

ارزیابی الگوی کاربردی اخلاق در فرهنگ مالیاتی

اعظم زنگانه^۱، دکتر روح الله سمیعی^{۲*}، دکتر محمدرضا مستقیم^۲
 ۱. دانشجوی دکتری، گروه مدیریت، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران
 ۲. گروه مدیریت، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران.
 (تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۰۳، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۰۴)

چکیده

زمینه: اخلاق در فرهنگ مالیاتی را می‌توان مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش و واکنش اشخاص در قبال سیستم مالیاتی دانست. این پژوهش با هدف ارائه الگوی اخلاق در فرهنگ مالیاتی در جهت تحول نظام مالیاتی در ادارات امور مالیاتی شمال کشور انجام شد. روش: پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی-توسعه‌ای و از دسته تحقیقات توصیفی-همبستگی است. جامعه آماری متشکل از مدیران کل و معاونین، رؤسای امور مرکز استان، رؤسای ادارات شهرستان و رئیس گروه‌های سازمان امور مالیاتی شمال کشور به تعداد ۳۵۰ نفر می‌باشد. حجم نمونه آماری با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده به تعداد ۲۰۰ نفر انتخاب شد. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آمار توصیفی و مدل‌یابی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS نسخه ۲۶ و Smart-PLS نسخه ۳/۲ استفاده شد. یافته‌ها: نتایج مدل معادلات ساختاری نشان داد که اخلاق در فرهنگ مالیاتی با اجرای نظام مالیاتی، نظام پرداخت مالیات، درآمد مالیاتی، تنوع سازی در تأمین مالی، تمکین مالیاتی رابطه مستقیم و معنی‌داری دارد. اجرای نظام مالیاتی، نظام پرداخت مالیات، درآمد مالیاتی، تنوع سازی در تأمین مالی، تمکین مالیاتی با تحول نظام مالیاتی رابطه مستقیم و معنی‌داری دارد. اجرای نظام مالیاتی، نظام پرداخت مالیات، درآمد مالیاتی رابطه مستقیم و معنی‌داری دارد. همچنین نظام پرداخت مالیات با اجرای نظام مالیاتی و درآمد مالیاتی رابطه مستقیم و معنی‌داری دارد. نتیجه‌گیری: تلاش در جهت استقرار اخلاق در فرهنگ مالیاتی در کشور می‌تواند تاثیر مهمی در کاهش هزینه‌ها، افزایش درآمدهای دولت و ایجاد کنترل‌های موثر داشته باشد که نتیجه آن افزایش عدالت اجتماعی و رفاه عمومی باشد.

کلیدواژه‌گان: اخلاق مالیاتی، فرهنگ مالیاتی، تمکین مالیاتی، تحول نظام مالیاتی

سر آغاز

همچنین مفهوم اخلاق در فرهنگ مالیاتی را می‌توان با توجه به مفهوم واژه‌های مالیات و اخلاق در فرهنگ معنا کرد. از نقطه نظر مالیات نه تنها سیستم مالیاتی و اجرای واقعی مالیات؛ بلکه رابطه بین مسئولین مالیاتی و مالیات دهندگان، اخلاق در فرهنگ مالیاتی را شکل می‌دهند (۲) پرسش‌هایی از قبیل: چطور درآمدهای مالیاتی بایستی بین بدنه محلی و مرکزی توزیع شود، قانون مالیات^۵ در این زمینه تا چه حد دقیق و صریح است؛ با تخلفات چگونه برخورد می‌شود، و چه گروه‌های ذی نفع رقیب دیگری وجود دارد، بخش مهمی از اخلاق در فرهنگ مالیاتی، بویژه در زمینه اقتصادهای انتقالی^۶ است؛ با وجود این، مفهوم اخلاق در فرهنگ از اهمیت بیشتری برخوردار است (۳).

در سده اخیر دامنه وظایف دولت به شکل‌های گوناگون گسترش یافته و برغم اجرای برنامه‌های خصوصی سازی کماکان هزینه‌های دولت به مقیاس بی سابقه‌ای فزونی یافته و در نتیجه نیاز به منابع عظیم مالی دارد. از بین این منابع، مالیات^۱ در جهان امروز نقش اصلی را ایفا می‌کند، و توجه دولت به توان و انسجام نظام مالیاتی^۲ بیش از پیش نمایان گشته است (۱). با توجه به اینکه مطالعه اخلاق^۳ در فرهنگ مالیاتی^۴ در برخی از کشورها سابقه به نسبت طولانی دارد؛ با این وجود در ایران موضوعی جدید است. در نظام مالیاتی کشور ما اخلاق در فرهنگ پرداخت مالیات به طور داوطلبانه براساس خوداظهاری پایین است؛ چراکه سیستم مالیاتی کارساز و مؤثر نمی‌باشد، همچنین اعتماد متقابل هم بین ماموران تشخیص و مودیان مالیاتی وجود ندارد.

واقع ظرفیت مالیاتی بالقوه را به ما نشان می‌دهد. تلاش مالیاتی، عبارت است از نسبت مالیات دریافتی به ظرفیت بالقوه مالیاتی در واقع بیانگر این است که ما چه مقدار توانسته‌ایم ظرفیت مالیاتی بالقوه پیش‌بینی شده را به مالیات دریافتی واقعی تبدیل کنیم و پیش‌بینی را محقق سازیم. نسبت مالیاتی، نشانه کارایی سیستم مالیاتی^۸ است. این نسبت به ما می‌گوید که سیستم مالیاتی در جمع‌آوری مالیات تا چه میزان موفق بوده است. تمام این مطالب گویای یک نکته دقیق و مهم است و آن اینکه وضعیت اخلاق در فرهنگ مالیاتی ما در وضعیت خوبی نمی‌باشد و جامعه ما از ضعف اخلاق در فرهنگ مالیاتی رنج می‌برد. در صورتی که اگر ما دارای اخلاق در فرهنگ ی قوی و نهادینه مالیاتی بودیم این نسبت‌ها به صورت واقعی‌تر رشد می‌کرد و ما متعهدانه‌تر رفتارهای مالیاتی خود را در هنگام افتتاح واحد کسبی، تشکیل پرونده مالیاتی، تسلیم به موقع اظهارنامه‌های مالیاتی واقعی و پرداخت مالیات متعلقه انجام می‌دادیم. بنابراین، تحقیق و پژوهش در زمینه اخلاق در فرهنگ مالیاتی ضروری به نظر می‌رسد و نتایج حاصل از آن برای برنامه‌ریزی و تبیین استراتژی برای بهبود اخلاق در فرهنگ مالیاتی در کشور اهمیت پیدا می‌کند و راه‌گشای مدیران در این زمینه می‌شود. اکنون اگر بخواهیم اهداف مهم نظام مالیاتی یعنی کارایی و عدالت، در کناران شفافیت مالیاتی را محقق سازیم باید به سمتی حرکت کنیم که از ابزارهای نوین مالیاتی استفاده کنیم. وقتی در نظر داریم فشار مالیاتی کم شود و یک نظام مالیاتی خوب و هوشمند و عدالت‌مندانه و منضبط و منعطف ایجاد شود لازم است پوشش و پایه مالیاتی گسترش یابد. گام اولیه و محکم روند تحول نظام مالیاتی اخلاق در فرهنگ سازی مردم و حرکت بسوی تمکین و عدالت مالیاتی و دور شدن از فرار مالیاتی می‌باشد. همچنین در طرح تحول نظام مالیاتی بر روی مقوله آموزش کارکنان تاکید بسیاری شده است. اگر بخواهیم دولت الکترونیک محقق شود باید سیستم‌های فرعی آن که یکی از مهم‌ترین آن‌ها نظام مالیات الکترونیک است محقق شود. در مسیر رسیدن به این هدف عواملی وجود دارند که با تأثیر گذاری مستقیم یا غیر مستقیم خود عوامل موجود را تحت تأثیر قرار داده و حتی می‌توانند مسیر رسیدن به هدف را دورتر یا نزدیک نمایند، بر این اساس در این پژوهش به این سؤال پرداخته می‌شود که الگوی اخلاق در فرهنگ مالیاتی در جهت تحول نظام مالیاتی چگونه است؟

