

# مطالعات علوم اسلامی انسانی

مقاله پژوهشی، سال هفتم، شماره ۲۷، پاییز ۱۴۰۰ (ص ۶۵ - ۷۵)  
دریافت: مرداد ماه ۱۴۰۰ پذیرش: مهر ماه ۱۴۰۰

## بررسی رابطه بین عدالت رویه ای و اعتماد (مبتنی بر شناخت) و تبعیت از قوانین مالیاتی داوطلبانه با توجه به نقش میانجی گری قدرت مشروع و اجباری

### Investigating the relationship between procedural justice and trust (based on knowledge) and compliance with voluntary tax laws with regard to the mediating role of legitimate and coercive power

فاطمه متاجی نیموری / دانشجوی دکتری، مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ساری و مدرس دانشگاه آزاد چالوس.  
کرم سینا / دانشیار، عضو هیئت علمی، دانشگاه فنی و حرفه ای کشور.  
احمد سامی / دانشجوی دکتری، مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ساری.  
رامین افراسیابی / فارغ التحصیل کارشناسی ارشد، مدیریت مالی، دانشگاه آزاد علی آباد کتول.

Fatemeh Mataji Nimuri/ PhD student, Public Administration, Islamic Azad University, Sari Branch and Lecturer at Azad Chalos University.

[fmatajinemvar@yahoo.com](mailto:fmatajinemvar@yahoo.com)

Karam Sina/ professor, faculty member, Technical and Vocational University of Iran.

Ahmad Sami/ PhD student, Public Administration, Islamic Azad University, Sari branch.

Ramin Afrasiabi/ M.Sc graduate, Financial Management, Aliabad Azad University Katul.

#### Abstract

The aim of the current research is to investigate the relationship between procedural justice and trust (based on knowledge) and compliance with voluntary tax laws with regard to the role of mediation of legitimate and coercive power. The statistical population of this research includes all the employees of the tax affairs organization of North Khorasan province, which had a total of 170 people. According to Morgan's table, 118 people were randomly selected as a stratified sample size. To measure and test the variables in this research, the 34-question questionnaire of Gobna (2015) whose content validity was confirmed by the supervisor was used. The reliability of the mentioned questionnaire was also obtained by the

#### چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه بین عدالت رویه ای و اعتماد (مبتنی بر شناخت) و تبعیت از قوانین مالیاتی داوطلبانه با توجه به نقش میانجی گری قدرت مشروع و اجباری می باشد. جامعه آماری تحقیق حاضر کلیه کارکنان سازمان امور مالیاتی استان خراسان شمالی را شامل می شود که مجموعاً دارای ۱۷۰ نفر بودند. که طبق جدول مورگان تعداد ۱۱۸ نفر به عنوان حجم نمونه بصورت تصادفی طبقه ای انتخاب شدند برای سنجش و آزمون متغیرها در تحقیق حاضر از پرسشنامه ۳۴ سوالی گوبنا (۲۰۱۵) که روایی محتوایی آن توسط استاد راهنما مورد تایید قرار گرفته بود استفاده گردید. پایایی پرسشنامه مزبور نیز با روش ضریب آلفای کرونباخ ۰/۸۰۲ بدست آمد که گویای اعتبار بالای آن بود. جهت تجزیه و تحلیل فرضیات تحقیق از روش مدل ساختاری به کمک نرم افزار لیزرل استفاده شده است.

<sup>1</sup> Gobena,

method of Cronbach's alpha coefficient of 0.802, which was indicative of its high reliability. In order to analyze the hypotheses of the research, the structural model method was used with the help of Lisrel software. The results of the structural model showed that there is a significant relationship between procedural justice and trust based on compliance with tax laws and legitimate and mandatory powers. On the other hand, compulsory tax power and legitimate tax power mediate the relationship between procedural justice and knowledge-based trust and compliance with voluntary tax laws.

**Keyword:** procedural justice, coercive power, legitimate power, compliance with voluntary tax laws.

نتایج مدل ساختاری نشان داد بین عدالت رویه ای و اعتماد مبتنی با تبعیت از قوانین مالیاتی و قدرت های مشروع و اجباری رابطه معناداری وجود دارد. از طرفی قدرت مالیاتی اجباری و قدرت مالیاتی مشروع رابطه بین عدالت رویه و اعتماد مبتنی بر شناخت و تبعیت از قوانین مالیاتی داوطلبانه را میانجی گری می کند.

**کلیدواژه ها:** عدالت رویه ای، قدرت اجباری، قدرت مشروع، تبعیت از قوانین مالیاتی داوطلبانه.

## مقدمه

اهمیت مالیات در تأمین هزینه تدارک کالاهای عمومی و نقش آن در توزیع مجدد درآمد، از مباحث مورد توجه اقتصاد دانان بخش عمومی است. لازمه تدارک بهینه کالاهای عمومی و بهبود توزیع درآمد توجه به تمکین از مالیات است. پرداخت مالیات یکی از عوامل رشد و توسعه جامعه است و موجب رونق اقتصادی و ارتقای شاخصهای آن، تحقق عدالت اجتماعی، افزایش خدمات و عمران و آبادانی کشور میشود. با وصول مالیات عادلانه از مؤدیان، میتوان بسیاری از مشکلات اجتماعی و اقتصادی کشور از جمله کسری بودجه سالانه، تورم و بیکاری را رفع و زمینه ایجاد عدالت اجتماعی از طریق توزیع دوباره درآمدها را فراهم کرد. مناسبترین وسایل برای تأمین موفقیت سازمان مالیاتی کشورها، علاوه بر انسجام دستگاه مالیاتی به مفهوم اجرای درست قانون و ضوابط، افزایش انگیزه های درونی و جلب همکاری و همفکری مؤدیان است. این امر میتواند آنان را مجاب سازد که تمکین از مالیات را روشی منطقی در افزایش منافع اقتصادی و برخوردارگی از مواهب اجتماعی بدانند. یکی از موارد مهم برای درآمد آینده مالیات است. مالیات علاوه بر تأمین مالی مورد نیاز دولت نقدینگی را نیز کنترل کرده و ضمن توزیع بهتر درآمد و ثروت کشور آن ها را در محل های مناسب خرج کند مالیات که در حقیقت نوعی پرداخت هزینه زندگی اجتماعی می باشد تعاریف مختلفی دارد. مالیات عبارت است از وجوه اجباری غیر جبرانی و در تعریف صندوق بین المللی پول ایست غیر قابل برگشت که دولت برای مقاصد عمومی مطالبه می کند. اهداف تحقیق شامل بررسی رابطه بین عدالت رویه ای و قدرت مشروع، بررسی رابطه بین عدالت رویه ای و قدرت اجباری، بررسی رابطه بین عدالت رویه ای و تبعیت از قوانین مالیاتی، بررسی رابطه بین اعتماد مبتنی بر شناخت و قدرت مشروع میباشد که لزوم مطالعه رابطه بین عدالت رویه ای و اعتماد با نقش تعدیل گری قدرت اجباری و مشروع با تبعیت از قوانین مالیاتی داوطلبانه ضروری می باشد و محقق به دنبال رسیدن به این سوال اصلی است که آیا بین عدالت رویه ای، اعتماد با تبعیت از قوانین مالیاتی داوطلبانه با نقش میانجیگری قدرت اجباری و مشروع رابطه معناداری وجود دارد؟

