

## بررسی تأثیر ابعاد هنجارهای اجتماعی و شخصی بر تمکین مالیاتی

### شیرین حقیقی فشی

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج، البرز، ایران.  
haqiqi.shirin@yahoo.com

### بهمن بنی‌مه‌د

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج، البرز، ایران (نویسنده‌مسئول)  
dr.banimahd@gmail.com

### فریدون اوحدی

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج، البرز، ایران  
fohadi31@yahoo.com

### بهرام هم‌تی

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج، البرز، ایران  
hemmati\_b@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۱/۲۶ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۴/۱۵

### چکیده

تمکین مالیاتی برای دولت‌ها در سراسر جهان به‌منظور تامین بودجه، مهم است. روش‌های سنتی برای بهبود تمکین مالیاتی، مانند افزایش حسابرسی، به‌عنوان هزینه‌ای برای پیاده‌سازی این هدف می‌باشد. در این میان تأثیر هنجارهای اجتماعی و روانشناختی بر متغیرهای مختلف موضوع جالب توجهی است که به‌تازگی در حوزه مالی رفتاری بررسی می‌شود. هدف پژوهش، بررسی تأثیر عوامل اجتماعی بر اهداف تمکین مالیاتی افراد است. نمونه آماری شامل ۵۵۰ نفر از حسابداران و مدیران مالی شرکتها و حساب‌برسان در بخش دولتی و خصوصی در سال ۱۳۹۶ است. داده‌های پژوهش از طریق روش دلفی و سپس پرسش‌نامه جمع‌آوری شده و با استفاده از مدل معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار لیزرل، مورد تحلیل قرار گرفته‌است. یافته‌ها حاکی از حمایت تأثیر غیرمستقیم عوامل اجتماعی بر تمکین مالیاتی است. هنجارهای اجتماعی از طریق درونی‌سازی به‌واسطه هنجارهای شخصی و روانشناختی، به‌طور غیرمستقیم بر تمکین مالیاتی تأثیر معنی‌داری دارد. بنابراین هرچه قدرت هنجارهای اجتماعی به‌نفع تمکین مالیاتی افزایش یابد، هنجارهای شخصی و روانشناختی تمکین مالیاتی نیز افزایش می‌یابد و این به افزایش مابعدی در اهداف تمکین منجر می‌شود. نتایج این پژوهش اطلاعات سودمندی را در خصوص عوامل اجتماعی تأثیرگذار بر تمکین مالیاتی در اختیار استفاده‌کنندگان آن قرار داده و می‌تواند برای سازمان امور مالیاتی در برنامه‌ریزی برای تدوین راهکارهای ارزان‌تر و موثرتر برای افزایش تمکین مالیات‌دهندگان مورد استفاده قرار بگیرد.

**واژه‌های کلیدی:** تمکین مالیاتی، عوامل روانشناختی، هنجار اجتماعی، هنجارهای شخصی، مدیریت سازمانی خلاقانه.

## ۱- مقدمه

مالیات یکی از مسائل مهم اقتصادی هر جامعه است. هر جا که مالیات باشد، اجتناب از آن نیز به خودی خود وجود خواهد داشت. گریز از مالیات در کشورها باعث شده است تا درآمدهای مالیاتی، همواره از آنچه برآورد می شود کمتر باشد و تمامی کشورها تلاش خود را برای کاهش این پدیده به کار می گیرند و از طریق اصلاح نظام مالیاتی به چاره جویی برمی خیزند. وقتی شرکت از پرداخت مالیات اجتناب می کند به نظر نمی رسد که سهم منصفانه خود را از مالیات شرکت به دولت می پردازد.

نقش مالیات در کاهش نابرابری های اقتصادی از مباحث بحث انگیز بویژه در دهه اخیر بوده است. هموار کردن ساختار نرخ ها، گسترش پایه های مالیاتی و پیگیری اهداف ساده سازی، درس های مهمی از اطلاعات مالیاتی هستند. یکی از عوامل موثر بر ظرفیت مالیاتی، نگرش، برداشت و رفتار مردم در ارتباط با مالیات است که به فرهنگ مالیاتی مشهور است. در یک نظام مالیاتی عادلانه باید نشان داده شود که هیچگونه تبعیضی وجود ندارد و آنکه از امکانات بیشتری در اقتصاد استفاده می کند در هزینه های اقتصاد هم مشارکت بیشتری دارد. مالیات یک نوع هزینه اجتماعی به شمار می رود که افراد جامعه به تناسب استفاده از این هزینه اجتماعی باید تقبل پرداخت آن را نمایند و شهروندان نباید بهای خدماتی را که دریافت می کنند به عهده مالیات دهندگان سالهای آینده موکول کنند. تمکین مالیاتی عبارت است از قبول و پرداخت داوطلبانه مالیات قانونی تشخیص داده شده در تشکیلات مالیاتی و یا خوداظهاری به معنی تشخیص و محاسبه مأخذ مشمول مالیات و پرداخت آن توسط مودی، در کنار پایبندی داوطلبانه به متن و روح قانون و مقررات مالیاتی است (عرب مازار و همکاران، ۱۳۹۰: ۲۷-۷۰)

بسیاری از مقامات مالیاتی، با تکیه بر تمکین داوطلبانه مالیات به دنبال یافتن راه هایی برای افزایش درآمد مالیاتی هستند. اکثر روش ها مانند ممیزی ها و مجازات ها برای عدم تمکین، بسیار پرهزینه و زحمت هستند. تحقیقات قبلی تمکین مالیاتی، تأثیری را که عوامل اقتصادی مانند نرخ مالیات و مجازات بر روی اهداف تمکین فردی می گذارد، مورد بررسی قرار داده است. با این حال، مدل های اقتصادی به طور کامل قادر به پیش بینی تمکین مالیات های فردی نیستند. ادبیات روانشناسی نشان می دهد که عوامل اجتماعی نیز ممکن است نقش مهمی در تصمیم گیری های مربوط به تمکین مالیات های فردی داشته باشند. هدف از این پژوهش بررسی تأثیر عوامل اجتماعی و روانی بر اهداف تمکین مالیاتی

افراد است. بدین منظور، یک مدل از تمکین مالیات دهندگان فرض شده است که نشان می دهد که هنجارهای اجتماعی تأثیر قابل توجهی در اهداف تمکین دارد. هنجارهای اجتماعی از طریق درونی سازی به عنوان هنجارهای شخصی تأثیری غیرمستقیم بر روی اهداف تمکین دارند. این پژوهش، تمکین مالیات دهندگان را از دیدگاه روانشناختی، علاوه بر جهت گیری اقتصادی، بررسی می کند. چنین اطلاعاتی ممکن است به رفتار دولت ها کمک کند تا اقداماتی را که می توانند برای بهبود تمکین مالیاتی انجام دهند، درک کنند.

