



## شناسایی ریسک‌های قابل کنترل عدم تمکین مالیاتی با رویکرد مدل سازی معادلات ساختاری

رضا کامیاب تیموری<sup>۱</sup>

امیررضا کیقبادی<sup>۲</sup> ✉

غلامرضا فرساد امان الهی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۰۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۰۲

### چکیده

عدم تمکین مالیاتی مودیان که منجر به شکاف مالیاتی می‌شود به عوامل مختلفی چون مشکلات ساختاری نظام مالیاتی، عوامل اقتصادی، اجتماعی، روانشناختی، فرهنگی و نیز تصویر موجود از نظام مالیاتی در جامعه بستگی دارد. جهت تعیین استراتژی‌های پیشگیرانه برای برخورد با موارد عدم تمکین در راستای مدیریت مالیاتی تمکین محور، تعیین محرک‌های عدم تمکین امری ضروری است. در این تحقیق برای شناسایی محرک‌های قابل کنترل عدم تمکین مالیاتی پس از مصاحبه نیمه ساختار یافته با ۳۰ نفر از خبرگان مالیاتی و پس از حصول اشباع نظری، با استفاده از روش تحلیل تم و کدگذاری و تهیه پرسشنامه محقق ساخته شامل ۶۹ سوال و با رویکرد مدل سازی معادلات ساختاری مدل و روابط ارائه و پس از آزمون مدل محرک‌های شناسایی شده، دسته بندی گردیده‌اند. شناسایی محرک‌های عدم تمکین بجای موارد آن، به‌عنوان شکاف دانشی قابل بررسی شناخته شده است. نوآوری این تحقیق تمرکز روی شناسایی محرک‌های عدم تمکین داخلی است که امکان تاثیرگذاری بر آنها از طریق سیاست گذاری سازمان امور مالیاتی، با هدف پیشگیری از عدم تمکین، وجود دارد. بنابراین سازمان مالیاتی می‌تواند با استفاده از نتایج این تحقیق تغییرات یا اصلاحاتی در قوانین و مقررات و فرایندهای اجرایی به عمل آورده و در مدیریت تمکین مالیاتی نقش موثرتری ایفا نماید.

**واژه‌های کلیدی:** مدیریت ریسک تمکین مالیاتی، رویکرد معادلات ساختاری، تحلیل تم، محرک‌های ریسک تمکین.

طبقه بندی JEL: H21, H26, K34

۱- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. rezakamyab1350@gmail.com

۲- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. نویسنده مسئول. a.keyghobadi@iauctb.ac.ir

۳- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. g.fl1966@yahoo.com

## ۱- مقدمه

در سال‌های اخیر با توجه به موقعیت‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی داخلی و بین‌المللی، موضوع مالیات اهمیت بیشتری یافته است. یکی از اهداف اصلی دستگاه مالیاتی در تمام کشورهای جهان، وصول مالیات‌های حقه دولت با حداقل هزینه‌های اداری و حداکثر تمکین مؤدیان می‌باشد. در این راستا، استراتژی غالب برای مدیریت مالیاتی، جلب مشارکت همه آحاد مؤدیان نسبت به پرداخت داوطلبانه مالیات از طریق افزایش اعتماد آنان به نظام مالیاتی و کاهش هزینه‌های تمکین می‌باشد. با این وجود، در فرآیند مالیات ستانی، همواره برخی از مؤدیان به دلیل ضعف دستگاه مالیاتی و وجود برخی ایرادات در قوانین و مقررات مالیاتی، یا فرایندهای اجرایی عامدانه و یا از روی سهل‌انگاری، یا بی‌توجهی به تکالیف خود عمل نمی‌کنند. اگرچه، حذف کامل این پدیده در نظام مالیاتی هر کشوری تقریباً امری غیر ممکن است، اما، سازمان‌های مالیاتی در کشورهای پیشرفته، با آگاهی کامل از این واقعیات، از طریق طراحی، اجرا و پیاده‌سازی برنامه‌های مدیریت تمکین، به طور مستمر در صدد کاهش و یا به حداقل رساندن موارد عدم تمکین مالیاتی هستند. از این رو، بهبود مستمر تمکین از طریق اجرای برنامه‌های مدیریت تمکین مالیاتی، به یکی از ارکان اصلی مدیریت مالیاتی در نظام‌های مالیاتی کشورهای توسعه یافته تبدیل شده است. شناسایی ریسک‌های تمکین، ارزیابی و اولویت بندی این ریسک‌ها، تحلیل رفتار تمکین مؤدیان و طراحی و پیاده‌سازی استراتژی‌های برخورد با این ریسک‌ها از ارکان اصلی برنامه مدیریت تمکین می‌باشد.

امروزه، رویکرد کلی در همه کشورهای توسعه یافته و برخی از کشورهای در حال توسعه، حرکت به سمت مدیریت مالیاتی مبتنی بر بهبود تمکین است. در این راستا، این کشورها، برای کاهش اندازه شکاف مالیاتی، اقدام به اجرا و پیاده‌سازی برنامه مدیریت ریسک تمکین می‌کنند (سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی ۲۰۰۶). نگاهی به نقاط ضعف و کاستی‌های نظام مالیاتی کشور نشان می‌دهد، تحول نظام مالیاتی همواره موضوع بسیار مهمی برای فعالان دولتی و بخش خصوصی بوده است. ضرورت اجرای این تحول در اسناد بالا دستی و برنامه‌های کشور نیز به دفعات مورد توجه قرار گرفته است، به نحوی که از برنامه سوم توسعه تا برنامه ششم توسعه، بر اهمیت و ضرورت اجرای این طرح تاکید شده است. طرح تحول نظام مالیاتی یکی از محورهای اصلی طرح تحول اقتصادی دولت است و براساس آن «طرح جامع مالیاتی» به‌عنوان طرح همه‌جانبه تحول نظام مالیاتی کشور از دهه پیش در دستور کار سازمان امور مالیاتی کشور قرار داشته است.

محرک‌ها و شاخص‌های عدم تمکین در سطح بازار (ریسک‌های کلان و راهبردی) را می‌توان با بررسی قوانین و مقررات مالیاتی و همچنین فرآیندهای مالیاتی و با مراجعه به خبرگان، شناسایی کرد. شناسایی در این سطح، منجر به اتخاذ استراتژی‌ها و برخورد سیستماتیک با ریسک‌ها می‌شود.

علیرغم اهمیت شناسایی ریسک‌های تمکین در مدیریت تمکین مالیاتی و ضرورت برخورد با آنها جهت کاهش شکاف مالیاتی، افزایش درآمد مالیاتی و ایجاد عدالت مالیاتی، طبق بررسی‌های بعمل آمده، تاکنون در داخل کشور تحقیق مدونی در سطح راهبردی (از بالا به پایین) جهت شناسایی محرک‌ها یا عوامل ایجاد کننده داخلی ریسک‌ها انجام نشده است. این تحقیق بعنوان نوآوری تمرکز را از مالیات دهندگان فردی به محیط بزرگتر تمکین سوق می‌دهد. از این رو دارای نوآوری در بافت تحقیق می‌باشد.

هدف اصلی این تحقیق، بررسی و شناسایی محرک‌ها و شاخص‌های عدم تمکین مالیاتی از جنبه قوانین و مقررات و فرایندهای اجرایی بوده است. بنابراین سوالات اصلی این تحقیق بشرح زیر است:

- ◀ محرک‌های ریسک عدم تمکین مالیاتی با منشاء قوانین و مقررات کدامند؟
- ◀ محرک‌های ریسک عدم تمکین مالیاتی با منشاء فرایندهای اجرایی کدامند؟
- ◀ مدل مناسب رابطه بین شاخص‌ها و محرک‌های ریسک عدم تمکین مالیاتی با رویکرد معادلات ساختاری چگونه است؟

در این تحقیق، ابتدا به تعاریف تمکین مالیاتی و ارائه نتایج تعدادی از تحقیقات خارجی و داخلی و مبانی نظری موجود، پرداخته شده است. سپس با تشریح روش شناسی تحقیق و چگونگی جمع آوری داده‌ها، تجزیه و تحلیل اطلاعات انجام شده و در پایان ضمن تشریح یافته‌های پژوهشگر، نتیجه گیری و پیشنهادات تحقیق ارائه گردیده است.

## ۲- پیشینه تحقیق

بحث تمکین مالیاتی که اغلب از دیدگاه مؤدی مورد مطالعه قرار می‌گیرد در ادبیات اقتصاد نظری، بر اساس تئوری کلاسیک حداکثر کردن مطلوبیت مورد انتظار شکل می‌گیرد که طبق این تئوری، زمانی که هزینه‌های تمکین (مقدار مالیات پرداخت شده، زمان و سایر هزینه‌های صرف شده جهت تمکین مالیاتی) بیش از منافع خالص عدم رعایت باشد مؤدیان مالیات خود را پرداخت نخواهند کرد. در چنین حالتی حداکثر مطلوبیت مؤدی بستگی به احتمال شناسایی وی توسط سازمان مالیاتی و اقدامات سازمان مذکور برای اجرای قانون دارد (اندرونی و همکاران، ۱۹۹۸).

پایل (۱۹۹۱)، در مطالعه خود تحت عنوان اقتصاد تمکین مؤدیان مالیاتی، نظام مجازات و جرایم مالیاتی را یکی از گلوگاه‌های دستگاه مالیاتی دانسته و اعتقاد دارد نظام صحیح مجازات و جرمه ابزاری اساسی برای افزایش سطح تمکین مالیاتی است. وی به این نتیجه رسیده است که جرایم

کمتر ولی قاطعانه، بیشتر از جرایم سنگین که به طور موردی و غیر قطعی تعلق می‌گیرند، بر کاهش فرار مالیات مؤثر هستند.

کریچلر و همکاران (۲۰۰۸) تمکین را به دو شکل تمکین داوطلبانه و تمکین اجباری طبقه بندی می‌نمایند. در تمکین داوطلبانه، مودی با تمایل و رضایت خود از دستورالعمل‌ها، آیین نامه و رویه های سازمان امور مالیاتی پیروی می‌کند. اما در تمکین اجباری مودی صرفاً از بیم تهدید، جرایم و انجام حسابرسی مالیاتی اقدام به تمکین می‌نماید.

کاوا جا و همکاران (۲۰۱۱)، در کتابی تحت عنوان حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، روش ها و تجربیات کشورها، مطالب مطرح شده در کنفرانس بین المللی استانبول، به انضمام چهارچوب، اصول، روش ها، ساختار و تجربیات کشورهای مختلف در زمینه حسابرسی مبتنی بر ریسک را به تفصیل ارائه و مدیریت ریسک را عنصری کلیدی در استراتژی سازمان مالیاتی مدرن تلقی نموده و نتیجه گیری کرده‌اند که سازمان مالیاتی باید با هزینه/منفعت کردن روش ها و تکنیک های خود: (۱) تمکین مالیاتی توسط مؤدیان را به منظور شناسایی و پیش گیری از رفتار مجرمانه مدیریت کرده و (۲) بوسیله ارائه خدمات و آموزش مناسب مؤدیان را در تمکین و پرداخت تعهدات مالیاتی شان کمک نماید. چنین سیستم مدرنی بر پایه خوداظهاری و تمکین داوطلبانه توسط مؤدیان پایه ریزی شده و کارکرد ارزیابی ریسک از کارکرد اجرای حسابرسی تفکیک می‌شود.

عرب مازار و زایر در تحقیق انجام شده در سال ۱۳۸۷ به این نتیجه رسیده‌اند که در وضعیت کنونی (زمان تحقیق) استراتژی نظام مالیاتی کشور رویکرد درآمد محور بوده، اما با توجه به سه اقدام اساسی صورت گرفته یعنی تشکیل سازمان امور مالیاتی، اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و پیاده سازی طرح جامع اطلاعات مالیاتی، می توان گفت که دستگاه اجرایی مالیات، در شرایط گذر قرار داشته و در آینده نزدیک استراتژی تمکین محور سر لوحه کلیه اقدامات آن قرار خواهد گرفت و در آن زمان تا اجرای برنامه های اصلاحی شاکله نظام مالیاتی، یعنی سازماندهی، فرهنگسازی، رویه‌ها و فرایندهای کاری، آموزش و شیوه عمل نیروی انسانی، اهداف عملیاتی، اولویت توزیع منابع، انتظارات مدیریتی، جایگاه ذی نفعان و به ویژه مؤدیان و نوع نگرش و رفتار با آنان سنتی بوده و بر مبنای شاخص وصولی قرار داشته، لذا نتایج تحقیقات انجام شده بر مبنای معیار شکاف مالیاتی (تفاوت مالیات وصول شده و آنچه که باید وصول شود)، حاکی از جایگاه پایین و بعضاً بحرانی نظام مالیاتی کشور در زمینه تمکین بوده است.