## فرضیه های تحقیق

- بین عدالت رویه ای و قدرت مشروع رابطه‌ی معناداری وجود دارد.
- بین عدالت رویه ای و قدرت اجباری رابطه‌ی معناداری وجود دارد.
- بین عدالت رویه ای و تبعیت از قوانین مالیاتی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.
- بین اعتماد مبتنی بر شناخت و قدرت مشروع رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

## ادبیات نظری و پیشینه تحقیق

### عدالت سازمانی

واژه عدالت سازمانی توسط گرینبرگ در سال ۱۹۸۷ مطرح شد، به نظر گرین برگ عدالت سازمانی با ادراک کارکنان و انصاف کاری در سازمان مرتبط است. در واقع این اصطلاح را برای تشریح و تفسیر نقش انصاف در محیط کاری به کار می‌برد. به بیانی دیگر این نظریه احساس افراد را درباره منصفانه بودن نحوه رفتار با خودشان و دیگران طبقه‌بندی و تشریح می‌کند (تورن‌هیل و سانرز، ۲۰۰۳). عدالت سازمانی به‌طور گسترده‌ای در رشته‌های مدیریت، روانشناسی کاربردی و رفتار سازمانی مورد تحقیق و مطالعه قرار گرفته است. تحقیقات نشان داده‌اند که فرایندهای عدالت نقش مهمی را در سازمان ایفا می‌کنند و چطور برخورد با افراد در سازمان‌ها ممکن است باورها احساسات نگرش‌ها و رفتار کارکنان را تحت تأثیر قرار دهد. رفتار عادلانه از سوی سازمان با کارکنان عموماً منجر به تعهد بالاتر آنها نسبت به سازمان و رفتار شهروندی فراتر از آنها می‌شود (دی کرم، ۲۰۰۵).

### عدالت در سازمان‌ها

عدالت سازمانی اصطلاحی است که برای توصیف نقش انصاف که رابطه مستقیمی با محیط کار دارد؛ مورد استفاده قرار می‌گیرد. مخصوصاً عدالت سازمانی مرتبط است با روش‌هایی که کارکنان تعیین می‌کنند که آیا با آنها در شغلشان به طور عادلانه رفتار شود و روش‌هایی که تعیین آنها روی متغیرهای مرتبط با کار آنها تأثیر می‌گذارد (مورمن، ۱۹۹۱).

### - عدالت درون سازمانی

عدالت درون سازمانی یا عدالت درون سازمان‌ها عبارت است از عدالتی که بین کارکنان سازمان توسط سرپرستان و مدیران و یا خود سازمان لحاظ می‌گردد. از آنجائیکه هر سازمان اعم از تولیدی و خدماتی اهداف ویژه‌ای را دنبال می‌کنند، روشن است که کارکنان نیز سعی خواهند نمود تا عدالت اجرا شده بین کارکنان را تعدیل کنند که این کار ممکن است به روش‌های گوناگون مانند کم‌کاری و تنش و... بروز گردد. (نعامی، ۱۳۸۳).

### عدالت برون سازمانی

و یا عدالت در بیرون سازمان عبارت است از عدالتی که اشخاص و افراد خارج از سازمان احساس می‌کنند. به عنوان مثال فرض کنید در یک بانک سرپرست یا رئیس آن شعبه عدالت درون سازمانی یا عدالت بین کارکنان خود را کاملاً رعایت نماید به طوری که هیچ یک از کارکنان بی عدالتی را احساس نکنند اما در هنگام پرداخت تسهیلات رئیس آن شعبه به دور از هرگونه امتیازات مد نظر در سیستم بانکی صرفاً براساس معیارهای شخصی عمل کند روشن است که صاحبان حساب‌ها و متقاضیان وام‌ها نوعی تبعیض و بی عدالتی را احساس خواهند نمود که این تبعیض و بی‌عدالتی از نوع برون سازمانی می‌باشد. در این صورت نیز متقاضیان سعی در جبران در تعدیل خواهند نمود و این عمل ممکن است با اعتراضات شدید سرمایه‌گذاران بانکی و متقاضیان وام‌ها رو به رو شود و یا اینکه اشخاص با خارج نمودن سپرده‌های خود از آن بانک بی‌عدالتی ایجاد شده را تعدیل نمایند (مرامی، ۱۳۷۸).

### عدالت رویه‌ای

واژه «عدالت رویه‌ای» به‌طبیع پیدایش بحث از «عدالت سازمانی» مطرح گردید. از اوایل دهه ۱۹۸۰ مباحث مرتبط با عدالت رویه‌ای نیز مد نظر قرار گرفت. از این دیدگاه عدالت باید با استفاده از رویه‌هایی منصفانه تعریف شود؛ یعنی تصمیمات عادلانه تصمیماتی هستند که نتیجه رویه‌هایی منصفانه باشد. در میان اصول عدالت رویه‌ای، می‌توان به بی‌طرفی، حق اظهار نظر یافرت برای شنیده‌شدن سخنان و مشارکت در تصمیمات اشاره نمود (مک دوال و فلچر، ۲۰۰۴).

### مفهوم اعتماد

اعتماد یکی از جنبه‌های مهم روابط انسانی است و زمینه ساز مشارکت و همکاری میان اعضای جامعه می‌باشد. اعتماد مشارکت در زمینه‌های مختلف اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و اعتمادی سرعت بخشیده و تمایل افراد را برای همکاری با گروه‌های مختلف جامعه افزایش می‌دهد.

<sup>2</sup> Thronhill, & Saunders

<sup>3</sup> Moorman

<sup>4</sup> McDowall & Fletcher

گیدنز (۱۳۷۷) مفهوم اعتماد را با تعریفی که از اعتماد آکسفورد انگلیسی به عاریت گرفته است آغاز می‌کند و اعتماد را به عنوان اطمینان یا اتکا به نوعی کیفیت، یا صفت و یا اطمینان به حقیقت عبارت یا گفته‌ای توصیه می‌کند. اعتقاد وی مفهوم اطمینان و اتکا با هم مرتبط می‌باشند.

