- مقادیر آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی
عدم تقارن اطلاعاتی	۰/۹۳۷	۰/۹۶۰
دانش مالیاتی	۰/۹۴۴	۰/۹۵۷
ریسک‌پذیری و ریسک‌گریزی	۰/۹۹۳	۰/۹۹۵
سیستم مالیاتی	۰/۹۹۳	۰/۹۹۴
مقامات مالیاتی	۰/۹۹۵	۰/۹۹۶
دولت	۰/۹۸۴	۰/۹۸۷
هزینه تمکین مالیاتی	۰/۹۸۷	۰/۹۸۹
روحیه مالیاتی	۰/۹۹۲	۰/۹۹۴
بازدارنده‌های اقتصادی	۰/۹۹۴	۰/۹۹۵
هنجارهای اجتماعی	۰/۹۸۴	۰/۹۸۸
هنجارهای فردی	۰/۹۹۷	۰/۹۹۸
کنترل رفتاری درک شده	۰/۹۹۱	۰/۹۹۳
رفتار	۰/۹۸۴	۰/۹۹۲
قصد رفتاری	۰/۹۳۶	۰/۹۵۹

جدول ۲- ماتریس فورنل و لاکر (روایی واگرا)

متغیرها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴
۱ عدم تقارن اطلاعاتی	۰/۹													
۲ دانش مالیاتی	-۰/۵۰	۰/۹۰												
۳ اشتیاق ریسک	-۰/۵۲	-۰/۴۴	۰/۹۹											
۴ نگرش به سیستم مالیاتی	-۰/۴۲	۰/۳۱	۰/۰۱	۰/۹۹										
۵ نگرش به مقامات مالیاتی	-۰/۵۲	-۰/۴۵	۰/۸۵	-۰/۰۲	۰/۹۸									
۶ نگرش به دولت	-۰/۰۱	۰/۰۸	۰/۰۸	-۰/۰۳	۰/۰۲	۰/۹۶								
۷ هزینه تمکین مالیاتی	-۰/۱۰	-۰/۱۴	-۰/۰۳	-۰/۰۵	-۰/۰۱	۰/۰۶	۰/۹۶							
۸ روحیه مالیاتی	-۰/۰۴	۰/۰۶	۰/۰۱	-۰/۰۴	-۰/۰۶	-۰/۰۱	۰/۰۸	۰/۹۸						
۹ بازدارنده‌های اقتصادی	-۰/۰۸	۰/۰۵	-۰/۰۳	-۰/۰۹	-۰/۰۱	۰/۰۶	-۰/۰۱	۰/۰۲	۰/۹۸					
۱۰ هنجارهای اجتماعی	-۰/۰۶	۰/۰۴	-۰/۰۵	-۰/۰۵	-۰/۰۲	۰/۰۱	۰/۰۱	۰/۰۸	-۰/۰۳	۰/۹۷				

متغیرها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴
۱۱ هنجارهای فردی	-۰/۱۷	۰/۱۳	-۰/۱۰	-۰/۰۶	-۰/۰۶	-۰/۰۵	-۰/۰۵	۰/۱۰	۰/۱۶	-۰/۰۳	۰/۹۹			
۱۲ کنترل رفتاری ادارک شده	۰/۳۹	-۰/۳۶	-۰/۰۱	-۰/۷۱	۰/۰۲	۰/۰۳	۰/۰۵	۰/۰۱	۰/۰۱	۰/۰۴	-۰/۰۴	۰/۹۷		
۱۳ رفتار	۰/۴۲	-۰/۳۸	-۰/۰۶	-۰/۸۳	۰/۰۲	۰/۰۵	۰/۰۹	۰/۰۳	-۰/۰۱	۰/۰۳	-۰/۰۲	۰/۸۴	۰/۹۹	
۱۴ قصد رفتاری	۰/۵۱	-۰/۴۶	۰/۴۲	-۰/۳۵	۰/۴۲	۰/۰۶	۰/۱۱	-۰/۱۰	-۰/۱۱	-۰/۰۴	-۰/۱۶	۰/۴۲	۰/۴۳	۰/۹۴

نتایج نشانگر وجود روایی از ابعاد مورد بررسی بود.