هرندی سرآسیابی (۱۳۹۲)، در مطالعه خود با عنوان روش های بهبود تمکین مالیاتی با استفاده از پرسش نامه، عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی را در ۴ گروه شناسایی و به شرح زیر بیان نموده است:

- الف) 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 شغل های کاذب، مصرف صحیح منابع مالیاتی توسط دولت و شفافیت گزار شگری در این خصوص ، اطلاع رسانی مناسب توسط رسانه های جمعی در خصوص مالیات، متناسب سازی نرخهای مالیاتی با میزان سودآوری فعالیت های مختلف و پرهیز از یکنواختی در نرخهای مالیاتی)،
- ب) عوامل فردی (شامل مسئولیت پذیری فرد در قبال جامعه، اعتقاد و اعتماد به مسئولین کشور و تقویت باورهای سیاسی و تسلط مؤدیان به قوانین مالیاتی)،
- ج) عوامل ساختاری (شامل التزام و احترام فرد به قوانین موضوعه، نظام جامع اطلاعات و مکانیزاسیون امور مالیاتی)،
- د) عوامل قانونی (شامل تشدید مجازاتهای مالیاتی و افزایش جرایم نقدی مالیاتی).

در تحقیقی با عنوان ارائه مدلی برای اندازه گیری تمکین مالیاتی در سطح هر مؤدی مالیاتی (اشخاص حقوقی) که توسط باباجانی و باقری در سال ۹۶ انجام شده، با استفاده از پرسش نامه، شاخص‌هایی برای موارد عدم تمکین در سطح هرمودی (پرونده اشخاص حقوقی) مشخص و بر اساس نمره دهی به این شاخص‌ها، مؤدیان را به ۴ گروه تقسیم و مدلی برای تعیین گروه ریسک مؤدی (در سطح هر مؤدی) و استراتژی نحوه برخورد با مؤدی ارائه شده است.

گرایبی نژاد (۱۳۹۱)، در تحقیقی با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی در ایران" نتیجه گیری نموده که اقتصاد سیاه یا زیرزمینی با زیر سؤال بردن عدالت افقی و عمودی در نظام مالیاتی پایه های نظام اقتصادی کشور را متزلزل می سازد و دولت را در تحقق اهدافش ناتوان می نماید .

اسداله زاده بالی و همکاران (۱۳۹۸)، در تحقیق خود با عنوان "نگرشی بر ارتباط میان بار مالیاتی و اثرگذاری آن بر اقتصاد پنهان در ایران رهیافتی از الگوی (ARDL)" به این نتیجه رسیده‌اند که یکی از مهم ترین علل اقتصاد پنهان، وجود بار مالیاتهای اعمال شده توسط دولت است. اعمال وضع مالیات توسط دولت موجب پنهان سازی فعالیت‌های اقتصادی جهت عدم پرداخت مالیات می‌شود و حجم اقتصاد پنهان در ایران بالا و مالیات یکی از عوامل مهم و تاثیرگذار بر آن محسوب می‌شود. در این تحقیق به ارتباط میان اقتصاد زیرزمینی و مالیاتها به تفکیک پایه های مالیاتی با بهره گیری از تحلیل هم انباشتگی بر اساس مدل ARDL در دوره ۹۶-۱۳۵۰ پرداخته شده است. همچنین نتایج برآورد حاصل از مدل ها نشان داده که، ارتباط میان بار مالیات غیرمستقیم با اقتصاد پنهان دارای اثر مثبت می‌باشد و در بلند مدت بار مالیات بر مستغلات، شرکتهای، ثروت، واردات و کالاهای و خدمات

تاثیر مثبتی بر حجم اقتصاد پنهان دارند. در کوتاه مدت تمام پایه های مالیاتی فوق الذکر اثر مثبتی بر حجم اقتصاد پنهان دارند.

پژویان و امیدوی پور در سال ۱۳۹۶، مطالعه ای با هدف برآورد حجم فرار مالیاتی در پایه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در ایران با استفاده از رهیافت تابع تقاضای پولی تانزی و الگوی تصحیح خطای برداری برای داده‌های سالانه ۱۳۵۲ تا ۱۳۹۲ انجام داده‌اند. در این مدل نسبت پول نقد در گردش به حجم نقدینگی به عنوان متغیر وابسته و متغیرهای بار مالیاتی اشخاص حقوقی، نسبت حقوق و دستمزد به درآمد ملی، درآمد سرانه ملی حقیقی، نرخ بهره حقیقی و درآمدهای نفتی حقیقی به عنوان متغیرهای توضیحی برای بررسی انتخاب شده‌اند. بر اساس یافته‌های تحقیق، سه متغیر بار مالیاتی اشخاص حقوقی، نسبت حقوق و دستمزد به درآمد ملی و درآمدهای نفتی حقیقی بر نسبت پول نقد در گردش به حجم نقدینگی در بلندمدت اثر مثبت و متغیرهای درآمد سرانه ملی حقیقی و نرخ بهره حقیقی در بلندمدت بر این نسبت اثر منفی دارند. همچنین، نتایج تحقیق نشان می‌دهد که حجم فرار مالیاتی برآوردی در پایه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی طی دوره مورد بررسی روندی صعودی داشته است.

باقری و باباجانی (۱۳۹۶)، در تحقیقی با عنوان شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در ایران پس از انجام مطالعات اکتشافی و بررسی تحقیق‌های انجام شده و نیز با در نظر گرفتن شرایط محیطی حاکم بر کشور ایران، عوامل مذکور را در ۸ مؤلفه و ۴۰ شاخص طبقه بندی و با به کارگیری روش دلفی فازی، نظرات ۶۱ خبره در خصوص تأثیر هر یک از شاخص‌های مذکور بر تمکین مالیاتی را دریافت و مورد تحلیل قرار داده‌اند. نتایج تحقیق بیانگر آن بوده 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 تحقیق شامل کم بودن هزینه تمکین برای مودیان، سیستم کارآمد اطلاعات مالیاتی، رسیدگی و حسابرسی مالیاتی، پیچیدگی قوانین و مقررات و غیره بر تمکین مالیاتی اثرگذار می‌باشند.

### ۳- مبانی نظری

#### ۳-۱- شکاف مالیاتی و عدم تمکین

از دیدگاه اقتصادی تفاوت مبلغ مالیات وصول شده با میزان مالیات قابل وصول در صورت تمکین مودیان، به عنوان شکاف مالیاتی تعریف شده است. تمکین مالیاتی در وصول کلیه مالیاتهای قانونی از منابع مالیاتی برای حذف شکاف مالیاتی برای تمام کشورها دارای اهمیت است. میزان تمکین

مالیاتی با میزان شکاف مالیاتی نسبت معکوس دارد. میزان عدم تمکین مالیاتی را می توان با شکاف مالیاتی اندازه گیری کرد. شکاف مالیاتی عبارت است از میزان وصولی مالیات منهای مبلغی که در صورت تمکین کامل مؤدیان تحصیل شدنی بود (آقایی، ۱۳۷۹).

بطور کلی عدم تمکین مؤدیان مالیاتی (اجتناب و فرار مالیاتی)، که منجر به شکاف مالیاتی (تفاوت مالیاتهای قابل وصول با مالیاتهای وصول شده) در اقتصاد می شود، به عوامل مختلفی چون مشکلات ساختاری نظام مالیاتی، عوامل اقتصادی، اجتماعی، روانشناختی، فرهنگی و نیز تصویر موجود از نظام مالیاتی در جامعه بستگی دارد. 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 مدل سازی ریاضی آن، رویکرد مناسبی برای تبیین رفتار مؤدی در مواجهه با گزارشگری صحیح مالیات نمی باشد، به این دلیل که در مدل های مذکور، برای هنجارهای اجتماعی و روان شناختی که در تمکین مالیاتی نقش مؤثری دارند، هیچ گونه جایگاهی در نظر گرفته نشده بود. از اینرو محققان سعی نمودند در بررسی رفتار مؤدی علاوه بر متغیرهای اولیه، اثر متغیرهای جامعه شناختی و روانشناختی را نیز مورد توجه قرار داده و مدل های جدیدی را ارائه نمایند (زنگنه، ۱۳۸۹).

از طرف دیگر 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 می رفتند، اقدام به بهبود وضعیت تمکین مالیاتی نمایند. اما تجربه برخی از کشورها ثابت کرد که این تلاش چندان موفقیت آمیز نبود. از اینرو در پایان قرن بیستم دولتها به این نتیجه رسیدند که باید رویکرد خود را نسبت به بهبود دیدگاه سنتی تمکین مالیات تغییر دهند. بنابراین، انتخاب استراتژی های مناسب را که بر مبنای درک صحیح عوامل و دلایل واقعی مؤثر بر تمایل مؤدیان به فرار مالیاتی پایه ریزی شده بودند، در مقایسه با تصویب قوانین و مقررات سخت گیرانه ترجیح دادند. اما در قوانین مالیاتی ایران تعریف دقیق و جامعی از تمکین مالیاتی ارائه نشده است و کارشناسان مالیاتی نیز بر اساس نگرشهای مختلف، تعاریف متفاوتی را بیان می کنند که برخی از آنها عبارتند از: الف - قبول تمام یا بخشی از مالیات تعیین شده توسط مأموران مالیاتی از طرف مؤدیان مالیاتی، ب - پرداخت مالیات همراه با ارائه اظهارنامه یا ارائه اظهارنامه بر مبنای توافق سازمان امور مالیاتی با مجامع امور صنفی،

ج - پایبندی داوطلبانه به متن و روح قانون مالیاتی و قبول آگاهانه آن و رعایت تکالیف و قوانین مالیاتی از سوی مؤدیان،

د - در صورتی که مؤدی مالیاتی، درآمد مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات توسط ممیز مالیاتی را بپذیرد یا با اداره امور مالیاتی در راستای ماده ۲۳۸ و ۲۳۹ قانون مالیاتهای

مستقیم توافق نماید و در همین مرحله مالیات مورد مطالبه را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را بدهد.

هیچ کدام از تعاریف فوق به تنهایی نمی تواند تعریف دقیقی از تمکین مالیاتی ارائه نماید. اگر چه تعهدات و تکالیف مؤدیان از یک پایه مالیاتی تا پایه مالیاتی دیگر و از یک حوزه تا حوزه دیگر متفاوت است، اما از نظر سازمان درآمدهای داخلی آمریکا، تعریف ارائه شده برای تمکین، مبتنی بر تکالیف و تعهدات مؤدیان مالیاتی است که در چهار گروه عمده شامل ثبت نام در سیستم مالیاتی، تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک مورد نیاز مراجع مالیاتی و پرداخت به موقع مالیات طبقه بندی می شود. اگر مؤدی به هر یک از وظایف و تعهدات خود عمل نکند. رفتار وی به نوعی عدم تمکین مالیاتی تلقی خواهد شد (IRS<sup>۱</sup>، 1998).

تکالیف مؤدیان مالیاتی طبق مدل ارائه شده توسط سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه (OECD<sup>۲</sup>) که با تکالیف مؤدیان در تعریف اداره درآمدهای داخلی آمریکا نیز تطابق نسبی دارد، عبارتند از:

- ۱) ثبت نام مؤدی در نظام مالیاتی: یعنی اشخاص حقیقی یا حقوقی که طبق قانون مالیاتهای مستقیم یا قانون مالیات بر ارزش افزوده مشمول مالیات می باشند، بعنوان مؤدی در نظام مالیاتی ثبت نام نمایند. ثبت نام مؤدی تمکین و عدم ثبت نام عدم تمکین تعریف شده است،
- ۲) ارائه اظهارنامه مالیاتی در منابع مشمول: یعنی مؤدیان مالیاتی اظهارنامه مالیاتی خود را طبق نمونه ای که سازمان امور مالیاتی تهیه نموده تکمیل و در مهلت های مقرر ارائه نمایند. انجام این تکلیف تمکین و عدم انجام آن عدم تمکین شناخته شده است،
- ۳) تنظیم صحیح و قانونی و ابراز دقیق و صحیح و قانونی مالیات قابل پرداخت در اظهارنامه مالیاتی در منابع مشمول: یعنی مؤدیان مالیاتی در اظهارنامه مالیاتی اطلاعات لازم جهت ابراز صحیح و قانونی مالیات را درج و اسناد و مدارک مرتبط با اثبات آنها را نگهداری و ارائه نمایند. انجام این تکلیف تمکین و عدم انجام آن عدم تمکین شناخته شده است،
- ۴) پرداخت بدهی های مالیاتی در مواعد مقرر: یعنی مؤدیان مالیاتی بدهی های مالیاتی خود را در مواعد قانونی پرداخت یا تقسیط نمایند. پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی های مالیاتی تمکین و عدم پرداخت آن عدم تمکین تعریف شده است.



### ۲-۳- شناسایی زنجیره یا طیف ریسک

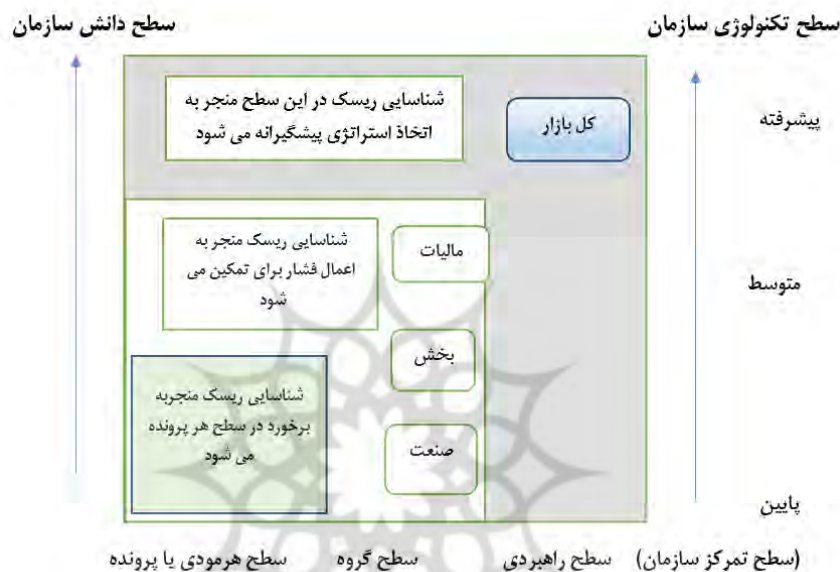
هر دستگاه مالیاتی در سطوح عملیاتی و راهبردی به فرآیندهای صحیح مدیریت ریسک تمکین نیاز دارد. لازم است، فرآیندهای مدیریت ریسک، در دو سطح راهبردی و عملیاتی، بطور دقیق تنظیم شوند.