نظریه های اولیه، تمکین مالیاتی را بعنوان تصمیم منطقی مبنی بر سود مورد انتظار بیان می کنند. (آلینگهام و سندمو<sup>۱</sup>، ۱۹۹۷: ۳۲۵). با این حال، تحقیقات اخیر نشان داده است که تصمیمات تمکین افراد نیز به شدت تحت تأثیر عوامل اجتماعی قرار گرفته است. (تورگلر<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷: ۱۲۱). کورن هاووزر<sup>۳</sup> (۲۰۰۷) بر ضرورت تحقیق بیشتر در حوزه «اخلاق مالیات» تأکید می کنند که بعنوان تأثیر عوامل غیراقتصادی (عوامل اجتماعی و روانشناختی) بر تصمیمات تمکین، تعریف می شود. انگیزه اصلی این پژوهش این است که نشان دهد که قصد تمکین مالیات دهندگان صرفاً با ملاحظات اقتصادی یا تصورات ریسک تشخیص و شدت تحریم شکل نمی گیرد؛ هنجارهای اجتماعی و رفتارهای دیگران (به ویژه کسانی که نزدیک به مالیات دهندنده هستند) بر ادراک مالیات دهندگان نسبت به تمکین مالیاتی و از این رو رفتار تمکین آنها تأثیر می گذارد. پاریسیان، محمدی پور و خاتمی (۱۳۹۷) در پژوهشی تحت عنوان بررسی رابطه هوش معنوی حسابداران و کیفیت صورتهای مالی بیان می کنند که کاهش رفتارهای متقلبانه در سایه افزایش هوش معنوی حسابداران، علاوه بر صورتهای مالی و نتایج فعالیت شرکتها، اقتصاد کشور را نیز تحت تأثیر قرار می دهد. از این رو، در بسیاری از کشورها، تقویت ابعاد معنوی حسابداران و گروههای حرفه ای نظیر حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل و مشاوره های گواهی شده جایگاه مهمی پیدا کرده است.

مسائل امروز سازمان ها، با راه حل های دیروز حل شدنی نیست و شرایط محیطی به حدی پیچیده، پویا و نامطمئن گردیده که سازمان ها دیگر نمی توانند بدون خلاقیت و نوآوری، حیات بلندمدت خود را تضمین کنند. خلاقیت و نوآوری عامل رشد و بالندگی سازمان، ارتقای بهره وری، افزایش کیفیت تولیدات و خدمات، موفقیت در رقابت، افزایش انگیزش کارکنان و رضایت شغلی آنها، کاهش هزینه ها است. تحقیقات نشان می دهد که سطوح پایین اعتماد، سبب افزایش استرس و کاهش بهره وری، فقدان نوآوری و خلاقیت و ضربه وارد کردن به فرایند

؛ هنجارهای اجتماعی و کنترل اجتماعی در ویگل، هسینگ و الفرز<sup>۷</sup>، (۱۹۸۷). نتایج یک نظرسنجی از ۲۱۷ مودی مالیاتی، نشان می‌دهد که هنجارهای اجتماعی و شخصی تأثیری مستقیم بر تمکین مالیاتی دارند (جیمز، لیبر<sup>۸</sup>، ۲۰۱۶: ۱۷).

## ۲-۱- هنجارها

هنجارهای اجتماعی قوانین غیررسمی یا رسمی از گروهی هستند که رفتار و ارزش‌های گروه را هدایت می‌کنند (آرنسون و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۱۰: ۸۲۲؛ چیلدینی و تروست<sup>۱۰</sup>، ۱۹۹۸: ۱۰۱۶). کالگرن و همکاران<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۰) اشاره کردند که هنجارها در هر وضعیت اجتماعی وجود دارند، حتی اگر تأثیر آن‌ها بر اعضای گروه مهم نباشد. بنابراین، هنجارهای اجتماعی مفاهیم مهمی برای رفتار در هر وضعیتی دارند. از آنجایی که هنجارهای اجتماعی فرضیه ای برای تأثیر رفتار در شرایط مختلف هستند، ممکن است بر تصمیمات مربوط به تمکین مالیاتی فردی تأثیر بگذارد. دیویس، هشت و پرکینز<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۳) عوامل رفتارهای تمکین مالیاتی را مدل کردند و دریافتند که هنجارهای اجتماعی، همراه با اجرا و دیگر رفتارها، باید بر تمکین تأثیر گذارند. آلم<sup>۱۳</sup> (۱۹۹۱) دریافت افرادی که هنجار اجتماعی تمکین را درونی می‌کنند بیشتر اوقات احتمال تمکین بیشتری دارند. او همچنین اشاره کرد که افرادی که اعتقاد داشتند که دیگران از مالیات‌ها اجتناب می‌کنند، خودشان، بیشتر از دیگران فرار می‌کنند. عمر و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۲) دریافتند که هنجارهای اجتماعی بر تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسان اثرگذار هستند. آنها نشان دادند حسابرسانی که تمایلات مذهبی بیشتری دارند، رفتارهای حرفه‌ای محافظه‌کارانه‌تری دارند. تحقیقات نشان می‌دهد که مسائل روانشناختی اجتماعی و فردی می‌تواند تأثیر قابل توجهی بر تصمیمات داشته باشد. استدلال مفهومی که بسیاری از تحقیقات هنجاری موجود را پایه ریزی می‌کند این است که افراد استراتژیهای متهورانه را مجازات خواهند کرد زیرا آنها را ناعادلانه می‌بینند (دولینگ<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۴: ۱۷۳؛ سیکا و ویلموت<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۳: ۴۱۵). هنجارهای اجتماعی که اعضای یک جامعه را به هم پیوند می‌دهند، نتیجه تجارب، دانش و تربیت نسل‌های پیشین است و فرد موظف به رعایت آنهاست. اگرچه رعایت آن‌ها با علایق و منافع شخصی فرد در تضاد باشد (آنتونتی<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۷: ۱۰). شجاع‌لله کانی و نیک کار (۱۳۹۷) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که با بهبود در تعداد اعضای هیأت مدیره و همزمان استقلال اعضا، ویژگی نظارتی بر عملکرد مالی افزایش یافته و اجتناب مالیاتی کاهش می‌یابد.

تصمیم‌گیری می‌شود. بحث خلاقیت و نوآوری در سازمان‌های نوین امروزی، لازمه‌ای برای حفظ پویایی و توان سازمان در برخورد با تهدیدها و مخاطرات محیطی و عنصری ضروری برای موفقیت، انطباق‌پذیری و سازگاری سازمان با شرایط محیطی می‌باشد. (امامی و همکاران، ۱۳۹۲) نظام پیشنهادات راهکاری است که این امر را امکان‌پذیر می‌سازد و زمینه‌ای فراهم می‌آورد تا ایده‌های خلاقانه مطرح شود و در صورت مفید بودن، شرایط تبدیل آن‌ها به عمل، مهیا شود.