۵. یافته‌های پژوهش

در این قسمت از پژوهش ابتدا به بررسی آمار توصیفی و سپس به بررسی فرضیات پژوهش پرداخته شده است. اطلاعات دموگرافیک پژوهش شامل جنسیت، وضعیت تأهل، سن، میزان تحصیلات، سابقه کاری و مذهب می‌باشد. در مجموع ۳۳۸ پرسشنامه جمع‌آوری شده است که در ادامه فراوانی و درصد فراوانی مربوط به اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌گویان در بخش‌های مختلف آمده است.

جدول ۳- توصیف پاسخ‌گویان براساس متغیرهای جمعیت‌شناختی

نام متغیر	فراوانی	درصد	درصد معتبر	درصد تجمعی
جنسیت	زن	۲۷	۸	۸
	مرد	۳۱۱	۹۲	۱۰۰
وضعیت تأهل	مجرد	۵۰	۱۴/۸	۱۴/۸
	متأهل	۲۸۸	۸۵/۲	۱۰۰
سن	بین ۲۱ تا ۲۵ سال	۴	۱/۲	۱/۲
	بین ۲۶ تا ۳۰ سال	۲۵	۷/۴	۸/۶
	بیشتر از ۳۰ سال	۳۰۹	۹۱/۴	۱۰۰
میزان تحصیلات	دیپلم	۷۷	۲۲/۸	۲۲/۸
	لیسانس	۱۴۵	۴۲/۹	۶۵/۷
	فوق لیسانس	۱۰۹	۳۲/۲	۹۷/۹
	دکتری	۷	۲/۱	۱۰۰
سابقه کاری	کمتر از ۵ سال	۳۵	۱۰/۴	۱۰/۴
	بین ۵ تا ۱۰ سال	۱۱۱	۳۲/۸	۴۳/۲
	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۱۲۶	۳۷/۳	۸۰/۵
	بیشتر از ۲۰ سال	۶۶	۱۹/۵	۱۰۰
مذهب	شیعه	۳۳۳	۹۸/۵	۹۸/۵
	سنی	۴	۱/۲	۹۹/۷
	سایر	۱	۰/۳	۱۰۰
کل	۳۳۸	۱۰۰	۱۰۰	

اطلاعات جمعیت‌شناختی حاکی از آن است که اغلب پاسخ‌دهندگان مرد هستند که سطح تحصیلات مناسبی داشته و اغلب در سنین میان‌سالی قرار دارند. اکثریت پاسخ‌دهندگان دارای مذهب شیعی بوده و سطح سابقه و تجربه متوسطی دارند.

۱-۵. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

به منظور بررسی رفتار متغیرهای پژوهش جهت تعیین نحوه برآورد مدل پژوهش، از شاخص‌های چولگی و کشیدگی استفاده شد که نتایج در جدول (۴) ارائه شده است:

جدول ۴- شاخص‌های چولگی و کشیدگی

متغیرها	چولگی	کشیدگی
۱ عدم تقارن اطلاعاتی	-۰/۱۰	-۰/۷۴
۲ دانش مالیاتی	۰/۱۳	-۰/۶۲
۳ اشتباه‌های ریسک	-۰/۰۳	-۱/۳۲
۴ نگرش به سیستم مالیاتی	۰/۰۵	-۱/۱۷
۵ نگرش به مقامات مالیاتی	۰/۰۳	-۱/۲۷
۶ نگرش به دولت	-۰/۰۵	-۱/۲۵
۷ هزینه تمکین مالیاتی	-۰/۱۱	-۱/۲۰
۸ روحیه مالیاتی	-۰/۰۸	-۱/۳۴
۹ بازدارنده‌های اقتصادی	۰/۰۴	-۱/۳۰
۱۰ هنجارهای اجتماعی	۰/۰۴	-۱/۲۶
۱۱ هنجارهای فردی	۰/۰۴	-۱/۲۷
۱۲ کنترل رفتاری ادراک شده	۰/۰۸	-۱/۱۵
۱۳ رفتار	۰/۰۹	-۱/۲۲
۱۴ قصد رفتاری	-۰/۱۷	-۰/۷۷