فرآیند شناسایی ریسک تمکین نباید به صورت متمرکز باشد، در این فرآیند بر خی از بخش‌ها باید در سطح منطقه ای و محلی و با همکاری سایر سطوح انجام شود. تلفیق ریسک‌های شناسایی شده و برآورد احتمال وقوع آنها تصویری از ریسک در اختیار ما قرار می‌دهد. تصویر ریسک، نتیجه ای است که از مرحله شناسایی الگویی برای مدیریت ریسک تمکین مالیاتی بدست می‌آید. این تصویر، حوزه‌ها، گروه‌های مؤدیان و یا بخش‌های پرریسک را نشان می‌دهد و کمک شایانی به مرحله بعد در مدیریت ریسک (مرحله تحلیل ریسک) می‌کند. تصویر ریسک در طول یک دوره مشخص مثلاً سالانه، تنها یکبار ترسیم نمی‌شود. بلکه ترسیم این تصویر فرآیندی مستمر و پویا دارد و از پویایی محیط پیرامون دستگاه مالیاتی تبعیت می‌کند. به عبارت دیگر، برای شناسایی مناسب ریسک‌ها به یک رویکرد کاملاً کل نگر نیاز است و سرعت پذیرش تغییرات در شناسایی ریسک‌ها به انعطاف پذیری و کارایی دستگاه مالیاتی کمک می‌کند. هر اتفاق یا وضعیتی که به عنوان یک تهدید، مانع از دستیابی به اهداف سازمان باشد، به عنوان یک ریسک شناسایی ثبت می‌شود. در این فرآیند، همه ریسک‌های داخلی و خارجی باید مد نظر باشند، اما تمرکز اصلی باید روی آن قسمت از ریسک‌های داخلی باشد که امکان تاثیرگذاری بر آنها از طریق سیاست گذاری در داخل سازمان امور مالیاتی، وجود دارد. در این تحقیق نیز محقق در پی شناسایی این ریسک‌های داخلی بوده است، زیرا که شناسایی ریسک در این سطح منجر به اتخاذ استراتژی پیشگیرانه می‌شود.

این مرحله، یکی از مهمترین مراحل مدیریت ریسک است، زیرا اگر تمام ریسک‌های مهم شناسایی نشوند، بعداً امکان شناسایی و رفع آنها وجود نخواهد داشت. همچنین، زمان شناسایی ریسک‌ها نیز بسیار مهم است و قاعدتاً ریسک هر قدر زودتر شناسایی شود، زودتر نیز درمان شده و هزینه‌های آن نیز کمتر خواهد شد. به عبارت دیگر، برای شناسایی مناسب ریسک‌ها به یک رویکرد کاملاً کل نگر نیاز است و سرعت پذیرش تغییرات در شناسایی ریسک‌ها به انعطاف پذیری و کارایی دستگاه مالیاتی کمک می‌کند.

در مدیریت ریسک، هیچ‌گاه نباید بین شناسایی ریسک عملیاتی و راهبردی از گزاره "یا این، یا آن" استفاده شود. در مقابل، ریسک‌های تمکین بر روی دنباله یا طیفی قرار دارند که از ریسک‌های راهبردی شروع و به ریسک‌های عملیاتی یا مبتنی بر پرونده در انتهای دیگر طیف ختم می‌شوند. در طول این طیف، چندین گروه ریسک واسطه‌ای نیز قرار دارد. در الگوی شناسایی زنجیره ریسک

(شکل ۱)، رابطه بین چشم انداز سازمانی ریسک و چشم انداز اطلاعاتی مورد نیاز برای رسیدن به اهداف سازمانی نشان داده شده است. براساس شکل، با افزایش سطوح مدیریت ریسک‌ها، لازم است سطح دانش نیز به طور متناسب افزایش یابد. الگوی زیر بر دو فعالیت عمده تاکید دارد.



شکل ۱- سطوح شناسایی و طبقه بندی محیط ریسک های عدم تمکین

منبع: راهنمای مدیریت ریسک برای سازمان‌های مالیاتی، ۲۰۱۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ابتدا با افزایش اطلاعات راهبردی (گوشه سمت راست بالا)، نیاز به ابزارهای پیشرفته برای شناسایی نیز افزایش می‌یابد. سپس با حرکت از داده‌ها به سمت هوشمندی یا بینش کلی (روی محور دانش)، پیشرفت خاصی نیز از گذشته به حال ایجاد می‌گردد. داده‌ها بازتاب وقایع گذشته هستند، اطلاعات به درک و شناخت الگوها و روندهای موجود از داده‌ها کمک می‌کنند و در نهایت هوشمندی، با ارایه بینش کلی از آینده به اطلاعات ارزش و بها می‌دهد. (راهنمای مدیریت ریسک برای سازمان‌های مالیاتی، ۲۰۱۰)

در سطح بازار، که همان ریسک‌های کلان و راهبردی است، می‌توان با بررسی قوانین و مقررات مالیاتی و همچنین فرآیندهای مالیاتی و با مراجعه به خبرگان، ریسک‌ها را شناسایی کرد. شناسایی

در این سطح، منجر به اتخاذ استراتژی‌ها و برخورد سیستماتیک با ریسک‌ها می‌شود. در این سطح، از استراتژی‌هایی چون برخورد با پوشش ریسک، تقویت بازدارندگی، تقویت و توانمندسازی دستگاه مالیاتی در فرآیند شناسایی و کشف ریسک‌ها و موارد تخلف و بستن مفرهای قانونی و فرآیندی استفاده می‌شود. اگر چشم انداز دانشی سازمان افزایش یابد و سازمان به اطلاعات دسترسی پیدا کند، در این صورت می‌توان یک سطح پایین‌تر رفت. در این سطح، می‌توان ریسک‌ها را در گروه‌های عمده نظیر انواع منابع مالیاتی، بخش‌های عمده، صنایع، گروه‌های مؤدیان و غیره بررسی و شناسایی کرد. استراتژی برخورد در این سطح بیشتر شامل استفاده از استراتژی‌های اهرمی، اطلاع رسانی، مذاکره، آموزش و اعمال فشار است. سرانجام در سطح مؤدی یا پرونده، شناسایی ریسک‌ها عمدتاً با تکیه بر داده‌های موجود از عملکرد و سوابق تک تک مؤدیان و با استفاده از تکنیک‌های علمی و عمدتاً بهره‌گیری از سیستم‌های کامپیوتری انجام می‌شود. در این سطح، استراتژی‌های برخورد عمدتاً بر اعمال قانون و استفاده از اختیارات قانونی متناسب با تخلف صورت گرفته، معطوف است.

#### ۴- روش شناسایی تحقیق

این تحقیق از منظر ماهیت و روش، تحقیقی توصیفی - تحلیلی است و با توجه به اینکه قصد شناسایی محرک‌ها و شاخص‌های عدم تمکین مالیاتی در سطح قوانین و مقررات و فرایندهای اجرایی را داشته است که نتایج شناسایی این شاخص‌ها، در تعیین استراتژی‌های برخورد با عدم تمکین و تغییرات و اصلاحات در قوانین و مقررات و فرایندهای اجرایی کاربرد خواهد داشت، لذا از نظر هدف جزء تحقیقات کاربردی و توسعه‌ای محسوب می‌شود. در این راستا از روش تحقیق ترکیبی، شامل یک روش تحقیق کیفی و یک روش کمی، استفاده شده است. محقق با استفاده از روش تحقیق کیفی تحلیل تم و روش مصاحبه نیمه ساختار یافته با ۳۰ نفر از خبرگان مالیاتی شامل مدیران و معاونین صف و ستاد سازمان امور مالیاتی، روسای امور مالیاتی و نمایندگان هیئت حل اختلاف مالیاتی، پس از دستیابی به شاخص‌های مبنا، این شاخص‌ها را با تکیه بر روش نرم افزاری (EXCEL و MAXQDA) و روش تایید دستی، در ۴ جنبه اساسی (تکالیف ۴ گانه مؤدیان) مورد بررسی و تبیین قرار داد. پس از جمع‌آوری اطلاعات مورد نظر و دسته‌بندی آن‌ها محرک‌های داخلی در ۲ گروه عمده شامل قوانین و مقررات مالیاتی (شامل ۴ شاخص عدم تمکین و ۳۱ ردیف محرک) و فرایندهای اجرایی شامل ۴ شاخص عدم تمکین و ۳۸ ردیف محرک) طبقه بندی گردید.

تمرکز اصلی در بُعد کیفی، ابزار مصاحبه و از نوع مصاحبه نیمه ساختار یافته بوده است. رویه کسب داده‌های مبنایی در شناسایی محرک‌های عدم تمکین مالیاتی داوطلبانه در ایران از جنبه

قوانین و مقررات و فرایندهای اجرایی در پژوهش حاضر، بر اساس ابعاد مصاحبه با خبرگان صورت گرفته است. طبق تعریف ارائه شده از روش تحلیل تم، برای یافتن پاسخ مستدل به سؤال تحقیق، بایستی به سراغ واقعیت رفت و داده‌های تحقیق را فراهم کرد. محقق برای گردآوری داده‌ها، باید این موضوع را برای خود و دیگران روشن کند که داده‌ها از کدام واقعیت به دست می‌آیند. اندازه نمونه در این روش در کل کوچک است و میزان آن توسط اشباع نظری طبقه‌ها تعیین می‌شود. اشباع نظری طبقه‌ها وقتی است که اندیشه‌های جدید از داده‌ها در پژوهش کیفی به دست نیاید (پولیت و هانگلر<sup>۲</sup>، ۱۹۹۱). کیفیت داده‌ها در این روش مهم است، زیرا در تدوین نظریه نقش اساسی دارند، از این رو، بایستی دارای سوگیری خاصی نباشند. داده‌های افراد در جریان نمونه‌گیری یکسان نیست برخی داده‌های بیشتر و برخی اطلاعات کمتری می‌دهند، این مهم نیست زیرا داده‌های کمتر می‌تواند در تأیید یا رد داده‌های مفصل‌تر استفاده شود که اگر در این جهت هم مفید نباشند، از جریان بحث خارج شده و در فرایند تدوین نظریه نمی‌توان از آن استفاده کرد (گلنزر<sup>۴</sup>، ۱۹۷۸).

تأمین روایی و پایایی این قسمت از تحقیق بر اساس روش تأمین پایایی و روایی مطالعات کیفی است. بر پایه این روش چهار معیار: ۱. اعتبار و موثق بودن (باورپذیری)، ۲. انتقال پذیری، ۳. اطمینان پذیری و تأیید پذیری، جهت ارزیابی در نظر گرفته شد. کفایت نظری و اشباع در پژوهش حاضر، با توجه به مرور ابعاد نظری و تئوری موضوع و نیز مصاحبه با خبرگان مالیاتی و اساتید راهنما صورت گرفت.

در بخش کمی تحقیق از پرسشنامه ۵ گزینه‌ای محقق ساخته بر مبنای طیف لیکرت و توزیع آن در نمونه آماری شامل ۲۱۰ نفر از مودیان مالیاتی شهر تهران استفاده شده است. تعداد نمونه از جامعه محدود غیر قابل شمارش با استفاده از جدول مورگان تعیین شده است. در آمار تحلیلی این تحقیق، به منظور سنجش و ارزیابی شاخص‌ها و محرک‌های عدم تمکین مالیاتی داوطلبانه از ۲ جنبه‌ی قوانین و مقررات و فرایندهای اجرایی، متناسب با وضعیت نرمال بودن داده‌ها از آزمون ضریب همبستگی خطی متناسب با وضعیت داده‌های تحقیق استفاده شده است. در ادامه به منظور بررسی برازش مدل و سنجش سطح آماره‌ی P-VALUE، آماره‌ی واریانس تبیین شده و بارهای عاملی در سنجش برازش و انسجام مدل و ارزیابی روایی مرکب ابزار جمع‌آوری، از استانداردهای روش حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شده است.