با توجه به درک فزاینده علوم اجتماعی به هنجارهای اجتماعی و تأثیر آن بر رفتار، جای تعجب نیست که محققان مالیاتی به منظور دستیابی به تمکین مالیاتی افراد، به هنجارهای اجتماعی روی آورده‌اند. در نتیجه، یکی از اهداف این پژوهش، توسعه یک مدل است که هنجارهای اجتماعی را بعنوان مقدمه‌ای از هنجارهای شخصی شناسایی کند و هنجارهای اجتماعی، تمکین مالیاتی را بواسطه هنجارهای شخصی متأثر می‌کند. بخش بعدی به تشریح تئوری و فرضیه پرداخته است. سپس داده‌ها و طرح پژوهش، تجزیه تحلیل‌ها و در نهایت مقاله با نتیجه‌گیری به پایان می‌رسد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در سال‌های اخیر تمکین مالیاتی داوطلبانه به انگیزه‌های درونی فردی برای پیروی از قوانین مالیاتی نسبت داده شده است. همچنین «اخلاق مالیاتی» نیز نامیده شده است. اخلاق مالیاتی شامل عوامل متعددی از جمله هنجارهای اجتماعی و شخصی، نوع دوستی و غیره است (کورن هاووز، ۲۰۰۷: ۵۴۹). دولت‌ها به طور مداوم به دنبال راه‌هایی برای بهبود تمکین مالیات‌دهندگان هستند. اگر چه افزایش مجازات و افزایش میزان ممیزی می‌تواند تمکین مالیاتی را افزایش دهد، اما برنامه‌های تمکین مالیاتی برای پیاده‌سازی هزینه‌های زیادی دارند. بدین ترتیب شناخت بسیاری از عوامل مختلف که بر تمکین مالیات تأثیر می‌گذارد، می‌تواند به دولت‌ها کمک کند تا برنامه‌های جایگزین را توسعه دهند (جیمز<sup>۴</sup>، ۲۰۱۶: ۲۰). در این پژوهش، هدف، شناسایی عوامل اجتماعی است که ممکن است سیاست‌گذاران بتوانند بر اساس آن اقدامات ساده‌ای را انجام دهند. در این پژوهش بر هنجارها بعنوان عوامل تعیین‌کننده بر اهداف تمکین مالیاتی تمرکز شده است. دهه ۱۹۷۰ و دهه ۱۹۸۰، توسعه انواع مدل‌های تمکین مالیاتی روانشناختی را شاهد بودیم که بسیاری از آنها در برخی ساختارها، مشابه هنجارهای اجتماعی بعنوان عوامل تعیین‌کننده تمکین بودند (از جمله انتظارات هنجاری در اسمیت و کینزی<sup>۵</sup>، ۱۹۸۷ و شناسایی گروهی در ووگل<sup>۶</sup>، ۱۹۷۴).

ندارد). اگر چه، زمانی که هنجاراجتماعی درون‌سازی نشده‌است، مجازات‌های سخت‌تر میزان تمکین را افزایش خواهدداد. بنابراین، پیش از هنجارهای شخصی، می‌بایست هنجارهای اجتماعی توصیفی، هنجارهای اجتماعی تاکیدی و هنجارهای اجتماعی ذهنی، را در نظر می‌گیریم. این‌ها هنجارهای اجتماعی هستند که ممکن است بر شکل‌گیری هنجارهای شخصی تأثیر بگذارد و همچنین ممکن است بر تصمیمات سازمانی تأثیر بگذارد.

## ۲-۳- هنجارهای اجتماعی

### ۲-۳-۱- هنجار توصیفی

هنجارهای اجتماعی توصیفی درک این مساله هستند که بقیه اعضای یک گروه واقعا چگونه رفتار می‌کنند (آرنسون و همکاران<sup>۲۲</sup>، ۲۰۱۰: ۸۲۵). این هنجارها بر رفتار یک فرد در یک گروه اجتماعی تأثیر می‌گذارد. هنجارهای توصیفی مبتنی بر اقدامات واقعی اعضای یک گروه هستند و ممکن است گاهی با رفتاری که گروه تایید می‌کند تعارض داشته باشند (آرنسون و همکاران، ۲۰۱۰: ۸۵۲؛ تورست و چپالدینی<sup>۲۳</sup>، ۱۹۹۸: ۱۰۳۱). این هنجارهای اجتماعی اطلاعاتی را برای کمک به افراد جهت رفتار آنها در موقعیت‌های مختلف فراهم می‌کنند. به عنوان مثال، اگر مالیات‌دهندگان باور کنند که افراد دیگر از مالیات اجتناب می‌کنند، پس ممکن است اجتناب منطقی باشد (پومرن، هارت، فری<sup>۲۴</sup>، ۱۹۹۴: ۵۴). بنابراین، اگر فردی درک کند که دیگران قصد کمتری برای تمکین دارند، آنگاه او ارزش اخلاقی پایین‌تری مرتبط با فرار خواهد داشت و احتمال بیشتری برای فرار دارد (تورگر<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۳: ۱۲۵). پرداخت‌کننده‌های مالیات زمانی که آنها پرداخت مالیات را وظیفه ملی یا شهروندی می‌شناسند، و این وظیفه یک وظیفه هنجاری برای این هویت می‌باشد، ممکن است رضایت‌مندی بیشتری برای پرداخت مالیات داشته باشند (میلر<sup>۲۶</sup>، ۱۹۹۹: ۹۵۵).

علاوه بر اثر مستقیمی که ممکن است هنجارهای توصیفی بر تصمیمات تمکین‌مالیاتی داشته باشند، هنجارهای توصیفی ممکن است توسط فرد نهادینه شوند و بر اخلاق شخصی او تأثیر بگذارند. بلانتهورن<sup>۲۷</sup> و کاپلان (۲۰۰۸) دریافتند که هنجارهای شخصی بطور کامل ارتباط بین هنجارهای اجتماعی و فرار را میانجی‌گری می‌کنند. ونزل (۲۰۰۵) همچنین از هنجارهای شخصی به عنوان میانجی رابطه هنجارهای اجتماعی - تمکین‌مالیاتی حمایت کرد، اما متوجه شد که هنجارهای شخصی تنها واسطه‌ای جزئی از این ارتباط هستند. با این حال، نتیجه‌گیری کلی این مطالعات مشابه است: اگر درک

برخی از این تحقیقات به دنبال تعیین این هستند که چرا افراد با خواسته‌های دیگران هماهنگ هستند. هماهنگی زمانی اتفاق می‌افتد که یک فرد رفتار خود را به دلیل «تأثیر واقعی یا فرضی افراد دیگر» تغییر می‌دهد؛ تأثیر «دیگران» اغلب در هنجارهای اجتماعی گروه آشکار می‌شود (آرنسون و همکاران، ۲۰۱۰: ۸۲۰). تحقیقات پیشین معمولا هنجارها را بعنوان یک ساختار در نظر می‌گیرند. با این حال، تحقیقات روانشناسی اجتماعی نشان می‌دهد که چهار نوع متفاوت از هنجارها وجود دارد: (۱) شخصی، (۲) توصیفی، (۳) تاکیدی و (۴) ذهنی. تأثیر این هنجارها بر تمکین افراد با گروه‌های مختلف، متفاوت است. رابطه بین هنجارهای اجتماعی و هنجارهای شخصی جالب است زیرا ممکن است هنجارهای شخصی تحت تأثیر هنجارهای اجتماعی قرار گیرد. (ونزل، ۲۰۰۴: ۵۴۸).

