

## Explaining the Role of Religious Beliefs, legal Deterrence, and Perceived Justice on Correct Tax Declaration

**Mehrdad SadrAra\***

*Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, University of Guilan, Iran. E-mail: [MehrdadSadrAra@Guilan.ac.ir](mailto:MehrdadSadrAra@Guilan.ac.ir)*  
(Corresponding Author)

**Hamed Omrani**

*Assistant Professor, Department of Accounting, University of Kharazmi, Iran.  
E-mail: [Omrani86@Gmail.com](mailto:Omrani86@Gmail.com)*

### **Abstract:**

This study aimed to investigate the simultaneous effect of religious beliefs, legal deterrence, and perceptual justice on correct tax declaration in the Iranian tax declaration system. Based on the theoretical framework of behavioral economics and sociology of religion, the present study seeks to fill the gap in the country's tax literature, which is mainly focused on technical and legal aspects. The research is descriptive-correlational in nature, and data were collected through a standardized questionnaire from a sample of 775 taxpayers nationwide during the period 1402 to 1404. The findings show that while monitoring and penalty mechanisms have a significant effect on correct tax declaration, value and religious factors, including Islamic beliefs, participation in religious ceremonies, and the perception of guilt from tax violations, have not been able to play a significant role in correct tax declaration. These results indicate the existence of a gap between promoted religious values and the actual performance of the country's tax system. From a theoretical perspective, the present study presents a hybrid model for analyzing tax behavior in the cultural context of Iran, and from a practical perspective, it highlights the need to review tax policies with an emphasis on strengthening social responsibility and reforming fair tax behavior towards taxpayers. The findings of this study, which confirm the determining role of fines versus the limited impact of religious and behavioral values on tax compliance, will be helpful for policymakers and tax administrators in designing a more realistic incentive system, and for researchers in designing localized behavioral models.

**Keywords:** Perceptual Justice, legal Deterrence, Religious Beliefs, Declared Tax, Tax System.

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.



## تبیین نقش باورهای دینی، بازدارندگی قانونی و عدالت ادراکی بر

### ابراز صحیح مالیات

مهرداد صدرآرا<sup>۱\*</sup> حامد عمرانی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۴/۲۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۲/۱۰

#### چکیده

این پژوهش با هدف بررسی تأثیر همزمان باورهای دینی، بازدارندگی قانونی و عدالت ادراکی بر ابراز صحیح مالیات در نظام مالیات ابرازی ایران انجام شد. مطالعه حاضر با تکیه بر چارچوب نظری اقتصاد رفتاری و جامعه‌شناسی دین، در پی پر کردن شکاف موجود در ادبیات مالیاتی کشور است که عمدتاً بر جنبه‌های فنی و حقوقی متمرکز شده است. پژوهش از نوع توصیفی-همبستگی بوده و داده‌ها از طریق پرسشنامه استاندارد شده از نمونه‌ای متشکل از ۷۷۵ نفر از مودیان مالیاتی در سطح کشور در طی دوره زمانی ۱۴۰۲ لغایت ۱۴۰۴ گردآوری شد. بررسی فرضیه‌های پژوهش نشان داد که تنها فرضیه مربوط به تأثیر سازوکارهای نظارتی و جریمه‌ای بر ابراز صحیح مالیات تأیید شده است، در حالی که فرضیه‌های مربوط به عدالت ادراک‌شده، باورهای دینی، مشارکت در مراسم مذهبی و تلقی گناه از تخلفات مالیاتی همگی رد شده و هیچ‌یک اثر معناداری بر ابراز صحیح مالیات نداشته‌اند. این نتایج بیانگر وجود شکاف میان ارزش‌های دینی ترویج شده و عملکرد واقعی نظام مالیاتی کشور است. پژوهش حاضر از جنبه نظری، الگویی ترکیبی برای تحلیل رفتار مالیاتی در بافت فرهنگی ایران ارائه می‌دهد و از منظر کاربردی، لزوم بازنگری در سیاست‌های مالیاتی را با تأکید بر تقویت مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اصلاح رفتار عادلانه مالیاتی نسبت به مودیان خاطرنشان می‌سازد. یافته‌های این مطالعه، که بر نقش تعیین‌کننده‌ی جریمه‌ها در مقابل تأثیر محدود ارزش‌های دینی و رفتاری بر تمکین مالیاتی صحنه می‌گذارد، برای سیاست‌گذاران و مدیران مالیاتی در طراحی نظام انگیزشی واقع‌بینانه‌تر، و برای پژوهشگران در طراحی مدل‌های رفتاری بومی‌شده، راهگشا خواهد بود.

**کلید واژه‌ها:** عدالت ادراکی، بازدارندگی قانونی، باورهای دینی، مالیات ابرازی، نظام مالیاتی.

<sup>۱</sup> استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه گیلان، ایران. (نویسنده مسئول)

MehrdadSadrAra@Guilan.ac.ir

<sup>۲</sup> استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، ایران.

Omrani86@Gmail.com

## ۱- مقدمه

در عصر حاضر، نظام مالیاتی به عنوان یکی از ارکان اساسی حکمرانی خوب و تأمین مالی پایدار دولت‌ها شناخته می‌شود (صدرآرا، ۱۴۰۲). مالیات ابرازی که مبتنی بر خودابرازی مودیان است، از جمله سازوکارهای مدرن مالیاتی محسوب می‌گردد (آلم، ۲۰۱۹) که کارایی آن مستقیماً متأثر از عوامل رفتاری و باورهای ذهنی مؤدیان می‌باشد (خواجوی و کرمشاهی، ۱۳۹۷). اهمیت این پژوهش از چند منظر حائز توجه است: نخست آنکه درک عمیق عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی می‌تواند به طراحی سیاست‌های اثربخش‌تر در حوزه مالیات کمک شایانی نماید (ابراهیمی و نجفی، ۱۳۹۹). دوم آنکه این مطالعه با تمرکز بر بستر فرهنگی و رفتاری جامعه ایران، به شکلی ویژه به بررسی تأثیر آموزه‌های دینی و باورهای اسلامی بر تمکین مالیاتی می‌پردازد (خواجوی و کرمشاهی، ۱۳۹۷). از منظر علمی نیز، این پژوهش می‌تواند به غنای ادبیات حوزه اقتصاد رفتاری و مالیه عمومی بیافزاید (بارو و مکلاری، ۲۰۰۳)، چرا که تاکنون مطالعات محدودی به بررسی ترکیبی عوامل قانونی و ارزشی در زمینه مالیات ابرازی پرداخته‌اند.

مرور جامع ادبیات موضوع نشان می‌دهد که مطالعات پیشین در حوزه رفتار مالیاتی عمدتاً در دو جریان اصلی قابل دسته‌بندی هستند. جریان اول که ریشه در کارهای نظری آلینگهام و ساندمو<sup>۱</sup> (۱۹۷۲) دارد، بر عوامل اقتصادی و انگیزه‌های مادی مانند نرخ جریمه و احتمال کشف تقلب تأکید می‌ورزد (صدرآرا، ۱۴۰۴؛ کاستیلو و برمودز<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲ و بالاکریشنان و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸). جریان دوم که با توسعه اقتصاد رفتاری شکل گرفته، به بررسی عوامل روانشناختی و اجتماعی مانند عدالت ادراک شده، هنجارهای اجتماعی و مسئولیت شهروندی می‌پردازد (بیسلی و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۰). با این حال، نکته حائز اهمیت آن است که اکثر این مطالعات در بستر فرهنگی-اخلاقی کشورهای غربی انجام شده و توجه چندانی به نقش فرهنگ و ارزش‌های دینی نداشته‌اند (سپاسی و حسنی، ۱۳۹۵). در مطالعات داخلی نیز اگرچه برخی پژوهش‌ها به بررسی تأثیر عوامل فرهنگی پرداخته‌اند (طایفه و همکاران، ۱۳۹۸ و ابراهیمی و نجفی، ۱۳۹۹)، اما چالش‌هایی در ابعاد روش‌شناسی مشاهده می‌شود. برای نمونه، محدودیت در حجم یا تنوع نمونه‌ها و نیز نبود ابزارهای استاندارد برای سنجش متغیرهای فرهنگی، از جمله موانعی است که در این حوزه

<sup>1</sup> Allingham & Sandmo

<sup>2</sup> Castillo & Bermúdez

<sup>3</sup> Balakrishnan & et al

<sup>4</sup> Besley & et al

پژوهشی قابل اشاره است. این پژوهش در نظر دارد با بهره‌گیری از یک چارچوب نظری جامع از تمامی نقاط قوت پژوهش‌های پیشین بهره برده و در راستای پر کردن این شکاف دانشی گام بردارد. مسئله اصلی که این پژوهش به آن می‌پردازد، ضعف نسبی نظام مالیاتی در تحقق کامل ظرفیت‌های مالیات ابرازی علی‌رغم سرمایه‌گذاری‌های قابل توجه در زیرساخت‌های فنی و نظارتی است. تجربه نشان داده است که اتکای صرف به سازوکارهای سخت‌افزاری مانند افزایش جریمه‌ها و نظارت الکترونیک، اگرچه در کوتاه‌مدت ممکن است مؤثر واقع شود، اما به تنهایی قادر به ایجاد تغییر پایدار در رفتار مؤدیان نیست (طالب‌نیا و موثق، ۱۳۹۰). از سوی دیگر، غفلت از سرمایه‌های فرهنگی و رفتاری جامعه می‌تواند به عنوان یک فرصت‌سوزی بزرگ در حوزه سیاست‌گذاری مالیاتی تلقی گردد (صدرآرا و طاهری بازخانه، ۱۴۰۳). این در حالی است که آموزه‌های دینی به روشنی بر وجوب پرداخت حقوق مالی و لزوم شفافیت در معاملات تأکید داشته‌اند (رضایی پیته-نوئی و همکاران، ۱۴۰۲). بنابراین، این سؤال اساسی مطرح می‌شود که آیا با تأکید بر عوامل رفتاری و فرهنگی مؤدیان مالیاتی، می‌توان موجبات ابراز صحیح مالیات را محیا نمود. هدف اصلی این پژوهش، بررسی تأثیر ترکیبی عوامل رفتاری و فرهنگی بر ابراز صحیح مالیات از منظر مؤدیان مالیاتی است. این هدف از چند جهت حائز اهمیت است: نخست آنکه رویکرد ترکیبی این مطالعه (تلفیق عوامل قانونی و رفتاری) می‌تواند به درک جامع‌تری از پدیده تمکین مالیاتی منجر شود. دوم آنکه یافته‌های این پژوهش می‌تواند مبنای علمی مناسبی برای طراحی سیاست‌های مالیاتی کارآمدتر فراهم آورد که هم از ابزارهای سخت‌افزاری (مانند جریمه‌ها) و هم از سازوکارهای نرم‌افزاری (مانند تبلیغ ارزش‌های اخلاقی) بهره می‌گیرند. از بُعد نظری نیز، این مطالعه می‌تواند به توسعه چارچوب‌های تئوریک در حوزه اقتصاد اسلامی و مالیات کمک نماید. تمرکز ویژه این پژوهش بر نقش آموزه‌های دینی و مشارکت در آیین‌های مذهبی به عنوان عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی، وجه تمایز آن از مطالعات پیشین محسوب می‌شود.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

نظام مالیاتی ایران در سال‌های اخیر با وجود سرمایه‌گذاری‌های قابل توجه در زیرساخت‌های فنی و نظارتی، همچنان با چالش‌های اساسی در تحقق کامل ظرفیت‌های مالیات ابرازی مواجه است (صدرآرا، ۱۴۰۲؛ موسوی و ابراهیمی کهرودی، ۱۳۹۷). آمارهای رسمی سازمان امور مالیاتی نشان می‌دهد که شکاف مالیاتی<sup>۱</sup> در برخی بخش‌های اقتصادی به ویژه بخش خدمات به بیش از ۴۵ درصد می‌رسد (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۴۰۲). این در حالی است که تجربیات بین‌المللی حاکی از آن است که کشورهای پیشرفته با بهره‌گیری از رویکردهای ترکیبی (همزمان استفاده

1 Tax Gap

از ابزارهای سخت و نرم) توانسته‌اند این شکاف را به کمتر از ۱۵ درصد کاهش دهند (سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، ۲۰۲۳) چنین وضعیتی نه تنها موجب کاهش کارایی نظام مالیاتی و محدودیت منابع درآمدی دولت می‌شود، بلکه به عدالت مالیاتی و اعتماد عمومی نیز آسیب می‌زند (بریزی و همکاران، ۲۰۱۵).