مارتینز (۲۰۰۰) می‌گوید که رهبران به کارکنان اعتماد می‌کنند تا انجام داده شود و رهبران باید گفتارشان همسان با کردارشان

## انواع اعتماد در سازمان

در ارتباطات سازمانی سه نوع اعتماد وجود دارد مبتنی بر بازدارندگی، مبتنی بر آگاهی، مبتنی بر شناسایی

### مالیات

کلمهٔ مالیات مأخوذ از عربی به معنی باج، خراج و پول‌هایی است که مأمورین وزارت دارایی به موجب قانون از مردم می‌گیرند (عمید، ۱۳۶۵).

مالیات عبارت است از سهمی که به موجب اصل تعاون ملی و طبق مقررات موضوعه هر یک از افراد کشور موظف است از درآمد یا دارایی خود به منظور تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشور برحسب توانایی و استطاعت مالی خود به خزانه دولت بپردازد (دادگر کرمانجی، ۱۳۷۸).

❖ مالیات عبارت است از سهمی که به موجب اصل تعاون ملی و طبق مقررات موضوعه هر یک از افراد کشور موظف است از درآمد یا دارایی خود به منظور تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشور برحسب توانایی و استطاعت مالی خود به خزانه دولت بپردازد.

❖ در تعریفی دیگر مالیات، پرداخت یک جانبه ملت به دولت براساس قانون است که برخلاف جریان عمومی اقتصادی، هنگام پرداخت آن، کالا یا خدمت مشخصی به پرداخت‌کننده آن صورت نمی‌گیرد (محبوبی و همکاران، ۱۳۹۰).

افزون بر خصلت اجباری بودن، یک خصوصیت بارز دیگر مالیات این است که رابطهٔ صحیح دوطرفه یا متناسبی میان میزان مالیات دریافتی و ارزش خدمات عمومی که مالیات دهندگان از آن برخوردار می‌شوند، وجود دارد. اهمیت مالیات تنها بعد کارایی آن برای دولت نیست، بلکه آثار و فشارهای ناشی از آن، عادلانه و یا ناعادلانه بودن آن، تأثیر آن بر کارایی اقتصادی، ایجاد انگیزه منفی و یا مثبت برای فعالیت‌های گوناگون و امثال آن نیز مورد توجه خاص است (کلاتتری و شوره دلی، ۱۳۸۶).

## مختصری از تاریخچه مالیات و تحولات آن

نخستین قانون مالیات‌های مستقیم که تاحدی جامع بود، در اسفند ماه ۱۳۴۵ تصویب شد. به موجب این قانون، تمام مقررات مربوط به مالیات بر درآمد و دارایی که تا آن موقع به صورت پراکنده وضع شده بود، تجمیع و نظام نوین مالیاتی ایران با تصویب این قانون ایجاد شد. قانون مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ تا پیروزی انقلاب اسلامی ایران سه بار مورد اصلاح و تجدیدنظر جامع قرار گرفت و پس از پیروزی انقلاب اسلامی نیز اصلاحات متعددی در قانون مزبور به وجود آمد. همچنین قوانین متعددی در زمینه مالیات‌های غیرمستقیم تصویب و اجرا شده است. علاوه بر اصلاح مقررات مالیاتی مندرج در قوانین بودجه سالیانه و برنامه های اول، دوم و سوم توسعه اقتصادی، لوایح متعددی در مورد اصلاح، حذف و ایجاد قانون جدید مالیات‌های مستقیم از سال ۱۳۵۷ تا ۱۳۸۰ به تصویب شورای انقلاب اسلامی و همچنین مجلس شورای اسلامی رسید. (گزارش معاونت برنامه ریزی و راهبردی ریاست جمهوری)

## نحوه تأسیس و ساختار کلی سازمان امور مالیاتی کشور:

به منظور فراهم کردن موجبات اجرای مطلوب تمام برنامه‌ها و تکالیف مربوط به وصول مالیات و نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، ایجاد بستر مناسب برای تحقق اهداف مالیاتی کشور، افزایش کارایی نظام مالیاتی و تمرکز تمام امور مربوط به اخذ مالیات در سازمانی واحد، سازمان امور مالیاتی کشور در مرداد ماه سال ۱۳۸۱ فعالیت‌های خود را در چارچوب وظایف قانونی و با تمکیک از معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی آغاز کرد. سازمان امور مالیاتی کشور یکی از سازمان‌های زیرمجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی است که وظیفه شناسایی، تشخیص و مطالبه و وصول مالیات‌ها اعم از مستقیم و غیرمستقیم را برعهده دارد.

## تحقیقات داخلی و خارجی

- نظری پور (۱۳۸۹) در تحقیقی تحت عنوان شناسایی عوامل تاثیر گذار بر عدم پرداخت بموقع مالیات و فرار مالیاتی مودیان (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی استان کردستان) به این نتیجه دست یافت که یکی از اصلاحات اخیر در نظام مالیاتی کشور وصول مطالبات گذشته و حرکت به سمت سیستم وصول به موقع مالیات می باشد که در این میان درگیر نمودن و اطلاع رسانی به موقع به مودیان با استفاده از ظرفیت های موجود در فرایند اجرای صحیح قانون مالیات ها و وصول به موقع به مودیان با استفاده از ظرفیت های موجود در فرایند اجرای صحیح قانون مالیات ها و وصول به موقع مالیات نقش نقش به سزای خواهد داشت. بطور کلی پژوهش بین کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان کردستان و همچنین تعدادی از مودیان مالیاتی انجام گرفته با طرح سوالاتی از طریق پرسشنامه دیدگاه آنان مورد ارزیابی واقع گردیده نتایج حاصل از یافته های تحقیق نیز با استفاده از آزمون های آماری توصیفی و آزمون آماری کای اسکولر (آمار استنباطی) مورد تحلیل قرار گرفت. نهایتاً نتایج حاصل از یافته ای تحقیق بیانگر آن است که اکثر پاسخ دهندگان معتقدند که پنج عامل ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی برای مودیان، عدم شناسایی منابع بالقوه مالیاتی، عدم تبادل اطلاعات، ترویج ناکارآمد فرهنگ مالیاتی و عدم ضمانت اجرا، به ترتیب بیشترین تاثیر را در عدم پرداخت به موقع فرار مالیاتی مودیان داشته است.