روش

این پژوهش به لحاظ هدف کاربردی-توسعه‌ای است و روش تحقیق بخش یافته‌های اصلی پژوهش در دسته تحقیقات کمی قرار دارد که از نظر روش گردآوری داده‌ها توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی است. جامعه آماری متشکل از مدیران کل و معاونین، رؤسای امور مرکز استان، رؤسای ادارات شهرستان و رئیس گروه‌های سازمان امور مالیاتی شمال کشور به تعداد ۳۵۰ نفر (استان گلستان ۸۰ نفر، مازندران، ۱۸۰ و گیلان ۹۰ نفر) می‌باشد. دلیل انتخاب استان‌های شمالی اول اینکه در

از نظر افستید زبان علمی برای تعریف اخلاق در فرهنگ وجود ندارد. به عقیده وی اخلاق در فرهنگ برنامه ریزی جمعی ذهن و فکر است (یادگیری نظام مشترک معانی و تفاسیر و ارزشها توسط گروهی از بازیگران) و اخلاق در فرهنگ پدیده‌ای پویا است و ابزار ثابتی برای بازیگران محسوب نمی‌شود. در این روش، جستجو برای یک نظام مالیاتی جهان شمول و علمی واقعاً بی معنا است. بنابراین یک اخلاق در فرهنگ مالیاتی خاص برای یک کشور خاص، که توسط سنت مالیاتی و تعاملات بازیگران و ارزشهای اخلاق در فرهنگ ی مانند صداقت، عدالت، و احساس وظیفه ایجاد می‌شود، پدیدار می‌گردد(۴). پژوهش‌های زیادی تا بحال در مورد تحول نظام مالیاتی صورت گرفته است و هر کدام از زاویه‌ای به این متغیر پرداخته‌اند اما پژوهش‌های محدودی در مورد نوآوری یکپارچه سازمانی صورت گرفته است. اخلاق در فرهنگ مالیاتی را می‌توان مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش و واکنش اشخاص در قبال سیستم مالیاتی دانست، این طرز تلقی بطور قطع با یک قانون مناسب و نیز عملکرد مأمورین مالیاتی در بکارگیری قانون در مواجهه با مؤدیان، نقش اساسی دارد. بدیهی است اخلاق در فرهنگ مالیاتی تا حد زیادی متأثر از اخلاق در فرهنگ عمومی و نیز عوامل ایدئولوژیکی، سیاسی، اقتصادی و اجتماعی است و قوانین نیز عواملی هستند که اخلاق در فرهنگ مالیاتی را در جامعه تحت تأثیر قرار می‌دهند. برخی از اقتصاددانان معتقد هستند اخلاق در فرهنگ مالیاتی باید مبتنی بر اجابت داوطلبانه با قوانین شفاف مالیاتی^۷ که بطور مداوم و سازگار بکار گرفته می‌شود، باشد. وی درک مفهوم اخلاق در فرهنگ مالیاتی را فقط به مالیات دهندگان محدود کرده است(۵)- صاحب‌نظر دیگری به نام «ویتو تانزی» اخلاق در فرهنگ مالیاتی یک کشور را آگاهی مالیاتی خاصی از سوی بخشی از مالیات دهندگان معنا می‌کنند. در بیشتر اقتصادهای انتقالی، به علت طولانی بودن طرح‌های اقتصادی یا به دلیل ملموس نبودن این طرح‌ها مالیات دهندگان فاقد این آگاهی هستند. برنامه‌ریزان اصلی سعی بر اجتناب از هر گونه تماس مالیات دهندگان با مالیات‌های مستقیم داشته‌اند و متکی به راه‌های غیرمستقیم یا پنهان اخذ مالیات بوده‌اند. برخی سیاستمداران اخلاق در فرهنگ مالیاتی را اجابت داوطلبانه، و بعضی مخالف با بی سواد مالیاتی و عده‌ای آن را اجابت از روی ترس می‌دانند(۸و ۹). محقق برای عقیده است که اخلاق در فرهنگ مالیاتی مبین و تجلی از خلاقیت و خصوصیات درونی افراد است که قوانین مالیاتی را وضع و نظام مالیاتی را طراحی می‌کنند (۱۰). برخی اقتصاد دانان، اعتقاد دارند که باید با افزایش میل به پرداخت مالیات، شفاف سازی قوانین مالیاتی و آموزش این قوانین به بهبود اخلاق در فرهنگ مالیاتی پرداخت. وی اعتقاد داشت که عقاید جاری که در بین اقتصادهای در حال گذار از مفهوم اخلاق در فرهنگ مالیاتی وجود دارد فهم اخلاق در فرهنگ مالیاتی را منحصرأ به طرف مودیان مالیاتی محدود می‌کند و طرف دیگر یعنی سیاستمداران و اقتصاددانان مالیاتی را نادیده می‌گیرد(۵). ظرفیت مالیاتی، که در واقع بیان کننده این مطلب است که ما چه مقدار می‌توانیم و مجاز هستیم که از یک اقتصاد، مالیات دریافت کنیم که در

و تعداد ۱۸۸ پرسشنامه کامل جمع‌آوری شد که نشان می‌دهد نرخ برگشت پرسشنامه‌ها ۹۴ درصد بود. در این پژوهش جهت گردآوری اطلاعات از ۷ پرسشنامه استاندارد استفاده شده است. این پرسشنامه‌ها از طریق شبکه‌های اجتماعی، الکترونیکی و حضوری در اختیار جامعه آماری قرار گرفته است (جدول ۱).