راهکارهای فعلی نظام مالیاتی ایران عمدتاً بر دو محور افزایش جریمه‌ها و توسعه نظارت الکترونیک متمرکز بوده است (رسولی، ۱۳۹۲). اگرچه این سیاست‌ها در کوتاه‌مدت توانسته‌اند تا حدی مؤثر واقع شوند، اما مطالعات متعدد نشان داده‌اند که چنین رویکردی در بلندمدت نمی‌تواند به نتایج پایدار منجر شود (صدرآرا و همکاران، ۱۴۰۱؛ بریزی و همکاران، ۲۰۱۵). پژوهش آلم و تورگلر (۲۰۰۶) به خوبی نشان می‌دهد که تأثیر عوامل روان‌شناختی مانند احساس عدالت یا تعهد اخلاقی بر تمکین مالیاتی در بلندمدت، بسیار پایدارتر از ترس از جریمه است (صدرآرا و همکاران، ۱۴۰۳). در ایران نیز، برخی مطالعات نشان داده‌اند که پس از گذشت چند سال از اجرای طرح نظارت الکترونیک، میزان اثربخشی آن به دلیل مقاومت مؤدیان کاهش یافته است (ناظمی و پورعنقا، ۱۳۹۷). این یافته‌ها حاکی از آن است که نظام مالیاتی ایران از سرمایه‌های فرهنگی و باورهای دینی موجود در جامعه بهره‌کافی نبرده و به همین دلیل نتوانسته است تغییر رفتار پایدار در مؤدیان ایجاد نماید (خواجهی و کرمشاهی، ۱۳۹۷).

مرور نظام‌مند ادبیات موضوع نشان می‌دهد که اگرچه برخی مطالعات داخلی به بررسی تأثیر عوامل فردی بر تمکین مالیاتی پرداخته‌اند (خواجهی و کرمشاهی، ۱۳۹۷)، اما چندین شکاف دانشی مهم وجود دارد. نخست آنکه تأثیر ترکیبی عوامل سخت (مانند جریمه‌ها) و عوامل نرم (مانند باورهای دینی) کمتر مورد توجه قرار گرفته است. دوم آنکه نقش نهادهای مذهبی و آیین‌های جمعی در شکل‌دهی به فرهنگ مالیاتی به شدت مغفول مانده است (اسلمرود، ۲۰۱۹). از سوی دیگر، تأثیر عادلانه دانستن مالیات‌های تشخیصی گذشته بر رفتار آینده مؤدیان نیاز به بررسی عمیق‌تری دارد. این در حالی است که نظریه مبادله اجتماعی<sup>۱</sup> به خوبی نشان می‌دهد که عدالت ادراک شده می‌تواند تأثیر قابل توجهی بر رفتارهای آتی افراد داشته باشد (کروپانزانو و میتچل، ۲۰۰۵).

عدم توجه به این ابعاد رفتاری و باورهای دینی می‌تواند به دو بحران ساختاری در نظام مالیاتی منجر شود (بیسلی و همکاران، ۲۰۲۰). در سطح کلان، تداوم شکاف مالیاتی موجب کاهش کیفیت خدمات عمومی و افزایش نارضایتی اجتماعی خواهد شد (صدرآرا، ۱۴۰۴). پژوهش بریزی و همکاران (۲۰۱۵) نشان داده است که بین میزان شکاف مالیاتی و سطح اعتماد عمومی رابطه معکوس معناداری وجود دارد. در سطح خرد نیز، بی‌اعتمادی مؤدیان به نظام مالیاتی می‌تواند به

1 Social Exchange Theory

دور باطلی منجر شود که در آن، مؤدیان به دلیل احساس بی‌عدالتی از پرداخت مالیات خودداری می‌کنند و این خود موجب تشدید نظارت‌های دولتی و در نتیجه افزایش احساس بی‌عدالتی می‌گردد. مطالعه لوتار و سینگال (۲۰۱۴) در این زمینه نشان داده که چنین دور باطلی می‌تواند هزینه‌های وصول مالیات را تا ۴۰ درصد افزایش دهد.

با توجه به این ملاحظات، پژوهش حاضر درصدد است تا با بررسی نظام‌مند تأثیر ترکیبی عوامل رفتاری و باورهای دینی بر مالیات ابرازی، الگویی بومی برای ابراز صحیح مالیات ارائه نماید. این مطالعه از چند جهت حائز اهمیت است: نخست آنکه با تلفیق چارچوب‌های نظری اقتصاد رفتاری و جامعه‌شناسی دین، به غنای ادبیات علمی در این حوزه می‌افزاید. دوم آنکه یافته‌های آن می‌تواند مبنای علمی مناسبی برای طراحی سیاست‌های ترکیبی (مثل تلفیق آموزه‌های دینی با مشوق‌های مالی) فراهم آورد.

در این راستا، نظریه‌های مرتبط با متغیرهای پژوهش شامل نظریه بازدارندگی آیینگهام و ساندمو، نظریه عدالت ادراکی مبتنی بر مبادله اجتماعی، و رویکردهای جامعه‌شناسی دین در بخش مبانی نظری به‌صورت منسجم تشریح گردید. همچنین متغیر «باورهای دینی» بر اساس تعریف ارائه‌شده در ادبیات رفتار دینی، به‌ویژه در آثار فراهانی‌فرد (۱۳۸۹)، رضایی‌پیتته‌نوئی و همکاران (۱۴۰۲) و سپاسی و حسنی (۱۳۹۵)، به‌عنوان مجموعه‌ای از اعتقادات درونی‌شده فرد نسبت به رعایت تکالیف شرعی و اخلاقی از جمله امانتداری، صداقت و التزام به حقوق مالی دیگران تعریف شد و بر همین مبنا، گویه‌های مربوط به این متغیر در پرسشنامه بازنگری شد تا از نظر روایی محتوایی با تعریف مفهومی آن هم‌خوانی کامل داشته باشد.

در چارچوب جامعه‌شناسی دین و به‌ویژه در دیدگاه وبر، دین به‌عنوان یک نظام هنجارساز عمل می‌کند که از طریق درونی‌سازی ارزش‌هایی مانند صداقت، امانتداری و رعایت حق‌الناس نوعی کنترل اجتماعی درونی ایجاد می‌کند. این کنترل درونی باعث می‌شود افراد حتی در غیاب نظارت بیرونی نیز به رفتارهای قانون‌مدارانه گرایش داشته باشند. یافته‌های اسلمرود (۲۰۱۹) و خواجوی و کرمشاهی (۱۳۹۷) نیز این نقش دین در هدایت رفتارهای اقتصادی را تأیید می‌کنند. بر این اساس، سه متغیر باورهای دینی، مشارکت در مراسم مذهبی و تلقی گناه از تقلب، همگی با سازوکارهای هنجارسازی دینی مرتبط بوده و انتظار می‌رود مسئولیت‌پذیری اخلاقی و رفتار صحیح در ابراز مالیات را تقویت کنند. در نهایت، این پژوهش با ارائه راهکارهای عملی مبتنی بر ویژگی‌های فرهنگی جامعه ایران، می‌تواند به کاهش هزینه‌های وصول مالیات و افزایش رضایت مؤدیان کمک نماید.

### پیشینه پژوهش های خارجی

آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) جزو پیشگامان این حوزه پژوهشی بودند و در پژوهشی با عنوان «فرار مالیاتی درآمدی: یک تحلیل نظری» به بررسی رفتار مؤدیان مالیاتی در نروژ پرداختند. این مطالعه که از روش تحلیل نظری-اقتصادی استفاده کرده بود، نشان داد که احتمال کشف تخلف و میزان جریمه دو عامل تعیین کننده در کاهش فرار مالیاتی محسوب می شوند. یافته های این تحقیق حاکی از آن بود که هرچه نرخ جریمه بالاتر و احتمال نظارت بیشتر باشد، تمایل به فرار مالیاتی کاهش می یابد.

آلم و تورگلر (۲۰۰۶)، در پژوهش خود با عنوان «تفاوت های فرهنگی و روحیه مالیاتی در اروپا و آمریکا» به بررسی ۱۵۰۰۰ شهروند از کشورهای اروپایی و آمریکایی پرداختند. این مطالعه که از روش پیمایشی-تحلیلی استفاده کرده بود، به نتایج جالبی دست یافت. یافته ها نشان می داد که اعتماد به دولت و ادراک عدالت مالیاتی مهم ترین عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی هستند. به عبارت دیگر، در کشورهایی که شهروندان دولت را پاسخگو می دانستند، تمایل به پرداخت مالیات به طور محسوسی بالاتر بود. هرچند این پژوهش از نمونه آماری بزرگ و متنوعی برخوردار بود، اما دو محدودیت اساسی داشت: اولاً نقش فناوری های نظارتی را مورد بررسی قرار نداده بود و ثانیاً فقط بر کشورهای توسعه یافته متمرکز شده بود و کشورهای در حال توسعه را شامل نمی شد. کالسون و مناپاس (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی نظارت محیطی و نظارت شرکت بر مالیات های محیطی تحت اقدامات نظارتی بودجه پرداختند. نتایج این مطالعه، شواهد جدیدی را در مورد کارایی نسبی نظارت نهادها بر اقدامات وضع محیطی بودجه ارائه نمود. شواهد جدید عمدتاً مبتنی بر شناسایی کارایی برتر «نظارت شرکت محور» در مقایسه با نظارت مستقیم محیطی بود، به شرطی که این مکانیسم با الزامات شفافیت (مانند افشای عمومی) و حسابرسی مستقل همراه باشد. این مطالعه نشان داد که رویکرد نظارت غیرمستقیم می تواند ضمن کاهش هزینه های نظارتی دولت، بدون کاهش دقت گزارش دهی، به سطح مطلوبی از تمکین مالیاتی دست یابد، به ویژه تحت شرایط محدودیت بودجه که در آن چارچوب نظارتی هوشمند جایگزین روش های پرهزینه سنتی می شود.

بریزی و همکاران (۲۰۱۵) در تحقیقی به بررسی تاثیر ارزش های اجتماعی بر قصد پرداخت مالیات یا اجتناب از آن پرداخت. براساس این تحقیق چند عامل موجب تبعیت از قوانین مالیاتی می گردد که شامل دانش نسبت به قوانین مالیاتی، اعتماد نسبت به نظام سیاسی و ارزش های فردی و اجتماعی است. در این تحقیق تاثیر ارزش های اجتماعی بر تبعیت از قوانین مالیاتی برای پرداخت مالیات یا اجتناب از آن نیز مورد بررسی قرار گرفت. در پژوهش مزبور، ارزش های

اجتماعی به صورت مصداقی و در قالب سه مؤلفه عینی «احساس مسئولیت جمعی» (مشارکت در تأمین خدمات عمومی)، «هنجارهای اخلاقی ذهنی» (باور به درستکاری در پرداخت مالیات بدون ترس از نظارت) و «توجه به منافع عمومی» (اولویت دادن به نفع جامعه بر نفع شخصی) سنجیده شد که نتایج، رابطه معنادار هر سه بعد را با تمایل به تبعیت از قوانین مالیاتی تأیید کرد.