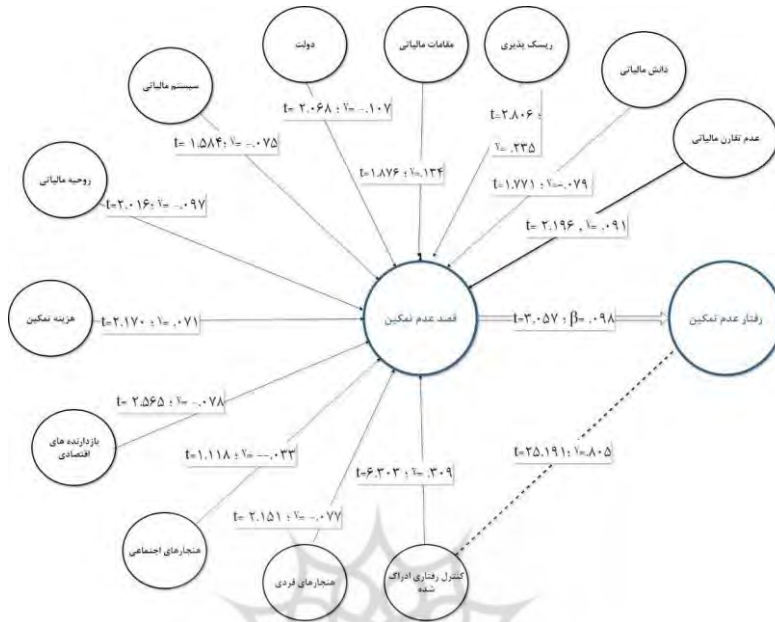
از آنجا که کلیه شاخص‌ها در بازه ۲ تا -۲ قرار دارند، فرض نرمال بودن داده‌ها رد نمی‌شود. اگرچه به استناد فرضیه حد مرکزی، چنانچه اندازه نمونه بیش از ۳۰ باشد، آنگاه رفتار متغیرها به سوی توزیع نرمال میل می‌کند. لازم به ذکر است که نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف به دلیل حساسیت آن به حجم بالای نمونه، نمی‌تواند در این خصوص قابل استناد باشد. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، در ابتدا مدل پژوهش برآورد گردید که نتایج آن به شرح جدول (۵) می‌باشد:

جدول ۵- نتایج برآورد مدل پژوهش

فرضیه	رابطه	ضرایب استاندارد	خطای استاندارد	T-Value	سطح معنی داری	انتظار
دوم	عدم تقارن اطلاعاتی ← قصد رفتاری	۰/۰۹۱	۰/۰۴۱	۲/۱۹	۰/۰۲۹	+
سوم	دانش مالیاتی ← قصد رفتاری	-۰/۰۷۹	۰/۰۴۴	۱/۷۷	۰/۰۷۸	-
چهارم	اشتهای ریسک ← قصد رفتاری	۰/۲۳۵	۰/۰۸۴	۲/۸۰	۰/۰۰۵	+
پنجم	نگرش به سیستم مالیاتی ← قصد رفتاری	-۰/۰۷۵	۰/۰۴۷	۱/۵۸	۰/۱۱۵	-
ششم	نگرش به مقامات مالیاتی ← قصد رفتاری	۰/۱۳۴	۰/۰۷۲	۱/۸۷	۰/۰۶۲	+
هفتم	نگرش به دولت ← قصد رفتاری	-۰/۱۰۷	۰/۰۵۲	۲/۰۶	۰/۰۴	-
هشتم	هزینه تمکین مالیاتی ← قصد رفتاری	۰/۰۷۱	۰/۰۳۳	۲/۱۷	۰/۰۳۱	+
نهم	روحیه مالیاتی ← قصد رفتاری	-۰/۰۹۷	۰/۰۴۸	۲/۰۱	۰/۰۴۵	-
دهم	بازدارنده‌های اقتصادی ← قصد رفتاری	-۰/۰۷۸	۰/۰۰۳	۲/۵۶	۰/۰۱۱	-
یازدهم	هنجارهای اجتماعی ← قصد رفتاری	-۰/۰۳۳	۰/۰۰۳	۱/۱۱	۰/۲۶۸	-
دوازدهم	هنجارهای فردی ← قصد رفتاری	-۰/۰۷۷	۰/۰۳۶	۲/۱۵	۰/۰۳۲	-
سیزدهم	کنترل رفتاری ادراک شده ← قصد رفتاری	۰/۳۰۹	۰/۰۴۹	۶/۳۰	۰/۰۰۰	+
چهاردهم	کنترل رفتاری ادراک شده ← رفتار	۰/۸۰۵	۰/۰۳۲	۲۵/۱۹	۰/۰۰۰	+
اول	قصد رفتاری ← رفتار	۰/۰۹۸	۰/۰۳۲	۳/۰۵	۰/۰۰۲	+