- امامی (۱۳۸۹) نتیجه گرفته می شود در اتمام کشورهای جهان در حال حاضر چاره ای جز وصول مالیات نمی باشد نهایت اینکه کشورهایی در این زمینه موافق بوده اند قانونی مدون و بی نقص با توجه به شرایط جامعه داشته و در عمل جامعه و مردم معتقد و پایند به آن قوانین بوده و همگی در راه تامین منافع جمعی به این باور رسیده باشند که در پرداخت مالیات برای تامین رفاه عموم و رفع نیازهای جمعی هرگز نباید کوتاهی و دریغ داشته باشند. جامعه آماری در این پژوهش اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ (اشخاص حقوقی) که به پیشنهاد صندوق بین المللی پول در تهران و از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ شروع به فعالیت کرده در نظر گرفته شده است. متغیرهای مستقل مهم این تحقیق که در قالب فرضیات مورد آزمون قرار گرفته عبارت است از ۱- کنترل و نظارت ۲- فرهنگ مالیاتی ۳- مودیان مالیاتی ۴- کارشناسان مالیاتی ۵- ضمانت های اجرایی ۶- نرخ های مالیاتی یافته های پژوهش نشانگر آنست که فقدان نظام نظارت کارآمد مالیاتی، نبود ضمانت های اجرایی موثر و هدفمند، کمبود تخصص کارشناسان مالیاتی، عدم بکارگیری صحیح درآمدهای مالیاتی توسط دولت، عدم آگاهی و شناخت مودیان نسبت مودیان قانونی و نرخ های مالیاتی از عوامل موثر بر فرار مالیاتی در شرکتها است.

- علیجانی (۱۳۸۸) در این پژوهش ابتدا با شناسایی عوامل موثر با استفاده از روش AHP که یکی از فنون تصمیم گیری می باشد به بررسی این عوامل پرداخته شده است به منظور شناسایی عوامل موثر بر فرار مالیات اشخاص حقوقی ۲ پرسشنامه یکی به صورت باز و دیگری به صورت چند گزینه ای بین کارشناسان ارشد مالیاتی شاغل در واحدهای بخش اشخاص حقوقی کشور ایران ارائه شده و برای شناسایی عوامل موثر بر گزینه های پژوهش شاخصها با مصاحبه حضوری از مدیران سطح مالی امور مالیاتی کشور ۳ شاخص بعنوان معیارهای ارزیابی عوامل موثر بر فرار مالیاتی انتخاب شدند.

- پژوهش رحیمی نژاد (۱۳۸۷) بررسی اصول حقوقی حاکم بر روابط مودیان مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور دفاع از حقوق شهروندان در برابر حکومت و ایجاد حکومت و ایجاد راهکاری برای تضمین آن از عمده ترین مشغله متفکرین حقوق و نیز از مسائلی است که محل بیشترین تعارض ما بین شهروندان و دولت بوده و داوری درباره اختلافات پیش آمده در این مورد از مسائل مهم و مورد بحث در حقوق اداری است. در این میان دادرسی مالیاتی به عنوان یکی از جنبه های حقوق مالی در قریب به اتفاق جوامع مدنی امروزی از جایگاه ویژه ای برخوردار گشته است اگر ماموران وصول مالیات اخلاق اسلامی را رعایت کنند اثرات چشمگیری در روابط مردم و دولت خواهند داشت در زمینه امر مالیات و انگیزه های آن عوامل موثری در بهبود شرایط کشور قرار دارد از جمله بررسی دوجانبه بودن پدیده مالیات و انگیزه و واکنش های فردی و اجتماعی آنان در قبال مالیات است.

- هرشل (۲۰۰۱) در تحقیق خود نشان داد در بعضی از مشاغل درآمد اظهار شده به مقامات مالیاتی بسیار پائین تر از درآمد اظهار شده در بررسی نمونه ای بوده و همچنین فرار مالیات گروه های مختلف درآمد بیشتر است ولی از نظر مبلغ در طبقات بالا بیشتر است. نتیجه پژوهش ها این است که در کشورهای در حال توسعه به دلیل وقفه های طولانی در جمع آوری مالیات و وجود کسری بودجه، افزایش تورم منجر به کاهش درآمد حقیقی می شود.

- تانزی (۱۹۹۷)، در پژوهشی تحت عنوان «تاخیر در جمع آوری و وصول مالیات های حقیقی» به تشریح سیستم مالیاتی در اقتصاد آرژانتین پرداخته است. وی در پژوهش یاد شده به این نتیجه رسیده که در آرژانتین ارقام مالیاتی بسیار زیاد است. با این وجود، این ارقام مالیاتی در گروه های مشخص طبقه بندی و متوسط تاخیر زمانی در هر یک از گروه ها برآورد شده است. نتیجه اصلی که پژوهشگر بر اساس نتایج تجربی از این پژوهش می گیرد این است که وجود وقفه ها در جمع آوری مالیات ها درآمدهای حاصل از تامین مالی تورمی را تحت تاثیر قرار می دهد.

- چودری (۱۹۹۱)، در مقاله ای تحت عنوان «تاخیر در وصول، درآمدهای مالیاتی و انعطاف پذیری مالی» وجود وقفه های مالیاتی در ۲۸ کشور در حال توسعه از جمله ایران را طی دوره ۱۹۸۷-۱۹۷۰ با استفاده از داده های گروهی بررسی کرده است که کشش درآمدی برای ایران ۱/۴۳ و وقفه جمع آوری مالیات ها حدود ۴ ماه تخمین زده شده است. نتایج تجربی برای تعداد زیادی از کشورها این فرضیه که افزایش تورم منجر به کاهش درآمدهای حقیقی می شود را تایید می کند.

### روش تحقیق

این تحقیق از نظر روش از نوع توصیفی، همبستگی و پیمایشی است. تحقیق توصیفی شامل مجموعه روش هایی است که هدف آنها توصیف کردن شرایط یا پدیده های مورد بررسی است (سرمد و دیگران، ۱۳۸۳: ۸۱). مطالعات همبستگی تعدادی از متغیرهایی را که تصور می شود با یک متغیر پیچیده عمده مرتبط هستند ارزیابی می کند (خاکی، ۱۳۸۲: ۲۱۸). پیمایش روشی در تحقیق اجتماعی است که فراتر از یک تکنیک خاص در گردآوری اطلاعات است، هر چند عمدتاً در آن از پرسشنامه استفاده می شود اما فنون دیگری از قبیل مصاحبه ی ساختارمند، مشاهده، تحلیل محتوا و ... هم به کار می روند (خاکی، ۱۳۸۲: ۲۱۲).

### جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه گیری

جامعه آماری تحقیق حاضر کلیه کارکنان سازمان امور مالیاتی استان خراسان شمالی را شامل می شود که مجموعاً دارای ۱۷۰ نفر می باشند. که طبق جدول مورگان تعداد ۱۱۸ نفر به عنوان حجم نمونه بصورت تصادفی طبقه ای انتخاب شدند.