کاستیلو و برموز (۲۰۲۲) با استفاده از داده‌های اداری اکوادور و طرح شبه‌آزمایشی، تأثیر اصلاحات مالیاتی ۲۰۰۷ را بررسی کردند. یافته‌ها نشان داد کاهش درآمد مشمول مالیات معادل ۰,۲۳- است که بیانگر واکنش منفی مؤدیان به افزایش نرخ مالیات است. همچنین، افزایش نرخ مالیات نهایی، سبب رشد ۰,۱۵ درصدی درآمد مؤدیان کم‌درآمد شد، اما بر مؤدیان پردرآمد تأثیر معناداری نداشت. اگرچه استفاده از داده‌های دقیق اداری از نقاط قوت پژوهش بود، اما تعمیم‌پذیری نتایج به سایر کشورهای در حال توسعه محدود است. این مطالعه به‌عنوان یکی از معدود پژوهش‌های زمینه اقتصادهای در حال توسعه، بینش سیاستی ارزشمندی ارائه می‌دهد. لستاری و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی به بررسی های فاکتورهای اثرگذاری بر اجتناب مالیاتی پرداختند. نتایج پژوهش ایشان نشان می‌دهد که شخصیت اجرایی و سرمایه‌گذاری اندک تأثیر مثبتی بر اجتناب مالیاتی دارند. در حالی که شکاف مالیاتی دفتری تأثیر منفی بر اجتناب مالیاتی دارد. بر اساس نتایج آزمون جزئی، تحقیق نشان می‌دهد که تأثیر شکاف مالیاتی دفتری بر اجتناب مالیاتی، تأثیری منفی است، به این معنی که هرچه شکاف مالیاتی دفتری در شرکت بزرگتر باشد، هیچ نشانه‌ای از افزایش اجتناب مالیاتی وجود ندارد.

هاپتمن و همکاران (۲۰۲۴) در پژوهشی به بررسی رابطه بین نگرش‌های انگیزشی مالیات‌دهندگان اسلوونیایی با رفتارهای مالیاتی آن‌ها پرداختند. یافته‌ها نشان داد که نگرش مثبت (احترام) با افزایش تمکین مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی همراه است، در حالی که نگرش منفی (مقاومت) اثر معکوس داشت. در پژوهش مزبور «نگرش مثبت» به معنای باور به انصاف و کارایی نظام مالیاتی، احساس مسئولیت شهروندی و احترام به نهادهای دولتی بود که در قالب تمایل فعالانه برای مشارکت در تامین مالی خدمات عمومی تجلی می‌یافت. در مقابل، «نگرش منفی» شامل احساس بی‌عدالتی، بی‌اعتمادی به هزینه‌کرد مالیات‌ها و مقاومت در برابر اقتدار مالیاتی تعریف شد که خود را در قالب توجیه اخلاقی برای فرار مالیاتی و کاهش تعهد داوطلبانه نشان می‌داد. این دوگانگی نگرشی، محرک اصلی رفتارهای مالیاتی متضاد (تمکین در مقابل مقاومت) شناسایی شد. یافته‌های این تحقیق بر اهمیت توجه به نگرش‌های مالیاتی در طراحی سیاست‌های مالیاتی تأکید می‌کند و می‌تواند پایه‌ای برای تحقیقات آینده با نمونه‌های متنوع‌تر و روش‌شناسی دقیق‌تر باشد.

غنی‌انگرینی و همکاران (۲۰۲۵) در پژوهشی به بررسی عوامل تعیین‌کننده و پیامدهای اجتناب از مالیات پرداختند. با استفاده از داده‌های نمونه‌ای از ۶۰ کشور در طول سال‌های ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۹، نتایج از این مفهوم پشتیبانی می‌کند که تمایل مالیات‌دهندگان به پرداخت مالیات به نحوه مدیریت وجوه مالیاتی توسط دولت بستگی دارد. به طور خاص، سیاست‌های مالیاتی خوب دولت، یعنی مقررات با کیفیت بهتر، بوروکراسی کمتر پیچیده و استفاده مناسب‌تر از مالیات، با اجتناب مالیاتی کمتر مرتبط هستند. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که مشارکت عمومی و شفافیت باید با احتیاط اجرا شوند زیرا می‌توانند مالیات‌دهندگان را به اجتناب از پرداخت مالیات ترغیب کنند. علاوه بر سیاست‌های مالیاتی خوب، اجتناب مالیاتی کمتر در کشورهایی با بار مالیاتی کم، روابط نزدیک دولت و شهروندان و اقتصاد توسعه‌یافته مشاهده می‌شود. درک عوامل تعیین‌کننده اجتناب مالیاتی برای سیاست‌های دولتی مهم است، زیرا اجتناب از مالیات، توسعه ملی را در ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی تضعیف می‌کند.

### پیشینه پژوهش‌های داخلی

در ایران نیز پژوهش‌هایی در راستای موضوع پژوهش انجام شده که از جمله آن می‌توان به پژوهش‌های زیر اشاره نمود:

شمس‌زاده و ذکوری (۱۳۸۷) در پژوهش خود که تحت عنوان شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی در شهر همدان انجام گردید، بیان کرد که بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی، تفاوت وجود دارد و موثرترین عامل در حالت مردودی دفاتر، عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر قانونی بوده است. ضمن اینکه مهمترین عامل مردودی دفاتر در ۴۲/۵۸٪ افراد عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی در دفاتر (کتمان درآمد یا فعالیت) و در ۲۸/۵٪ افراد تاخیر پلمپ دفاتر قانونی بوده است. همچنین در حالت قبولی دفاتر، عمده‌ترین هزینه غیر قابل قبول با فراوانی ۳۲٪ مربوط به عدم ارائه یا عدم وجود مستندات در اثبات هزینه بوده است و مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی در حالت قبولی دفاتر باعث ایجاد تفاوت معنا دار نمی‌شود.

پورزمانی و شمس‌جامخانه (۱۳۸۸) در مطالعه‌ای تحت عنوان بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی، به این نتیجه دست یافتند که برداشت و تفسیر نادرست مودیان از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، غیرمرتبط بودن هزینه‌های ابرازی، فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی یا غیر متعارف بودن هزینه‌های ابرازی، عدم رعایت حد نصاب‌های تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی در ایجاد هزینه‌ها و مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی

هر کدام به تنهایی می‌توانند عامل ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی باشند. همچنین بر اساس یافته‌های تحقیق، فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی مهمترین عامل در ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی می‌باشد و برداشت و تفسیر نادرست مودیان از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، مغایرت‌های استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی و عدم رعایت حد نصاب‌های تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور در انجام هزینه‌ها، کمترین درجه اهمیت و اعتبار در ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحد‌های مالیاتی را دارد.

نتایج تحقیق فضل‌زاده و نجفی (۱۳۹۱) با عنوان بررسی تفاوت درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی، بیانگر آن است که بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی تفاوت معنی‌داری وجود دارد و ابهام در متن قانون و بخشنامه‌های مالیاتی، استنباط کارشناسان ارشد از قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی در خصوص نحوه محاسبه هزینه‌ها و نحوه اعمال معافیت‌های مقرر و عدم ثبت فعالیت‌های مالی و نحوه محاسبه تعدیلات سنواتی باعث ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی می‌گردد.

رسولی (۱۳۹۲) پژوهشی با عنوان بررسی علل اختلاف برآورد مالیات بر درآمد شرکت‌های استان سیستان و بلوچستان بر مبنای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم از دیدگاه ذینفعان طی سال‌های ۱۳۸۴ لغایت ۱۳۹۰ انجام داد، نتایج به دست آمده بیانگر این است که ریشه این اختلاف ناشی از نقص در قانون مالیات‌های مستقیم و انحراف در عملکرد حسابداران رسمی و رسیدگی نادرست کارشناسان ارشد مالیاتی و عدم رعایت قانون مالیات‌های مستقیم و اصول حسابداری توسط شرکت‌ها می‌باشد.

خانی و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی اجتناب از مالیات و نحوه اندازه‌گیری و عوامل موثر بر آن پرداختند، نتیجه پژوهش حاکی از آن بود که مدیران برای استراتژی‌هایی که روی درآمد مالیاتی و مالی شرکت یعنی، استراتژی‌هایی که هزینه مالیاتی در صورت‌های مالی را کاهش دهد و همچنین استراتژی‌هایی که مالیات‌های نقدی را کاهش می‌دهد یعنی، استراتژی‌هایی که در پرداخت‌های مالیات بر درآمد تفاوت ایجاد می‌کند، ارزش زیادی قائل هستند. بنابراین، اکثر شرکت‌ها به دنبال کاهش مالیات و در نتیجه اجتناب از مالیات، درون چارچوب‌های قانونی با استفاده از خلاءهای موجود در قوانین هستند.

رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی رابطه بین تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی با اجتناب از مالیات، در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۱ پرداختند. نتایج بدست آمده حاکی از آن بود که تفاوت مالیاتی-حسابداری با اجتناب از مالیات رابطه معناداری دارد. لذا افزایش اجتناب از مالیات، تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی را افزایش می‌دهد.

عباس زاده و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان بررسی ارتباط شفافیت مالی و اجتناب مالیاتی با توجه به مالکیت نهادی شرکت‌ها به نتیجه رسیدند که رابطه معکوس و معنادار بین شفافیت گزارشگری مالی (معیار کیفیت افشاء و شفافیت سود) و اجتناب مالیاتی (معیارهای نرخ مؤثر هزینه مالیات و تفاوت دفتری مالیات) در شرکت‌های مورد بررسی وجود دارد. همچنین شرکت‌های با مالکیت نهادی پایین نسبت به شرکت‌های با مالکیت نهادی بالا رابطه قویتر بین شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی را نشان می‌دهند. بدین معنا که فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی، شفافیت گزارشگری مالی شرکت را کاهش می‌دهد، در صورتی که تأثیر سطح مالکیت نهادی بر رابطه میان شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی برخلاف انتظار و معکوس بوده است.

ناظمی و پورعنا (۱۳۹۷) ارتباط بین مالکیت خانوادگی و اجتناب مالیاتی را با در نظر گرفتن نقش نظارت مؤثر هیأت مدیره بررسی نمودند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که میزان اجتناب مالیاتی در شرکتهای خانوادگی کمتر از میزان اجتناب مالیاتی در سایر شرکتهای است و بین درصد سهام متعلق به مدیرعامل در شرکتهای خانوادگی و نرخ مؤثر مالیاتی رابطه مثبت معناداری وجود دارد و همچنین متغیرهای نقش نظارتی هیئت مدیره باعث تعدیل این رابطه می‌شود.

خواجه‌وی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و ضعف کنترل‌های داخلی پرداختند. جامعه آماری این پژوهش کلیه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بودند و نمونه آماری شامل ۷۶ شرکت بود. نتایج حاصل از پژوهش نشان‌دهنده آن بود که بین ضعف کنترل‌های داخلی و اجتناب مالیاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، نتایج به دست آمده از پژوهش بیانگر پایین بودن میزان نرخ مؤثر مالیاتی در شرکتهای دارای ضعف بالا در کنترل‌های داخلی است اما این مورد در خصوص تفاوت دفتری مالیات مصداق پیدا نمی‌کند.

فلاح سوکه و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی با استفاده از معادلات رگرسیون خطی پرداختند. جامعه آماری شامل جامعه حسابداران رسمی و کارکنان امور مالیاتی استان تهران بودند. هفت فرضیه با توجه به مدل ریاضی مطرح شد که نتایج نشان داد شفافیت گزارشگری مالی، بیش اطمینان مدیریتی، اجتناب نقدی مالیاتی و بازده دارایی رابطه معناداری با اجتناب مالیاتی دارد. همچنین یافته‌های حاصل از تجزیه و تحلیل حاکی از آن است

که اندازه شرکت، اهرم مالی و شدت سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت رابطه معناداری با اجتناب مالیاتی نشان نداد.