مجاورت هم قرار دارند، دوم از نظر رفتاری و اخلاق در فرهنگی مشابه می‌باشند، سوم از لحاظ ویژگی ساختاری و محیطی مشابه هستند. حجم نمونه آماری با استفاده از جدول کرجسی و مورگان به تعداد ۲۰۰ نفر برآورد شد و روش نمونه‌گیری در این مرحله به روش تصادفی ساده صورت پذیرفت. بطوریکه ۴۶ پرسشنامه در استان گلستان، ۱۰۳ پرسشنامه در استان مازندران و ۵۱ پرسشنامه در استان گیلان توزیع شد

جدول ۱: پرسشنامه‌ها و روایی محتوایی مولفه‌ها

متغیر	ابعاد	نتیجه محاسبه CVR
فرهنگ مالیاتی	نگرش مؤدیان	۰/۸۷
	آموزش مؤدیان	۱/۰۰
	اعتمادسازی مؤدیان	۰/۸۷
	قانون‌گرایی مؤدیان	۰/۸۷
	فرهنگ‌سازی رسانه‌ای	۱/۰۰
	نگرش مؤدیان به کارکرد مالیات	۰/۸۷
اجرای نظام مالیاتی	-	۰/۹۳
نظام پرداخت مالیات	-	۱/۰۰
درآمد مالیاتی	-	۰/۸۷
تنوع‌سازی در تأمین مالی	-	۰/۸۷
تمکین مالیاتی	-	۰/۸۷
تحول نظام مالیاتی	بهره‌گیری از سامانه یکپارچه مالیاتی	۱/۰۰
	ارتقاء زیرساخت‌های سازمان امور مالیاتی از منظر فناوری و فرایندی	۰/۸۷
	ارتباط سازمان با مؤدیان مالیاتی	۱/۰۰
	سایر صاحبان منافع سازمان و توسعه سیستم اطلاعات مالیاتی	۱/۰۰

یافته‌ها

محققان تحقیق حاضر در تحقیق پیشین خود با رویکردی کیفی بر مبنای مبانی نظری و پیشینه تحقیق، تعداد ۱۶ عامل اخلاق مالیاتی شناسایی نمودند و برحسب میانگین قطعی فازی زدایی شده، عوامل جهت حضور در مدل نهایی تأیید یا حذف شدند و مدل شکل گرفت. نتایج میانگین فازی قطعی شده نشان داد که عواملی که میانگین فازی زدایی شده بالای ۰.۷۰ بدست آمده مورد تأیید خبرگان می‌باشند (۱۱).

در این پژوهش در سطح توصیفی جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش‌های تحلیل توصیفی نظیر جدول توزیع فراوانی، درصد فراوانی، میانگین و نمودار استفاده شده است. در سطح استنباطی برای بخش یافته‌های اصلی از آزمون‌های میانگین، همبستگی، بار تلت و با استفاده از مدل معادلات ساختاری (SEM) به الگوی ساختاری روابط و برآزش آن پرداخته شده است.

جدول ۲: نتایج دلفی فازی

علائم	عوامل	ضریب اهمیت					میانگین فازی مثلی	میانگین فازی زدایی شده	نتیجه
		۱	۲	۳	۴	۵			
A1	روحیه قانون‌گرایی ^۱	۱۳	۷	۷	۲	۱	(۰/۹۶, ۰/۸۲, ۰/۵۷)	۷۹۹/۰	تأیید
A2	وسایل ارتباط جمعی	۱۶	۶	۶	۱	۱	(۰/۹۴, ۰/۸۳, ۰/۵۸)	۸۱۰/۰	تأیید
A3	تشویق و تقدیر از مودیان خوش حساب	۹	۱۳	۶	۲	۰	(۰/۹۴, ۰/۸۳, ۰/۵۸)	۸۰۴/۰	تأیید
A4	اطلاع‌رسانی مالیاتی	۱۳	۱۱	۴	۲	۰	(۰/۹۵, ۰/۸۴, ۰/۵۹)	۸۱۸/۰	تأیید
A5	سطح تحصیلات مودیان	۱۹	۹	۰	۲	۰	(۰/۹۵, ۰/۸۴, ۰/۵۹)	۸۱۸/۰	تأیید
A6	آشنائی مودیان با قوانین مالیاتی	۱۳	۱۱	۵	۱	۰	(۰/۹۶, ۰/۸۴, ۰/۵۹)	۸۱۹/۰	تأیید
A7	اعتمادسازی سیاسی نسبت به دولت	۱۲	۱۲	۴	۱	۱	(۰/۹۳, ۰/۸۳, ۰/۵۸)	۸۰۱/۰	تأیید
A8	مسئولیت‌پذیری ^۱ مؤدی	۱۶	۷	۵	۱	۱	(۰/۹۸, ۰/۹۱, ۰/۶۶)	۸۷۸/۰	تأیید
A9	کارکرد مناسب سازمان مالیاتی	۱۲	۹	۶	۲	۱	(۰/۹۵, ۰/۸۳, ۰/۵۸)	۸۱۱/۰	تأیید

A10	نگرش و حمایت مدیران ارشد	۱۴	۱۱	۴	۱	۰	(۰/۹۴, ۰/۸۲, ۰/۵۷)	۷۹۶/۰	تأیید
A11	بهره‌گیری از شیوه‌های اخلاقی ^{۱۱}	۱۱	۱۱	۵	۲	۱	(۰/۹۳, ۰/۸۲, ۰/۵۷)	۷۹۳/۰	تأیید
A12	آموزش و پرورش ^{۱۲}	۱۶	۸	۴	۲	۰	(۰/۹۶, ۰/۸۴, ۰/۵۹)	۸۱۹/۰	تأیید
A13	شفاف‌سازی مالیاتی	۲۱	۸	۱	۱	۱	(۰/۹۵, ۰/۸۲, ۰/۵۷)	۷۹۷/۰	تأیید
A14	التزام به دین ^{۱۳}	۱۴	۱۲	۲	۲	۰	(۰/۹۵, ۰/۸۲, ۰/۵۷)	۷۹۷/۰	تأیید
A15	وجود نظام جامع اطلاعات مالیاتی ^{۱۴}	۱۵	۹	۳	۲	۱	(۰/۹۷, ۰/۸۷, ۰/۶۲)	۸۴۲/۰	تأیید
A16	داشتن انگیزه برای مشارکت اجتماعی ^{۱۵}	۱۸	۶	۴	۲	۰	(۰/۹۵, ۰/۸۲, ۰/۵۷)	۷۹۷/۰	تأیید

تحلیل کمی - تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری

ابتدا جهت تشکیل ماتریس تعامل ساختاری یک ماتریس به ابعاد متغیرها تشکیل و در اختیار خبرگان قرار داده شد. خبرگان بر اساس اصول زیر ماتریس‌ها را تکمیل نمودند. به ازای هر « i, j » ارتباط میان این دو متغیر در چهار چوب بررسی زیر است.
 V : متغیر i برای رسیدن به متغیر j کمک می‌کند.
 A : متغیر j فقط توسط متغیر i بهبود میابد.
 X : متغیر i, j برای رسیدن به همدیگر کمک خواهند کرد.
 O : متغیرهای i, j بدون ارتباط هستند.