جدول (۵) نشان می‌دهد که متغیرهای عدم تقارن اطلاعاتی، اشتباهی ریسک، هزینه تمکین و کنترل رفتاری ادراک شده رابطه مثبت و معنی‌دار، و متغیرهای نگرش به دولت، روحیه مالیاتی، بازدارنده‌های اقتصادی و هنجارهای فردی، رابطه منفی و معنی‌داری با متغیر قصد رفتاری دارند. به‌علاوه، متغیرهای کنترل رفتاری ادراک شده و قصد رفتاری نیز اثر مثبت و معنی‌داری بر متغیر رفتار مالیاتی دارند.

این در حالی است که متغیرهای هنجارهای اجتماعی، نگرش به مقامات مالیاتی، نگرش به سیستم مالیاتی و دانش مالیاتی نتوانسته‌اند رابطه مورد انتظار را با متغیر قصد رفتاری داشته باشند. به این ترتیب، فرضیه‌های سوم، پنجم، ششم و یازدهم رد می‌شوند و سایر فرضیه‌های پژوهش رد نمی‌گردند. نتایج برآورد مدل نهایی پژوهش به شرح شکل (۱) می‌باشد:



شکل ۱- مدل نهایی پژوهش

به منظور ارزیابی قدرت تبیین کنندگی متغیرهای برونزا از دو معیار R^2 و Q^2 بهره گرفته شد که نتایج آن در جدول (۶) ارائه شده است. R^2 معیاری است که برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش مدل ساختاری به کار می‌رود و نشان از تأثیری دارد که یک عامل برونزا یا مستقل بر یک عامل درونزا یا وابسته می‌گذارد.

جدول ۶- توان تبیین متغیرهای برونزای پژوهش

متغیرهای پژوهش	R Square	Q^2
رفتار	۰/۷۳۳	۰/۷۰۷
قصد رفتاری	۰/۴۴۷	۰/۳۹۵

R^2 معیاری است که نشان از تأثیر یک عامل برونزا بر یک عامل درونزا دارد و سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شود. مقدار R^2 برای همه عامل‌های وابسته مدل در حد متوسط و قوی قرار دارد و با توجه به مقدار ملاک، مناسب بودن برازش مدل ساختاری، تأیید می‌شود. معیار Q^2 هم قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد و در صورتی که در مورد یکی از عامل‌های درونزا سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی عامل یا عامل‌های برونزای مربوط به آن دارد.

همان‌طور که مشاهده می‌شود، این معیار برای همه عوامل درون‌زا قوی می‌باشد که این نشان می‌دهد عامل‌های برون‌زا (مستقل) در پیش‌بینی عامل‌های وابسته مناسب هستند و برازش مناسب مدل ساختاری را بار دیگر تایید می‌کند. کیفیت کلی مدل نیز با استفاده از معیار GOF محاسبه شد و مقدار ۰/۷۴۱ بدست آمد. با توجه به سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ که به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است، مقدار فوق نشان از برازش مناسب مدل دارد.