باقری و همکاران (۱۴۰۲) موضوع برآورد فرار مالیاتی و اثر آن بر رشد اقتصادی ایران را بررسی نمودند. هدف مقاله ایشان بررسی رابطه بین فرار مالیاتی و رشد اقتصادی طی دوره ۱۳۹۹-۱۳۹۰ برای ایران است. برای این منظور از داده‌های فصلی حاصل از روش دنتون و از داده‌های برآوردی فرار مالیاتی استفاده شده است. نتایج نشان داد که در کوتاه‌مدت در مدل رشد اقتصادی ضریب متغیرهای فرار مالیاتی، نرخ اشتغال، سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی و درآمد نفتی بر رشد اقتصادی منفی است. حال آنکه، در بلندمدت تأثیر فرار مالیاتی، نرخ اشتغال، درآمد نفتی و متوسط بار مالیاتی بر رشد اقتصادی مثبت است. این در حالی است که ضریب سرمایه‌گذاری خارجی در بلندمدت معنی‌دار نمی‌باشد.

رضایی پیتونه‌ئی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی آثار باورهای دینی و عناصر فرهنگی بر خطر سقوط قیمت سهام پرداختند. نتایج پژوهش آن بود که باورهای دینی و دین‌داری مدیر، تأثیر مثبت بر خطر سقوط قیمت سهام دارد و با توجه به تأثیر باورهای دینی بر کاهش خطر سقوط قیمت سهام، می‌توان گفت باور دینی باعث محدود کردن فرصت‌طلبی مدیریت خواهد شد. باور دینی با کاهش مشکلات نمایندگی مدیریتی، خطر سقوط قیمت سهام را کاهش می‌دهد. تصمیم‌گیری مدیریت در شرکت‌هایی که در مناطق با سطوح بالای اعتقادات دینی قرار دارد، بیشتر تحت تأثیر دین قرار می‌گیرد و خطر سقوط سهام پایین‌تر است.

دارابی (۱۴۰۴) در پژوهشی با رویکرد کتابخانه‌ای به بررسی نقش ارزش‌های دینی در شکل‌گیری و تقویت باورهای دینی در میان نوجوانان و جوانان پرداخته است. وی با تأکید بر اهمیت دین در معنابخشی به زندگی، ایجاد جهت‌گیری صحیح، تقویت هویت اخلاقی و کمک به مقابله با سرخوردگی و سردرگمی، نشان می‌دهد که باورهای دینی از طریق ارائه جهان‌بینی روشن، الگوهای رفتاری مطلوب و سازوکارهای اخلاقی، زمینه‌ساز رشد شخصیت سالم و مقاوم در برابر آسیب‌های اجتماعی هستند. این مطالعه بیان می‌کند که راهکارهایی مانند معرفی الگوهای دینی، تبیین صحیح آموزه‌های مذهبی، آگاهی‌بخشی، تقویت بینش دینی، حمایت عاطفی و رفتاری، و بهره‌گیری از زبان هنر، از جمله عوامل تقویت دین‌داری جوانان و ارتقای التزام رفتاری آنان محسوب می‌شود. نتایج پژوهش از بعد نظری برای مطالعه حاضر قابل استناد است، زیرا نشان می‌دهد که باورهای دینی نه تنها در سطح فردی به هدایت رفتار و کنترل هیجانات کمک می‌کنند، بلکه از طریق تقویت وجدان اخلاقی، مسئولیت‌پذیری و پرهیز از رفتارهای انحرافی، می‌توانند زمینه بروز رفتارهای منطبق با قوانین و هنجارهای اجتماعی را فراهم کنند. بنابراین، یافته‌های دارابی (۱۴۰۴) به‌طور غیرمستقیم تأیید می‌کند که تقویت باورهای دینی می‌تواند نقش

مهمی در کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه، افزایش مسئولیت‌پذیری و در نتیجه ارتقای ابراز صحیح مالیات در میان مودیان داشته باشد.

صدرآرا و همکاران (۱۴۰۴) در پژوهشی با عنوان تبیین رابطه پارادوکسیکال نظارت و کارایی: ارزیابی تأثیر کنترل‌های نهادی بر افزایش مالیات‌های تشخیصی در ایران، به بررسی پارادوکس نظارت و کارایی پرداختند. بدین معنا که اگرچه نظارت نهادهای ناظر به منظور افزایش دقت و کارایی طراحی شده است، ولی در شرایط وجود ابهامات ساختاری، می‌تواند به افزایش مالیات تشخیصی، تشدید اختلافات و کاهش کارایی نظام مالیاتی منجر شود. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که در اثر ابهام در قوانین مالیاتی، عدم شفافیت بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها، نبود بانک جامع فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان، محدودیت زمانی برای صدور برگ تشخیص و عدم تخصص کافی ماموران مالیاتی، نظارت نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی موجب افزایش مالیات تشخیصی می‌شود. پژوهش حاضر ضمن بهره‌گیری از دستاوردهای تحقیقات قبلی، به شناسایی عواملی که با توجه به نظارت نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی، موجب افزایش مالیات تشخیصی و ایجاد این اختلاف شده‌اند، پرداخته است.

پژوهش‌های پیشین در حوزه مالیات ابرازی و عوامل مؤثر بر آن، با وجود ارائه بینش‌های ارزشمند، از چندین محدودیت اساسی رنج می‌برند. نخست آنکه بسیاری از مطالعات خارجی، مانند پژوهش آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) و آلم و تورگلر (۲۰۰۶)، عمدتاً بر عوامل اقتصادی و نظارتی مانند جریمه‌ها و احتمال کشف تخلف تمرکز کرده‌اند و از نقش عوامل فرهنگی، ارزشی و روان‌شناختی غافل مانده‌اند. همچنین، این مطالعات اغلب در بافت کشورهای توسعه‌یافته انجام شده‌اند و یافته‌های آن‌ها قابل تعمیم به جوامعی با ویژگی‌های فرهنگی و اقتصادی متفاوت، مانند ایران، نیست. از سوی دیگر، پژوهش‌های داخلی نیز عمدتاً بر جنبه‌های فنی و قانونی اختلاف بین مالیات ابرازی و تشخیصی متمرکز شده‌اند (مانند تحقیقات شمس‌زاده و ذکوری، ۱۳۸۷؛ پورزمانی و شمس‌جامخانه، ۱۳۸۸) و کمتر به بررسی نقش محرک‌های رفتاری و ارزشی مؤدیان پرداخته‌اند. علاوه بر این، برخی مطالعات (مانند پژوهش رسولی، ۱۳۹۲؛ موسوی و ابراهیمی کرهرودی، ۱۳۹۷) به مشکلات ساختاری نظام مالیاتی اشاره کرده‌اند، اما ارتباط این مشکلات با رفتار مالیاتی مؤدیان را به‌طور عمیق بررسی نکرده‌اند. این شکاف‌های پژوهشی نشان‌دهنده نیاز به مطالعه‌ای است که به‌طور همزمان عوامل اقتصادی، روان‌شناختی، فرهنگی و دینی را در کنار یکدیگر تحلیل کند. پژوهش حاضر با ترکیب عوامل رفتاری و ارزشی، چارچوبی نوین برای تحلیل مالیات ابرازی ارائه می‌دهد که در تحقیقات پیشین مانند صدرآرا و همکاران (۱۴۰۴) مغفول مانده بود. همچنین

با بررسی تأثیر همزمان جریمه‌های مالیاتی و ارزش‌های دینی، درک عمیق‌تری از رفتار مؤدیان در بافت اقتصاد ایران ایجاد می‌کند.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

بر اساس تئوری بازدارندگی آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲)، افراد زمانی از تخلف مالیاتی اجتناب می‌کنند که هزینه‌های ناشی از جریمه‌ها و احتمال کشف تخلف، از منافع حاصل از فرار مالیاتی بیشتر باشد. مطالعات تجربی مانند کاستیلو و برمودز (۲۰۲۲) نشان داده‌اند که افزایش جریمه‌ها و نظارت‌های قانونی به‌طور معناداری تمکین مالیاتی را بهبود می‌بخشد. لذا جهت سنجش این موضوع در محیط اقتصادی ایران، فرضیه اصلی اول پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

**فرضیه اصلی اول:** افزایش جریمه‌های مالیاتی از نگاه مؤدیان مالیاتی، موجب ابراز صحیح مالیات می‌گردد.

فرضیه اصلی دوم در امتداد مطالعه تئوری مبادله اجتماعی<sup>۱</sup> کروپانزانو و میتچل (۲۰۰۵) بیان می‌کند اگر مؤدیان احساس کنند نظام مالیاتی در گذشته با آن‌ها منصفانه رفتار کرده، احتمال همکاری آینده آن‌ها افزایش می‌یابد. مطالعات آلم و تروگلر (۲۰۰۶) نشان داده‌اند که عدالت ادراک شده در نظام مالیاتی تأثیر مثبتی بر تمکین مالیاتی دارد. در ایران نیز خواجه‌وی و کرمشاهی (۱۳۹۷) دریافتند که ادراک بی‌عدالتی در تشخیص مالیات، موجب کاهش تمایل به پرداخت مالیات در دوره‌های بعد می‌شود. در نتیجه، فرضیه اصلی دوم به شرح زیر بیان می‌شود:

**فرضیه اصلی دوم:** عدالت ادراک شده در نظام مالیاتی تأثیر مثبتی بر ابراز صحیح مالیات دارد. مطالعات اسلمرود (۲۰۱۹) و خواجه‌وی و کرمشاهی (۱۳۹۷) نشان می‌دهند که باورهای دینی می‌توانند به عنوان مکانیسم‌های خودکنترلی درونی عمل کنند. در جامعه‌شناسی دین، به ویژه در آرای اندیشمندانی مانند ماکس وبر، بر نقش دین به عنوان یک نظام معنابخش و خلاق هنجارها و ارزش‌ها تأکید می‌شود. دین می‌تواند منبعی برای "کنترل اجتماعی درونی" باشد. به این معنا که باورها و ارزش‌های دینی، در فرآیند جامعه‌پذیری درونی شده و به بخشی از وجدان اخلاقی فرد تبدیل می‌گردند.

این ارزش‌ها سپس به عنوان یک مکانیسم خودکنترلی عمل می‌کنند که رفتار فرد را حتی در غیاب ناظران بیرونی (مانند مأموران مالیاتی) هدایت و تنظیم می‌کنند. مطالعاتی مانند اسلمرود (۲۰۱۹) نیز نشان می‌دهند که ارزش‌های دینی می‌توانند به عنوان مکانیسم‌های خودکنترلی درونی عمل کرده و رفتارهای اقتصادی مانند پرداخت مالیات را تحت تأثیر قرار دهند. در این دیدگاه، یک مودی مالیاتی متدین، نه به دلیل اجبار قانون، بلکه به دلیل وجدان کاری و التزام به

<sup>1</sup> Social Exchange Theory

ارزش‌های دینی مانند امانتداری، صداقت و رعایت حق الناس، خود را ملزم به ابراز صحیح درآمد و پرداخت مالیات می‌داند. در ایران نیز، رضایی پیتونه‌نوئی و همکاران (۱۴۰۲) تأکید کرده‌اند که آموزه‌های اسلامی باعث محدود کردن فرصت‌طلبی مدیریت خواهد شد، لذا در این پژوهش قصد بر آن است که متغیر مالیات ابرازی به عنوان یکی از ابزارهای فرصت‌طلبی مدیران ارزیابی گردد، در نتیجه فرضیه اصلی سوم به شرح زیر بیان می‌شود:

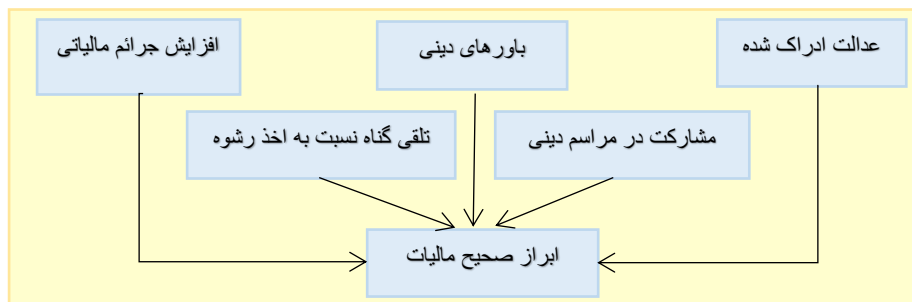
**فرضیه اصلی سوم:** باورهای دینی موجود در مودیان مالیاتی موجب ابراز صحیح مالیات می‌شود. پژوهش بیسلی و همکاران (۲۰۲۰) نشان داده که مشارکت در فعالیت‌های مذهبی می‌تواند تعهد اخلاقی به پرداخت مالیات را تقویت کند. هرچند این رابطه تحت تأثیر عوامل دیگری مانند اعتماد به دولت نیز قرار می‌گیرد. در نتیجه، فرضیه فرعی اول که از فرضیه اصلی سوم اقتباس شده، بیان می‌شود:

**۳-۱ فرضیه فرعی اول:** مشارکت در آیین‌های دینی از نگاه مودیان مالیاتی، موجب ابراز صحیح مالیات می‌گردد.

برخی از پژوهشها از جمله هاپتمن و همکاران (۲۰۲۴) مبتنی بر نظریه کنترل اجتماع، تأثیر احساس گناه و تقوا را بر کاهش انحرافات اجتماعی بررسی کرده‌اند و بیان می‌دارند که در جوامع مذهبی، تلقی گناه از تخلفات مالیاتی می‌تواند مانع مهمی برای فرار مالیاتی باشد. در ایران، ابراهیمی و نجفی (۱۳۹۹) دریافتند که مؤدیانی که تقلب مالیاتی را گناه می‌دانند، تمایل بیشتری به پرداخت مالیات دارند، اما این رابطه در عمل به دلیل ضعف در اجرای عدالت مالیاتی کاهش یافته است. در نتیجه، فرضیه فرعی دوم که از فرضیه اصلی سوم اقتباس شده، بیان می‌شود:

**۳-۲ فرضیه فرعی دوم:** تلقی گناه نسبت به اخذ رشوه یا تقلب از نگاه مودیان مالیاتی، منجر به ابراز صحیح مالیات می‌گردد.

در ادامه مدل مفهومی پژوهش به شرح نمودار شماره (۱) نشان داده می‌شود:



نمودار (۱): مدل مفهومی پژوهش

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت و روش، توصیفی-همبستگی است؛ زیرا در پی بررسی روابط میان متغیرهای رفتاری، فرهنگی و قانونی مؤثر بر ابراز صحیح مالیات می‌باشد. روش گردآوری داده‌ها میدانی بوده و از ابزار پرسشنامه برای جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده است. داده‌های به‌دست‌آمده پس از گردآوری، با بهره‌گیری از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی (از جمله آزمون تی تک‌نمونه‌ای و تحلیل عاملی اکتشافی) تحلیل گردیدند. روایی محتوایی پرسشنامه با نظر خبرگان مالیاتی و اساتید دانشگاه و پایایی آن از طریق ضریب آلفای کرونباخ مورد تأیید قرار گرفت. قلمرو موضوعی پژوهش حاضر در حوزه باورهای دینی و متغیرهای رفتاری اثرگذار بر مالیات ابرازی و قلمرو زمانی پژوهش در طی سالهای ۱۴۰۲ لغایت ۱۴۰۴ بوده و جامعه آماری پژوهش شامل کلیه مودیان مالیاتی در سطح استان‌های کشور (اعم از مودیان حقیقی و حقوقی) شامل مدیران و مسئولین امور مالی اشخاص حقوقی) می‌باشد. برای این منظور پرسشنامه‌ای شامل ۲۰ سوال بسته مورد استفاده قرار گرفت. پرسشنامه تحقیق شامل دو بخش سوالات عمومی و سوالات اختصاصی می‌باشد. بخش اول به جمع‌آوری اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان پرداخته است. این بخش از پنج سوال تشکیل شده که در مورد جنسیت، میزان تحصیلات، سن، پست و سابقه کاری پاسخ‌دهندگان می‌باشد. قسمت دوم شامل سوالات مربوط به سنجش متغیرهای پژوهش بوده که از طیف لیکرت برای اخذ پاسخ‌ها استفاده می‌شود و به شرح جدول زیر است:

جدول (۱) - متغیرها و تعداد سوالات پرسشنامه

متغیرها	تعداد سوال	شماره سوالات
متغیر مستقل اول: افزایش جریمه‌های مالیاتی	۴	۴-۱
متغیر مستقل دوم: عدالت ادراک شده در نظام مالیاتی	۴	۸-۵
متغیر مستقل سوم (متغیر پنهان): باورهای دینی	۴	۱۲-۹
متغیر مستقل چهارم (متغیر آشکار): مشارکت در آیین‌های دینی	۴	۱۶-۱۳
متغیر مستقل پنجم (متغیر آشکار): تلقی گناه نسبت به اخذ رشوه و یا تقلب	۴	۲۰-۱۷

به منظور ارزیابی روایی محتوایی پرسشنامه، فرآیند اعتبارسنجی در دو مرحله انجام شد. در مرحله نخست، گویه‌های پرسشنامه—به‌ویژه گویه‌های مرتبط با سازه «باورهای دینی»—با مشارکت هم‌زمان دو گروه متخصص شامل اساتید حوزه علوم دینی و خبرگان حوزه مالیاتی، مورد بررسی قرار گرفتند. در این مرحله، متخصصان علوم دینی بر صحت مفهومی، انطباق با مبانی دینی و مناسب بودن تعاریف تأکید داشته و متخصصان مالیاتی نیز بر شفافیت اجرایی و قابلیت کاربرد گویه‌ها نظارت کردند. اصلاحات پیشنهادی هر دو گروه در نسخه اولیه پرسشنامه اعمال شد. در مرحله دوم، نسخه اصلاح‌شده پرسشنامه صرفاً توسط گروهی از متخصصان مالیاتی جهت اطمینان از وضوح عبارتی، انطباق با فرآیندهای عملیاتی و قابل فهم بودن گویه‌ها برای جامعه موردنظر مورد بازبینی قرار گرفت و اصلاحات نهایی پس از جمع‌بندی نظرات این گروه اعمال شد.

این روش با بیشینه‌سازی واریانس بارهای عاملی در هر ستون از ماتریس عوامل، به تفکیک بهینه‌تری بین عوامل دست می‌یابد. به بیان ساده‌تر، چرخش واریماکس موجب می‌شود که هر گویه به‌وضوح بر روی یک عامل خاص بارگیری کند و از بارگذاری هم‌زمان بر چند عامل جلوگیری شود؛ در نتیجه، تفسیرپذیری و معناداری عوامل استخراج‌شده به‌طور قابل توجهی افزایش می‌یابد. مبنای تأیید روایی، استخراج عوامل با مقدار ویژه بالاتر از ۱ و قرارگیری هر گویه در عامل مربوطه با بار عاملی بیشتر از ۰,۴ بود. همچنین بارگذاری متقاطع گویه‌ها بر سایر عوامل باید پایین‌تر از ۰,۳ باشد. نتایج نشان داد که ساختار عاملی به‌دست‌آمده از پایایی ترکیبی بالاتر از ۰,۷ و میانگین واریانس استخراج‌شده بزرگ‌تر از ۰,۵ برخوردار است که همگی گویای برقراری روایی سازه مطلوب ابزار پژوهش هستند.

برای بررسی پایایی ابزار پژوهش، آلفای کرونباخ برای هر متغیر محاسبه شد. نتایج نشان داد که متغیر «جریمه‌های مالیاتی و پیگردهای قانونی» دارای آلفای ۰,۷۴۳، متغیر «عدالت ادراک‌شده» دارای آلفای ۰,۷۰۷، متغیر «باورهای دینی» دارای آلفای ۰,۸۸۳، متغیر «مشارکت مذهبی»

دارای آلفای ۰,۹۳۷ و متغیر «تلقی گناه نسبت به اخذ رشوه یا تقلب» دارای آلفای ۰,۸۸۴ است. با توجه به اینکه مقدار آلفای کرونباخ برای تمامی متغیرها بیش از ۰,۷ است، پایایی پرسشنامه تأیید می‌شود. نتیجه نهایی پایایی متغیرهای پژوهش به شرح زیر نشان داده شده است:

جدول (۲) - ضرایب متغیر آلفای کرونباخ

متغیرها	تعداد سوال	آلفای کرونباخ
متغیر مستقل اول: افزایش جریمه‌های مالیاتی	۴	۰/۷۴۳
متغیر مستقل دوم: عدالت ادراک شده در نظام مالیاتی	۴	۰/۷۰۷
متغیر مستقل سوم (متغیر پنهان): باورهای دینی	۴	۰/۸۸۳
متغیر مستقل چهارم (متغیر آشکار): مشارکت در مراسم مذهبی	۴	۰/۹۳۷
متغیر مستقل پنجم (متغیر آشکار): تلقی گناه نسبت به اخذ رشوه و یا تقلب	۴	۰/۸۸۴

نتایج بدست آمده نشان‌دهنده پایایی مطلوب ابزار پژوهش است. با توجه به گستردگی حجم جامعه آماری در طی دوره زمانی پژوهش و عدم دسترسی کامل به بسیاری از مودیان در سطح کشور و همچنین عدم تمایل به پاسخگویی توسط برخی از مودیان مالیاتی، در نهایت از نمونه‌گیری هدفمند برای جامعه نامحدود استفاده شد که فرمول (کوکران<sup>۱</sup>، ۱۹۹۷، ص. ۷۵) آن به شرح زیر است:

$$n = (Z^2 * p * q) / e^2$$

که در آن:

n: حجم نمونه

Z: مقدار Z متناظر با سطح اطمینان (مثلاً ۱,۹۶ برای سطح اطمینان ۹۵٪)

P: نسبت برآوردی صفت در جامعه (در صورت عدم اطلاع از ۰,۵ استفاده می‌شود که حداکثر

حجم نمونه را می‌دهد)

q: برابر است با ۱ منهای p

e: حد خطای مجاز (مثلاً ۰,۰۴ برای دقت ۴٪)

$$n = (۱,۹۶^2 * ۰,۵ * ۰,۵) / (۰,۰۴^2)$$

$$n=۶۰,۲۵$$

<sup>۱</sup> Cochran

با توجه به گستردگی جامعه آماری در دوره زمانی پژوهش و عدم امکان دسترسی کامل به تمامی مودیان مالیاتی در سطح کشور، همچنین عدم تمایل برخی از مودیان به همکاری، از روش نمونه‌گیری در دسترس برای جامعه نامحدود استفاده شد. بر اساس تعیین حد خطای ۴ درصد و با استناد به فرمول کوکران برای جامعه نامحدود (کوکران، ۱۹۷۷)، حداقل حجم نمونه مورد نیاز حدود ۶۰۰ پرسشنامه محاسبه شد.

به منظور دستیابی به تعداد مورد نیاز و با توجه به پراکندگی جغرافیایی جامعه هدف، در مجموع ۸۳۳ پرسشنامه از طریق ایمیل و شبکه‌های اجتماعی شامل واتساپ و تلگرام میان مودیان مالیاتی استان‌های کشور (اعم از اشخاص حقیقی و اشخاص حقوقی شامل مدیران و مسئولان امور مالی شرکتهای حقوقی) در ۳۱ استان توزیع گردید.

در نهایت ۷۹۴ پرسشنامه دریافت شد که از این میان ۱۹ پرسشنامه ناقص بوده و حذف شدند. بنابراین ۷۷۵ پرسشنامه معتبر با نرخ بازگشت ۹۳ درصد برای تحلیل در دسترس قرار گرفت. در بخش آمار توصیفی نیز مشخص شد که ۴۸۶ نفر از پاسخ‌دهندگان از میان مسئولین و مدیران واحدهای مالی اشخاص حقوقی بودند و ۲۸۹ نفر از مودیان حقیقی تشکیل شده‌اند. جدول (۳) توزیع توصیفی پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد.