چنانچه i, j در ماتریس $SSIM$ (Structural Self-Interaction Matrix) به صورت V باشد، بنابراین در ماتریس دستیابی (i, j) تبدیل به یک است و (j, i) تبدیل به صفر می‌شود. چنانچه (i, j) در ماتریس

$SSIM$ به صورت A باشد در ماتریس دستیابی (i, j) تبدیل به صفر می‌شود و (j, i) تبدیل به یک می‌شود. چنانچه (j, i) به صورت X وارد شود بنابراین (j, i) در ماتریس دستیابی به یک و i, j نیز تبدیل به یک می‌شود. چنانچه (i, j) به صورت O وارد شود، بنابراین i, j و j, i صفر می‌شود.

برای بدست آوردن امتیاز نفوذ هر شاخص اعداد مربوط به سطر و برای بدست آوردن میزان تأثیرپذیری هر شاخص اعداد ستون مربوط به آن شاخص در ماتریس دستیابی نهایی جمع شده است، عبارتی اعداد مربوط به هر سطر نشانگر میزان تأثیر آن شاخص و اعداد ستون مربوط به هر شاخص نشانگر میزان تأثیرپذیری آن شاخص از سایر شاخص‌هاست.

جدول ۳: ماتریس دستیابی نهایی، قدرت نفوذ و میزان وابستگی

میزان نفوذ	۱۶A	۱۵A	۱۴A	۱۳A	۱۲A	۱۱A	۱۰A	۹A	۸A	۷A	۶A	۵A	۴A	۳A	۲A	۱A	
11	1	0	1	1	0	1	0	1	1	1	1	0	1	1	1		A1
12	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1		0	A2
12	1	1	0	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1		1	0	A3
6	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0		1	1	0	A4
9	0	1	1	0	1	1	0	1	1	1	0		1	0	0	1	A5
8	1	0	0	1	0	0	0	1	1	1		1	1	1	0	0	A6
2	0	0	0	0	0	0	0	1	0		0	0	1	0	0	0	A7
7	1	0	0	0	0	0	1	1		1	0	1	0	1	0	1	A8
6	0	0	0	1	0	0	1		0	1	0	0	1	0	1	1	A9
8	1	0	0	1	0	0		0	1	1	1	1	1	0	0	1	A10
12	1	0	1	1	0		1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	A11
15	1	1	1	1		1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	A12
8	1	1	0		0	1	0	1	1	1	0	1	1	0	0	0	A13
9	1	1		0	1	1	1	0	1	0	0	1	0	0	1	1	A14
11	1		0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	A15
10		1	0	0	0	1	0	1	1	1	0	1	1	1	1	1	A16
	12	7	4	9	4	9	8	12	13	13	8	11	12	8	8	8	میزان وابستگی

بعد از تشکیل ماتریس قدرت و نفوذ که مشخص کننده وضعیت هر کدام از عوامل‌ها است، مدل نهایی برگرفته از الگوسازی ساختاری برای سطح‌بندی عوامل تشکیل شده است.

جدول ۴: سطح بندی عوامل مؤثر بر اخلاق در فرهنگ مالیاتی

عوامل	اختصار	امتیاز قدرت نفوذ	امتیاز میزان وابستگی	خالص امتیاز	سطح
روحیه قانون گرایی	A1	۱۱	۸	۳	۶
وسایل ارتباط جمعی	A2	۱۲	۸	۴	۷
تشویق و تقدیر از مودیان خوش حساب	A3	۱۲	۸	۴	۷

۲	۶-	۱۲	۶	A4	اطلاع‌رسانی مالیاتی
۳	۲-	۱۱	۹	A5	سطح تحصیلات مودیان
۵	۰	۸	۸	A6	آشنائی مودیان با قوانین مالیاتی
۱	۱۱-	۱۳	۲	A7	اعتمادسازی سیاسی نسبت به دولت
۲	۶-	۱۳	۷	A8	مسئولیت‌پذیری مؤدی
۲	۶-	۱۲	۶	A9	کارکرد مناسب سازمان مالیاتی
۵	۰	۸	۸	A10	نگرش و حمایت مدیران ارشد
۶	۳	۹	۱۲	A11	بهره‌گیری از شیوه‌های اخلاقی
۹	۱۱	۴	۱۵	A12	آموزش و پرورش
۴	۱-	۹	۸	A13	شفاف‌سازی مالیاتی
۸	۵	۴	۹	A14	التزام به دین
۷	۴	۷	۱۱	A15	وجود نظام جامع اطلاعات مالیاتی
۳	۲-	۱۲	۱۰	A16	داشتن انگیزه برای مشارکت اجتماعی

- سطح نفوذ: شاخص‌هایی که بر شاخص‌های دیگر نفوذ قابل توجهی دارند.

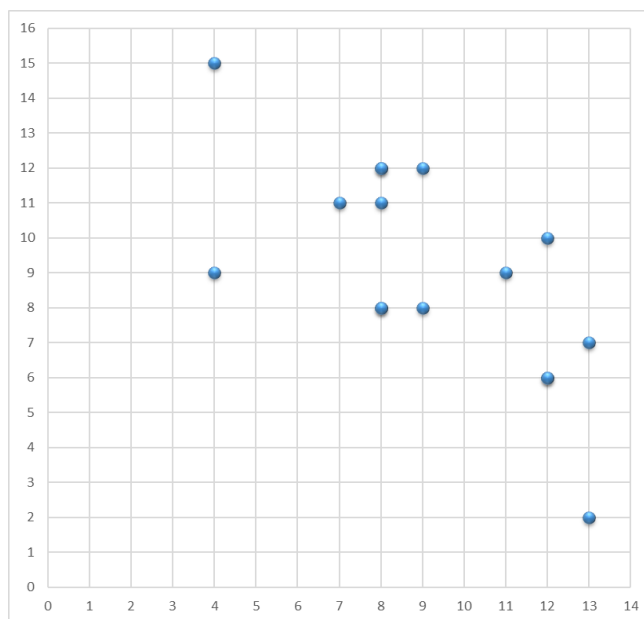
رسم مدل نهایی ساختاری و تفسیری:

در این مرحله با توجه به سطوح متغیرها و ماتریس دسترسی نهایی، مدل تحقیق ارائه می‌شود. در این پژوهش عوامل در ۹ سطح قرار گرفته‌اند که در بالاترین سطح آموزش و پرورش قرار دارد و در پایین‌ترین سطح، اعتمادسازی سیاسی نسبت به دولت قرار گرفته‌اند. باید توجه داشت عواملی که در سطح بالاتری قرار دارند، از تأثیرگذاری کمتری برخوردار هستند و بیشتر تحت تأثیر عوامل سطوح پایین‌تر می‌باشد. در واقع به‌عنوان ساخت و پایه اساسی عوامل مؤثر بر اخلاق در فرهنگ مالیاتی در ادارات امور مالیاتی شمال کشور محسوب می‌شوند.