۶. نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر بررسی عوامل رفتاری مؤثر بر قصد و رفتار عدم تمکین مالیاتی در حوزه مشاغل؛ و ارائه آن در قالب مدل رفتاری برنامه‌ریزی شده بود. براساس نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، قصد انجام یک رفتار خاص تابعی از سه باور اساسی نگرش فرد نسبت به رفتار، هنجارها و کنترل رفتاری ادراک شده است. بر این اساس ۱۴ فرضیه تدوین گردید و جهت بررسی آن از مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شد. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که عواملی مانند عدم تقارن اطلاعاتی، اشتباهات ریسک و هزینه تمکین مالیاتی موجب تقویت قصد عدم تمکین مالیاتی مشاغل می‌شوند. این یافته‌ها مطابق با نتیجه پژوهش رامشینی و همکاران (۱۳۹۵)، ما (۲۰۱۷)، کیو و همکاران (۲۰۱۷)، منوال و زین (۲۰۱۶)، الادیپاپو و ابازی (۲۰۱۶)، سویتری (۲۰۱۶) و نیکولتا (۲۰۱۱) است. همچنین در سطح نگرش، یافته‌های این پژوهش نشان داد که دانش مالیاتی، نگرش به سیستم مالیاتی، و نگرش به مقامات مالیاتی نمی‌توانند بر قصد عدم تمکین مشاغل اثری داشته باشند. این نتایج برخلاف یافته پژوهش‌های کیو و همکاران (۲۰۱۷)، منوال و زین (در مورد متغیر دانش مالیاتی) (۲۰۱۶) بود.

در زمینه هنجارها هم یافته‌ها نشان داد که هنجارهای اجتماعی برخلاف هنجارهای فردی، اثری بر روی قصد عدم تمکین مالیاتی مشاغل ندارند؛ در حالی که یافته‌های پژوهش یوسف و مهد (۲۰۱۷)، و جونز (۲۰۰۹) وجود یک رابطه معنادار را نشان داده بودند. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن بود که کنترل رفتاری ادراک شده هم بر روی قصد و هم بر روی رفتار عدم تمکین مالیاتی مشاغل اثر معناداری دارد.

عدم تمکین مالیاتی همچنان یکی از چالش‌های اساسی سازمان مالیاتی است و ابزارهایی که سازمان مالیاتی تاکنون برای حل این مسئله در سطح مشاغل گروه «الف» و «ب» به‌کار برده است، عمدتاً مبتنی بر رویکرد اقتصادی بوده است. اگرچه سازمان مالیاتی در سطح گروه «ج» از روش‌های خوداظهاری و توافقی استفاده نموده که مبنای منطقی و منصفانه‌ای برای وصول عادلانه مالیات

نیست. دلیل اصلی سازمان برای بکارگیری این روش‌ها هزینه بالا و منابع محدود جهت وصول مالیات در بخش مشاغل است. بنابراین، سازمان مالیاتی برای اینکه رفتار نامطلوب عدم تمکینی مؤدیان مالیاتی مشاغل را اصلاح و پیش‌بینی کند، در گام اول بایستی درک مناسبی از رفتار عدم تمکینی آنها داشته باشد.