## ۲-۲- هنجارهای شخصی

هنجارهای شخصی نشان‌دهنده استانداردهای اخلاقی فرد و انتظارات رفتاری فرد است. (ونزل<sup>۱۸</sup>، ۲۰۰۴: ۵۴۷؛ چپالدینی و تورست<sup>۱۹</sup>، ۱۹۹۸: ۱۰۱۲). هنجارهای شخصی از طریق درون‌سازی هنجارهای اجتماعی گروهی که فرد با آن آشنا می‌شود، رشد می‌کنند. از آنجا که هنجارهای شخصی منعکس‌کننده عقاید شخصی فرد هستند، آن‌ها باید تأثیر قابل توجهی بر همه رفتار از جمله رفتار تمکین‌مالیاتی داشته باشند. هنجارهای شخصی تأثیر قابل توجهی بر اعتماد به دولت دارند و این نشان می‌دهد که هنجارهای فردی بر تعداد بسیاری از عوامل فردی از طریق دیدگاهی که افراد به جهان دارند، تأثیر می‌گذارد (جیمنز، ۲۰۱۶: ۲۵).

یکی از تحقیقات استتنا تحقیق بوبک، رابرت، و سونی<sup>۲۰</sup> (۲۰۰۷) است که اثرات مجزای هنجارهای شخصی و اجتماعی را مقایسه کردند که مشخص شد که هنجارهای شخصی اثر قوی‌تری بر اهداف تمکین نسبت به هنجارهای اجتماعی دارند. اگر چه تفاوت قائل شدن بین اثرات هنجارهای شخصی و اجتماعی ارزشمند به نظر می‌رسد اما چنین تفاوتی که هنجارهای شخصی و اجتماعی وابسته به هم هستند مسئله‌ساز می‌باشد. مایکل ونزل<sup>۲۱</sup> (۲۰۰۴) رابطه مشترک بین هنجارهای شخصی و اجتماعی را بررسی نمود. او عنوان کرد زمانی که هنجارهای اجتماعی بعنوان هنجارهای شخصی، درون‌سازی می‌شوند، این هنجارها عوامل غیرمرتبط بازدارنده برای تمکین را موجب می‌شوند (به عبارت دیگر، شخص تمکین می‌کند زیرا بر این باور است که انجام این مورد صحیح است، و تغییرات میزان مجازات یا احتمال حسابرسی اثری بر تمکین

### ۲-۳-۳- هنجارهای ذهنی

هنجارهای ذهنی درک چگونگی تاثیر بسیاری از افراد نزدیک به یک فرد (دوستان، خانواده، همکاران نزدیک) بر روی اعمال او می‌باشد. (فیشبین و آژن<sup>۳۷</sup>، ۱۹۷۵: ۶۵). هنجارهای ذهنی یک نوع خاص از هنجار تاکیدی هستند. در حالی که هنجار تاکیدی توصیف آنچه که گروه (یا جامعه) به عنوان کل تصویب یا رد می‌کند، می‌باشد، هنجارهای ذهنی توضیح می‌دهند که کدام‌یک به تایید فردی نزدیک‌اند. هنجارهای ذهنی اغلب منسوب به فشار همسالان هستند. هنجارهای ذهنی ممکن است به افراد کمک کند تا تعیین کنند که آیا تمکین به قوانین مالیاتی توسط نزدیکترین عضوهای گروه خود تایید می‌شود (آرنسون و همکاران<sup>۳۸</sup>، ۲۰۱۰: ۸۲۳). بنابراین، فرض بر این است که هنجارهای ذهنی تاثیر غیرمستقیم بر تصمیم‌گیری‌های تمکین مالیاتی از طریق درونی‌سازی به عنوان هنجارهای شخصی دارند. شریعتی و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیق خود دریافته‌اند که حسابداران مدیریت آینده‌نگر، علمی و آنها که وضع موجود را به چالش می‌کشند و ابزاری بدیع با در نظر گرفتن عامل ذهنی برای مدیریت تصمیم می‌سازند در مقایسه با حسابداران مدیریت گذشته‌نگر با مدیریت کنترلی در چگونگی طبقه‌بندی مفاهیم متفاوت هستند.

اهمیت هنجارهای ذهنی به وسیله تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده (فیشبین و آژن<sup>۳۹</sup>، ۱۹۸۰ و آژن<sup>۴۰</sup>، ۱۹۹۱) مطرح شده‌است، بنابراین تعجب‌آور نیست که نقش هنجارهای ذهنی در مطالعاتی که از نظر تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده در راستای تمکین مالیاتی استفاده می‌شود، مورد بررسی قرار گرفته است. از این گذشته، تحقیقات تجربی نظیر بوبک و هاتفیلد<sup>۴۱</sup> (۲۰۰۳)، بوبک و همکاران<sup>۴۲</sup> (۲۰۰۷) و هانو و ویولت<sup>۴۳</sup> (۱۹۹۶) از نقش هنجارهای ذهنی در تمکین مالیاتی، حمایت می‌کنند. هنجارهای ذهنی ممکن است به افراد کمک کند تا مشخص کنند که آیا تمکین به قانون مالیات یا فرار منجر به تایید یا عدم تایید بوسیله نزدیک‌ترین اعضای گروه او می‌شود؛ از این رو، روابط اجتماعی قوی تر یا ضعیف تر با گروه برای آنها اهمیت دارد (آرنسون<sup>۴۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۰).

### ۲-۴- درونی‌سازی

علاوه بر تأثیر مستقیمی که هنجارهای اجتماعی (توصیفی و حکمی و ذهنی) ممکن است بر تصمیمات تمکین مالیاتی بگذارند، این هنجارهای اجتماعی نیز ممکن است توسط یک

فرد از تمکین دیگران افزایش یابد، هنجارهای شخصی تمکین و متعاقب آن، تمکین افزایش خواهد یافت. بنابراین، هنجارهای اجتماعی توصیفی از طریق درونی‌سازی (باطنی سازی) بعنوان هنجارهای شخصی، تصمیمات تمکین را تحت تاثیر قرار خواهند داد.

### ۲-۳-۲- هنجارهای تاکیدی (حکمی)

هنجارهای تاکیدی، ادراکات مربوط به رفتارهایی است که اکثر مردم تایید می‌کنند یا نمی‌کنند (آرنسون و همکاران<sup>۲۸</sup>، ۲۰۱۰: ۸۲۴؛ تورست و چپالدینی<sup>۲۹</sup>، ۱۹۹۸: ۱۰۲۹) و متناقض با هنجارهای توصیفی است که توصیف می‌کند که در واقع مردم، چگونه رفتار می‌کنند. مانند اینکه جامعه، فرار مالیاتی را بعنوان یک عمل غیراخلاقی ممنوع می‌کند؛ در صورتی که هنجارهای توصیفی، توصیف آن چیزی است که اعضای گروه انجام می‌دهند (مانند اینکه بسیاری از مردم ممکن است درآمد کامل خود را گزارش نکنند). (بلنتون و کوبلیتز و مک‌کاول<sup>۳۰</sup>، ۲۰۰۸: ۶۸۵؛ چپالدینی و تراست<sup>۳۱</sup>، ۱۹۹۸: ۱۵؛ لاپینزکی و ریمال<sup>۳۲</sup>، ۲۰۰۵: ۱۲۸). بوبک<sup>۳۳</sup> و همکاران (۲۰۰۷) تاثیر جداگانه‌ای که هنجارهای تاکیدی بر رفتار تمکین مالیاتی دارند را بررسی کردند و دریافته‌اند که هنجارهای تاکیدی به پیش‌بینی رفتار تمکین کمک می‌کنند. به دلیل تمایل افراد برای تایید اجتماعی، فرض بر این است که هنجارهای تاکیدی تاثیر قابل توجهی بر تصمیمات تمکین مالیاتی دارند.