### روش جمع آوری اطلاعات

در پژوهش حاضر از هر دو روش کتابخانه ای و میدانی جهت گردآوری داده ها استفاده گردیده است. برای سنجش و آزمون متغیرها در تحقیق حاضر جهت گردآوری اطلاعات از پرسشنامه گوبنا (۲۰۱۵) استفاده خواهد شد.

روش تحلیل داده ها

استفاده از روشهای آماری به دو شکل توصیفی و استنباطی انجام می گیرد:

در پژوهش حاضر نیز از آمار توصیفی جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات استفاده شده است که شامل جدول توزیع فراوانی، درصد فراوانی، نمودار توزیع فراوانی.

- تجزیه و تحلیل با استفاده از آمار استنباطی

در تحقیق حاضر جهت تجزیه و تحلیل داده ها و بررسی صحت فرضیات تحقیق، با هماهنگی اساتید محترم راهنما، مشاور و مشاور آماری، از روش های تحلیل توصیفی نظیر میانگین، واریانس و انحراف معیار و روش های تجزیه و تحلیل استنباطی مناسب با استفاده از نرم افزار SPSS و LISREL انجام گرفته است

### تجزیه و تحلیل داده های آماری

#### بررسی ویژگی های جمعیت شناختی

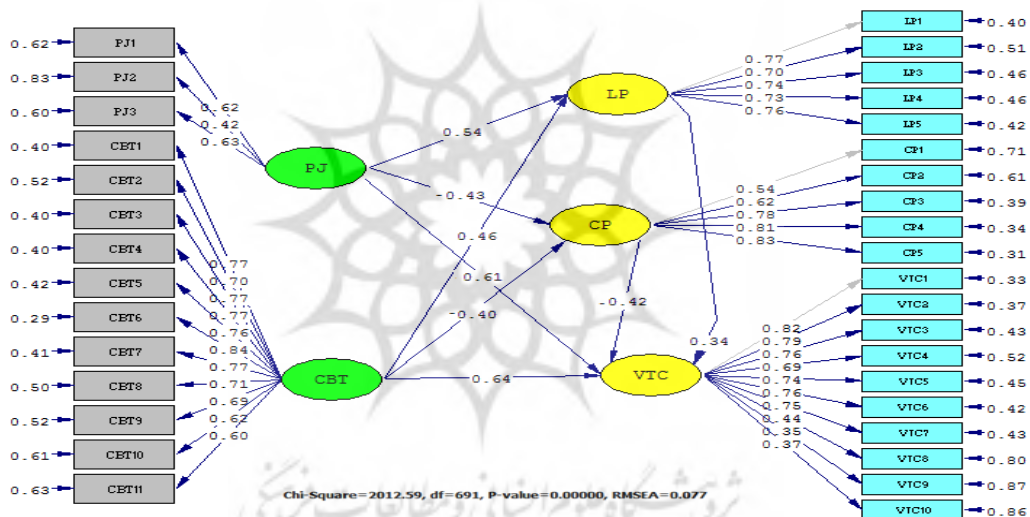
در این قسمت به ارائه آمار توصیفی، شکلها و جداول ویژگی های جمعیت شناختی نمونه پرداخته می شود. در این تحقیق جنسیت، تحصیلات پست سازمانی به عنوان سؤالات عمومی پژوهش در نظر گرفته شده اند.

جنسیت: پاسخی را که افراد در مورد جنسیت به پرسشنامه داده اند پرسشنامه حاضر در بین ۶۰ نفر مرد و ۲۶ نفر زن توزیع گردیده است. مردها با ۶۹/۷۷ درصد، بیشترین درصد نمونه مورد مطالعه را به خود اختصاص داده اند.

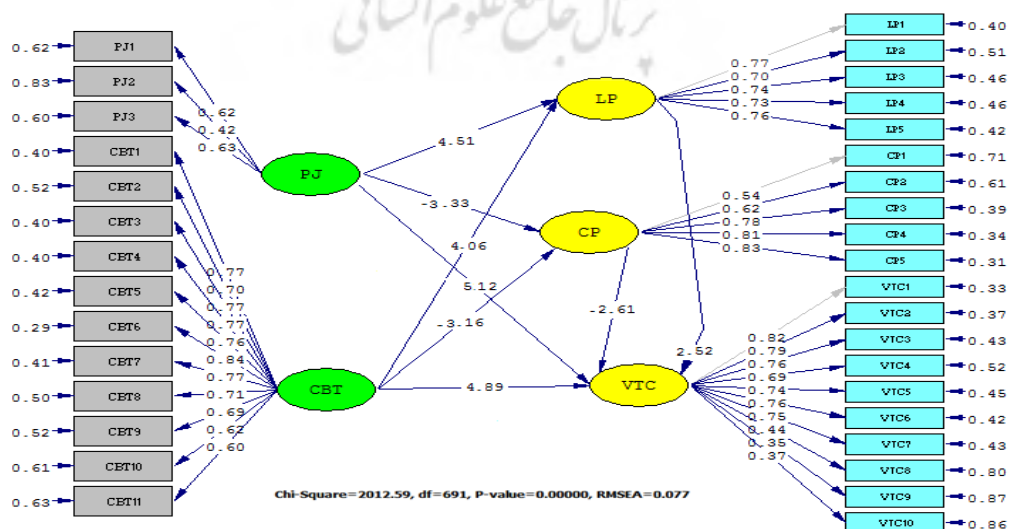
وضعیت تحصیلی: بیشترین درصد مربوط به سطح تحصیلات دیپلم (۵ نفر، ۵/۷ درصد) و لیسانس (۵۷ نفر، ۵۶۵ درصد) می‌باشد.  
 سن: بیشترین درصد مربوط به رده سنی ۳۵ الی ۴۵ سال (۴۴/۴٪) می‌باشد  
 نوع استخدام: بیشترین درصد مربوط به افراد با استخدام رسمی (۶۶/۷٪) دیده شد. افراد با وضعیت استخدامی از نوع رسمی با ۷۲/۲۲ درصد بیشترین توزیع فراوانی را دارا می‌باشند.  
 سابقه خدمت: بیشترین درصد مربوط به افراد با سابقه بالای ۲۰ سال (۳۹/۶٪) دیده شد.  
 بررسی مدل نظری تحقیق  
 برای آزمون صحت مدل نظری تحقیق و محاسبه ضرایب تأثیر از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری بوسیله نرم افزار لیزرل استفاده شده است.