جدول (۳) - آمار توصیفی توزیع پرسشنامه فی مابین استانی

ردیف	استان	تعداد کل پرسشنامه	اشخاص حقوقی	اشخاص حقیقی
۱	اردبیل	۱۲	۸	۴
۲	اصفهان	۵۰	۳۱	۱۹
۳	البرز	۲۶	۱۶	۱۰
۴	ایلام	۶	۴	۲
۵	آذربایجان شرقی	۳۸	۲۳	۱۵
۶	آذربایجان غربی	۳۱	۱۹	۱۲
۷	بوشهر	۱۱	۷	۴
۸	تهران	۱۲۸	۷۹	۴۹
۹	چهارمحال و بختیاری	۹	۶	۳
۱۰	خراسان جنوبی	۷	۵	۲
۱۱	خراسان رضوی	۶۲	۳۸	۲۴

۳	۵	۸	خراسان شمالی	۱۲
۱۸	۲۸	۴۶	خوزستان	۱۳
۴	۶	۱۰	زنجان	۱۴
۳	۴	۷	سمنان	۱۵
۹	۱۵	۲۴	سیستان و بلوچستان	۱۶
۱۸	۲۹	۴۷	فارس	۱۷
۴	۸	۱۲	قزوین	۱۸
۴	۸	۱۲	قم	۱۹
۶	۱۰	۱۶	کردستان	۲۰
۱۱	۱۹	۳۰	کرمان	۲۱
۷	۱۲	۱۹	کرمانشاه	۲۲
۳	۴	۷	کهگیلویه و بویراحمد	۲۳
۷	۱۱	۱۸	گلستان	۲۴
۹	۱۵	۲۴	گیلان	۲۵
۶	۱۱	۱۷	لرستان	۲۶
۱۲	۲۰	۳۲	مازنداران	۲۷
۵	۹	۱۴	مرکزی	۲۸
۶	۱۱	۱۷	هرمزگان	۲۹
۷	۱۰	۱۷	همدان	۳۰
۴	۷	۱۱	یزد	۳۱
۲۸۹	۴۸۶	۷۷۵	-	جمع

##### ۵- یافته‌های پژوهش

به‌منظور آشنایی با خصوصیات نمونه آماری، اطلاعات جمعیت‌شناختی پژوهش در جدول (۴) ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد تعداد مدیران مرد در شرکت‌های نمونه، بیشتر از تعداد مدیران زن است؛ همچنین، بیشتر مدیران شرکت‌های نمونه، بین ۴۰ تا ۵۰ سال را دارند. در ارتباط با میزان تجربه کاری مدیران نیز حدود ۲۱ درصد از مدیران کمتر از ۱۰ سال و ۷۹ درصد آنان بیش از ۱۰ سال سابقه دارند.

جدول (۴) - جمعیت شناختی پژوهش

متغیر	متغیر فرعی	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۶۸۳	۸۸٪
	زن	۹۲	۱۲٪
سن	کمتر از ۳۰ سال	۵۳	۷٪
	بین ۳۰ تا ۴۰ سال	۲۲۳	۲۹٪
	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۳۵۲	۴۵٪
تجربه کاری در زمینه تخصصی کسب و پیشه و یا امور مالی و حسابداری	بیشتر از ۵۰ سال	۱۴۷	۱۹٪
	کمتر از ۱۰ سال	۱۶۲	۲۱٪
	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۳۷۳	۴۸٪
مدرک تحصیلی (در هر رشته تحصیلی)	بیشتر از ۲۰ سال	۲۴۰	۳۱٪
	کارشناسی	۱۹۳	۲۵٪
	کارشناسی ارشد	۳۲۲	۴۲٪
	دکتری	۲۶۰	۳۴٪
رشته تحصیلی	حسابداری	۳۹۴	۵۱٪
	مدیریت	۱۸۶	۲۴٪
	اقتصاد	۱۹۵	۲۵٪

در ادامه به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، با توجه به نوع فرضیه‌ها از آزمون T یک نمونه‌ای استفاده شده است. جهت مشخص نمودن نوع آزمون میانگین (پارامتریک یا ناپارامتریک)، ابتدا آزمون کولموگروف-اسمیرنوف انجام شد؛ از آنجاکه در این آزمون سطح معنی‌داری تمامی متغیرها بیشتر از ۰/۰۵ شد که نتیجه آن به شرح جدول (۵) ارائه گردید:

جدول (۵) - جدول آمار توصیفی پاسخ‌ها بابت هر متغیر

	x1	x2	x3	x4	x5
تعداد	۷۷۵	۷۷۵	۷۷۵	۷۷۵	۷۷۵
میانگین	۳.۲۲۲۲	۲.۱۷۹۵	۳.۶۹۲۳	۲.۱۸۸۰	۴.۲۶۵۰
انحراف معیار	۰.۹۳۸۷۴	۱.۰۴۷۲۹	۰.۷۳۶۵۱	۱.۰۰۸۰۰	۰.۵۱۵۱۷
آماره کولموگروف-اسمیرنوف	۲.۲۶۰	۲.۱۹۹	۳.۱۸۵	۲.۴۱۸	۴.۲۹۸
احتمال خطا	۰.۹۳	۰.۳۰۱	۰.۰۸۷	۰.۲۰۰	۰.۱۵۰

با عنایت به نتایج جدول، بنابراین  $H_0$  پذیرفته شده و توزیع داده ها نرمال است و می توان از آزمون های پارامتریک مانند آزمون  $T$  یک جامعه استفاده نمود. جهت سنجش فرضیات پژوهش فرض صفر و جانشین به شرح زیر معرفی می شوند:

$$H_0: \mu=3$$

$$H_1: \mu \neq 3$$

فرمول (آماره) آزمون تی تک نمونه ای به شکل زیر است:

$$T = \frac{\bar{x} - \mu_0}{\frac{s}{\sqrt{n}}} \sim t_{(n-1)}$$

$\bar{x}$ : میانگین نمونه مورد بررسی

$\mu_0$ : عدد ثابت و مشخص

$s$ : انحراف استاندارد نمونه مورد بررسی

$n$ : حجم نمونه مورد بررسی

$\frac{s}{\sqrt{n}}$ : خطای معیار

در خصوص فرضیه اصلی اول که بیان می دارد: افزایش جریمه های مالیاتی از نگاه مودیان مالیاتی، موجب ابراز صحیح مالیات می گردد. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش در جدول (۶) ارائه شده است:

جدول (۶) - جدول آزمون  $T$  فرضیه اول پژوهش

تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای میانگین
۷۷۵	۳/۳۵۶	۰/۹۱۱	۰/۰۵۶

تاثیر افزایش جرائم مالیاتی بر ابراز صحیح مالیات

آماره آزمون = ۳					تاثیر افزایش جرائم مالیاتی بر ابراز صحیح مالیات
آماره t	درجه آزادی	معنی داری	تفاوت میانگین		
			پایین ترین	سطح معنی داری ۰/۰۵	
۶/۳۱۸	۷۷۴	۰/۰۰۰	۰/۳۵۶	۰/۲۴۵	۰/۴۶۷

منبع: یافته های پژوهش

همانطور که در جدول (۶) مشاهده می‌شود میانگین پاسخ مودیان مالیاتی در ارتباط با میزان تاثیر جرائم مالیاتی بر ابراز صحیح مالیات بالاتر از ۳ و برابر ۳,۳۵ است و از آنجائیکه آماره  $t$  برابر با ۶,۳۱۸ با سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین افزایش جرائم مالیاتی از نگاه مودیان مالیاتی، منجر به ابراز صحیح مالیات می‌شود.

در خصوص فرضیه اصلی دوم پژوهش که بیان می‌دارد: عدالت ادراک شده در نظام مالیاتی تأثیر مثبتی بر ابراز صحیح مالیات دارد. نتایج آزمون فرضیه اصلی دوم پژوهش در جدول (۷) ارائه شده است:

جدول (۷) - جدول آزمون  $T$  فرضیه دوم پژوهش

تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای میانگین
۷۷۵	۲/۱۸۸	۰/۸۴۵	۰/۰۵۲

تأثیر عدالت ادراک شده در نظام مالیاتی بر ابراز صحیح مالیات

آماره آزمون = ۳					
آماره $t$	درجه آزادی	معنی داری	تفاوت میانگین	سطح معنی داری ۹۵٪	
				پایین‌ترین	بالاترین
۳/۵۸۸	۷۷۴	۰/۰۰۰	۰/۱۸۸	۰/۸۴۷	۰/۲۹۱

تأثیر عدالت ادراک شده در نظام مالیاتی بر ابراز صحیح مالیات

منبع: یافته‌های پژوهش

همانطور که در جدول (۷) مشاهده می‌شود میانگین پاسخ مودیان مالیاتی در ارتباط با باور ایشان نسبت به عادلانه بودن مالیات تشخیصی پایین‌تر از ۳ و برابر ۲,۱۸ است و از آنجائیکه آماره  $t$  برابر با ۳,۵۸۸ با سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرضیه اصلی دوم تأیید نگردید و از منظر مودیان مالیاتی، مالیاتهای تشخیصی سالیان گذشته از نگاه مودیان مالیاتی عادلانه نبوده و لذا منجر به ابراز صحیح مالیات ایشان نمی‌شود.

در خصوص فرضیه اصلی سوم پژوهش که بیان می‌دارد: باورهای دینی موجود در مودیان مالیاتی موجب ابراز صحیح مالیات می‌شود. نتایج آزمون فرضیه اصلی سوم پژوهش در جدول (۸) ارائه شده است:

## جدول (۸) - جدول آزمون T فرضیه اصلی سوم پژوهش

تأثیر باورهای دینی بر ابراز صحیح مالیات	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای میانگین
	۷۷۵	۱/۹۳۰	۱/۰۵۲	۰/۰۶۵

آماره آزمون = ۳					
آماره t	درجه آزادی	معنی داری	تفاوت میانگین	سطح معنی داری ۹۵٪	
				پایین ترین	بالا ترین
۲/۰۰۱	۷۷۴	۰/۰۴۶	۰/۱۳۰	۰/۰۰۲	۰/۲۵۸

منبع: یافته‌های پژوهش

همانطور که در جدول (۸) مشاهده می‌شود میانگین پاسخ مودیان مالیاتی در ارتباط با اهمیت فرهنگ اسلامی و باورهای دینی بر ابراز صحیح مالیات پایین‌تر از ۳ و برابر ۱,۹۳ است و از آنجائیکه آماره t برابر با ۲,۰۰۱ با سطح معنی داری کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرضیه اصلی سوم نیز تأیید نمی‌گردد و به عبارتی از منظر مودیان مالیاتی، باورهای دینی موجود در سطح جامعه، موجب ابراز صحیح مالیات نمی‌شود.

در خصوص فرضیه فرعی اول پژوهش که بیان می‌دارد: مشارکت در مراسم دینی از نگاه مودیان مالیاتی، موجب ابراز صحیح مالیات می‌گردد. نتایج آزمون فرضیه فرعی اول پژوهش در جدول (۹) ارائه شده است:

## جدول (۹) - جدول آزمون T فرضیه فرعی اول پژوهش

مشارکت در مراسم دینی بر ابراز صحیح مالیات	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای میانگین
	۷۷۵	۱/۹۲۶	۰/۸۸۵	۰/۰۵۵

آماره آزمون = ۳					
آماره t	درجه آزادی	معنی داری	تفاوت میانگین	سطح معنی داری ۹۵٪	
				پایین ترین	بالا ترین
۴/۱۲۶	۷۷۴	۰/۰۰۰	۰/۲۲۶	۰/۱۱۸	۰/۳۳۴

منبع: یافته‌های پژوهش

همانطور که در جدول (۹) مشاهده می‌شود میانگین پاسخ مودیان مالیاتی در ارتباط با اهمیت شرکت در مراسم مذهبی و آیین‌های دینی رایج حاکمیتی بر ابراز صحیح مالیات پایین‌تر از ۳ و برابر ۱,۹۲۶ است و از آنجائیکه آماره  $t$  برابر با ۴,۱۲۶ با سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرضیه فرعی اول نیز تأیید نمی‌گردد و به عبارتی از منظر مودیان مالیاتی، مشارکت در مراسم مذهبی و آیین‌های دینی، منجر به تقویت باورها نسبت به ابراز مالیات واقعی نبوده و لذا موجب ابراز صحیح مالیات نمی‌گردد.