هنجارهای توصیفی و تاکیدی اغلب با یکدیگر رخ می‌دهند، به طوری که اگر فردی درک کند که درصد افرادی که از تعهدات مالیاتی پیروی می‌کنند، زیاد باشد (هنجار توصیفی)، نتیجه می‌گیرد که افراد به شدت فرار از پرداخت مالیات را تایید نمی‌کنند (هنجار تاکیدی). این تکاپو در تئوری تحلیلی عوامل اجتماعی در تمکین پرداخت مالیات حشیم زاده، میلر و ترن-نایم<sup>۳۴</sup> (۲۰۱۳) نهفته است، از آنجایی که دو نوع هنجار در مواقع گوناگون موثر هستند تمایز آن دو بسیار ضروری است. بنابراین زمانی که واضح است که هنجار چه می‌باشد و زمانی که تخلف برای دیگران شناخته می‌شود، موثر می‌باشند. (چپالدینی و تورست<sup>۳۵</sup>، ۱۹۹۸: لاپینزکی و ریمال<sup>۳۶</sup>، ۲۰۰۵) علاوه بر این، متمایز ساختن هنجارهای توصیفی از تاکیدی در طراحی مداخلات هنجار محور بسیار مهم است.

فرد، درونی شود و بر اخلاق شخصی او تأثیر بگذارد. برخی مطالعات، هنجارهای اجتماعی را بعنوان یک ساختار در نظر می‌گیرند که حمایتی است برای نظریه‌ای که هنجارهای شخصی، حداقل واسطه رابطه میان هنجارهای اجتماعی و تمکین می‌باشد. (ونزل، کاپلان و بلان،<sup>۴۵</sup> ۲۰۰۸: ۳۵). هنجارهای شخصی (یعنی کسانی که بر پایه استانداردهای شخصی خود از رفتار درست و اشتباه هستند) حاصل اجتماعی شدن هستند و به احتمال زیاد تحت تأثیر هنجارهای اجتماعی گروه‌هایی قرار دارند که وابسته به آن‌ها هستند. هنگامی که هنجارهای اجتماعی بعنوان هنجارهای شخصی درونی می‌شوند، عوامل بازدارنده نامرتبط برای تمکین را ارائه می‌دهد. به عنوان مثال، فرد به دلیل آن که معتقد است که این کار درست است، آن را انجام می‌دهد و اصلاح نرخ مجازات یا احتمال ممیزی بر روی تمکین تأثیر نمی‌گذارد (ونزل،<sup>۴۶</sup> ۲۰۰۴: ۱۵). با این حال، زمانی که هنجارهای اجتماعی، درونی نمی‌شوند، بر تأثیر عوامل بازدارنده تأثیر می‌گذارند. به‌طور خاص، اگر هنجار اجتماعی به شدت با فرار مقابله کنند، اما فرد این نکته را درونی نکرده باشد، ضمانت‌های اجرایی شدیدتری، میزان تمکین را افزایش خواهند داد.

## ۲-۵- تمکین مالیاتی

تمکین مالیاتی بعنوان «گزارش همه درآمدها و پرداخت همه مالیات‌ها مطابق با قوانین و مقررات تعریف شده است» (آلم<sup>۴۷</sup> ۱۹۹۹: ۵۷۷). در سالهای اخیر توجه به پیشرفت اقتصادی در کشورهای در حال توسعه به امری مهم و حیاتی تبدیل شده، بگونه‌ای که این جوامع تمام تلاش خود را به منظور افزایش سرمایه‌گذاری با اتکا به درآمد داخلی خود انجام می‌دهند (ساویتری و موسفیالدی<sup>۴۸</sup>، ۲۰۱۶: ۶۸۲) در این میان، اهمیت مالیات و پذیرش آن توسط مودیان در تأمین هزینه تدارک کالاهای عمومی و نقش آن در توزیع مجدد درآمد، از مباحث مورد توجه اقتصاددانان بخش عمومی است (صامتی و دیگران، ۱۳۹۴: ۲۳۱). مطالعات نیز نشان می‌دهد که سیستم‌های مالیاتی در سراسر جهان وابسته به تمکین داوطلبانه مالیات توسط مودیان مالیاتی می‌باشند (جیمز و آیر، ۲۰۱۶)، چرا که هر چه درصد تمکین مالیاتی در یک سیستم مالیاتی بالاتر باشد، به همان نسبت درآمد مالیاتی افزایش یافته (ساویتری و موسفیالدی، ۲۰۱۶: ۶۸۵) و شاخصهای کلان اقتصادی همچون نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، نسبت درآمد واقعی مالیاتی به درآمد مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه و نسبت

حفظ کنند. با افزایش مالیات؛ شرکتها انگیزه دارند که به جای اجتناب مالیاتی، از حسابداری محافظه کارانه استفاده نمایند و بدین وسیله مالیات خود را کاهش دهند. به بیان دیگر شواهد نشان می‌دهد شرکت‌های ایرانی بیشتر تمایل دارند محافظه‌کاری نمایند و ضمن کاهش سود، در هزینه مالیات صرفه جویی نمایند. این خود سوالات متعددی را مطرح می‌نماید که چرا شرکت‌ها محافظه‌کاری را بر اجتناب مالیاتی ترجیح می‌دهند؟ این ممکن است به خاطر واکنش دولت به اجتناب مالیاتی شرکتها و تعیین مالیات بیشتر و وضع قوانینی علیه منافع این شرکت‌ها، هزینه‌ها و تبعات اجتناب مالیاتی، تفکر مدیران نسبت به اجتناب مالیاتی و اخلاقی یا غیراخلاقی بودن این اقدامات، ساختار شرکت و هزاران عامل دیگری باشد که بر تصمیمات شرکتها موثر باشد. (مهرانی، سیدی، ۱۳۹۷: ۱۳-۳۳). هر چند اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی هر دو از مصادیق عدم تمکین هستند اما تفاوت اساسی آنها در این است که اجتناب مالیاتی، عدم تمکین قانونی (استفاده از راههای قانونی برای عدم پرداخت مالیات) است در

حالی که فرار مالیاتی، عدم تمکین غیرقانونی (استفاده از راههای غیرقانونی از جمله کتمان درآمد، حساب‌سازی و غیره برای گریز از پرداخت مالیات) است. متأسفانه اقدامات مدیریتی طراحی شده به منظور به حداقل رساندن مالیات شرکت یا همان عدم تمکین مالیاتی اعم از اجتناب یا فرار، به طور فزاینده‌ای در حال تبدیل به یکی از ویژگیهای مشترک اغلب شرکتهای در سراسر جهان است (هوی<sup>۵۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۳). بدین ترتیب تحقق درآمد مالیاتی دولت در نتیجه تمکین مالیاتی شرکتی در تمام کشورها اعم از توسعه یافته و در حال توسعه، موجب رونق سیستم اقتصادی کشور شده و علاوه بر سرمایه‌گذاری دولت در زیرساختهای اقتصادی، افزایش خدمات اجتماعی و به طور کلی بهبود وضعیت جامعه را به دنبال خواهد داشت (بمالدر<sup>۵۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۳). تحقیق حاضر بر روی تاثیر عوامل اجتماعی بر تمکین مالیاتی در تلاش برای درک بهتر تصمیمات مالیات‌دهندگان تمرکز دارد.