برای برآورد مدل از روش حداکثر احتمال و به منظور بررسی برازش مدل از شاخص نسبت مجذور خی دو بر درجه آزادی ( $\frac{\chi^2}{df}$ )، شاخص برازش تطبیقی (CFI)، شاخص برازندگی (GFI)، شاخص تعدیل برازندگی (AGFI)، شاخص نرم شده برازندگی (NFI)، شاخص نرم نشده برازندگی (NNFI)، خطای ریشه میانگین مجذورات تقریب (RMSEA) استفاده شد.  
 آزمون فرضیه‌ها

در این قسمت به بررسی آزمون فرضیات تحقیق با استفاده از نرم افزار Lisrel پرداخته شد.



شکل ۱- مدل ساختاری تحقیق در حالت استاندارد



شکل ۲- مدل ساختاری تحقیق در حالت معناداری

## جدول ۱- نتایج حاصل از بررسی نیکویی برازش مدل ساختاری تحقیق

نتیجه	مقدار	دامنه مورد قبول	شاخص برازش
مناسب	۲/۷۹	<۳	$\frac{x^2}{df}$ (شاخص نسبت مجذور خی دو بر درجه آزادی)
مناسب	۰/۹۵	>۰.۹	CFI (شاخص برازش تطبیقی)
مناسب	۰/۹۶	>۰.۹	GFI (شاخص برازندگی)
مناسب	۰/۹۵	>۰.۹	AGFI (شاخص تعدیل برازندگی)

نتایج بررسی شاخص‌های نیکویی برازش مدل ساختاری پژوهش که در جدول آمده است، نشان‌دهنده برازش مدل است، چرا که میزان کمتر از ۰.۰۸ RMSEA نشانگر برازش قابل قبول مدل ساختاری است. همچنین مقادیر NFI، AGFI، GFI، CFI، NFI، NNFI همگی بالاتر از ۰/۹ هستند.

در جدول زیر ضرایب مسیر و معناداری بین متغیرهای پژوهش آمده است. همانطور که مشاهده می‌شود، ضرایب مسیر برای هر ۵ رابطه فوق، در سطح ۰/۰۵ (t بزرگتر از ۱/۹۶ و t کوچکتر از -۱/۹۶) 4 رابطه معنادار بدست آمده است.

## جدول ۲- نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری فرضیات مدل

مسیر	نشان	ضریب مسیر	معناداری	نتیجه آزمون
عدالت رویه ای --- قدرت مشروع	LP --- PJ	۰/۵۴	۴/۵۱	قبول
عدالت رویه ای --- قدرت اجباری	CP --- PJ	-۰/۴۳	-۳/۳۳	قبول
عدالت رویه ای --- تبعیت از قوانین مالیاتی	VCT --- PJ	۰/۶۱	۵/۱۲	قبول
اعتماد مبتنی بر شناخت --- قدرت مشروع	LP --- CBT	۰/۴۶	۴/۰۶	قبول

همچنین رابطه مستقیم و غیرمستقیم بین متغیرهای پژوهش در مدل نهایی پژوهش که نشان‌دهنده میزان رابطه مستقیم و غیرمستقیم متغیرها بر روی یکدیگر است. در قالب جدول شماره ۳ - ارائه می‌شود.

## جدول ۳- میزان رابطه کل متغیرها در مدل اصلی تحقیق

نوع رابطه	رابطه مستقیم	رابطه غیر مستقیم	رابطه کل
LP با VCT بر PJ	.....	$0.54 \times 0.34 = 0.08$	0.18
CP با VCT بر PJ	.....	$0.43 \times -0.42 = -0.18$	0.18
LP با VCT بر CBT	.....	$0.46 \times 0.34 = 0.08$	0.15
CP با VCT بر CBT	.....	$0.40 \times -0.42 = -0.18$	0.16

## یافته‌ها

## فرضیه‌های تحقیق

فرضیه اول: بین عدالت رویه ای و قدرت مشروع رابطه‌ی معناداری وجود دارد.  
 مطابق جدول ۳- می‌توان گفت ضریب مسیر رابطه میان عدالت رویه ای و قدرت مشروع ۰/۵۴ است. آماره تی برای این ضریب نیز ۴/۵۱ است و مقدار آن بالاتر از آستانه معنی‌داری یعنی ۱/۹۶ بدست آمده است. لذا فرضیه اول این تحقیق یعنی بین عدالت رویه ای و قدرت مشروع رابطه‌ی معناداری وجود دارد تایید می‌شود. لذا فرضیه اول این تحقیق تأیید می‌شود.  
 فرضیه دوم: بین عدالت رویه ای و قدرت اجباری رابطه‌ی معناداری وجود دارد.



مدل برازش شده نشان می‌دهد مقدار ضریب مسیر میان عدالت رویه‌ای و قدرت اجباری  $0/43-$  است. از آنجا که مقدار تی برای این ضریب،  $3/33-$  و مقدار آن بالاتر از آستانه معنی‌داری یعنی  $1/96$  بدست آمده است، می‌توان نتیجه گرفت که ضریب بدست آمده معنادار می‌باشد. به عبارت دیگر میان عدالت رویه‌ای و قدرت اجباری رابطه‌ی مثبت و معناداری دارد. لذا فرضیه سوم تحقیق تأیید می‌شود.

فرضیه سوم: بین عدالت رویه‌ای و تبعیت از قوانین مالیاتی رابطه‌ی معناداری وجود دارد. همانطور که در جدول ۳- مشاهده می‌شود، ضریب مسیر برای رابطه بین عدالت رویه‌ای و تبعیت از قوانین مالیاتی عدد  $0/61$  بدست آمده است. آماره تی برای این ضریب  $5/12$  و مقدار آن بالاتر از آستانه معنی‌داری یعنی  $1/96$  بدست آمده است، به عبارت دیگر بین عدالت رویه‌ای و تبعیت از قوانین مالیاتی رابطه‌ی معناداری وجود دارد. لذا فرضیه چهارم این تحقیق تأیید می‌شود.

فرضیه چهارم: بین اعتماد مبتنی بر شناخت و قدرت مشروع رابطه‌ی معناداری وجود دارد. مطابق جدول ۳- می‌توان گفت ضریب مسیر رابطه بین اعتماد مبتنی بر شناخت و قدرت مشروع  $0/46$  است. آماره تی برای این ضریب نیز  $4/06$  و مقدار آن بالاتر از آستانه معنی‌داری یعنی  $1/96$  بدست آمده است، بنابراین بین اعتماد مبتنی بر شناخت و قدرت مشروع رابطه‌ی منفی و معناداری دارد. لذا فرضیه پنجم تحقیق تأیید می‌شود.