### ۵- یافته‌های بخش کیفی تحقیق

در این گام، با دقت در داده‌ها، سعی در شناسایی و تفکیک کردن میان انواع و اقسام آنها از جهت های گوناگون و کدگذاری این داده‌ها، شامل کدگذاری باز و کدگذاری محوری انجام شد. یعنی داده‌های متفاوت را که در نگاه نخست ممکن است تمایز آشکاری با هم نداشته باشند، از هم متمایز شده و داده‌های مشابه گردآوری و دسته‌بندی شد. سپس با کشف روابط میان دسته‌های گوناگون و متمایز داده‌ها، اطلاعات موردنیاز جمع‌آوری و دسته‌بندی گردید. در این قسمت نتایج حاصله به تفکیک هر گروه از محرک‌های عدم تمکین و تاثیر آن بر تکالیف ۴ گانه مودیان به‌مراه شاخص‌های عنوان شده در مصاحبه‌ها دسته‌بندی و ارائه شده است:

#### جدول ۱- شاخص‌ها و محرک‌های عدم تمکین مالیاتی با منشاء قوانین و مقررات

شاخص‌ها و محرک‌های عدم تمکین مالیاتی با منشاء قوانین و مقررات	
تمکین در ثبت نام (نماد S)	۱) عدم الزام قانونی برای تشکیل پرونده مالیاتی برای کلیه مشمولین ماده ۱ ق.م.م توسط سازمان (۲) قابل بخشودگی بودن جرایم دیرکرد و کمتر بودن آن از تورم (۳) عدم الزام کلیه مودیان به ثبت نام در ارزش افزوده، صدور فاکتور، استفاده از صندوق مکانیزه و رعایت ماده ۱۶۹ ق.م.م (۴) پیش‌بینی مرور زمان مالیاتی ۵ ساله علی‌رغم طولانی بودن فرایند شناسایی، رسیدگی و قطعیت و اجرای مالیات (۵) معافیت‌های متعدد (۶) پایه‌های مالیاتی محدود (۷) نامناسب بودن تشویقات برای ثبت نام کنندگان و شناسایی کنندگان درون و بیرون سازمانی (۸) جرم نبودن عدم شناسایی کلیه مودیان توسط سازمان مالیاتی
تمکین در اظهارنامه (نماد B)	۱) قابل بخشودگی بودن جرایم مالیاتی (۲) طولانی بودن مهلت رسیدگی و قطعیت و اجرا با استفاده از مهلت مرور زمان مالیاتی (۳) پیچیدگی‌های مجموعه قوانین و مقررات و فقدان مشاور مالیاتی رایگان (۴) عدم الزام تمام مودیان به ثبت نام در ارزش افزوده، صندوق مکانیزه فروش، صدور فاکتور و رعایت ماده ۱۶۹ ق.م.م و امضاء دیجیتال (۵) عدم الزام قانونی برای تشکیل پرونده مالیاتی برای کلیه مشمولین ماده ۱ ق.م.م. توسط سازمان (۶) جرم نبودن پیشنهاد رشوه (۷) معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و هزینه‌های قابل قبول
تمکین در ابراز صحیح (نماد F)	۱) قابل بخشودگی بودن جرایم مالیاتی (۲) عدم الزام تمام مودیان به ثبت نام در ارزش افزوده، صندوق مکانیزه فروش، صدور فاکتور و رعایت ماده ۱۶۹ ق.م.م و امضاء دیجیتال (۳) مجوز‌های قانونی برای طولانی شدن رسیدگی، قطعیت و اجرای مالیات (۴) عدم الزام قانونی برای تشکیل پرونده مالیاتی برای کلیه مشمولین ماده ۱ ق.م.م. توسط سازمان (۵) جرم نبودن پیشنهاد رشوه (۶) معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و هزینه‌های قابل قبول (۷) پیچیدگی‌های مجموعه قوانین و مقررات و فقدان مشاور مالیاتی رایگان (۸) عدم وجود الزام قانونی جهت دسترسی مامورین مالیاتی به حساب‌های بانکی و کلیه اطلاعات مودی هنگام حسابرسی (۹) عدم پیش‌بینی جریمه برای اعتبارات غیر واقعی یا مازاد
تمکین در پرداخت (نماد D)	۱) قابل بخشودگی بودن جرایم مالیاتی (۲) قابل تقسیط بودن مالیات و تعویق پرداخت (برخلاف حقوق بگیران) (۳) طولانی بودن رسیدگی، دادرسی، قطعیت و اجرای مالیات و عدم وجود محدودیت قانونی برای به روز بودن مراحل (۴) جرم نبودن پیشنهاد رشوه (۵) شرکت‌های صوری و کاغذی (۶) مراحل دادرسی بعد از قطعیت (۷) عدم پیش‌بینی مسدود کردن کلیه حساب‌های مودیان با مکاتبه بانک مرکزی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲- شاخص‌ها و محرک‌های عدم تمکین مالیاتی با منشاء فرایندهای اجرایی

شاخص‌ها و محرک‌های عدم تمکین مالیاتی با منشاء فرایندهای اجرایی	
تمکین در ثبت نام (نماد W)	<p>۱) ثبت نام با مشخصات غیر واقعی وعدم وجود اعتبار سنجی بر خط ۲) بخشودگی جرایم بدون ضابطه ۳) عدم وجود پرونده مالیاتی الکترونیک کلیه مشمولین ماده ۱ ق.م.م. ۴) طولانی بودن فرایندهای رسیدگی و قطعیت و اجرا ۵) عدم اجرای کامل مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر و ۲۷۴ ق.م.م. ۶) عدم استفاده از فناوری های روز، هوش مصنوعی و داده کاوی ۷) جرم نبودن پیشنهاد رشوه</p>
تمکین در اظهارنامه (نماد X)	<p>۱) عدم اجرای کامل مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر و ۲۷۴ ق.م.م. ۲) بخشودگی جرایم بدون ضابطه ۳) طولانی بودن فرایندهای رسیدگی و قطعیت و اجرا ۴) پیچیدگی های مجموعه قوانین و مقررات و فقدان مشاور مالیاتی رایگان ۵) فقدان پرونده الکترونیک مالیاتی برای تمام مشمولین ماده ۱ ق.م.م. ۶) عدم استفاده از فناوری های روز، هوش مصنوعی و داده کاوی ۷) عدم الزام تمام مودیان به ثبت نام در ارزش افزوده ، صندوق مکانیزه فروش، صدور فاکتور و رعایت ماده ۱۶۹ ق.م.م. و امضاء دیجیتال ۸) عدم ثبت نام، ثبت نام غیر واقعی، شرکت های کاغذی ۹) آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م. در خصوص مهلت یکساله رسیدگی پرونده های فاقد اظهارنامه رعایت نمی شود</p>
تمکین در ابراز صحیح (نماد Y)	<p>۱) بخشودگی جرایم مالیاتی ۲) جرم نبودن پیشنهاد رشوه ۳) ثبت نام با مشخصات غیر واقعی و شرکت های صوری ۴) اختلاف قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری ۵) عدم اجرای کامل مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر و ۲۷۴ ق.م.م. ۶) عدم الزام تمام مودیان به ثبت نام در ارزش افزوده ، صندوق مکانیزه فروش، صدور فاکتور و رعایت ماده ۱۶۹ ق.م.م. و امضاء دیجیتال ۷) طولانی بودن فرایندهای رسیدگی و قطعیت و اجرا ۸) معافیتها و بخشودگی های مالیاتی ۹) نداشتن پرونده الکترونیکی برای تمام مشمولین ماده ۱ ق.م.م. ۱۰) عدم استفاده از روش های نوین حسابرسی، داده کاوی، هوش مصنوعی و فناوری های نوین ۱۱) اختلاف در محاسبه اعتبارات، بهای تمام شده و دوره های مالیاتی وعدم امکان مقابله فاکتورها و معاملات وعدم دسترسی به حسابهای بانکی هنگام حسابرسی مالیاتی ۱۲) عدم اجرای مهلت یکساله رسیدگی موضوع آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م.</p>
تمکین در پرداخت (نماد Z)	<p>۱) قابل تقسیم بودن مالیات سنوات قبل مودیان (برخلاف حقوق بگیران) ۲) بخشودگی جرایم مالیاتی ۳) عدم اجرای مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر و ۲۷۴ ق.م.م. در اجرا ۴) طولانی بودن فرایندهای رسیدگی و قطعیت و اجرا ۵) نداشتن پرونده الکترونیکی برای تمام مشمولین ماده ۱ ق.م.م. ۶) عدم اجرای تبصره ۲ ماده ۲۱۰ وعدم ارسال اوراق قطعی بعد از ۱۰ روز به اداره اجرا ۷) مراحل دادرسی بعد از قطعیت مالیات ۸) شرکت های صوری و کاغذی وعدم امکان اعتبار سنجی بدلیل فقدان بانک اطلاعاتی جامع ۹) مودبانی که ثبت نام نکرده اند و شناسایی نشده اند و اطلاعات نادرستی از مودیان موجود است ۱۰) جرم نبودن پیشنهاد رشوه</p>

منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۶- یافته‌های بخش کمی تحقیق

### ۶-۱- آزمون پایایی مقیاس تحقیق

در این تحقیق از آزمون آلفای کرونباخ برای سنجش میزان پایایی مقیاس‌های تحقیق استفاده گردیده است، جهت سنجش پایایی در تعداد یک دهم حجم نمونه پرسشنامه در بین اعضای جامعه آماری تکمیل و پس از آن آلفای کرونباخ محاسبه شد، آلفای به دست آمده در این پژوهش بزرگتر از ۰,۶۸۰ بوده و از پایایی قابل قبولی برخوردار بوده است.

جدول ۳- نتایج آزمون آلفای کرونباخ در بررسی وضعیت میزان پایایی مولفه‌ها

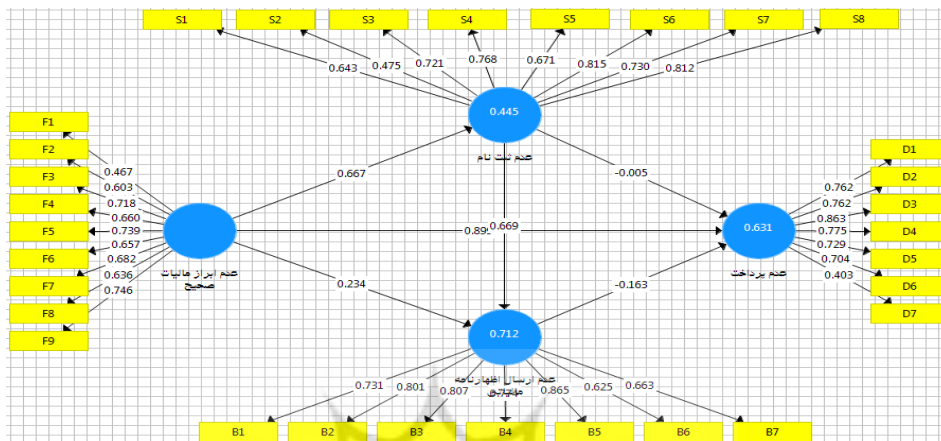
تعداد محرک‌ها	تعداد	نماد	آلفای کرونباخ	آلفای کرونباخ استاندارد شده
عدم ثبت نام. قوانین	۸	S	۰,۸۵۹	۰,۸۵۷
عدم ارسال اظهارنامه مالیاتی. قوانین	۷	B	۰,۸۷۲	۰,۸۷۳
عدم ابراز مالیات صحیح. قوانین	۹	F	۰,۸۳۵	۰,۸۳۵
عدم پرداخت. قوانین	۷	D	۰,۸۴۴	۰,۸۴۳
عدم ثبت نام. فرآیند اجرائی	۷	W	۰,۸۷۲	۰,۸۷۲
عدم ارسال اظهارنامه مالیاتی. فرآیند اجرائی	۹	X	۰,۸۳۲	۰,۸۳۶
عدم ابراز مالیات صحیح. فرآیند اجرائی	۱۲	Y	۰,۷۹۵	۰,۷۹۵
عدم پرداخت. فرآیند اجرائی	۱۰	Z	۰,۶۸۱	۰,۶۷۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### ۶-۲- ارائه مدل پیشنهادی

در این بخش، ابتدا پرسشنامه‌ی محقق ساخته طراحی شده و در میان اعضای نمونه‌ی آماری کمی توزیع گردید تا مبتنی بر نتایج بدست آمده، از طریق روش حداقل مربعات جزئی و آزمون تأیید عاملی، مورد سنجش قرار گیرد. در ادامه با استفاده از قابلیت‌های آزمون T-Value و تحلیل مقادیر ضرائب مسیر و سنجش شاخص نکوئی برازش، با استفاده از قابلیت‌های نرم افزار smart Pls، معناداری تاثیر مولفه‌ها و زیرمولفه‌های تمکین مالیاتی داوطلبانه در ایران از جنبه قوانین و مقررات و فرایندهای اجرایی، مشخص گردید. در چارچوب روش تحقیق کمی، مدل پیشنهادی، باید مورد تأیید قرار گرفته و برازش آن در سطح اطمینان مشخص اثبات گردد. با این شرایط و با توجه به نمادهای تخصیص یافته به محرک‌های عدم تمکین مالیاتی در نتیجه بخش کیفی، مدل‌های تحقیق ارائه می‌گردد.