مدل تمکین مالیاتی تورگلر<sup>۵۳</sup> (۲۰۰۷) مسایل اجتماعی را تلفیق می‌کند و استدلال می‌کند که سه عامل اجتماعی بر تصمیمات مالیات‌دهندگان تاثیر می‌گذارد. آثار عدم پرداخت بموقع مالیات در ایجاد شکاف بین نظام مالیات قانونی و سیستم کارآمد مالیاتی می‌تواند تا به جایی باشد که بین درآمدی که قانونا باید وصول شود و درآمدی که جمع‌آوری می‌شود رابطه اندکی برقرار می‌شود (زندی حقیقی، ۱۳۶۹: ۱۷۳).

تئوری انصاف<sup>۵۴</sup> اشاره می‌کند که رضایت و رفتار مالیات‌دهنده به هم پیوسته است و یک فرد، رفتار خود را با رفتار افراد دیگر مقایسه می‌کند. این نظریه تنها برای سطوح عینی به کار نمی‌رود؛ بلکه برای دریافتهای ذهنی هم کاربرد دارد (تایلر<sup>۵۵</sup>، ۱۹۹۸: ۸۴). تئوری تقابل<sup>۵۶</sup>، دلالت می‌کند که افراد الگوی کلی تمکین مالیاتی را دنبال می‌کنند. اگر بسیاری از شهروندان تمایل به پرداخت مالیات داشته باشند، یک فرد احساس وظیفه می‌کند که همکاری و تمکین داشته باشد. از طرف دیگر، به دلیل وجود مقاومت اجتماعی بر علیه مالیاتها، هر فرد به سبب بار مالیاتی مخالفتم بیشتری نسبت به پرداخت مالیاتها خواهد داشت (فالك و فیشباخر<sup>۵۷</sup>، ۲۰۰۶: ۲۹۳). تئوری انطباق<sup>۵۸</sup>، بر تمایل افراد به پیروی از هنجارهای اجتماعی تمرکز دارد. به عبارتی بیان می‌کند که هر مؤدی مالیاتی، متأثر از تحقق نیازهای اجتماعی و پیروی از قوانین است. بنابراین، پرداخت مالیات فارغ از انگیزه‌های شخصی، از طرف فشارهای اجتماعی دیکته شده است (هنریش<sup>۵۹</sup>، ۲۰۰۴: ۱۷). به‌طور کلی، از آنجا که تمکین مالیاتی (عدم تمکین مالیاتی) یک رفتار اجتماعی مسئولانه (یک رفتار اجتماعی غیر مسئولانه) در نظر گرفته می‌شود، می‌توان نتیجه گرفت که هر چه

مالیات‌دهندگان در فعالیتهای مرتبط با مسئولیت اجتماعی بیشتر مشارکت نمایند، تمکین مالیاتی آنها نیز بیشتر خواهد بود.

## ۲-۶- تاثیر هنجارها بر رفتار تمکین

فرض می‌شود که هنجارهای اجتماعی، رفتار را در موقعیت‌های مختلف از جمله تصمیمات تمکین مالیاتی افراد تحت تاثیر قرار می‌دهند کالگرن<sup>۶۰</sup> و همکاران (۲۰۰۰) دیوس<sup>۶۱</sup> و همکاران (۲۰۰۳) عوامل تعیین‌کننده رفتار تمکین مالیاتی را مدل کردند و دریافتند که هنجارهای اجتماعی<sup>۶۲</sup> همراه با اعمال و «رفتار دیگران» باید بر تمکین تاثیر بگذارد. افرادی که معتقدند دیگران از مالیات فرار می‌کنند، خودشان بیشتر از دیگران از مالیات فرار می‌کنند.

برخی مطالعات، با استفاده از داده‌های آرشویی، این نظریه را مورد آزمایش قرار داده‌اند که هنجارهای اجتماعی بر تمکین تاثیر می‌گذارد. آلم و یوناس<sup>۶۳</sup> (۲۰۰۹) تاثیر هنجارهای اجتماعی را توسط گرایش‌های تمکین جغرافیایی مورد بررسی قرار دادند. تاثیر هنجارهای اجتماعی<sup>۶۴</sup> ممکن است به لحاظ جغرافیایی متمرکز شود زیرا افراد در مجاورت یکدیگر بیشتر احتمال دارد که بخواهند بخشی از گروه‌های در مجاورتشان باشند. آن‌ها دریافتند که موقعیت جغرافیایی، همراه با تجارب قبلی افراد، پیش‌بینی‌کننده قابل توجهی از تمکین است.

دهه‌ی ۱۹۹۰ علاقه‌ی افزایش یافته در تمکین مالیاتی از رفتارهای اقتصاددان‌ها شامل گستره‌ای از بررسی‌های آزمایشی مربوط به اثر هنجارهای اجتماعی به خود دید (تورگلر، ۲۰۰۲). آزمایش‌هایی که تسلیم فرم‌های مالیات بر درآمد انجام شده در کشورهای دیگر را شبیه‌سازی کردند تا نشان دهند که تحت شرایط یکسان نرخ و شرایط یکسان حسابرسی تفاوت‌هایی در کشورها از نظر اینکه چقدر پرداخت‌کننده‌ها با توجه به هنجارهای مختلف اجتماعی در مورد مالیات تمکین کرده‌اند، وجود دارد (کامینگز<sup>۶۵</sup> و همکاران، ۲۰۰۱؛ آلم، سنچز و دی‌جان<sup>۶۶</sup>، ۱۹۹۵) و همچنین (بوسکو و میتون<sup>۶۷</sup>، ۱۹۹۷). اگر چه این نتایج، روی هم رفته نشان می‌دهند که هنجارهای اجتماعی در تمکین مالیات نقشی دارند، نقش آنها به ماهیت یا نوع هنجارهای اجتماعی درگیر و عواملی که می‌تواند اثر هنجارهای اجتماعی را تسهیل یا دشوار کند وابسته خواهد بود.