در خصوص فرضیه فرعی دوم پژوهش که بیان می‌دارد: تلقی گناه نسبت به اخذ رشوه و یا تقلب از نگاه مودیان مالیاتی، منجر به ابراز صحیح مالیات می‌گردد. نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم پژوهش در جدول (۱۰) ارائه شده است:

جدول (۱۰) - جدول آزمون  $T$  فرضیه فرعی دوم پژوهش

تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای میانگین
۷۷۵	۲/۱۵۳	۱/۰۰۴	۰/۰۶۲

تلقی گناه نسبت به اخذ رشوه و یا تقلب از نگاه مودیان مالیاتی، منجر به ابراز صحیح مالیات

آماره آزمون = ۳					
آماره $t$	درجه آزادی	معنی داری	تفاوت میانگین	سطح معنی داری ۹۵٪	
				پایین‌ترین	بالا‌ترین
۲/۴۶۷	۷۷۴	۰/۰۱۴	۰/۱۵۳	۰/۰۳۱	۰/۲۷۶

تلقی گناه نسبت به اخذ رشوه و یا تقلب از نگاه مودیان مالیاتی، منجر به ابراز صحیح مالیات

منبع: یافته‌های پژوهش

همانطور که در جدول (۱۰) مشاهده می‌شود میانگین پاسخ مودیان مالیاتی در ارتباط با اهمیت برخی باورها از جمله تلقی گناه نسبت به اخذ رشوه و یا تقلب بر ابراز صحیح مالیات پایین‌تر از ۳ و برابر ۲,۱۵۳ است و از آنجائیکه آماره  $t$  برابر با ۲,۴۶۷ با سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرضیه فرعی دوم نیز تأیید نمی‌گردد و به عبارتی از منظر مودیان مالیاتی، باورهای اسلامی از جمله تلقی گناه نسبت به اخذ رشوه و یا تقلب، موجب ابراز صحیح مالیات نمی‌گردد.

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که در محیط اقتصادی ایران، که تحت تأثیر حاکمیت اسلامی و باورهای دینی است، عوامل رسمی و قانونی (مانند جریمه‌های مالیاتی) نسبت به عوامل ارزشی و فرهنگی تأثیر قوی‌تری بر ابراز صحیح مالیات دارند. این نتیجه با پژوهش‌های بین‌المللی مانند آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) و آلم و تورگلر (۲۰۰۶) همسو است که بر نقش انگیزه‌های مادی و نظارتی در افزایش مالیات‌ستانی تأکید کرده‌اند. با این حال، برخلاف انتظار، ارزش‌های دینی و مشارکت در آیین‌های مذهبی نتوانسته‌اند به صورت معناداری بر ابراز صحیح مالیات مؤثر باشند. این مسئله ممکن است ناشی از شکاف بین ارزش‌های اخلاقی-دینی و عملکرد واقعی نظام مالیاتی در ایران باشد، به طوری که مودیان، عدالت مالیاتی را در سیستم حاضر احساس نمی‌کنند و بنابراین، حتی با وجود اعتقادات مذهبی، انگیزه کافی برای ابراز صحیح مالیات ندارند.

در ارتباط با فرضیه اصلی اول؛ مبنی بر اینکه افزایش جرائم مالیاتی از نگاه مودیان مالیاتی، منجر به ابراز صحیح مالیات می‌شود. با عنایت به پاسخهای دریافت شده از پاسخ‌دهندگان و در شرایط فعلی اقتصادی و اجتماعی ایران تأیید شد، که نشان‌دهنده اهمیت ابزارهای انضباطی در نظام مالیاتی ایران است. این نتیجه با یافته‌های کاستیلو و برمودز (۲۰۲۲) و هانلون و همکاران (۲۰۱۴) همخوانی دارد که نشان دادند نظارت و جریمه‌های مؤثر می‌توانند رفتار مالیاتی را بهبود بخشند. در مقابل، فرضیه اصلی دوم مبنی بر اینکه عدالت ادراک شده در نظام مالیاتی تأثیر مثبتی بر ابراز صحیح مالیات دارد، رد شد، که حاکی از بی‌اعتمادی مودیان به نظام مالیاتی است. این مسئله با پژوهش رسولی (۱۳۹۲) و موسوی و ابراهیمی کرهرودی (۱۳۹۷) همسوست که به ناکارآمدی سیستم تشخیص مالیات در ایران اشاره کرده‌اند و در راستای بهبود اثربخشی نظام مالیاتی، پیشنهاد می‌شود با به‌کارگیری فناوری اطلاعات و بازطراحی فرآیندها، نظام تشخیص مالیات به سمت شفافیت و عینیت بیشتر حرکت کند تا عدالت ادراک شده نزد مودیان افزایش یابد. در گام بعد، اطلاع‌رسانی مستمر و شفاف درباره نحوه هزینه‌کرد درآمدهای مالیاتی برای اثربخشی برنامه‌های ترویجی در جهت ایجاد حس مسئولیت‌پذیری اجتماعی ضروری است. این اقدامات در کنار اعمال نظارت مؤثر و جریمه‌های متناسب، می‌تواند شکاف موجود بین باور و عمل را کاهش داده و انگیزه مودیان برای ابراز صحیح مالیات را تقویت کند.

تأیید کامل فرضیه اول مبنی بر تأثیر معنادار جریمه‌های مالیاتی بر ابراز صحیح مالیات، حاکی از آن است که در محیط کنونی اقتصاد ایران، انگیزه‌های اقتصادی محسوس (مانند اجتناب از هزینه‌های جریمه) بر انگیزه‌های غیراقتصادی (مانند احساس تکلیف شهروندی) غلبه دارد. این یافته نشان می‌دهد که مودیان مالیاتی، بازیگران عقلانی هستند که در محاسبه سود و زیان خود، بیشتر تحت تأثیر تهدیدهای قطعی و مستقیم نظام مالیاتی قرار می‌گیرند. در مقابل، رد فرضیه

دوم مربوط به عادلانه بودن مالیات‌های تشخیصی گذشته، از بی‌اعتمادی ساختاری مؤدیان حکایت دارد. به نظر می‌رسد تجربیات گذشته مؤدیان از سیستم تشخیص مالیات، چه به دلیل ناهمخوانی در ارزیابی‌ها، چه به دلیل فقدان شفافیت در فرآیند تشخیص، این ذهنیت را در آنان ایجاد کرده که سیستم مالیاتی از انصاف و دقت فنی برخوردار نیست. بنابراین، حتی در صورت عادلانه بودن یک تشخیص خاص، بار تاریخی تجربیات منفی، مانع از شکل‌گیری ادراک عدالت در آنان می‌شود. رد شدن فرضیه‌های سوم و دو فرضیه فرعی اقتباس شده از آن، حاکی از آن است که باورهای دینی شخصی ابرازشده توسط پاسخ‌دهندگان در این مطالعه با وجود محتوای ارزشی که بر اخلاق مالی تأکید دارند نقش معناداری در بهبود رفتار مالیاتی آنان در شرایط کنونی ایفا نکرده است. این یافته با نتایج پژوهش‌هایی که انتظار داشتند باورهای دینی به‌تنهایی باعث افزایش تمکین مالیاتی شوند مانند خواجه‌وی و کرمشاهی (۱۳۹۷)، در تضاد است. این شکاف را می‌توان ناشی از عوامل زمینه‌ای در محیط اقتصادی-اجتماعی ایران دانست، به‌گونه‌ای که فاصله میان ارزش‌های اخلاقی فردی و عملکرد واقعی نهادها می‌تواند تضعیف‌کننده نقش مستقیم باورهای دینی در عرصه عمل باشد. زمانی که مودیان، شفافیت و عدالت را در تخصیص و هزینه‌کرد منابع عمومی احساس نکنند، انگیزه‌ای برای مشارکت مالی نخواهند داشت. در چنین شرایطی، حتی افراد متدین نیز ممکن است با این توجیه که سیستم مالیاتی عادلانه عمل نمی‌کند، الزام اخلاقی خود برای ابراز صحیح مالیات را تحت تأثیر قرار دهند. بنابراین، به نظر می‌رسد کارآمدی باورهای دینی به عنوان محرک تمکین مالیاتی، در گرو اطمینان از عملکرد عادلانه و پاسخگوی نظام حاکمیتی است.

تضاد این نتیجه با پژوهش‌های داخلی مانند خواجه‌وی و کرمشاهی (۱۳۹۷) را می‌توان به روش اندازه‌گیری متفاوت (سنجش نیت به جای عمل واقعی) یا بافت نمونه‌گیری نسبت داد. همچنین، تفاوت نتایج این مطالعه با پژوهش‌های خارجی مانند آلم و تورگلر (۲۰۰۶)، به خوبی نقش محوری سطح توسعه نهادی و کیفیت حکمرانی را برجسته می‌سازد. در کشورهای با نهادهای قوی، عدالت و اعتماد به عنوان زیرساخت روان‌شناختی نظام مالیاتی عمل می‌کنند، در حالی که در غیاب چنین نهادهایی، ابزارهای اجبارگرایانه مانند جریمه به تنها مکانیسم مؤثر تبدیل می‌شوند. این یافته مهم، لزوم حرکت نظام مالیاتی ایران از اتکای صرف بر ابزارهای تنبیهی به سمت سرمایه‌گذاری برای ساختن اعتماد و تقویت عدالت ادراک شده<sup>۱</sup> را برای دستیابی به ابراز صحیح داوطلبانه و پایدار مالیات خاطر نشان می‌کند.

<sup>1</sup> Perceived Justice

همچنین این مطالعه نشان می‌دهد که در ایران، برخلاف کشورهای توسعه‌یافته (آلم و تورگر، ۲۰۰۶)، عوامل روان‌شناختی و فرهنگی (مانند عدالت ادراک شده و ارزش‌های دینی) نتوانسته‌اند تأثیر معناداری بر تمکین مالیاتی داشته باشند. این نتیجه با یافته‌های آلم و تورگر (۲۰۰۶) و بریزی و همکاران (۲۰۱۵) متفاوت است که در آن‌ها، اعتماد به دولت و عدالت مالیاتی نقش کلیدی در افزایش تمکین مالیاتی داشتند. از سوی دیگر، در مقایسه با پژوهش‌های داخلی مانند ناظمی و پورعنقا (۱۳۹۷) که بر نقش حاکمیت شرکتی در کاهش فرار مالیاتی تأکید کردند، این مطالعه نشان می‌دهد که حتی در شرکت‌های با مالکیت خانوادگی یا نهادی، ارزش‌های دینی به‌تنهایی نمی‌توانند انگیزه کافی برای ابراز واقعی مالیات ایجاد کنند.

برای بهبود نظام مالیاتی ایران، پیشنهاد می‌شود سیاست‌گذاران به‌جای اتکای صرف بر جریمه‌ها و نظارت‌های سخت‌گیرانه، به تقویت اعتماد عمومی و عدالت مالیاتی از طریق شفاف‌سازی فرآیندها و کاهش فساد اداری بپردازند. در حوزه آموزش‌های دینی، باید به این نکته ظریف توجه داشت که هرگونه سیاست‌گذاری در این زمینه نیازمند رویکردی ظریف و غیراجباری است، چرا که تبدیل ارزش‌های دینی به دستورالعمل‌های تحمیلی ممکن است به جای تقویت فرهنگ مالیاتی، به دین‌زدگی و مقاومت منفی بینجامد، موضوعی که شایسته بررسی در پژوهش‌های آتی است. همچنین، اصلاح قوانین مالیاتی به‌گونه‌ای که مودیان، مالیات را عادلانه و متناسب با خدمات دریافتی از دولت بدانند، می‌تواند به افزایش تمکین داوطلبانه منجر شود. این راهکارها نه‌تنها هزینه‌های وصول را کاهش می‌دهد، بلکه به ثبات بلندمدت درآمدهای مالیاتی نیز کمک شایان توجهی می‌کند.