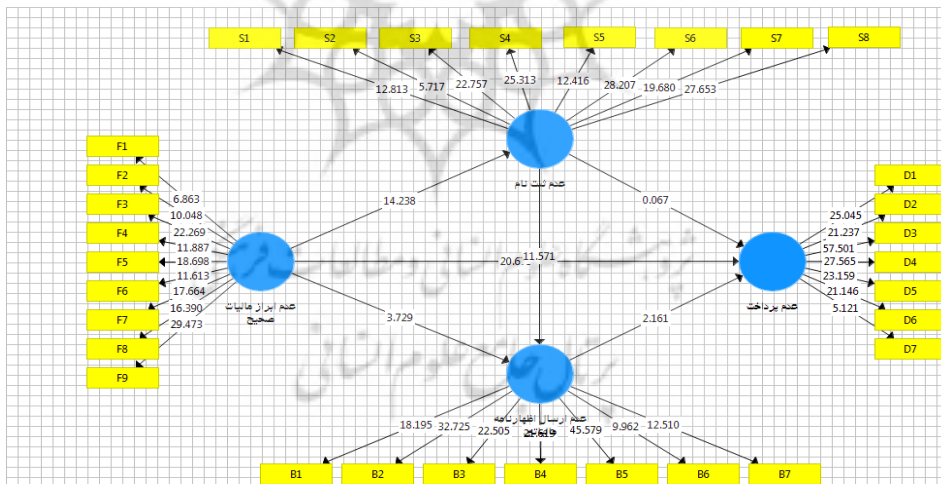
۱-۲-۶- از دیدگاه قوانین و مقررات



نمودار ۱- مدل معادلات ساختاری برای متغیرهای آشکار و مکنون با منشاء قوانین و مقررات با بار عاملی

استاندارد

منبع: یافته‌های پژوهشگر



نمودار ۲- مدل معادلات ساختاری برای متغیرهای آشکار و مکنون با منشاء قوانین و مقررات با بار عاملی

آماره t

منبع: یافته‌های پژوهشگر



## ۶-۲-۲- تحلیل معادلات ساختاری مبتنی بر روی حداقل مربعات جزئی

**بار عاملی:** در حقیقت یک ضریب همبستگی بین متغیرهای مکنون و متغیرهای آشکار در یک مدل اندازه‌گیری است. این ضریب تعیین می‌کند که متغیر مکنون چقدر از واریانس متغیرهای آشکار را تبیین می‌کند و از آن جا که یک ضریب همبستگی است باید از نظر آماری معنادار باشد. معناداری بار عاملی با آماره‌های T-VALUE و P-VALUE بررسی می‌شود.

قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده به وسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از ۰,۳ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف‌نظر می‌شود. بار عاملی بین ۰,۳ تا ۰,۶ قابل قبول است و اگر بزرگ‌تر از ۰,۶ باشد خیلی مطلوب است.

**ضریب مسیر (ضریب بتا):** بیان‌کننده وجود رابطه علی خطی و شدت و جهت این رابطه بین دو متغیر مکنون است. در حقیقت همان ضریب رگرسیون در حالت استاندارد است که ما در مدل‌های ساده تر رگرسیون ساده و چندگانه مشاهده می‌کردیم و عددی بین -۱ تا +۱ است که اگر برابر با صفر شوند، نشان‌دهنده‌ی نبود رابطه‌ی علی خطی بین دو متغیر پنهان است.

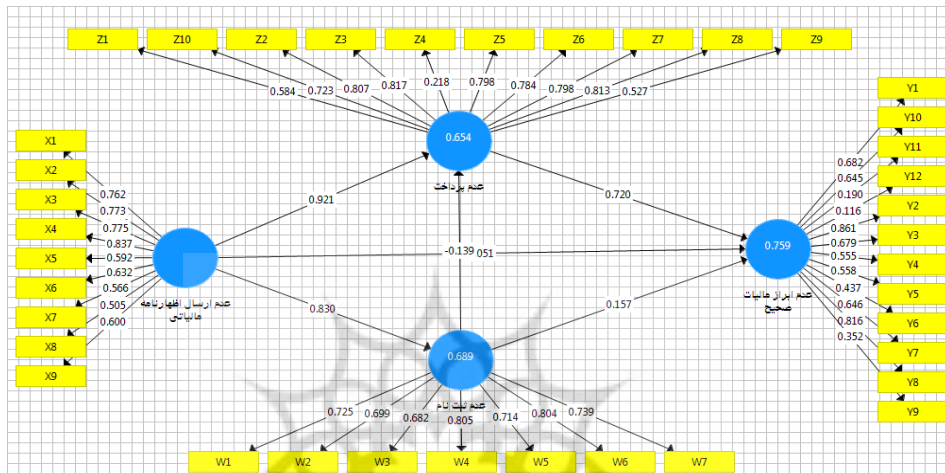
**R2 (واریانس تبیین شده):** در واقع نشان می‌دهند که چند درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل تبیین می‌شود. ضریب تعیین در حقیقت مهمترین شاخص در تحقیقاتی است که از مدل سازی معادلات ساختاری استفاده کرده‌اند. چرا که اساساً محقق تحقیق را برای همین منظور انجام می‌دهد اما گاه آنقدر در مسائل فرعی درگیر می‌شود که تحلیل مهمترین موضوع تحقیق خود را فراموش می‌کند. این ضریب نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل تحقیق روی هم رفته چند درصد از رفتار متغیر وابسته را پیش‌بینی می‌کنند.

در این بخش به بررسی مدل اصلی تحقیق در ۲ حالت ضرائب استاندارد و ضرائب معناداری می‌پردازیم.

نمودار ۲ مدل مورد بررسی را در حالت ضرائب استاندارد نشان می‌دهد. در صورتیکه مقادیر بارهای عاملی از ۰,۴ بیشتر و همچنین ضرائب معناداری نیز از ۱,۹۶ بیشتر باشند، در سطح اطمینان ۰,۹۵ معنادار خواهد بود. بنابراین با توجه به مدل فوق مشخص می‌گردد که تمامی مقادیر بارهای عاملی بیشتر از ۰,۴ و در سطح اطمینان ۰,۹۵ معنادار هستند.

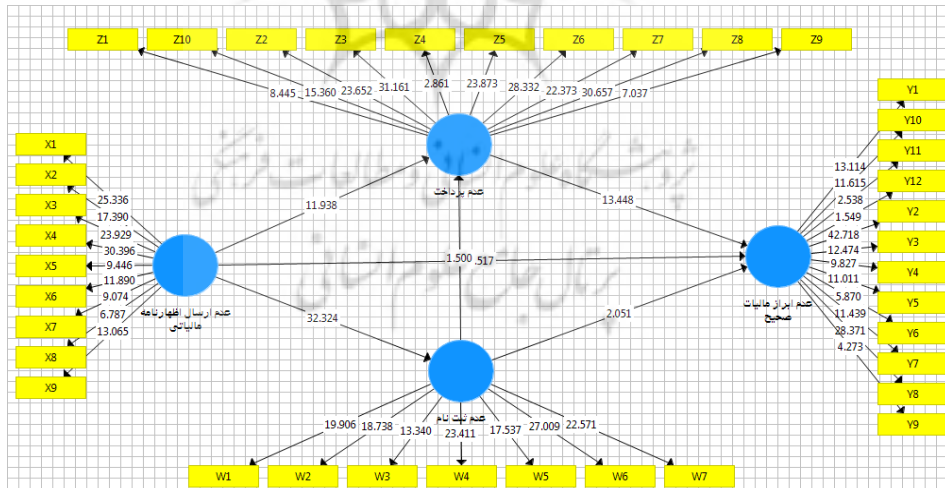
### ۳-۲-۶- از دیدگاه فرایندهای اجرایی

در این مرحله با توجه به خروجی نرم افزار بارهای عاملی و ضرائب مسیر متغیرهای مکنون و آشکار در ارتباط با محرک‌هایی که ریشه در فرایندهای اجرایی دارند مورد سنجش و مقایسه قرار گرفته‌اند.



نمودار ۳- مدل معادلات ساختاری برای متغیرهای آشکار و مکنون با منشاء فرایندهای اجرایی با ضرائب استاندارد

منبع: یافته‌های پژوهشگر



نمودار ۴- مدل معادلات ساختاری برای متغیرهای آشکار و مکنون با منشاء فرایندهای اجرایی با بار عاملی آماره t

در این بخش به بررسی مدل اصلی تحقیق در ۲ حالت ضرائب استاندارد و ضرائب معناداری می‌پردازیم. نمودار فوق، مدل مورد بررسی را در حالت ضرائب استاندارد نشان می‌دهد. در صورتیکه مقادیر بارهای عاملی از ۰,۴ بیشتر و همچنین ضرائب معناداری نیز از ۱,۹۶ بیشتر باشند، در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار خواهد بود. بنابراین با توجه به مدل فوق مشخص می‌گردد که تمامی مقادیر بارهای عاملی بیشتر از ۰,۴ و در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار هستند.

### ۳-۶- برآزش مدل‌های اندازه‌گیری

مدل‌های اندازه‌گیری نشان‌دهنده‌ی بارهای عاملی برای هر متغیر مکنون است و از طریق تحلیل عاملی تاییدی<sup>۵</sup> آزمون می‌گردد (همون، ۱۳۸۷؛ ۱۹). این کار از طریق تحلیل عاملی مرتبه اول و دوم صورت گرفته است. در جدول ۴ شاخص‌های مذکور آورده شده است:

جدول ۴- معیارهای برآزش مدل اندازه‌گیری

اعتبار مرکب ابزار اندازه‌گیری	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	نماد	متغیر پنهان
۰,۲۱۵۳۸۸	۰,۷۵۰۸۲۴	۰,۶۶۸۶۷۲	S	عدم ثبت نام. قوانین
۱,۰۰	۱,۰۰	۱,۰۰	B	عدم ارسال اظهارنامه مالیاتی. قوانین
۰,۶۳۶۵۲۹	۰,۷۷۷۷۳۸	۰,۵۳۰۰۹۹	F	عدم ابراز مالیات صحیح. قوانین
۰,۸۸۱۰۵۴	۰,۹۵۶۹۰۳	۰,۹۳۲۰۶۰	D	عدم پرداخت. قوانین
۰,۵۲۵۳۳۶	۰,۸۱۵۱۴۶	۰,۶۹۷۷۰۶	W	عدم ثبت نام. فرآیند اجرائی
۱,۰۰	۱,۰۰	۱,۰۰	X	عدم ارسال اظهارنامه مالیاتی. فرآیند اجرائی
۱,۰۰	۱,۰۰	۱,۰۰	Y	عدم ابراز مالیات صحیح. فرآیند اجرائی
۰,۷۴۰۵۹۸	۰,۸۹۵۱۴۹	۰,۸۲۳۷۴۷	Z	عدم پرداخت. فرآیند اجرائی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در این قسمت از شاخص‌های پایایی شاخص ضریب آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی<sup>۶</sup>، روایی همگرا، و روایی واگرا استفاده می‌گردد. مدل‌های اندازه‌گیری روابط بین متغیرهای مشاهده شده، (اندازه‌گیری شده) و متغیرهای مکنون را مشخص می‌سازد. با اجرای تحلیل عاملی بارهای عاملی برای هر متغیر مکنون و متغیر مشاهده شده بدست می‌آید. با توجه به نتایج بدست آمده در ستون پایایی مرکب، مشخص گردید تمامی مقادیر مربوطه به ۸ متغیر اصلی تحقیق از مقدار استاندارد ۰,۷ بیشتر بوده و بدین ترتیب مدل مورد بررسی دارای اعتبار مرکب بسیار مناسبی می‌باشد. همچنین

مقادیر مربوط به آلفای کرونباخ مرتبط با متغیرهای پنهان، از مقدار ۰,۵ برای تمامی این متغیرهای بیشتر می‌باشد و بدین ترتیب پایایی گویه‌های مورد بررسی نیز تایید می‌گردد.

#### ۴-۶- برازش مدل ساختاری

پس از برازش مدل‌های اندازه‌گیری، به بررسی مدل‌های ساختاری یا درونی تحقیق خواهیم پرداخت. در این قسمت نیز معیارهای برازش مدل ساختاری در جدول ۵ آورده شده است:

جدول ۵- معیارهای برازش مدل ساختاری

نوع اعتبار	شاخص	تفسیر شاخص
اعتبار مدل	ضریب تعیین <sup>۷</sup> (R <sup>2</sup> )	واریانس تبیین شده یک متغیر مکنون را نسبت به واریانس کل آن اندازه‌گیری می‌کند. برای این شاخص مقادیر بزرگتر از ۰,۶۷۰ قوی، بزرگتر از ۰,۳۳۳ متوسط و کمتر از ۰,۱۹۰ ضعیف تلقی می‌شود.
اعتبار مدل	ضرائب مسیر	ضرائب مسیر بین متغیرهای مکنون باید براساس علامت جبری، مقدار و معناداری آن‌ها بررسی شود.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به توضیحات و اهمیت شاخص‌های جدول فوق، در جدول زیر به بررسی ضریب تعیین متغیرهای مکنون می‌پردازیم.

جدول ۶- بررسی ضریب تعیین متغیرهای مکنون

متغیر	درصد ضریب تعیین	تفسیر
عدم ثبت نام	۰,۹۰۲	در حدود ۹۰ درصد از تغییرات این متغیر مربوط به متغیر عدم ثبت نام می‌باشد
عدم ارسال اظهارنامه مالیاتی	۰,۷۳۶	در حدود ۷۳ درصد از تغییرات این متغیر مربوط به متغیر عدم ارسال اظهارنامه مالیاتی می‌باشد
عدم ابراز مالیات صحیح	۰,۹۷۶	در حدود ۹۷ درصد از تغییرات این متغیر مربوط به متغیر عدم ابراز مالیات صحیح می‌باشد
عدم پرداخت	۰,۹۵۷	در حدود ۹۵ درصد از تغییرات این متغیر مربوط به عدم پرداخت می‌باشد

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج جدول فوق، واریانس تبیین شده ی متغیرهای ۴ گانه ی مورد بررسی در تمکین مالیاتی ۲ رویکرد قوانین و مقررات و فرآیندهای اجرایی، به ترتیب برابر با ۰,۹۷۶، ۰,۷۳۶، ۰,۹۵۷ و ۰,۹۰۲ می‌باشد. بنابراین با توجه به بازه‌های معرفی شده و اینکه تمام ضرایب تعیین متغیرها بیش از ۰,۶۷۰ بوده بنابراین مدل ساختاری ارائه شده دارای برازش قوی بوده است.