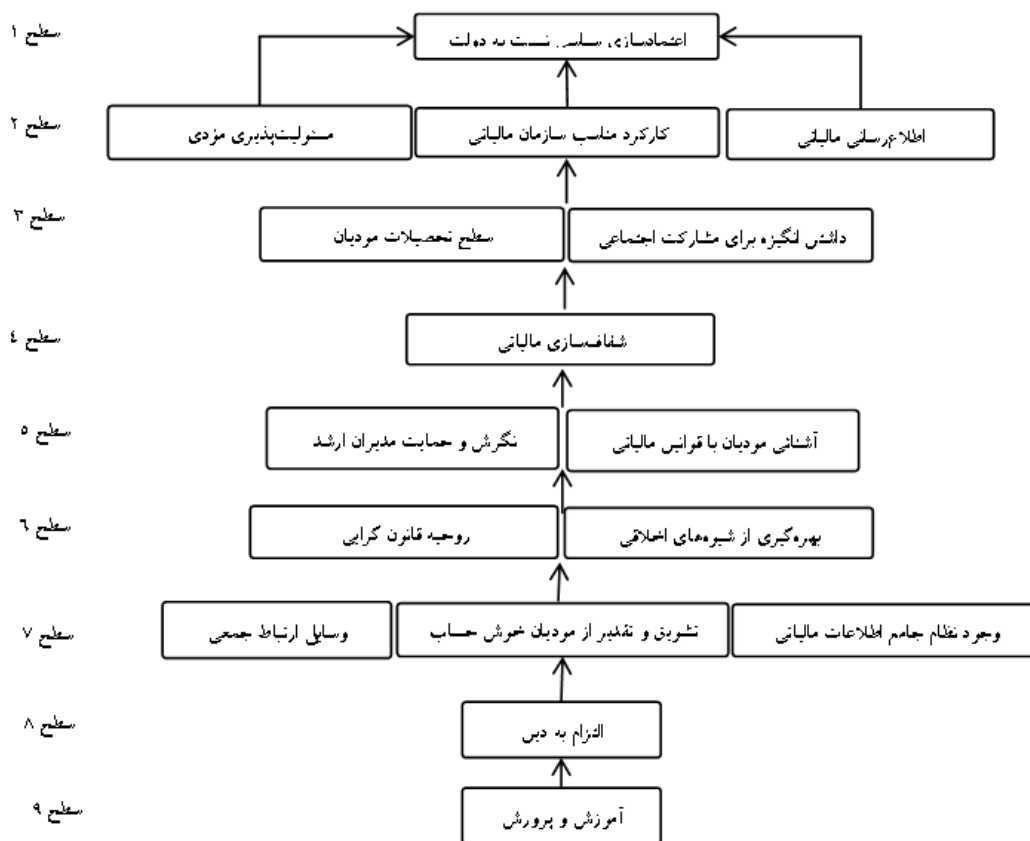
همانطور که مشاهده می‌شود اولین سطح نبود اعتمادسازی سیاسی نسبت به دولت (A7) می‌باشد که به دلیل کسب کمترین امتیاز خالص به عنوان اولین سطح شناسایی شده است. به همین ترتیب سایر عوامل سطح بندی شدند.

در ادامه در نگاره ۱ ماتریس قدرت نفوذ - وابستگی و پراکندگی عوامل نشان داده شده است. این ماتریس براساس قدرت نفوذ هر شاخص در شاخص‌های دیگر و میزان وابستگی هر عامل به عامل‌های دیگر در چهار سطح دسته بندی شدند.

- سطح استقلال: شاخص‌هایی که حداقل وابستگی و قدرت نفوذ را در شاخص‌های دیگر دارند.
- سطح وابستگی: شاخص‌هایی که وابستگی زیادی به دیگر شاخص‌ها دارند.
- سطح ارتباط: شاخص‌هایی که رابطه‌ای دوطرفه با دیگر شاخص‌ها دارند.



نگاره ۱- ماتریس قدرت نفوذ - وابستگی عوامل



نگاره ۲: مدل ساختاری-تفسیری عوامل مؤثر بر اخلاق در فرهنگ مالیاتی

بحث

در این پژوهش، الگوی اخلاق در فرهنگ مالیاتی در جهت تحول نظام مالیاتی در ادارات امور مالیاتی شمال کشور ارائه شد و با مطالعه موردی و تحلیل داده‌های پژوهش بین متغیرها روابط مثبت و معنی‌داری مشاهده شد. مدل پیشنهادی پژوهش با توجه به معیارهای برازش، مورد تأیید واقع شده که در پژوهش‌های آینده توسط محققان می‌تواند استفاده گردد. نتایج این پژوهش با تحقیقات مشابه در این زمینه همسویی دارد. در پژوهش‌های مختلف همسو با تحقیق حاضر مشخص شده که مالیات به عنوان یکی از اصلی‌ترین ابزارهای کسب درآمد دولت‌ها در مسیر دستیابی به اهداف اقتصادی و اجتماعی مطرح است. گسترش و تنوع فعالیت‌های اقتصادی و نقش فزاینده دولت‌ها در ایجاد و گسترش خدمات عمومی، تأمین اجتماعی و گسترش تعهدات دولت در عرصه‌های اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق رشد اقتصادی و توزیع عادلانه درآمد، پرداخت و دریافت مالیات را به مسئله‌ای مهم و مؤثر تبدیل نموده است (۱۲). از آنجائیکه مالیات یکی از مهمترین منابع تأمین کننده درآمد دولت‌ها محسوب می‌گردد می‌تواند تکیه‌گاه مطمئنی نیز برای دستیابی به اهداف اقتصادی، اجتماعی، اخلاق در فرهنگ ی و بعضاً سیاسی واقع گردد. از اینرو در سال‌های اخیر کلیه کشورها تلاش

می‌کنند که برای تأمین هزینه‌های جاری خود سهم بیشتری را به مالیات اختصاص دهند (۱۳).