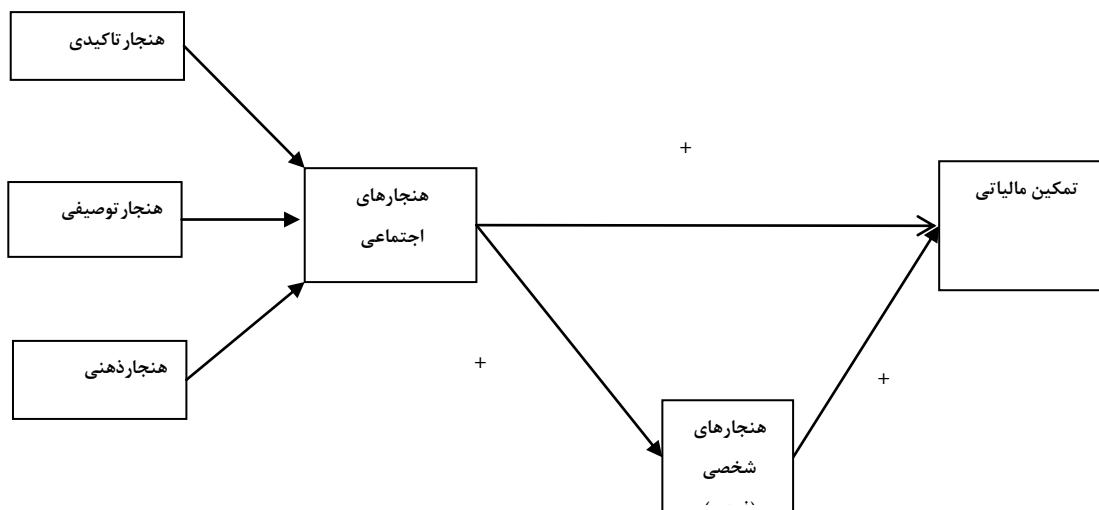
در بحث هنجارهای اجتماعی و تمکین پرداخت مالیات، اکثر بررسی‌ها نقش هنجارهای اجتماعی را در سطح ملی بررسی کرده‌اند (اشبی، و بلی و هاسلم<sup>۶۸</sup>، ۲۰۰۹). با این حال، اگر هنجارهای سرتاسر کشور محرک‌های قوی از تمکین بودند و برای همه‌ی شهروندان در یک کشور اجرا شدند، بررسی تغییر

بازدارنده اثر دارند. به ویژه، اگر هنجار اجتماعی به عنوان مورد بسیار قوی در برابر فرار از پرداخت درک شود، اما اگر شخص این هنجار را نهادینه نکرده باشد، در نتیجه مجازاتهای سخت تر میزان تمکین را افزایش خواهد داد. افرادی که با استدلال اخلاقی و گرایش‌های ارزش بالاتر هستند نیز احتمالاً دارای تمکین بالاتر خواهند بود و درصد زیادی از مالیات‌دهندگان گزارش می‌دهند که آنها به دلیل صداقت شخصی تمکین دارند (شورای نظارت بر خدمات درآمد داخلی (IRS)، ۲۰۱۴).

با وجود علاقه روبه‌رشد در علوم اجتماعی در هنجارهای اجتماعی و اثر آنها بر رفتار، تعجب‌آور نیست که محققان مالیاتی به هنجارهای اجتماعی به منظور درک تمکین مالیاتی افراد گردش کرده‌اند. با توجه به مبانی نظری در خصوص هنجارها و تمکین مالیاتی که پیش‌تر به آن اشاره گردید، مدل مفهومی پژوهش حاضر در نمودار شماره ۱ نشان داده شده است.

در رفتار پرداخت کنندگان مالیات می‌تواند دشوار باشد (به عبارت دیگر، اگر هنجارها قوی باشند همه، آن را می‌پذیرند؛ اگر هنجارها ضعیف یا ناموجود باشند، تمامی افراد آن را نمی‌پذیرند (وبلی، ۱۹۹۱)).

بررسی‌های مایکل ونزل<sup>۶۹</sup> (۲۰۰۴) رابطه‌ی مشترک بین هنجارهای شخصی و اجتماعی را بررسی نمود. او عنوان کرد که در واقع هنجارهای اجتماعی نهادینه شده هستند (نشان‌دهنده‌ی این هستند که اثر هنجارهای اجتماعی بر تمکین زمانی که هنجارهای شخصی کنترل می‌شوند ناپدید می‌شوند) علاوه بر این، زمانی که هنجارهای اجتماعی به عنوان هنجارهای شخصی، نهادینه می‌شوند، این هنجارها عوامل غیرمرتبط بازدارنده برای تمکین را موجب می‌شوند (به عبارت دیگر، شخص تمکین می‌کند زیرا بر این باور است که انجام این مورد صحیح است، و تغییرات میزان مجازات یا احتمال حسابرسی اثری بر تمکین ندارد). اگر چه، زمانی که هنجار اجتماعی نهادینه نشده است، این هنجارها بر تاثیر عوامل



نمودار (۱) - مدل مفهومی پژوهش

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

- هنجارهای اجتماعی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر اهداف تمکین مالیاتی دارد.
- هنجارهای اجتماعی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر هنجارهای شخصی (فردی) دارد.
- هنجارهای شخصی (فردی) تأثیر مثبت و معنی‌داری بر اهداف تمکین مالیاتی دارد.
- هنجارهای اجتماعی بواسطه هنجارهای شخصی (فردی) تأثیر مثبت معنی‌داری بر تمکین مالیاتی افراد دارد.

با توجه به مبانی نظری پیش‌گفته می‌توان انتظار داشت که هنجارهای شخصی تأثیر مثبتی بر تمکین مالیاتی داشته باشد. علاوه بر تأثیر مستقیمی که هنجارهای شخصی بر تمکین مالیاتی دارد، ممکن است هنجارهای اجتماعی (توصیفی، تاکیدی و ذهنی) تأثیر مستقیم و غیرمستقیم بر تصمیمات تمکین مالیاتی افراد داشته باشد؛ هنجارهای اجتماعی ممکن است توسط یک فرد درونی شود و بر اخلاق شخصی او تأثیر بگذارد. لذا فرضیه‌های پژوهش به شرح ذیل مطرح می‌گردد:



#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر توصیفی از نوع همبستگی می‌باشد. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از راه استقرایی، و جمع‌آوری داده‌ها و نتیجه‌نهایی برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه‌ها، از طریق پرسش‌نامه انجام می‌شود. از آن جایی که این پژوهش در یک محیط واقعی یعنی حسابداران و مدیران مالی شرکتها و حسابرسان انجام خواهد شد، جزو پژوهش‌های میدانی به‌شمار می‌رود.

در این پژوهش، متغیر وابسته، «تمکین مالیاتی» و «هنجارهای اجتماعی» متغیر مستقل و متغیر «هنجارهای شخصی» به عنوان متغیر میانجی در نظر گرفته می‌شوند.

برای اندازه‌گیری هنجارهای شخصی و هنجارهای اجتماعی (توصیفی، حکمی، ذهنی) از پرسشنامه ۷ سنج‌های بوبک و همکاران<sup>۷۱</sup> (۲۰۰۷) و بلنتورن و کاپلان<sup>۷۲</sup> (۲۰۰۸) در طیف لیکرت (۱=بسیار موافق و ۷=بسیار مخالف) استفاده شده است. برای اندازه‌گیری تمکین مالیاتی نیز از پرسشنامه ۷ سنج‌های بوبک و همکاران<sup>۷۳</sup> (۱۹۹۷) و کاپلان و همکاران<sup>۷۴</sup> (۲۰۰۷) در طیف لیکرت (۱=بسیار مخالف و ۷=بسیار موافق) استفاده شده است.