### ۶-۵- برازش مدل کلی

برای برازش و اعتبار سنجش مدل کلی تنها یک معیار با عنوان نیکویی برازش وجود دارد. این شاخص بین صفر و یک قرار داشته و هرچه قدر به مقدار یک نزدیک تر باشد، نشان‌دهنده ی کیفیت بالاتر مدل می‌باشد. لازم به ذکر است که این شاخص نشانگر توانایی مدل در پیش‌بینی متغیرهای وابسته می‌باشد (امانی و همکاران، ۱۳۹۱). بر طبق استاندارد کلی در سنجش این شاخص، مقادیر بالاتر از ۰,۳۳ بعنوان برازش متوسط معرفی می‌گردند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). این معیار از طریق فرمول ۱ محاسبه می‌گردد:

فرمول ۱- محاسبه نیکویی برازش

$$GOF^0 = \sqrt[3]{Communalities * R^2}$$

Communalities مقادیر مشترکی می‌باشد که در خروجی نرم افزار گزارش می‌شود. طبق خروجی نرم افزار، میانگین مقادیر مشترک (مربوط به متغیرهای پنهان مرتبه اول) برابر با جدول (۴) بدست آمده است:

$$1- Communalities = 0,215388 + 1,00 + 0,636530 + 0,881054 + 0,525336 + 1,00 + 1,00 + 0,740598 = 5,997$$

$$MEAN OF COMMUNILITIES = 0,7496$$

$$2- R^2 = 0,976 + 0,736 + 0,957 + 0,902 = 3,571$$

$$MEAN OF R^2 = 0,8927$$

با توجه به مقادیر بدست آمده طبق معادلات فوق، بدین ترتیب مقدار نیکویی برازش به قرار زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{0.7496 * 0.8927} = 0.818$$

بدین ترتیب با توجه به محاسبات و بررسی‌های صورت گرفته مقدار نکویی برازش برابر با ۰,۸۱۸ بدست آمده است که نشان از برازش بسیار بالای مدل مورد بررسی دارد.

#### ۶-۶- آزمون بارهای عاملی زیر مولفه‌های ۴ شاخص مرتبط با قوانین و مقررات

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون مدل اصلی در سطح الگوریتم‌های PLS و Bootstarping، مقادیر بدست آمده بارهای عاملی و ضرائب P-Value برای زیرمولفه‌ها (گویه‌ها) ی متغیرهای ۴ گانه مبتنی بر رویکرد قوانین و مقررات در جداول شماره (۷) تا (۱۰) آورده شده است. با بررسی نتایج حاصل از این جداول مشخص گردید تمامی این گویه‌ها دارای بارهای عاملی مورد نیاز (بیشتر از ۰,۴) در تائید روائی در سنجش مولفه‌ی پنهان مربوط به خود بوده‌اند. پس از بررسی برازش مدل در بخش متغیر اصلی و تفسیر نتایج حاصل از آزمون Bootstraping و دستیابی به مقادیر P-Value، می‌توان میزان اهمیت هر کدام از زیرمولفه‌های هریک از ۴ شاخص اصلی عدم تمکین مالیاتی با منشاء "قوانین و مقررات" را به قرار جداول ۷-۸-۹-۱۰ نمایش داد.

جدول ۷- بارهای عاملی و رتبه‌های وزنی محرک‌های موثر بر عدم ثبت نام بامنشاء قوانین

رتبه وزنی	آماره t	بار عاملی	نماد	گویه‌های "عدم ثبت نام"/ قوانین
۱	۲۹,۳۶	۰,۸۱۵	S6	پایه‌های مالیاتی محدود
۲	۲۷,۳۵۸	۰,۸۱۲	S8	جرم نبودن عدم شناسایی کلیه مودیان توسط سازمان مالیاتی
۳	۲۶,۶۰۷	۰,۷۶۸	S4	پیش‌بینی مرور زمان مالیاتی علی‌رغم طولانی بودن فرایند شناسایی، رسیدگی و قطعیت و اجرای مالیات
۴	۲۳,۹۳۹	۰,۷۲۱	S3	عدم الزام کلیه مودیان به ثبت نام در ارزش افزوده، صدور فاکتور، استفاده از صندوق مکانیزه و رعایت ماده ۱۶۹ ق.م.م
۵	۱۸,۷۳۷	۰,۷۳	S7	نا مناسب بودن تشویقات برای ثبت نام کنندگان و شناسایی کنندگان درون و برون سازمانی
۶	۱۳,۵۱۷	۰,۶۴۳	S1	عدم الزام قانونی برای تشکیل پرونده مالیاتی برای کلیه مشمولین ماده ۱ ق.م.م. توسط سازمان
۷	۱۲,۳۸۷	۰,۶۷۱	S5	معافیت‌های متعدد
۸	۵,۷۲۹	۰,۴۷۵	S2	قابل بخشودگی بودن جرایم دیرکرد و کمتر بودن آن از تورم

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۸- بارهای عاملی و رتبه های وزنی محرک‌های موثر بر عدم ارسال اظهارنامه با منشاء قوانین

رتبه وزنی	آماره t	بار عاملی	نماد	گویه‌های "عدم ارسال اظهارنامه"/ قوانین
۱	۴۵,۹۰۶	۰,۸۶۵	B5	عدم الزام قانونی برای تشکیل پرونده مالیاتی برای کلیه مشمولین ماده ۱ ق.م.م. توسط سازمان
۲	۳۳,۰۳۳	۰,۸۰۱	B2	طولانی بودن مهلت رسیدگی و قطعیت و اجرا با استفاده از مهلت مرور زمان مالیاتی
۳	۲۳,۱۳۶	۰,۸۰۷	B3	پیچیدگی های مجموعه قوانین و مقررات و فقدان مشاور مالیاتی رایگان
۴	۲۱,۸۲۱	۰,۷۷۴	B4	عدم الزام تمام مودیان به ثبت نام در ارزش افزوده، صندوق مکانیزه فروش، صدور فاکتور و رعایت ماده ۱۶۹ ق.م.م. و امضاء دیجیتال
۵	۱۹,۱۱	۰,۷۳۱	B1	قابل بخشودگی بودن جرایم مالیاتی
۶	۱۳,۱۷۳	۰,۶۶۳	B7	معافیتها، بخشودگیها و هزینه های قابل قبول
۷	۹,۷۲	۰,۶۲۵	B6	جرم نبودن پیشنهاد رشوه

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۹- بارهای عاملی و رتبه های وزنی محرک‌های موثر بر عدم ابراز صحیح مالیات بامنشاء قوانین

رتبه وزنی	آماره t	بار عاملی	نماد	گویه‌های "عدم ابراز صحیح مالیات"/ قوانین
۱	۲۵,۸۵۸	۰,۷۴۶	F9	عدم پیش بینی جریمه برای اعتبارات غیر واقعی یا مازاد
۲	۲۲,۹۰۶	۰,۷۱۸	F3	مجوز های قانونی برای طولانی شدن رسیدگی، قطعیت و اجرای مالیات
۳	۱۹,۸۲۲	۰,۷۳۹	F5	جرم نبودن پیشنهاد رشوه
۴	۱۸,۸۸۸	۰,۸۶۲	F7	پیچیدگی های مجموعه قوانین و مقررات و فقدان مشاور مالیاتی رایگان
۵	۱۷,۱۲۳	۰,۶۳۶	F8	عدم وجود الزام قانونی جهت دسترسی مأمورین مالیاتی به حسابهای بانکی و کلیه اطلاعات مودی هنگام حسابرسی
۶	۱۲,۳۰۵	۰,۶۶۰	F4	عدم الزام قانونی برای تشکیل پرونده مالیاتی برای کلیه مشمولین ماده ۱ ق.م.م. توسط سازمان
۷	۱۲,۱۷۲	۰,۶۵۷	F6	معافیتها، بخشودگیها و هزینه های قابل قبول
۸	۱۰,۳۲۵	۰,۶۰۳	F2	عدم الزام تمام مودیان به ثبت نام در ارزش افزوده، صندوق مکانیزه فروش، صدور فاکتور و رعایت ماده ۱۶۹ ق.م.م. و امضاء دیجیتال
۹	۶,۶۱۱	۰,۴۶۷	F1	قابل بخشودگی بودن جرایم مالیاتی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۱۰- بارهای عاملی ورتبه های وزنی محرک‌های موثر بر عدم پرداخت مالیات بامنشاء قوانین

رتبه وزنی	آماره t	بار عاملی	نماد	گویه‌های "عدم پرداخت" / قوانین
۱	۵۷,۳۱۱	۰,۸۶۳	D3	طولانی بودن رسیدگی، دادرسی، قطعیت و اجرای مالیات و عدم وجود محدودیت قانونی برای به روز بودن مراحل
۲	۲۶,۴۶	۰,۷۷۵	D4	جرم نبودن پیشنهاد رشوه
۳	۲۴,۶۳	۰,۷۶۲	D1	قابل بخشودگی بودن جرایم مالیاتی
۴	۲۲,۹	۰,۷۲۹	D5	شرکت‌های صوری و کاغذی
۵	۲۰,۸۴۷	۰,۷۶۲	D2	قابل تقسیت بودن مالیات و تعویق پرداخت ( برخلاف حقوق بگیران)
۶	۱۹,۷۶۷	۰,۷۰۴	D6	مراحل دادرسی بعد از قطعیت
۷	۵,۳۰۵	۰,۴۰۳	D7	عدم پیش بینی مسدود کردن کلیه حساب‌های مودیان با مکاتبه بانک مرکزی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶-۷- آزمون بارهای عاملی زیر مولفه‌های ۴ شاخص مرتبط با فرایندهای اجرایی

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون مدل اصلی در سطح الگوریتم‌های PLS و Bootstrapping، مقادیر بدست آمده بارهای عاملی و ضرائب P-Value برای زیرمولفه‌ها (گویه‌ها) ی متغیرهای ۴ گانه مبتنی بر رویکرد فرایندهای اجرایی به قرار جداول شماره (۱۱) تا (۱۴) می‌باشد. با بررسی نتایج حاصل از جداول ۱۲ و ۱۳ مشخص گردید که از میان زیرمولفه‌ی متغیرهای عدم ثبت نام و عدم ارسال اظهارنامه با رویکرد فرایندهای اجرایی، تمامی این گویه‌ها دارای بارهای عاملی مورد نیاز (بیشتر از ۰,۴) در تأیید روائی در سنجش مولفه‌ی پنهان مربوط به خود بوده‌اند. پس از بررسی برازش مدل در بخش متغیر اصلی و تفسیر نتایج حاصل از آزمون Bootstrapping و دستیابی به مقادیر P-Value، می‌توان میزان اهمیت هر کدام از زیرمولفه‌های هر یک از ۴ شاخص اصلی عدم تمکین مالیاتی با منشاء " فرایندهای اجرایی " را به قرار جداول ۱۱-۱۲-۱۳-۱۴ نمایش داد.

جدول ۱۱- بارهای عاملی ورتبه های وزنی محرک‌های موثر بر عدم ثبت نام با منشاء فرایندهای اجرایی

رتبه وزنی	آماره t	بار عاملی	نماد	گویه‌های "عدم ثبت نام" / فرایندها
۱	۲۷,۰۰۹	۰,۸۰۴	W6	عدم استفاده از فناوری های روز، هوش مصنوعی و داده کاوی
۲	۲۳,۴۱۱	۰,۸۰۵	W4	طولانی بودن فرایندهای رسیدگی و قطعیت و اجرا
۳	۲۲,۵۷۱	۰,۷۳۹	W7	جرم نبودن پیشنهاد رشوه
۴	۱۹,۹۰۶	۰,۷۲۵	W1	ثبت نام با مشخصات غیر واقعی و عدم وجود اعتبار سنجی بر خط
۵	۱۸,۷۳۸	۰,۶۹۹	W2	بخشودگی جرایم بدون ضابطه



رتبه وزنی	آماره t	بار عاملی	نماد	گویه‌های "عدم ثبت نام" / فرایندها
۶	۱۷,۵۳۷	۰,۷۱۴	W5	عدم اجرای کامل مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر و ۲۷۴ ق.م.م
۷	۱۳,۳۴	۰,۶۸۲	W3	عدم وجود پرونده مالیاتی الکترونیک کلیه مشمولین ماده ۱ ق.م.م

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### جدول ۱۲- بارهای عاملی و رتبه‌های وزنی محرک‌های موثر بر عدم ارسال اظهارنامه با منشاء فرایندهای اجرایی