بر اساس نتایج تحقیق حاضر اخلاق در فرهنگ مالیاتی با اجرای نظام مالیاتی، نظام پرداخت مالیات، درآمد مالیاتی، تنوع سازی در تأمین مالی، تمکین مالیاتی رابطه مستقیم و معنی‌داری دارد. امروزه تقریباً در همه دنیا، مردم پذیرفته‌اند که اگر در زندگی روزمره‌شان خدمتی دریافت می‌کنند، باید هزینه آن را بطور مستقیم یا غیرمستقیم بپردازند. پس در ازای خدماتی که دریافت می‌کنند، با رغبت مالیات می‌پردازند (۱۴). عدم فاصله میان دولت و مردم مهمترین مساله در پرداخت با رغبت مالیات است. زمانی که مردم بدانند هرگونه شانه خالی کردن از زیر بار مالیات، در نهایت به ضرر خود آنهاست و مانع از اجرای برنامه‌های رفاهی دولت خواهد شد، مطمئناً مالیات را با رغبت می‌پردازند و به چشم خود آثار پرداخت مالیات را در همه زمینه‌های زندگی اجتماعی خود از آموزش گرفته تا درمان و بهداشت، توسعه و عمران شهری، راه‌های ارتباطی و... مشاهده می‌کنند. اخلاق در فرهنگ مالیاتی یکی از راه‌های نسبتاً جدید وصول مالیات می‌باشد که اعتلای آن باعث بالا بردن کارایی دستگاه مالیاتی و جمع‌آوری بیشتر مالیات می‌شود (۱۵). در سال‌های اخیر دامنه وظائف دولت به شکل‌های گوناگون گسترش یافته و برغم اجرای

برنامه‌های خصوصی‌سازی کماکان هزینه‌های دولت به مقیاس بی‌سابقه‌ای فزونی یافته و در نتیجه نیاز به منابع عظیم مالی دارد. از بین این منابع، مالیات در جهان امروز نقش اصلی را ایفا می‌کند، و توجه دولت به توان و انسجام نظام مالیاتی بیش از پیش نمایان گشته است (۱۶).

محققان (۱۷) بیان داشتند سادگی نظام مالیاتی، احتمال تشخیص و استحکام سازمانی مؤسسه مالیاتی، عوامل مهمی برای تطابق مالیات می‌باشد. اخلاق در فرهنگ مالیاتی، اجرای نظام مالیاتی، نظام پرداخت مالیات و تنوع‌سازی در تأمین مالی توانسته‌اند ۳۰ درصد از تغییرات تمکین مالیاتی را تبیین می‌کنند که موجب بهبود در تحول نظام مالیاتی نیز می‌گردد. اخلاق در فرهنگ مالیاتی و دیگر متغیرهای مدل نیز ۵۲ درصد از تغییرات تحول نظام مالیاتی را تبیین می‌کند. محققان (۱۸) بیان داشتند عوامل و ویژگی‌های اخلاق در فرهنگ مالیاتی، اعم از عدالت، کارکرد سازمان، صداقت، احساس مسئولیت مؤدیان، تمایل به پرداخت، بر تمکین مالیاتی تأثیرگذار بودند. پژوهشی (۱۹) با اولویت بندی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی با رویکرد تکنیک‌های چند معیاره نشان داد که اعتماد عمومی نسبت به نحوه تخصیص و مصرف مالیات، صداقت و احساس مسئولیت مؤدیان و اخلاق در فرهنگ مالیاتی مناسب (باور مالیاتی در بین آحاد مردم جامعه) به ترتیب مهمترین عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی می‌باشند. محققان (۲۰) نشان داد نگرش نسبت به رفتار، هنجار ذهنی و کنترل رفتار درک شده از عوامل مؤثر بر ادراک مالیات دهندگان سیستم‌های الکترونیکی تشکیل پرونده می‌باشد که ارتباط مثبت و معناداری با رفتار گزارش سالانه اظهارنامه مالیاتی دارد. یافته‌های تحقیقی (۲۱) نشان داد این مطالعه کمبود آگاهی را به عنوان دلیل عمده و منجر به عدم تطابق داوطلبانه میان شهروندان مالیاتی در رده "C" نشان می‌دهد. علاوه بر این، کارایی و اثربخشی اقتدار در بهبود ارزیابی مالیات و پروسه‌های جمع‌آوری، ایجاد آگاهی، اجرای قانون مالیاتی، بر میزان مالیات داوطلبانه مالیات دهندگان تأثیر می‌گذارد. عوامل اجتماعی-اخلاق در فرهنگ ی نیز بر نگرش مالیات دهندگان نسبت به مالیات تأثیر مثبت و منفی دارد. با این حال، در این نظرسنجی، عوامل سیاسی مرتبط با آن ناچیز بودند.

مؤدی مالیاتی به عنوان بازیکن اول با هدف حداقل سازی میزان مالیات پرداختی و دولت به عنوان بازیکن دوم، در پی اخذ مالیات از درآمد واقعی مؤدی است. به دلیل وجود تخلف مؤدی مالیاتی، بازیکن سوم یعنی مأمور مالیاتی، موظف به بررسی صحت و سقم اظهارنامه مؤدی است، که این امر به دلیل هزینه‌های مترتب بر آن به صورت تصادفی انجام می‌گیرد. از طرفی به دلیل احتمال وجود تبانی و توافق رشوه بین مؤدی و مأمور مالیاتی، دولت ناگزیر از بکارگیری تصادفی مأمور مالیاتی صادق با هزینه‌ای به مراتب بیشتر جهت بررسی صحت تعامل بین مؤدی و مأمور مالیاتی و در صورت لزوم، متعهد به جریمه متخلفین برای کاهش اثرات و تبعات منفی اقتصادی، اخلاقی و اجتماعی تبانی مالیاتی در جامعه می‌باشد. یک نظام کارآمد مالیاتی، مطلوب و ایده آل به نظر می‌رسد، ولی یک نظام مالیاتی تنها براساس یک معیار مورد قضاوت

قرار نمی‌گیرد. در واقع از نظر بسیاری از مردم، اعمال یک توزیع مناسب درآمد به وسیله نظام مالیاتی، مهمتر از کارایی نظام مالیاتی است. در جریان ایجاد یک نظام مالیاتی، هدف اساسی، برقراری تعادل بین کارایی نظام و توزیع درآمد است. تشویق و تقدیر از مؤدیان خوش حساب می‌تواند ما را در رسیدن به اخلاق در فرهنگ مالیاتی یاری نماید. می‌بایست به مؤدیان خوش حساب نگاهی دیگر داشت و از ابزارها و سیاست‌های مالیاتی در جهت تشویق آنها استفاده نمود. تجربه نشان داده است که ارتقای اخلاق در فرهنگ مالیاتی مؤدیان بستگی به عوامل دارد که تحت شرایط مخصوص به خود منجر به ارتقاء آن می‌شود.