## بحث و نتیجه گیری:

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

فرضیه اول: بین عدالت رویه‌ای و قدرت مشروع رابطه‌ی معناداری وجود دارد. ضریب مسیر رابطه میان عدالت رویه‌ای و قدرت مشروع  $0/54$  است. آماره تی برای این ضریب نیز  $4/51$  است و مقدار آن بالاتر از آستانه معنی‌داری یعنی  $1/96$  بدست آمده است. لذا فرضیه اول این تحقیق یعنی بین عدالت رویه‌ای و قدرت مشروع رابطه‌ی معناداری وجود دارد تأیید می‌شود. لذا فرضیه اول این تحقیق تأیید می‌شود.

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم: بین عدالت رویه‌ای و قدرت اجباری رابطه‌ی معناداری وجود دارد. مدل برازش شده نشان می‌دهد مقدار ضریب مسیر میان عدالت رویه‌ای و قدرت اجباری  $0/43-$  است. از آنجا که مقدار تی برای این ضریب،  $3/33-$  و مقدار آن بالاتر از آستانه معنی‌داری یعنی  $1/96$  بدست آمده است، می‌توان نتیجه گرفت که ضریب بدست آمده معنادار می‌باشد. به عبارت دیگر میان عدالت رویه‌ای و قدرت اجباری رابطه‌ی مثبت و معناداری دارد. لذا فرضیه سوم تحقیق تأیید می‌شود.

تحقیقات نشان داده است که تورم اثرگذاری منفی بر توزیع درآمدها دارد. از این رو می‌توان دیگر اثر مخرب مالیات تورمی بر مقوله عدالت را در حوزه توزیع درآمدها دانست. یکی از ویژگی‌های مشهود مالیات تورمی، عدم تناسب و ناهمگونی در تغییرات قیمت‌ها و درآمدها است، به این نحو که قیمت برخی از کالا و خدمات و درآمد برخی از طبقات اجتماعی، با آهنگی شدیدتر از سایر قیمت‌ها یا درآمدها افزایش می‌یابد.

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم: بین عدالت رویه‌ای و تبعیت از قوانین مالیاتی رابطه‌ی معناداری وجود دارد. ضریب مسیر برای رابطه بین عدالت رویه‌ای و تبعیت از قوانین مالیاتی عدد  $0/61$  بدست آمده است. آماره تی برای این ضریب  $5/12$  و مقدار آن بالاتر از آستانه معنی‌داری یعنی  $1/96$  بدست آمده است، به عبارت دیگر بین عدالت رویه‌ای و تبعیت از قوانین مالیاتی رابطه‌ی معناداری وجود دارد. لذا فرضیه چهارم این تحقیق تأیید می‌شود.

فیلد و فری (۲۰۰۰) با تمرکز بر رفتار مأموران مالیاتی نسبت به مؤدیان مالیاتی در سوئیس، دریافتند که تفاوت‌های قانونی بین مناطق سوئیس، میزان اخلاق مالیاتی افراد را به طور معناداری تحت تأثیر قرار داده است. به بیان دیگر، هر چقدر نهادهای مرتبط با مشارکت مستقیم شهروندان (یعنی رفاندوم) توسعه یافته‌تر باشد، اهمیت رابطه بین مأموران مالیاتی و پرداخت کنندگان مالیات (یعنی سطح بالاتر اعتماد) بیشتر بوده و به عنوان پیامد وجود اخلاق مالیاتی بالاتر محسوب می‌شود. این یک نتیجه مهم است، زیرا آنها استدلال میکنند که فرار مالیاتی فقط به امکانات برای فرار از مالیات و مکانیزمهای اجرایی مأموران مالیاتی وابسته نیست. چیزی که

نباید مورد غفلت قرار گیرد اهمیت اخلاق مالیاتی پرداخت کنندگان مالیات است. به عبارتی، اخلاق مالیاتی، نتیجه تربیت کسی نیست. بلکه به واکنش متقابل پرداخت کنندگان مالیات با مأموران مالیاتی در چارچوب و محیط قانونی بستگی دارد (فیلد و فری، ۲۰۰۰).

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم

فرضیه چهارم: بین اعتماد مبتنی بر شناخت و قدرت مشروع رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

ضریب مسیر رابطه‌ی بین اعتماد مبتنی بر شناخت و قدرت مشروع

۰/۴۶ است. آماره تی برای این ضریب نیز ۴/۰۶ و مقدار آن بالاتر از آستانه‌ی معنی‌داری یعنی ۱/۹۶ بدست آمده است، بنابراین بین

اعتماد مبتنی بر شناخت و قدرت مشروع رابطه‌ی منفی و معناداری دارد. لذا فرضیه پنجم تحقیق تأیید می‌شود.

در حالی که اعتماد به قدرت و مقامات مالیاتی (در واقع، شاخص قدرت مقامات مالیاتی) به طور منفی و معیندار با اندازه اقتصاد پنهان وابسته است. به ویژه اینکه، اعتماد به مقامات مالیاتی نسبت به قدرت مقامات مالیاتی اثر بیشتری بر اقتصاد سایه دارد. در عوض، ارتباط بین اخلاق مالیاتی و نماینده فرار مالیاتی در این مطالعه از لحاظ آماری معنادار نمیباشد. این نتایج قوی برحسب مشخصات متمایز مدل هستند. یک دلالت سیاسی مهم این است که دولت باید از تأسیس فضای پلیس و دزد با مالیات‌دهندگان اجتناب کند. در عوض، مقامات مالیاتی باید سعی کنند تا اعتماد شهروندان خود را به دست آورند.

### پیشنهادات

۱. با توجه به نتایج به دست آمده در بخش قبل، افزایش در نرخ جریمه اثر مثبتی بر تمکین مالیاتی مؤدیان دارد، بنابراین، تعیین جریمه های مالیاتی مناسب (اعم از اتوماتیک، کیفری و غیر آن) و انجام هماهنگی های لازم با سایر نهادهای ذیربط به منظور تضمین اجرای احکام جریمه های تعیین شده می تواند یکی از راهکارهای مؤثر جهت جلوگیری از فرار مالیاتی و افزایش تمکین مالیاتی تلقی شود. به عبارتی، تصمیم قاطعانه و سختگیری در این مورد باید به طور اعمال دنبال شود زیرا یکی از عوامل مؤثر در ارتکاب فرار مالیاتی، یادگیری از رفتار دیگران است. بنابراین، اگر به نحوی عمل شود که مجرمان بزرگ به سزای عمل خود رسیده و معرفی شوند میتوان امیدوار بود که دیگران کمتر مرتکب این عمل غیرقانونی شوند. ضمن آنکه اهتمام سازمان امور مالیاتی و قضایی کشور در این رابطه ضروری و مهم است.