به استناد یافته‌های این پژوهش، سازمان مالیاتی با همکاری سایر دستگاه‌های مرتبط می‌تواند با تغییر رفتار دولت در شفافیت مالیاتی، اقدام به تغییر در نگرش و باور مؤدیان مالیاتی مشاغل نموده و نگرش مثبتی در زمینه تمکین مالیات در مؤدیان ایجاد کند. شفافیت و پاسخگویی ضمن آنکه به اصلاح باورها کمک می‌کند، عدم تقارن اطلاعاتی را نیز بین مودی و سازمان مالیاتی کاهش می‌دهد که چنین موضوعی موجب تضعیف رفتار عدم تمکین مالیاتی خواهد شد. به علاوه، در حال حاضر مودیان در ایران نسبت به عدم تمکین رفتار ریسک‌پذیر، نشان می‌دهند که چنین موضوعی جز با فرهنگ‌سازی تعدیل نمی‌گردد. مطابق نتایج این پژوهش، اگرچه بازدارنده‌های اقتصادی در این زمینه موثرند، اما عدم دانش مالیاتی مناسب مودیان موجب کاهش اثر بازدارنده‌های اقتصادی می‌گردند. به همین دلیل، پیشنهاد می‌شود صرفاً بر بازدارنده‌های اقتصادی به عنوان عاملی جهت کاهش عدم تمکین مالیاتی اتکاء نشده و موضوع فرهنگ‌سازی و آگاه‌سازی مالیاتی نیز در دستور کار سازمان مالیاتی قرار گیرد. فرهنگ‌سازی با تاثیر بر هنجارهای فردی و اجتماعی مودیان می‌تواند تاثیری چندجانبه بر رفتار عدم تمکین مالیاتی داشته باشد.

در پایان باید اذعان داشت که تمرکز کمتر سازمان مالیاتی بر روی فاکتورهای رفتاری محسوس بوده و از آنجا که نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، نظریه مناسبی جهت تبیین و پیش‌بینی قصد و رفتار مؤدیان است، لذا، می‌توان این خلاء را با استفاده از این نظریه و نظریه‌های مشابه مورد بررسی قرار داد و راه‌حل مناسب را ارائه نمود. از این‌رو، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی به موضوع ارائه راهکارهای رفع پدیده عدم تمکین مالیاتی با بهره‌مندی از رویکرد رفتار برنامه‌ریزی شده پرداخته شود. به علاوه، مطالعه اثر شوک‌های اقتصادی و سیاسی بر الگوی رفتار عدم تمکین مالیاتی نیز می‌تواند نگرش مناسبی را در خصوص این پدیده فراهم آورد. انجام هر پژوهشی ممکن است با محدودیت‌هایی مواجه باشد. یکی از محدودیت‌های این پژوهش، ترس مودیان از ممیز بودن پرسشگر حاضر بود که ممکن است بر پاسخ‌های آنها اثراتی گذاشته باشد.

منابع

- احمدی موسوی، سید مهدی، صالح ولیدی، محمد؛ نجفی توانا، علی (۱۳۹۵). آسیب‌شناسی نظام مالیاتی در ایران و تبیین علل موثر در بروز آسیب‌ها. *حقوقی دادگستری*، ۸۰(۹۶).