رتبه وزنی	آماره t	بار عاملی	نماد	گویه‌های "عدم ارسال اظهارنامه مالیاتی" / فرایندها
۱	۳۰,۳۹۶	۰,۸۳۷	X4	پیچیدگی‌های مجموعه قوانین و مقررات و فقدان مشاور مالیاتی رایگان
۲	۲۵,۳۳۶	۰,۷۶۲	X1	عدم اجرای کامل مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر و ۲۷۴ ق.م.م
۳	۲۳,۹۲۹	۰,۷۷۵	X3	طولانی بودن فرایندهای رسیدگی و قطعیت اجرا
۴	۱۷,۳۹	۰,۷۷۳	X2	بخشودگی جرایم بدون ضابطه
۵	۱۳,۰۶۵	۰,۶۰	X9	آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م در خصوص مهلت یکساله رسیدگی پرونده‌های فاقد اظهارنامه رعایت نمی‌شود
۶	۱۱,۸۹	۰,۶۳۲	X6	عدم استفاده از فناوری‌های روز، هوش مصنوعی و داده کاوی
۷	۹,۴۴۶	۰,۵۹۲	X5	فقدان پرونده الکترونیک مالیاتی برای تمام مشمولین ماده ۱ ق.م.م
۸	۹,۰۷۴	۰,۵۶۶	X7	عدم الزام تمام مودیان به ثبت نام در ارزش افزوده، صندوق مکانیزه فروش، صدور فاکتور و رعایت ماده ۱۶۹ ق.م.م و امضاء دیجیتال
۹	۶,۷۸۷	۰,۵۰۵	X8	عدم ثبت نام، ثبت نام غیر واقعی، شرکتهای کاغذی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون مدل اصلی در سطح الگوریتم‌های PLS و Bootstarping، مقادیر بدست آمده بارهای عاملی و ضرائب P-Value برای زیرمولفه‌ها (گویه‌ها) ی متغیر "عدم ابراز مالیات صحیح با رویکرد فرایندهای اجرایی" به قرار جدول ۱۳ می‌باشد. با بررسی نتایج مشخص گردید که از میان ۱۲ زیرمولفه‌ی متغیر "عدم ابراز مالیات صحیح" مبتنی بر رویکرد فرآیند داخلی، ۹ مورد از این گویه‌ها دارای بارهای عاملی مورد نیاز (بیشتر از ۰,۴) در تأیید روائی در سنجش مولفه‌ی پنهان مربوط به خود بوده‌اند، در حالی که گویه‌های نداشتن پرونده الکترونیک برای تمام مشمولین ماده ۱ ق.م.م با نماد Y9، اختلاف در محاسبه اعتبارات، بهای تمام شده و دوره های مالیاتی وعدم امکان مقابله فاکتورها و معاملات وعدم دسترسی به حساب‌های بانکی هنگام

حسابرسی مالیاتی با نماد Y11 و همچنین گویه‌ی عدم اجرای مهلت یکساله رسیدگی موضوع آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م با نماد Y12 به ترتیب با مقادیر بارهای عاملی برابر با ۰,۳۵۲، ۰,۱۹۰ و ۰,۱۱۶، دارای روائی مناسب در سنجش مولفه‌ی اصلی خود (عدم ابراز مالیات صحیح مبتنی بر رویکرد فرآیندهای اجرایی) نبوده‌اند.

جدول ۱۳- بارهای عاملی و رتبه‌های وزنی محرک‌های موثر بر عدم ابراز مالیات صحیح با منشاء فرایندهای اجرایی

رتبه وزنی	آماره t	بارعاملی	نماد	گویه‌های "عدم ابراز مالیاتی صحیح" / فرایندها
*	۴,۲۷۳	۰,۳۵۲	Y9	نداشتن پرونده الکترونیکی برای تمام مضمولین ماده ۱ ق.م.م
*	۲,۵۳۸	۰,۱۹۰	Y11	اختلاف در محاسبه اعتبارات، بهای تمام شده و دوره های مالیاتی و عدم امکان مقابله فاکتورها و معاملات و عدم دسترسی به حسابهای بانکی هنگام حسابرسی مالیاتی
*	۱,۵۴۹	۰,۱۱۶	Y12	عدم اجرای مهلت یکساله رسیدگی موضوع آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م
۱	۴۲,۷۱۸	۰,۸۶۱	Y2	جرم نبودن پیشنهاد رشوه
۲	۲۸,۳۷۱	۰,۸۱۶	Y8	معافیتهای و بخشودگی های مالیاتی
۳	۱۳,۱۱۴	۰,۶۸۲	Y1	بخشودگی جرایم مالیاتی
۴	۱۲,۴۷۴	۰,۶۷۹	Y3	ثبت نام با مشخصات غیر واقعی و شرکت‌های صوری
۵	۱۱,۶۱۵	۰,۶۴۵	Y10	عدم استفاده از روش‌های نوین حسابرسی، داده کاوی، هوش مصنوعی و فناوری های نوین
۶	۱۱,۴۳۹	۰,۶۴۶	Y7	طولانی بودن فرایندهای رسیدگی و قطعیت و اجرا
۷	۱۱,۰۱۱	۰,۵۵۸	Y5	عدم اجرای مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر و ۲۷۴ ق.م.م در اجرا
۸	۹,۸۲۷	۰,۵۵۵	Y4	اختلاف قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری
۹	۵,۸۷	۰,۴۳۷	Y6	عدم الزام تمام مودیان به ثبت نام در ارزش افزوده، صندوق مکانیزه فروش، صدور فاکتور و رعایت ماده ۱۶۹ ق.م.م و امضاء دیجیتال

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون مدل اصلی در سطح الگوریتم‌های PLS و Bootstarping، مقادیر بدست آمده بارهای عاملی و ضرائب P-Value برای زیرمولفه‌ها (گویه‌ها) ی متغیر "عدم پرداخت مبتنی بر رویکرد فرایندهای اجرایی" به قرار جدول ذیل می‌باشد. با بررسی نتایج حاصل مشخص گردید که از میان ۱۰ زیرمولفه‌ی متغیر "عدم پرداخت" با رویکرد فرآیندهای اجرایی، تمامی این گویه‌ها دارای بارهای عاملی مورد نیاز (بیشتر از ۰,۴) در تائید روائی در سنجش مولفه‌ی پنهان مربوط به خود بوده‌اند و تنها گویه‌ی "طولانی بودن فرایندهای رسیدگی و قطعیت

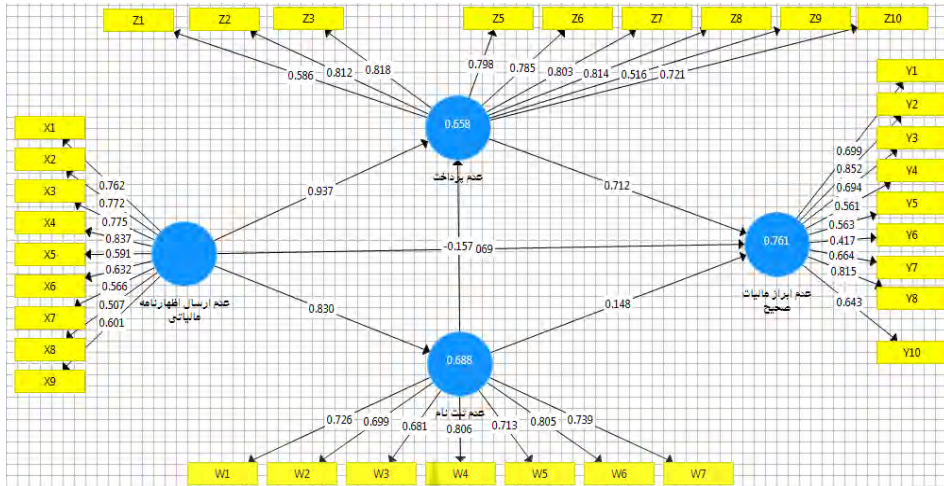
و اجرا" با نماد Z4، با مقدار بار عاملی برابر با ۰,۲۱۸، دارای روائی تأیید شده در سطح آزمون الگوریتم‌های PLS نبوده است. پس از بررسی برازش مدل در بخش متغیر اصلی "عدم پرداخت" در رابطه با گویه‌های مربوط به آن مبتنی بر رویکرد فرآیند داخلی، و تفسیر نتایج حاصل از آزمون Bootstrapping و دستیابی به مقادیر P-Value، می‌توان میزان اهمیت هر یک از ۹ زیرمولفه‌ی دارای روائی مربوط به "عدم پرداخت مبتنی بر رویکرد فرآیند داخلی" را به قرار جدول ۱۴ نمایش داد:

جدول ۱۴- بارهای عاملی و رتبه های وزنی محرک‌های موثر بر عدم پرداخت مالیات با منشاء فرایندهای اجرایی

رتبه وزنی	آماره t	بارعاملی	نماد	گویه‌های "عدم پرداخت"/ فرایندها
*	۲,۸۶۱	۰,۲۱۸	Z4	طولانی بودن فرایندهای رسیدگی و قطعیت و اجرا
۱	۳۱,۱۶۱	۰,۸۱۷	Z3	عدم اجرای مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر و ۲۷۴ ق.م.م در اجرا
۲	۳۰,۶۵۷	۰,۸۱۳	Z8	شرکتهای صوری و کاغذی و عدم امکان اعتبار سنجی بدلیل فقدان بانک اطلاعاتی جامع
۳	۲۸,۳۳۲	۰,۷۸۴	Z6	عدم اجرای تبصره ۲ ماده ۲۱۰ و عدم ارسال اوراق قطعی بعد از ۱۰ روز به اداره اجرا
۴	۲۳,۸۳۷	۰,۷۹۸	Z5	نداشتن پرونده الکترونیکی برای تمام مشمولین ماده ۱ ق.م.م
۵	۲۳,۶۵۲	۰,۸۰۷	Z2	بخشودگی جرایم مالیاتی
۶	۲۲,۳۷۳	۰,۷۹۸	Z7	مراحل دادرسی بعد از قطعیت مالیات
۷	۱۵,۳۶	۰,۷۲۳	Z10	جرم نبودن پیشنهاد رشوه
۸	۸,۴۴۵	۰,۵۸۴	Z1	قابل تقسیط بودن مالیات سنوات قبل مودیان (برخلاف حقوق بگیران)
۹	۷,۰۳۷	۰,۵۲۷	Z9	مودیانی که ثبت نام نکرده‌اند و شناسایی نشده‌اند و اطلاعات نادرستی از مودیان موجود است

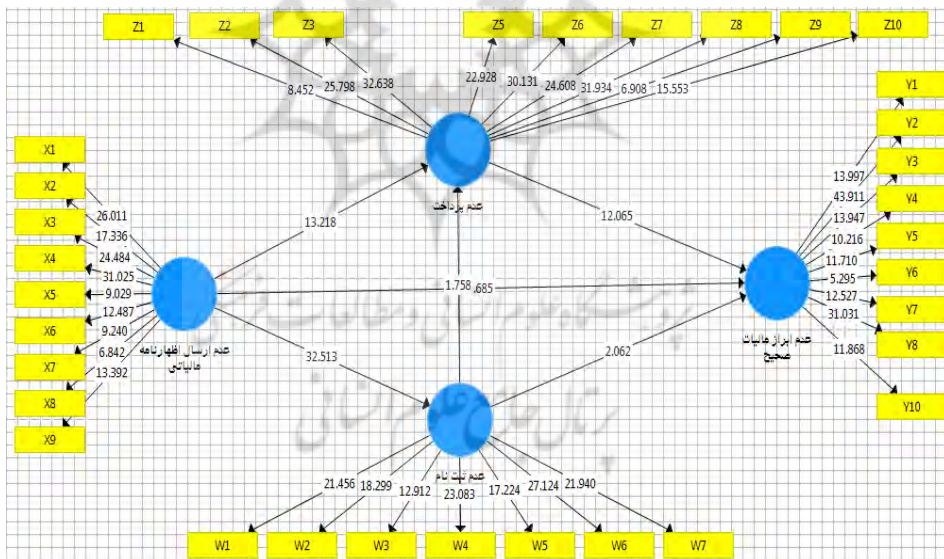
منبع: یافته‌های پژوهشگر

در نهایت می‌توان مدل بهینه‌ی تأیید شده (مبتنی بر سنجش الگوریتم‌های PLS، آزمون ضرائب P-Value / T-Value و همچنین شاخص نکوئی برازش (GOF) را به قرار ذیل نمایش داد: لازم به ذکر است که هر ۴ مدل مبتنی بر رویکرد قوانین و مقررات و همچنین ۲ مدل "عدم ثبت نام" و "عدم ارسال اظهارنامه مالیاتی" مبتنی بر رویکرد فرآیندهای اجرایی، در قالب مدل پیشنهادی اولیه تأیید گردیدند و در این بخش، ۲ مدل "عدم ابراز مالیات صحیح" و "عدم پرداخت" مبتنی بر رویکرد فرآیندهای اجرایی، دارای مدل‌های بهینه شده‌ای می‌باشند. از این رو، مدل بهینه‌ی تمکین مالیاتی داوطلبانه‌ی مودیان در بخش فرایندهای اجرایی در نمودارهای ۵ و ۶ ارائه می‌گردد:



نمودار ۵- مدل بهینه شده "تمکین مالیاتی داوطلبانه‌ی مودیان" مبتنی بر رویکرد فرآیندهای اجرایی در سطح الگوریتم‌های PLS:

منبع: یافته‌های پژوهشگر



نمودار ۶- مدل بهینه شده "تمکین مالیاتی داوطلبانه‌ی مودیان" مبتنی بر رویکرد فرآیندهای اجرایی در سطح ضرائب T-Value / P-Value (Bootstrapping):

منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۷- نتیجه گیری و پیشنهادات

امروزه، رویکرد کلی در همه کشورهای توسعه یافته و برخی از کشورهای در حال توسعه، حرکت به سمت مدیریت مالیاتی مبتنی بر بهبود تمکین است. در این راستا، این کشورها، برای کاهش اندازه شکاف مالیاتی، اقدام به اجرا و پیاده سازی برنامه مدیریت ریسک تمکین می‌کنند. از طریق طراحی، اجرا و پیاده سازی برنامه‌های مدیریت تمکین، به طور مستمر در صدد کاهش و یا به حداقل رساندن موارد عدم تمکین مالیاتی هستند. سازمان های مالیاتی کشورهای عضو سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه (OECD) از الگویی برای مدیریت تمکین مالیاتی استفاده می‌کنند که ریسک‌های عدم تمکین در ۲ سطح راهبردی (بازار) و سطح عملیاتی (شامل دویبخش مجموعه ها : منبع/بخش /صنعت و سطح هر مؤدی یا پرونده) دسته بندی شده‌اند. در این الگو شناسایی ریسک‌های راهبردی مقدم بر ریسک‌های عملیاتی بوده و شناسایی ریسک‌های راهبردی زمینه ساز شناسایی ریسک‌های عملیاتی می‌باشد.