تصمیم‌گیری و مدیریت در امر برنامه‌ریزی از اهمیت بالایی برخوردار است. وجود یک اخلاق در فرهنگ پیشرو مالیاتی کمک قابل توجهی به توسعه اقتصادی آن کشور می‌نماید. از سوی دیگر مدیران با آگاهی و مطالعه عوامل دربرگیرنده ارتقای اخلاق در فرهنگ مالیاتی حاکم بر جامعه بهتر می‌توانند اخلاق در فرهنگ مالیاتی را مدیریت و توسعه دهند (۲۲). تلاش در جهت ایجاد یک اخلاق در فرهنگ مالیاتی پیشرو و قوی در کشور می‌تواند تأثیر مهمی در کاهش هزینه‌ها، افزایش درآمدهای دولت و ایجاد کنترل‌های موثر داشته باشد که نتیجه آن افزایش عدالت اجتماعی و رفاه عمومی باشد. با ایجاد یک نظام مالیاتی منسجم، اتکاء دولت به درآمدهای نفتی کم شده و بخش عظیمی از هزینه‌های جاری و عمرانی آن تأمین می‌گردد که در این راستا تقویت اخلاق در فرهنگ مالیاتی امری ضروری به نظر می‌رسد (۲۳).

با توجه به نتایج حاصل از الگوی ارائه شده پیشنهاداتی ارائه گردیده است که در ذیل بدان‌ها اشاره می‌شود:

- با توجه به نتایج حاصل از مدل مورد بررسی در این پژوهش می‌توان نتیجه گرفت که برای ترغیب مؤدیان به تمکین مالیاتی و توسعه چتر مالیاتی، بایستی بسیار در جامعه مورد توجه قرار گیرد. تا بتوان با ارتقای فرهنگ مالیاتی به تمکین مالیاتی و شناسایی مؤدیان جدید دست یافت.
- سازمان امور مالیاتی اقدام به برگزاری جلسات سالانه تقدیر از مؤدیان خوش حساب در هفته مالیات یا روز مالیات و یا روز اصناف و پخش آن توسط رسانه ملی و مطبوعات نماید. بدین صورت مردم در زمینه مالیات و آشنایی هر چه بیشتر و مشارکت بهتر ترغیب می‌شوند.
- برای آشنایی مؤدیان با قوانین مالیاتی می‌توان دوره‌های آموزشی در خصوص مالیات و قوانین مالیاتی برای مؤدیان توسط متخصصین مالیاتی تدارک دید.
- سازمان مالیاتی جهت اطلاع رسانی و تنویر افکار عمومی، نحوه هزینه و عملکرد مالیات را برای مؤدیان و مصرف کنندگان نهایی اعلام نماید. بدین صورت نگرش مؤدیان نسبت به کارکرد مالیات تغییر خواهد کرد.

مودیان مالیاتی و انحراف تخصیص بهینه منابع و... از این روی، یکی از سیستم‌های فرعی دولت الکترونیک برای اصلاح نظام مالیاتی، نظام مالیات الکترونیک است که علاوه بر آنکه گامی بزرگ بسوی دولت الکترونیک است، سبب صرفه جویی‌های زیادی در وقت و هزینه مودیان مالیاتی و نظام بخشیدن به اظهارنامه‌های مالیاتی، افزایش اعتماد مردم به منظور خود اظهاری، کاهش اختلاف میان مودیان و مأموران مالیاتی برای شناسایی میزان واقعی مالیات‌ها، ایجاد ثبات و ساماندهی اقتصادی شده و سبب آن می‌شود که سلیقه‌های انسانی بطور کامل از بین رفته و عدالت مالیاتی گسترش یابد. با این حال شواهد نشان می‌دهد که با وجود سرمایه‌گذاری‌های عظیم در زمینه سیستم‌های فناوری اطلاعات ناکامی در این سرمایه‌گذاری‌ها بیشتر از توفیق در آن بوده است و سازمان‌ها نتوانسته‌اند به اهداف خود در این امر دست یابند.

کشور ما نیز ارتقاء اخلاق در فرهنگ و تحول نظام مالیاتی را به عنوان یکی از ابزارهای دستیابی به اهداف کشور در سند چشم‌انداز و برنامه‌های توسعه اقتصادی، اجتماعی و اخلاق در فرهنگ ی مد نظر قرار داده است. این مدل به بیان ارتباط بین موضوعات مطرح شده با تحول نظام مالیاتی پرداخت. تلفیق دو یا چند الگو، موجب هم‌افزایی در توانایی الگو می‌شود که در تحقیق حاضر، از تلفیق عوامل مرتبط با اخلاق در فرهنگ و تحول نظام مالیاتی استفاده شد.

ملاحظه‌های اخلاقی

موضوعات اخلاقی همچون؛ سرقت ادبی، رضایت آگاهانه؛ انتشار چندگانه و ... در پژوهش حاضر مورد توجه قرار گرفته‌اند.

واژه نامه

1. Taxation	مالیات
2. Cohesion of the tax system	انسجام نظام مالیاتی
3. Ethics	اخلاق
4. Tax culture	فرهنگ مالیاتی
5. Tax law	قانون مالیات
6. Transition economics	اقتصاد انتقالی
7. Transparent tax laws	قوانین شفاف مالیاتی
8. Tax system	سیستم مالیاتی
9. Rule of law	قانون‌گرایی
10. Responsibility	مسئولیت‌پذیری
11. Ethical practices	شیوه‌های اخلاقی
12. Education	آموزش و پرورش
13. Commitment to religion	التزام به دین
14. Comprehensive system of tax information	نظام جامع اطلاعات مالیاتی
15. Social participation	مشارکت اجتماعی

از آنجایی که سطح آگاهی افراد نسبت به مسائل مالیاتی توسط رسانه‌ها انجام می‌گیرد لازم است که سازمان با استفاده از ابزارهای رسانه‌ای و تبلیغاتی سطح آگاهی مودیان را نسبت به مالیات و پرداخت آن بالا ببرد و برای آشنایی مودیان با قوانین مالیاتی می‌تواند دوره‌های آموزشی در خصوص مالیات و قوانین مالیاتی برای مودیان توسط متخصصین مالیاتی تدارک ببیند.

نظام مالیاتی در مسیر اطلاعات شفاف اقتصادی و ساماندهی قوانین و مقررات مالیاتی توسعه یابد. یکی از ریشه‌های فساد، منتشر نکردن اطلاعات در اقتصاد و فقر شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و در نهایت کتمان درآمد آگاهانه مودیان مالیاتی است.

افزایش روحیه قانون‌گرایی نیز در افزایش فرهنگ مالیاتی مؤثر می‌باشد. اما مشکل از آنجا ناشی می‌شود که برای ایجاد روحیه قانون‌گرایی در افراد، نیازمند ساز و کارهای سیاسی، اجتماعی و فرهنگی هستیم و نظام اجتماعی ما باید متحول بشود و با حرکت به طرف فضای دموکراتیک می‌توان این جریان را تسریع کرد.