- باقری، بهروز؛ باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ (۱۳۹۸). شناسایی عوامل موثر بر تمکین مالیاتی در ایران. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۳۸(۳)، ص ۲۸۳-۳۱۰.
- برزیده، فرخ؛ ابراهیمی درده، سجاد (۱۳۹۸). رتبه‌بندی عوامل رفتاری موثر بر عدم تمکین مالیات بر درآمد مشاغل از منظر خبرگان. *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۴۲، ص ۴۳-۷۲.
- جعفری صمیمی، احمد (۱۳۷۶). بررسی اهمیت و عوامل موثر بر مالیات توری در ایران. *تحقیقات اقتصادی*، شماره ۵۰.
- حاج محمود عطار، فرناز؛ آرایی، وحید (۱۴۰۱). تأثیر اعتماد به دولت بر تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی با نقش میانجی ادراک عدالت مالیاتی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۴(۴)، ص ۲۴۳-۲۶۴.
- رامشینی، محمود؛ جمشیدی، ناصر؛ اسدی، غلامحسین (۱۳۹۵). نگرشی نوین به تمکین مالیاتی: ارائه یک چارچوب جدید. *پژوهشنامه مالیاتی*، پیاپی ۷۹، ص ۱۱-۳۰.
- رضائی، محمدجواد؛ فتاحی، اسعد (۱۳۹۵). عوامل اقتصادی و غیراقتصادی موثر بر تمکین مالیاتی. *حسابداری*، شماره ۲۹۷.
- ضیایی، زهرا؛ مهاجری، پریسا؛ نصیری اقدام، علی (۱۳۹۵). اثر تشریک اطلاعات بر نسبت مالیات تولید ناخالص داخلی. *پژوهشنامه اقتصادی*، ۱۶(۱۶)، ص ۱۱۹-۱۴۶.
- قانون مالیات‌های مستقیم*، مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱.
- کامیاب تیموری، رضا؛ فرساد امان الهی، غلامرضا؛ کیقبادی، امیررضا (۱۴۰۱). شناسایی و اولویت‌بندی ریسک‌های عدم تمکین مالیاتی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۱(۲)، ص ۲۵۱-۲۶۶.
- کرم‌شاهی، بهنام؛ اعظمی، زینب (۱۳۹۷). رابطه بین اخلاق فردی و اخلاق حرفه‌ای حسابداران، جنسیت و تمکین مالیاتی. *اخلاق در علوم رفتاری*، ۱۳(۱).
- گرد، عزیز؛ شکرابی، رضا (۱۳۹۶). ادراک در مورد رفتار تمکین مالیاتی، اعتماد و عدالت (مطالعه موردی: کشور مالزی). *مطالعات اقتصاد، مدیریت و حسابداری*، ۳(۳).
- ملانظری، مهناز؛ ابوحزمه، مینا؛ میرزایی عباس‌آباد، محمدمهدی (۱۳۹۵). فرهنگ سازمانی و تمکین مالیاتی شرکتی: مطالعه موردی اداره کل مودیان بزرگ. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳(۱)، ص ۱-۱۸.
- مهاجری، پریسا (۱۴۰۱). *ارائه تصویر کلان از نظام‌های مالیات بر درآمد اشخاص (PIT) و بررسی تجربه کشورها*. قابل دسترس در:

<https://otaghiranonline.ir/UFiles/Docs/9/2/2023/Doc20230209104139467.pdf>

Ajzen, I. (1991). The Theory of Planned Behaviour. *Organizational Behaviour and Human Decision Processes*, 50(2), p.179-21.

Allingham, M. & Sandmo, A. (1972). Income Tax evasion: A Theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, No.1, p.323-338.

Beale, T. & Wyatt, P. (2017). *Predicting taxpayer behaviour and compliance: An Economic analysis of Jamaica property tax system*. Responsible Land Governance: Annual World Bank Conference on land And Poverty Washington.

- Doerrenberg, Ph. & Peichl, A. (2017). *Tax morale and the role of social norms and reciprocity Evidence from a randomized survey experiment*. Publisher and distributor: ifo Institute – Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich.
- Evans, C., Hansford, A., Hasseldine, J., Lignier, P., Smulders, S. & Vaillancourt, F. (2014). Small business and tax compliance costs: A cross-country study of managerial benefits and tax concessions. *Journal of Tax Research*, 12(2), p.453.
- Fishbein, M. & Ajzen, I. (1977). *Belief, attitude, intention, and behavior: An introduction to theory and research*. Available at:
https://www.researchgate.net/publication/233897090_Belief_attitude_intention_and_behaviour_An_introduction_to_theory_and_research
- Jones, Ch.R. (2009). *Understanding and improving use-tax compliance: A theory of planned behavior approach*. University of South Florida Scholar Commons.
- Kiow, T.S., Salleh, M.F.M. & Kassim, A.A.B.M. (2017). The determinants of individual taxpayers' tax compliance behaviour in peninsular malaysia. *International Business and Accounting Research Journal*, 1(1), p.26-43.
- Lestari, U.P. & Sinambela, E.A. (2022). Information Technology Utilization and the Role of Improving Taxpayer Compliance. *Bulletin of Science, Technology and Society*, 1(2), p.11–13.
- Ma, J. (2017). *Taxpayers' attitudes toward tax compliance in developed and developing countries: a critical review of the literature*. Auckland University of Technology.
- Madden, T.J., Ellen, P.S. & Ajzen, I. (1992). A Comparison of the Theory of Planned Behavior and the Theory of Reasoned Action. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 18(1), p. 3-9.
- Magner, N., Welker, R.B. & Campbell, T.L. (1996). Testing a Model of Cognitive Budgetary Participation Processes in a Latent Variable Structural Equations Framework. *Accounting and Business Research*, 27(1), p. 41-50.
- Mahangila, D. (2017). The impact of tax compliance costs on tax compliance behaviour. *Journal of Tax Administration*, 3(1).
- Manual, V. & Xin, A.Z. (2016). Impact of tax knowledge, tax compliance cost, tax deterrent tax measures towards tax compliance behavior: A survey on self-employed taxpayers in West Malaysia. *Electronic Journal of Business and Management*, 1(1), p.56-70.
- Mimiaga, M.J., Reisner, S.L., Reilly, L., Soroudi, N. & Safren, S.A. (2009). *HIV prevention: A comprehensive approach*. In: J.L. Peterson & R.J. DiClemente (Eds.), *HIV Prevention* (Chapter 8 - Individual interventions, p. 203-239). <https://doi.org/10.1016/B978-0-12-374235-3.00008-X>
- Nicoleta, B. (2011). A review of factors for tax compliance. *Annals of "Dunarea de Jos"*, 17(1), p.69-76.
- Norman, P. & Smith, L. (1995). The theory of planned behavior and exercise: An investigation into the role of prior behavior, behavioral intentions and attitude variability. *European Journal of Social Psychology*, No.25, p.403–415.
- Oladipupo, A.O. & Obazee, U. (2016). Tax Knowledge, Penalties and Tax Compliance in Small and Medium Scale Enterprises in Nigeria. *iBusiness*, No. 8, p. 1-9.
<http://dx.doi.org/10.4236/ib.2016.81001>
- Ortega, D., Ronconi, L. & Sanguinetti, P. (2016). Reciprocity and willingness to pay taxes: evidence from a survey experiment in Latin America. *Economía*, 16(2), p.55-87.
- Salman, K.L. & Sarjono, B. (2013). Intention and behaviour tax payment compliance by the individual taxpayer listed in Pratama tax office west Sidoarjo regency. *Journal of Economics, Business, and*

- Accountancy Ventura*, 16(2), p. 309-324
- Sandmo, A. (2005). The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View. *National Tax Journal*, 54(4), p. 643-663.
- Savitri, E. (2016). *The effect of taxpayer awareness, tax socialization, tax penalties, compliance cost at taxpayer compliance with service quality as mediating variable*. Elsevier Ltd.
- Sheikh Obid, S.N. (2014). The Influence of Penalties on Taxpayers' Compliance: A Comparison of the Theoretical Models. *IIUM Journal of Economics and Management*, 12(1), p.1-30.
- Slemrod, J. (2007). Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion. *Journal of Economic Perspectives*, 21(1), p.25-48.
- Smart, M. (2012). *The application of the theory of planned behavior and structural equation modeling in tax compliance behavior: A New Zeland study*. Department of Accounting and Information Systems at the University of Canterbury.
- Taing, H.B. & Chang, Y. (2020). Determinants of Tax Compliance Intention: Focus on the Theory of Planned Behavior. *International Journal of Public Administration*, 44(1), p.62-73.
- Torgler, B. & Valev, N. (2010). Gender and public attitudes toward corruption and tax evasion. *Contemporary Economic Policy*, 28(4), p. 554-568.
- USF. (1999). *Theory of reasoned action/ Theory of planned behavior*. Community and Family Health, University of South Florida.
- Warneryd, K.E. & Walerud, B. (1982). Taxes and Economic Behavior: Some Interview Data on Tax Evasion in Sweden. *Journal of Economic Psychology*, 2(3), p.187-211.
- Yunus, N. & Ramli, R. (2017). Tax penalties and tax compliance of small medium enterprises in Malaysia. *International Journal of Business, Economics and Law*, 12(1).
- Yusoff, S.N. & Mohd, S. (2017). Individual tax compliance decision. *Pertanika Journal of Social Sciences and Humanities*, No. 25, p.97-108.