۲. افزایش در احتمال حسابرسی (کشف) به این دلیل که افراد بیشتر احساس خطر میکنند، باعث کاهش تمایلشان برای فرار مالیاتی خواهد شد. از اینرو، سازمان امور مالیاتی باید به طور تصادفی و براساس برنامه

ای منظم به ممیزی اظهارنامه های مالیاتی مؤدیان بپردازد. بدیهی است که اولویت حسابرسی باید با بنگاه‌هایی باشد که احتمال وقوع فرار مالیاتی در آنها بیشتر است. در این باره نباید اصول پذیرفته شده اصلاح مالیاتی از جمله اعتمادسازی و کارایی سازمان مالیاتی- و، همچنین، افزایش هزینه های اجرایی وصول مالیات را از نظر دور داشت.

۳. اعتماد به مقامات مالیاتی عنصری مهم در افزایش اخلاق مالیاتی مؤدیان و به تبع تمکین مالیاتی آنان است. از اینرو، باید در جهت ایجاد رضایت و اعتماد مؤدیان مالیاتی و در نتیجه، جلب همکاری و مشارکت آنها برای وصول مالیات تلاش شود. سازمان امور مالیاتی در راستای افزایش تمکین مالیاتی و تشویق و یا الزام مؤدیان به اجرای تکالیف قانونی خود، باید اقدامات مؤثری در جهت خود اظهاری و مشارکت داوطلبانه مؤدیان در پرداخت داوطلبانه مالیات صورت دهد. یکی از اقدامات مؤثر در این جهت این است که سازمان مالیاتی می‌تواند با برنامه ریزی دقیق و مدون و مطلع کردن افراد از قوانین، آیین نامه ها و بخشنامه ها و تصمیمات سازمان امور مالیاتی و ایجاد پایگاه های - مشاوره و بانکهای اطلاعاتی مختلف در سراسر کشور و استفاده از نیروهای متعهد، متخصص، شایسته و لایق و با شناسایی نقاط ضعف و قوت در جهت جلب اعتماد مؤدیان گامهای مؤثری بردارد.

۴- هنجار شدن پرداخت مالیات در جامعه ایران، نیازمند تغییر نگاه و باور منفی مردم نسبت به مالیات است. بر این اساس، در سطح مدارس ابتدایی، دبیرستان و آموزش عمومی، باید بر این نکته تأکید شود که مالیات، یک (حق مالی) است. به طور خاص، نگرش لایه های مختلف اجتماعی نسبت به مالیات، اصلاح و زمینه باور عمومی فراهم گردد. طبیعی است که در گام دوم و سوم، باید از تشویق و تنبیه نیز استفاده کرد. کسانی که تمکین مالیاتی دارند، براساس قانون مورد تشویق، قرار گیرند. در مقابل، کسانی که تخلف مالیاتی دارند، مورد کیفر و مجازات قرار گیرند تا انگیزه افراد برای پرداخت مالیات افزایش یابد.

## منابع

۱. امامی میبیدی مهدی، صمدی علی حسین، احمدی زهره. بررسی تأثیر ضرایب علی الرأس مالیاتی بر ساختار صنایع ایران: مطالعه موردی صنایع مواد غذایی و آشامیدنی. فصلنامه سیاست های مالی و اقتصادی. ۱۳۹۴؛ ۳ (۹): ۳۷-۶۰.
۲. پژوهان، ج. ۱۳۸۳. چالش های نظام مالیاتی در اقتصاد ایران. فصلنامه مجلس و راهبرد. شماره ۴۵. ص: ۱۳-۲۶.
۳. پژوهان، ج. ۱۳۷۳. اقتصاد بخش عمومی. تهران. انتشارات دانشگاه تربیت مدرس.
۴. چودری، بررسی نحوه اثرگذاری بخش مالی بر مالیات بردرآمد، ۱۹۹۰
۵. اخاکی، امین، علی رضا (۱۳۹۰)، برآورد فرار مالیاتی و عوامل تعین کننده آن در اقتصاد ایران، رساله اخذ مدرک دکتری، دانشگاه مازندران.
۶. دادگری، ع. و غفاری. ۱۳۸۷. بررسی اثر مالیات حقوق بر توزیع درآمد در ایران. پژوهش های اقتصادی. شماره ۸. ص: ۷۳-۹۷.
۷. دادگر کرماجانی، ید... مالیة عمومی و اقتصاد دولت. تهران: انتشارات مؤسسه فرهنگی هنری بشیر علم و ادب، ۱۳۷۸.
۸. طاهر پور کلانتری، ح.، و ع. علیاری شوره دلی. ۱۳۸۶. شناسایی عوامل فرهنگ مالیاتی مودیان مشاغل شهر تهران (مرکز). پژوهشنامه اقتصادی. جلد ۷. ص: ۷۵-۹۸.
۹. عمید، حسن. فرهنگ فارسی. تهران: انتشارات امیرکبیر، ۱۳۶۵
۱۰. علیجانی، فاطمه، همایونی فر، مسعود، مسن مظفری، کرباسی، اثر سیاست های اقتصادی بر صادرات کشاورزی و صنعتی ایران، فصلنامه پژوهشهای اقتصادی، سال دهم، زمستان ۱۳۸۹، صفحات ۱۷-۱
۱۱. محبوبی، قربانعلی؛ شهیازی، نجف علی؛ صادقی عمروآبادی، بهروز؛ تحلیل آثار پول شوئی بر امنیت اقتصادی، مجله: آفاق امنیت « زمستان ۱۳۸۹ - شماره ۹ علمی-پژوهشی (۲۲ صفحه - از ۳۷ تا ۵۸)
۱۲. مرامی، علیرضا (۱۳۷۸)، بررسی مقایسه ای مفهوم عدالت (از دیدگاه مطهری، شریعتی، سیدقطب)، تهران، انتشارات مرکز اسناد انقلاب اسلامی.
13. Birger, nerre (2001): the role of tax culture in transformation processes-the case of Russia. ASPE
14. Mackenzie, G.A., David Orsmond and Philip Gerson, (1997). The Composition of Fiscal Adjustment and Growth, Washington, DC (International Monetary Fund).
15. Mansfield, Charles (1987). Tax Administration in Developing Countries: An Economic Perspective", IMF Working Paper WP/8742, International Monetary Fund (IMF), 1-23.
16. Sarmad, Z., Bazarghan, A., and Hejazi, E. (2001). "Resarch methods for science social", published by Agah, Tehran. (in Persian)
17. Tanzi, Vito (1981). A Statistical Evaluation of Taxation in Sub- Saharan Africa, Washington, International Monetary Fund (IMF).
18. Tanzi, vito/tsibouris, geore (2000): Fiscal reform over ten years of transition. IMF woking paper no.00/113, washington DC.