مهمترین عامل در پرداخت مالیات و حمایت مالی از دولت به وسیله مودیان این است که مودیان نسبت به دولت باید به یک اعتماد سیاسی برسند باید دولت را از خود بدانند تا برای او هزینه کنند و لذا شکل‌گیری و تقویت اعتماد سیاسی یکی از عوامل مؤثر در افزایش فرهنگ مالیاتی محسوب می‌شود.

می‌توان از رسانه‌های مختلف از جمله رادیو و تلویزیون، و عاظ و روحانیون و یا از طریق مسئولین در سمت‌های مختلف، صاحب‌نظران، دانشگاهیان و نظام آموزشی مردم را با قوانین و مقررات مالیاتی آشنا کرد.

نتیجه‌گیری

مالیات از شاخص‌های مهم و مؤثر بر درآمد اقتصادی و توسعه کشور محسوب می‌شود، و اخذ آن در یک تعامل سه جانبه بین مودی مالیاتی، مأمور مالیاتی و دولت رخ می‌دهد. ساختار طراحی شده توسط متخصصان امور مالیاتی و مبتنی بر اصول علمی حاکم بر این تعامل، در سلامت آن، تأثیر غیرقابل انکاری خواهد داشت. در این ساختار، تعامل طرفین در قالب نظریه بازی‌ها مدل‌سازی شده و می‌تواند مورد تجزیه و تحلیل علمی قرار گیرد.

بی شک لازم است عوامل مؤثر بر اخلاق در فرهنگ مالیاتی و ارتقای آن مورد شناسایی قرار گرفته تا بتوان اقدامات شایسته‌ای در این راستا انجام داد. مالیات یکی از بهترین و توانمندترین ابزار اقتصادی با کارکردهای گوناگون است که باعث تنظیم اقتصاد جامعه می‌شود. دستیابی به اهدافی نظیر بهبود توزیع درآمد، حمایت از اقشار آسیب‌پذیر، ارائه خدمات عمومی بیشتر از طرف دولت بهبود زیرساخت‌ها برای فعالیت بخش خصوصی از طریق مالیات امکان‌پذیر است. نظام مالیاتی در کشورهای توسعه نیافته و در حال توسعه هزینه بالایی را بر جامعه تحمیل می‌کند، مانند میزان وصولی کم، هزینه وصولی بالا، اتلاف وقت

References

1. Tilahun M. (2018). Determinants of tax compliance: a case of Gondar city, Ethiopia. *Research Journal of Finance and Accounting*; 9(13): 38-45
2. Mehari D, Pasha SHA. (2017). Factors affecting voluntary compliance of category 'C' taxpayers' attitude of Arbaminch, SNNPR, Ethiopia. *International Journal of Scientific and Research Publications*; 7(6): 48-63.
3. Rezaee MG. (2006). Inefficiency of Iran's tax system; Causes and context. *Journal of Capital*; 22. (In Persian).
4. Shams Al-Dini M, Shahraki J. (2016). Investigating the effective factors on tax revenues in Iran. *Economic Policy*; 8(15): 77-116. (In Persian).
5. Camdessus M. (1997). *Managing director of the international monetary fund*. Moscow: Moscow Institute of International Affairs .
6. Khajehfard N, Hallaj M. (2021). The role of ethics in tax compliance decisions. *Ethics in Science and Technology*; 15 (4) :122-130. (In Persian).
7. Kermanshahi B, Azami Z. (2018). The relationship between personal ethics, professional ethics and gender of accountants and tax compliance. *Ethics in Science and Technology*; 13 (1) :91-99. (In Persian).
8. Razmi SMJ, Kavosi S. (2015). The mediator role of tax morale in relationship between social capital and tax compliance. *Ethics in Science and Technology*; 10 (2). (In Persian).
9. Litina A, Palivos T. (2016). Corruption, tax evasion and social values. *Journal of Economic Behavior & Organization*; 124: 164-177 .
10. Ashby JS, Webley P, Haslam AS. (2009). The role of occupational taxpaying cultures in taxpaying behaviour and attitudes. *Journal of Economic Psychology*; 30(2): 216-227 .
11. Chetty R, Emmanuel S. (2010). Optimal taxation and social insurance with endogenous private insurance. *American Economic Journal: Economic Policy*; 2(2): 85-114.
12. Imani Brandagh M, Piri P, Ghorbani T. (2016). Investigating the factors affecting tax quality in Iran using a hierarchical approach. *Empirical Accounting Research*; 5(4): 47-63. (In Persian).
13. Lewis A, Carrera S, Cullis J, Jones P. (2009). Individual, cognitive and cultural differences in tax compliance: UK and Italy compared. *Journal of Economic Psychology*; 30(3): 431-445.
14. Çule M, Fulton M. (2009). Business culture and tax evasion: Why corruption and the unofficial economy can persist. *Journal of Economic Behavior & Organization*; 72(3): 811-822.
15. Lashkarizadeh M, Azizi M. (2011). Identifying some factors affecting the promotion of tax culture in Iran. *Researcher (Management)*; 8(22): 82-91. (In Persian).
16. Pickhardt M, Prinz A. (2014). Behavioral dynamics of tax evasion – A survey. *Journal of Economic Psychology*; 40: 1-19.
17. Bame-Aldred CW, Cullen JB, Martin KD, Parboteeah KP. (2013). National culture and firm-level tax evasion. *Journal of Business Research*; 66(3): 390-396.
18. Salehi M, Parvizifard S, Ostovar M. (2014). The effect of tax culture factors on tax compliance among taxpayers. *Tax Research Journal*; 22(23). (In Persian).
19. Pourostad P. (2013). *Prioritization of factors affecting tax compliance with the multi-criteria techniques approach (Case study of the General Department of Taxation of Semnan Province)*. [M.A. thesis]. Islamic Azad University, Shahrud. (In Persian).
20. Aliffiani T, Syamsurijal Fuadah L. (2018). Taxpayers' perception of e-filing system in increasing behavior of annual reporting of tax return. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*; 4(4): 58-83.
21. Oti PA, Odey F. (2017). Demographics and taxation in rural cross river state. *International Journal of Economics and Financial Management*; 2(3): 13-26 .
22. Rezaee N. (2017). *Investigating the effective factors on the acceptance of tax filing by taxpayers based on TAM and TPB models (Case study: Kermanshah General Department of Taxation)*. [M.A. thesis]. Islamic Azad University, Kermanshah. (In Persian).
23. Maschi M, Mohammadnejad A. (2015). Investigating the factors affecting the tax culture from the perspective of taxpayers and tax experts of the General Directorate of VAT in Tehran. *Cultural Management Quarterly*; 27: 29-46. (In Persian).