این پژوهش با برخی محدودیت‌ها روبرو بود که زمینه را برای مطالعات آتی فراهم می‌سازد. از جمله آنکه، داده‌ها بر اساس پرسشنامه‌ای خوداظهاری جمع‌آوری شد که با وجود تلاش برای اعتباریابی، ممکن است نتوانسته باشد تمام ابعاد پیچیده و ظریف باورهای دینی و نگرش‌های مالیاتی را به طور کامل بسنجد. همچنین، علیرغم کنترل مهمترین متغیرهای جمعیت‌شناختی، امکان کنترل تمامی عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی (مانند تجربیات شخصی خاص یا نگرش به کارایی دولت) وجود نداشت. بنابراین، تفسیر نتایج باید با در نظر گرفتن این محدودیت‌ها صورت پذیرد.

## ۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

نویسندگان این مقاله از کلیه افرادی که با مشارکت و تکمیل پرسشنامه در راستای انجام این پژوهش همکاری نموده‌اند، تشکر و قدردانی لازم را دارند.

## فهرست منابع

- ابراهیمی فهیمه، نجفی زهرا. (۱۳۹۹). نقش حسابداری ذهنی در رفتار مالیاتی خویش فرمایان (مورد مطالعه: مؤدیان حقیقی استان فارس). دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۵ (۹)، صص ۳۷۱-۳۹۴.
- باقری، هستی؛ ابوالحسنی هستیانی، اصغر؛ موسوی جهرمی، یگانه؛ و مانی، کامران. (۱۴۰۲). برآورد فرار مالیاتی و اثر آن بر رشد اقتصادی ایران (رهیافت تجزیه داده‌ها به روش دنتون)، پژوهش‌های رشد و توسعه اقتصادی، ۱۳ (۵۲)، صص ۱۱۹-۱۳۴.
- پورزمانی، زهرا و شمس جامخانه، ابوالقاسم. (۱۳۸۸). بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکتهای بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی غرب تهران)، پژوهشنامه مالیات، ۱۷ (۵)، صص ۹-۲۶.
- خانی، عبدالله؛ ایمانی، کریم و یوسفی، امین. (۱۳۹۳). اجتناب از مالیات، نحوه اندازه گیری و عوامل موثر بر آن. حسابداری و منافع اجتماعی، ۴ (۴)، صص ۱۲۱-۱۴۲.
- خواجوی شکراله، کرشاهی بهنام. (۱۳۹۷). پدیدار شناسی نقش نگرش فردی بر اخلاق مالیاتی و تمکین مالیاتی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۳ (۵)، صص ۱۸۷-۲۰۸.
- خواجوی، شکراله، رضائی، غلامرضا، فانی، لیلا. (۱۴۰۱). رابطه بین اجتناب مالیاتی و ضعف کنترل‌های داخلی، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، ۱ (۱)، صص ۴۷-۶۶.
- دارابی، زبیده. (۱۴۰۴). باورپذیری دینی و مذهبی در نوجوانان. مطالعات راهبردی علوم انسانی و اسلامی، (۷۶)، رحمانی علی، ملانظری مهناز، اربابی بهار زهرا. (۱۳۹۴). بررسی رابطه تفاوت مالیات تشخیصی و مالیات ابرازی با اجتناب از پرداخت مالیات. پژوهشنامه مالیات، ۲۳ (۲۵)، صص ۷۱-۸۹.
- رسولی، محمد امین. (۱۳۹۲). بررسی علل اختلاف برآورد مالیات بر درآمد شرکتهای استان سیستان و بلوچستان بر مبنای ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم از دیدگاه دین‌فغان طی سالهای ۱۳۸۴ لغایت ۱۳۹۰، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه سیستان و بلوچستان.
- رضائی پیتته‌نوئی، یاسر؛ صدرآرا، مهرداد؛ و عمرانی، حامد. (۱۴۰۲). ارزیابی آثار باورهای دینی و عناصر فرهنگی بر ریسک سقوط قیمت سهام. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۸ (۱۶)، صص ۳۹۳-۴۲۴.
- سازمان امور مالیاتی کشور (۱۴۰۲). گزارش عملکرد سالانه مالیاتی، <https://www.tax.gov.ir>

- سیاسی، سحر و حسنی، حسن. (۱۳۹۵)، رابطه باورهای دینی مدیران با رفتار مدیریت سود، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۱ (۲)، صص ۱۷-۴۰.
- شمس زاده، باقر و ذکوری، وجیه اله. (۱۳۸۷). شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی، پژوهشنامه مالیات، ۱۶ (۲)، صص ۱۰۷-۱۳۶.
- صدرآرا، مهرداد و طاهری بازخانه، صالح. (۱۴۰۳). کاربرد تبدیل موجک در کشف پویایی‌های رابطه علی میان ناطمینانی سیاست اقتصادی و قیمت سهام، سیاست‌گذاری اقتصادی، ۱۶ (۳۲)، صص ۱-۲۵.
- صدرآرا، مهرداد. (۱۴۰۲). تئوری‌های حسابداری: با درآمدی بر فلسفه علم، چاپ دوم، انتشارات ترمه.
- صدرآرا، مهرداد. (۱۴۰۴). ارزیابی میزان وابستگی دولتی و انگیزه‌های مدیریت سود در شرکتهای خودروسازی: آیا کمیته حسابرسی میتواند نقش تعدیلگر ایفا نماید؟، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۷ (۶۶)، صص ۱۹-۳۵.
- صدرآرا، مهرداد. (۱۴۰۴). اصول حسابداری (۱)، انتشارات دانشگاه گیلان.
- صدرآرا، مهرداد، رضایی پیتته نوئی، یاسر و محفوظی، غلامرضا. (۱۴۰۱). ارائه مدلی جهت بروز رسانی سیستم‌های نظارتی متناسب با ناهنجاری‌های بازار در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۱۵ (۸)، صص ۱-۲۲.
- صدرآرا، مهرداد، محفوظی، غلامرضا و عمرانی، حامد. (۱۴۰۴). تبیین رابطه پارادوکسیکال نظارت و کارایی: ارزیابی تأثیر کنترل‌های نهادی بر افزایش مالیات‌های تشخیصی در ایران، پژوهشنامه مالیات، ۶۸ (۳۳)، صص ۳۹-۶۶.
- صدرآرا، مهرداد، مشعشی، سیدمحمد، و عمرانی، حامد. (۱۴۰۳). تأثیر وجود نفوذ سیاسی در شرکت‌ها بر رابطه بین محافظه‌کاری و ریسک ورشکستگی، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۶ (۶۳)، صص ۳۹-۵۰.
- طالب نیا، قدرت اله و موثق، رحمان. (۱۳۹۰)، علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۳ (۱۱)، صص ۱۳۳-۱۵۴.
- طایفه، سیامک؛ دستگیر، محسن؛ رضایی فرزین؛ و علی احمدی، سعید. (۱۳۹۸). رتبه بندی عوامل موثر بر اجتناب مالیاتی شرکتی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴ (۷)، صص ۳۰۹-۳۴۱.
- عباس زاده، محمدرضا، فدایی، مرتضی، مفتونیان، محسن، بابایی کلاریجانی، مائده. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط شفافیت مالی و اجتناب مالیاتی با توجه به مالکیت نهادی شرکت‌ها (مطالعه موردی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران)، اقتصاد مالی، ۱۰ (۳۵)، صص ۴۵-۷۴.
- فراهانی فرد، سعید. (۱۳۸۹)، کارکرد اقتصادی دین اسلام (مطالعه موردی: تولید)، قیسات، ۱۵ (۵۶)، صص ۲۷-۵۰.

- فضل زاده، علیرضا و نجفی، نبی. (۱۳۹۱)، بررسی تفاوت درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی، پژوهشنامه مالیات، ۲۱ (۱۸)، صص ۵۶-۷۶.
- فلاح سوکه، امیر؛ خردیار، سینا؛ پورعلی، محمدرضا و صمدی لرگانی، محمود. (۱۴۰۲)، بررسی عوامل موثر بر اجتناب مالیاتی با استفاده از معادلات رگرسیون خطی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲ (۴۵)، صص ۵۳۳-۵۴۴.
- موسوی، سید یحیی؛ ابراهیمی کرهرودی، احمد (۱۳۹۷)، بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات، ۲۶ (۳۷)، صص ۷۳-۹۸.
- ناظمی، امین، پورعنقا، محمدرضا. (۱۳۹۷). بررسی نقش نظارتی هیأت مدیره در اجتناب مالیاتی شرکت‌های خانوادگی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری، ۵ (۱۸)، صص ۸۳-۱۰۶.
- Allingham, M. G., & A. Sandmo., 1972, Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3): 323-338.
- Alm, J., & B. Torgler., 2006, Culture differences and tax morale in Europe and the USA. *Journal of Economic Psychology*, 27(2): 224-246 .
- Alm, J., 2019, What motivates tax compliance? *Journal of Economic Surveys*, 33(2): 353-388.
- Balakrishnan, K., J. Blouin., & W. Guay., 2018, Tax Aggressiveness and Corporate Transparency. *The Accounting Review*, 15: 16-37.
- Barro, R., & R. McCleary., 2003, Religion and Economic Growth. *American Sociological Review*, 68: 760-781.
- Besley, T., A. Jensen., & T. Persson., 2020, Norms, enforcement, and tax evasion. NBER Working Paper No. 25575. <https://www.nber.org/papers/w25575>
- Brizi, A., M. Giacomantonio., B. M. Schumpe., & L. Mannetti., 2015, Intention to Pay Taxes or to Avoid Them: The Impact of Social Value Orientation. *Journal of Economic Psychology*, 50: 22-31.
- Castillo, J, G. & N. Bermúdez., 2022, Taxable Income Elasticities in Developing Countries: Evidence From Ecuador. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4233450>
- Cochran, W. G. (1977). *Sampling Techniques* (3rd ed.). Page 75.

- Colson, G., & L. Menapace., 2012, Multiple receptor ambient monitoring and firm compliance with environmental taxes under budget and target driven regulatory missions. *Journal of Environmental Economics and Management*, 64: 390–401.
- Cropanzano, R., & M. S. Mitchell., 2005, Social exchange theory: An interdisciplinary review. *Journal of Management*, 31(6): 874-900.
- Ghaniy Anggraini, P., M. Sholihin., M. Mangena., S. Wijayana., & F. Rakhman., 2025, The determinants and consequences of tax avoidance: A psychological contract perspective, [Research in International Business and Finance](#), 79, 103077.
- Hanlon, M., J. Hoopes., & N. Shroff., 2014, The Effect of Tax Authority Monitoring and Enforcement on Financial Reporting Quality. *The Journal of the American Taxation Association*. 36(2): 137-170.
- Hauptman, L., B. Žmuk., & N. Dečman., 2024, Tax governance in compliance: The role of motivational postures and behavioral intentions, *Problems & perspectives in management*, 22 (1): 500-513. doi: 10.21511/ppm.22(1).2024.40.
- Lestari, A., D. Rosiyana., I. Wahyuni., & W, Windiyani., 2023, Factors-Factors Affecting Tax Avoidance. *Devotion Journal of Community Service*. 4: 289-304.
- Luttmer, E. F., & M. Singhal., 2014, Tax morale, *Journal of Economic Perspectives*, 28(4): 149-168.
- OECD., 2022, Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective. OECD Publishing, Paris.
- Slemrod, J., 2019, Tax Compliance and Enforcement. *Journal of Economic Literature*, 57(4): 904-954.