علیرغم اهمیت شناسایی ریسک‌های تمکین در مدیریت تمکین مالیاتی و ضرورت برخورد با آنها جهت کاهش شکاف مالیاتی، افزایش درآمد مالیاتی و ایجاد عدالت مالیاتی، طبق بررسی‌های بعمل آمده، تاکنون در داخل کشور تحقیق مدونی در سطح راهبردی (از بالا به پایین) جهت شناسایی محرک‌ها یا عوامل ایجاد کننده داخلی ریسک‌ها انجام نشده است. این تحقیق بعنوان نوآوری تمرکز را از مالیات‌دهندگان فردی به محیط بزرگ تر تمکین سوق می‌دهد. از این رو دارای نوآوری در بافت تحقیق بوده و شکاف دانشی موجود در شناسایی محرک‌های عدم تمکین بجای موارد آن را مورد واکاوی قرار داده است. در مرحله اول این تحقیق که از روش ترکیبی انجام شده، با استفاده از روش کیفی تحلیل تم و کدگذاری، شاخص‌های مولفه‌های ۴ گانه ریسک تمکین مالیاتی (شامل عدم ثبت نام، عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی، عدم ابراز صحیح و قانونی بدهی مالیاتی و عدم پرداخت مالیات) را با استفاده از نظر ۳۰ نفر از خبرگان مالیاتی از منظر ایرادات یا کمبودها در قوانین و مقررات و فرایندهای اجرایی رسیدگی، مطالبه و وصول مالیات شناسایی گردید. سپس در بخش کمی با پرسشنامه ۵ گزینه ای از طیف لیکرت در نمونه آماری شامل ۲۱۰ نفر از مودیان مالیاتی شهر تهران و استفاده از رویکرد معادلات ساختاری مدل روابط ارائه و آزمون گردید.

با توجه به اینکه در تحقیق هرندی سرآسیایی (۱۳۹۲)، با عنوان روش های بهبود تمکین مالیاتی، عوامل قانونی شامل تشدید مجازاتهای مالیاتی و افزایش جرایم نقدی مالیاتی عنوان شده، تحقیق حاضر حاکی از این است که علاوه بر آن موضوعات، مواردی از جمله نبود الزام قانونی جهت تشکیل پرونده الکترونیکی مالیاتی برای کلیه مشمولین ماده ۱ ق.م.م، عدم شمول کلیه مودیان در قانون مالیات بر ارزش افزوده و عدم الزام قانونی تمام گروههای مشاغل به ارائه صورتحساب فروش

و استفاده از صندوق فروش نیز به عنوان محرک‌های عدم تمکین متأثر از قوانین و مقررات از نظر خبرگان دارای اهمیت بوده اند. پایل (۱۹۹۱)، در مطالعه خود تحت عنوان اقتصاد تمکین مؤدیان مالیاتی، نظام مجازات و جرایم مالیاتی را یکی از گلوگاه‌های دستگاه مالیاتی دانسته و به این نتیجه رسیده است که جرایم کمتر ولی قاطعانه، بیشتر از جرایم سنگین که به طور موردی و غیر قطعی تعلق میگیرند، بر کاهش فرار مالیات مؤثر هستند. در تحقیق حاضر نیز قابل بخشودگی بودن جرایم مالیاتی یکی از شاخص‌های عدم تمکین مالیاتی شناخته شده که در عدم انجام هر ۴ تکلیف قانونی مؤثر شناخته شده است.

عبدی و همکاران در سال ۱۳۹۳، طی تحقیقی کتابخانه‌ای با عنوان حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده با تاکید بر ریسک حسابرسی، عنوان نموده‌اند که استفاده از سیستم فناوری اطلاعات، آموزش کارکنان و یکپارچه سازی نظام مالیاتی به عنوان اقدامات پشتیبان برای کاهش ریسک حسابرسی در نظام مالیات بر ارزش افزوده است. در تحقیق پیش رو نیز یکپارچه نبودن نظام مالیاتی و عدم استفاده از فناوری‌های نوین از شاخص‌ها و محرک‌های عدم تمکین شناسایی شده است.

بنابراین پیشنهادات زیر از نتایج تحقیق ارائه می‌گردد:

(۱) با توجه به محرک‌ها و شاخص‌های شناسایی و اولویت بندی شده، مشخص است که کمبودها و نقایصی هم در قوانین و مقررات و هم در فرایندهای اجرایی و عملیات رسیدگی، تشخیص و وصول مالیات وجود دارد. این نقایص به عنوان محرک‌های ریسک عدم تمکین داخلی، قابل کنترل و برنامه ریزی و اصلاح هستند. بنابراین پیشنهاد می‌گردد سازمان امور مالیاتی از این یافته‌ها در تعیین و پیاده سازی استراتژی‌های برخورد با علل و رفتارهای عدم تمکین استفاده نماید.

(۲) شناسایی ریسک عدم تمکین از مرحله ثبت نام دارای اهمیت است. مودیانی که ثبت نام نکرده‌اند یا با اطلاعات غلط ثبت نام کرده‌اند و یا شناسایی آنان با مشخصات اشتباه بوده است، در مراحل ارائه اظهارنامه و پرداخت مالیات نیز دارای ریسک بالا هستند و لازم است در قوانین و مقررات تشکیل پرونده الکترونیکی برای تمامی اشخاص مشمول مالیات مطابق با ماده (۱) قانون مالیاتهای مستقیم الزامی شود و زیرساختهای آن برای اجرا فراهم گردد. زیرا اگر تمام مودیان شناسایی نشوند امکان تعیین ریسک آنان نیز قابل محاسبه نخواهد بود.

(۳) با توجه به اینکه کمبودها و نقایص در فرایندهای اجرایی رسیدگی و مطالبه و وصول مالیات بالاترین اولویت در محرک‌های عدم تمکین بوده است، نظارت و کنترل بیشتری بر اجرای صحیح عملیات و فرایندهای رسیدگی، قطعیت و وصول انجام پذیرد.

۴) ایجاد بخشی در سازمان امور مالیاتی بعنوان "بخش مدیریت تمکین مالیاتی" ضروری است. این بخش می‌تواند با پایش ریسک‌های تمکین و تجزیه و تحلیل آنها و اتخاذ استراتژی‌های مناسب جهت کاهش موارد عدم تمکین اقدام نماید. البته با توجه به تغییرات در شرایط، این نوع شناسایی و تعیین استراتژی برخورد می‌بایست بصورت مستمر و پویا باشد.



## فهرست منابع

- ۱) آقای، محمد (۱۳۷۹). "بهبود کمی مالیات در گرو خدمات رسانی"، پژوهشنامه اقتصادی، بهار ۷۹، صص ۱۰۵-۱۲۸.
- ۲) امیدی پور، رضا؛ پژویان، جمشید (۱۳۹۶). "فرار مالیاتی در پایه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در ایران"، اقتصاد مالی، شماره ۱۱ تابستان ۹۶، صص ۲۷-۵۶.
- ۳) اسداله زاده بالی، رستم و همکاران (۱۳۹۸). "نگرشی بر ارتباط میان بار مالیاتی و اثرگذاری آن بر اقتصاد پنهان در ایران رهیافتی از الگوی (ARDL)"، اقتصاد مالی، شماره ۴۹ زمستان ۹۸، صص ۱۳۱-۱۵۲.
- ۴) استراوس، انسلم؛ کرین، جولیت (۱۹۹۰). مبانی پژوهش کیفی، ترجمه حسن افشار، نشر نی، چاپ سوم، ۱۳۹۲، ص ۳۲ و ص ۸۱.
- ۵) باباجانی، جعفر؛ باقری، بهروز (۱۳۹۶). "ارائه مدلی برای اندازه گیری تمکین مالیاتی در سطح هر مؤدی (اشخاص حقوقی)"، پژوهشنامه مالیات شماره ۸۲، صص ۱۱-۴۶.
- ۶) باقری، بهروز؛ باباجانی، جعفر (۱۳۹۸). "شناسایی عوامل موثر بر تمکین مالیات"، پژوهش های تجربی حسابداری، شماره ۳۱، صص ۲۸۳-۳۱۱.
- ۷) رضایی، محمد قاسم؛ خادمی، جامخانه، علی اکبر و منتظرالظهور، مریم (۱۳۸۹). "جایگاه تحول و تمکین در اصلاحات نظام مالیاتی تجربه جهانی و چالشهای نظام مالیاتی ایران"، پژوهشنامه مالیات، شماره نهم، صص ۸۳-۹۹.
- ۸) زنگنه، احسان (۱۳۸۹). "بررسی روابط متقابل اجتماعی بر سطح تمکین مودیان مالیاتی (مطالعه موردی استان اصفهان)"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه اصفهان.
- ۹) عرب مازار، عباس؛ زایر، آیت (۱۳۸۷). "برآورد ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در ایران"، پژوهشنامه مالیات، شماره ۵۰، صص ۵-۲۶.
- ۱۰) کرمی، غلامرضا؛ تاجیک، کامران (۱۳۹۴). "مدل سازی حسابداری تومی در ایران بر اساس روش تحلیل تم"، فرایند مدیریت توسعه، دوره ۲۸، صص ۱۴۱-۱۶۴.
- ۱۱) کمالی، سعید؛ شفیعی، سعیده (۱۳۹۰). "مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی"، پژوهشنامه مالیات، شماره ۵۸، صص ۱۴۳-۱۶۸.
- ۱۲) کیقبادی، امیر رضا و همکاران (۱۳۹۸). "انتخاب برای حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸، شماره ۳۲، صص ۹۹-۱۱۰.



۱۴) گرایبی نژاد، غلامرضا؛ چپر دار، الهه (۱۳۹۱). "بررسی عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی در ایران"، اقتصاد مالی، شماره ۲۰ تابستان ۹۱ صص ۶۹-۹۲.

۱۵) مولایی پور، منصور (۱۳۹۳). "تمکین مالیاتی در برنامه‌های توسعه اقتصادی ایران"، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، صص ۱۷۳-۱۹۶.

۱۶) هرنندی سرآسیابی، آزاده (۱۳۹۲). "روش‌های بهبود تمکین مالیاتی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد.

- 17) Androni J., Ennard B., Feinstein J. (1988). "Tax compliance". *Journal of Economic Literature*, XXXVI, 2, 818-860.
- 18) Kastlunger, B. Kirchler, E; Mittone, L. and J. Pitters (2009). "Sequences of Audits, Tax Compliance, and Taxpaying Strategies". *Journal of Economic Psychology*, Vol. 30, pp. 405- 418.
- 19) Khwaja, Munawer Sultan, Awasthi, Rajul and Loeprick, Jan (2011). "Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences" *The International Bank for Reconstruction and Development*.
- 20) O. Alabede, J; Zainol Ariffin, Z. Bt. And K. Md. Idris (2011). "Does Ethnicity Matter in Individual Taxpayer Compliance Behavior? Empirical Evidence from Nigeria". *Economics and Finance Review*, Vol. 1, No. 8, pp. 18-30.
- 21) OECD (2010). "Tax Compliance and Tax Accounting Systems". *Forum on Tax Administration, Compliance sub-Group*. <http://www.oecd.org/tax/administration/45045662.pdf>.
- 22) Palil, Mohd Rizal. Ahmad Fariq Mustapha. (2011), "Determinants of Tax Compliance in Asia: A case of Malaysia" *European Journal of Social Sciences – Volume 24, Number 1*.
- 23) Pyle. D.J. (1991). "The Economics of Taxpayer Compliance", *Journal of Economic Surveys*, Volume 5, Issue 2, June, 163–198.
- 24) Tax Administration 2017, "comparative information on OECD and other advanced and emerging economies". <http://read.oecd-ilibrary.org>.
- 25) [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/gen\\_overview/Risk\\_Management\\_Guide\\_for\\_tax\\_administrations\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/Risk_Management_Guide_for_tax_administrations_en.pdf).

#### یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Internal Revenue Service(USA)
- <sup>2</sup> Organization for Economic Co-operation and Development
- <sup>3</sup> Polit and Hungler
- <sup>4</sup> Glaser
- <sup>5</sup> Confirmatory factor analysis (CFA)
- <sup>6</sup> Composite Reliability (CR)
- <sup>7</sup> Coefficient of Determination