از آنجا که برای تحلیل داده‌ها از روش‌شناسی مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شده است و این روش تا حدود زیادی با برخی از جنبه‌های رگرسیون چندمتغیری شباهت دارد، می‌توان از اصول تعیین حجم نمونه در تحلیل رگرسیون چندمتغیری برای تعیین حجم نمونه در مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده نمود. براین اساس تعیین حجم نمونه می‌تواند بین ۵ تا ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر اندازه‌گیری شده، تعیین شود (هومن ۱۳۸۷: ۷۲). بنابراین با توجه به اینکه تعداد گویه (سوال)های پرسش‌نامه مورد استفاده در پژوهش حاضر ۲۷ مورد بود، حداقل به ۱۳۵ (۵\*۲۷) نمونه نیاز بوده که بدین منظور تعداد ۵۵۰ عدد پرسش‌نامه بین حسابداران و مدیران مالی شرکتها و حسابرسان جامعه آماری به صورت تصادفی توزیع گردید که از ۵۱۱ پرسش‌نامه برگشتی ۴۸۰ مورد آن قابل استفاده بوده و داده‌های آن با استفاده از نرم‌افزار لیزرل<sup>۷۵</sup> بر اساس رویکرد حداکثر راست‌نمایی مورد تحلیل قرار گرفت. در پژوهش حاضر برای اندازه‌گیری پایایی ابزار پژوهش از معیار پایایی ترکیبی<sup>۷۶</sup> (CR) استفاده شده است.

همچنین برای اندازه‌گیری روایی محتوا از روش دلفی و برای اندازه‌گیری روایی همگرا از روش تحلیل عاملی تاییدی<sup>۷۷</sup> با استفاده از معیارهای بارعاملی<sup>۷۸</sup> و میانگین واریانس استخراج شده<sup>۷۹</sup> (AVE) و برای اندازه‌گیری روایی تشخیصی نیز از معیار

فورنل و لارکر استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از روش مدل معادلات ساختاری<sup>۸۰</sup> (SEM) بهره گرفته شده است. با استفاده از مدل معادلات ساختاری، از یک طرف میزان برازش الگوی مفهومی پژوهش با داده‌ها و شاخص‌های مورد نظر و از طرف دیگر فرضیه‌های پژوهش (تاثیر متغیرها بر یکدیگر) مورد اندازه‌گیری قرار گرفته است. اهم شاخص‌هایی که برای سنجش برازش الگوی مفهومی پژوهش مورد استفاده قرار گرفت، عبارت بود از: شاخص نیکویی برازش<sup>۸۱</sup> (GFI)، ریشه خطای میانگین مجزورات تقریب<sup>۸۲</sup> (RMSEA)، شاخص تعدیل یافته نیکویی برازش<sup>۸۳</sup> (AGFI)، شاخص برازش هنجارنشده<sup>۸۴</sup> (NFI)، شاخص برازش تطبیقی<sup>۸۵</sup> (CFI)، شاخص برازش هنجارنشده<sup>۸۶</sup> (NNFI)، ریشه میانگین مربعات باقیمانده<sup>۸۷</sup> (RMR) و شاخص برازش افزایشی (IFI) استفاده شده است.

#### ۵- یافته‌های پژوهش

مشخصه‌های جمعیت شناختی اعضای نمونه نشان می‌دهد که ۳۰۳ نفر از مشارکت‌کنندگان، مرد (۶۳ درصد) و ۱۷۷ نفر (۳۷ درصد) زن بوده‌اند. از نظر سن، ۱۱۴ نفر (۲۴٪) کمتر از ۳۰ سال، ۲۴۴ نفر (۵۰٪) بین ۳۰ تا ۴۰ سال، ۸۹ نفر (۱۹٪) بین ۴۰ تا ۵۰ سال و ۳۳ نفر (۷٪) بالاتر از ۵۰ سال سن داشتند. از نظر مرتبه شغلی، ۵۲ نفر (۱۰٪) کمک‌حسابدار، ۲۲۸ نفر (۴۸٪) حسابدار، ۶۲ نفر (۱۲٪) رئیس حسابرسی، ۷۱ نفر (۱۵٪) مدیر مالی، ۱۷ نفر (۴٪) حسابرس، ۲۵ نفر (۵٪) حسابرس ارشد، ۱۵ نفر (۳٪) سرپرست حسابرسی، ۹ نفر (۲٪) مدیر حسابرسی، ۱ نفر (۱٪) شریک حسابرسی بوده‌اند. ۷۷ نفر (۱۶٪) در بخش دولتی و ۴۰۳ نفر (۸۴٪) در بخش خصوصی مشغول به فعالیت بوده‌اند. از نظر مدرک تحصیلی، ۴۲ نفر (۹٪) کاردانی و پایین‌تر، ۲۳۸ نفر (۵۰٪) کارشناسی، ۴۸ نفر (۱۰٪) دانشجوی کارشناسی ارشد، ۱۳۰ نفر (۲۷٪) کارشناسی ارشد، ۱۵ نفر (۳٪) دانشجوی دکتری، ۷ نفر (۱٪) دکتری بوده‌اند. از نظر وضعیت تاهل، ۳۱۸ نفر (۶۶٪) متاهل و ۱۶۲ نفر (۳۴٪) مجرد بوده‌اند. از نظر سابقه کاری ۱۱۸ نفر (۲۵٪) کمتر از ۵ سال، ۱۲۴ نفر (۲۶٪) بین ۵ تا ۱۰ سال، ۱۱۷ نفر (۲۴٪) بین ۱۰ تا ۱۵ سال، ۶۵ نفر (۱۴٪) بین ۱۵ تا ۲۰ سال و ۵۶ نفر (۱۱٪) بالاتر از ۲۰ سال سابقه کاری داشتند. به منظور تعیین پایایی سوالات پرسشنامه از روش سنجش سازگاری درونی پرسشنامه و روش پایایی ترکیبی استفاده شد و مقدار پایایی ترکیبی برای هر دسته از سوالات، مورد اندازه‌گیری قرار گرفت. طبق یک قاعده سرانگشتی این

نتایج تحلیل عاملی ابعاد هنجارهای اجتماعی در جدول ۱ نشان داده شده است.

جدول (۱) - نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول هنجارهای اجتماعی

متغیر	گویه	بار عاملی	آماره T	خطای استاندارد	AVE
هنجار تکیدی	سوال ۳	۰/۶۳	۱۳/۳۷	۰/۶۰	۰/۴۰۳
	سوال ۴	۰/۶۳	۱۲/۹۹	۰/۶۰	
	سوال ۵	۰/۶۲	۱۲/۹۲	۰/۶۲	
	سوال ۶	۰/۶۶	۱۳/۹۳	۰/۵۶	
هنجار توصیفی	سوال ۱	۰/۶۹	۱۴/۵۱	۰/۵۲	۰/۴۰۹
	سوال ۴	۰/۵۱	۱۰/۳۵	۰/۷۴	
	سوال ۵	۰/۷۰	۱۴/۶۸	۰/۵۱	
هنجار ذهنی	سوال ۱	۰/۵۵	۱۲/۲۵	۰/۷۰	۰/۵۰۶
	سوال ۲	۰/۵۴	۱۲/۰۷	۰/۷۱	
	سوال ۳	۰/۶۹	۱۶/۲۸	۰/۵۲	
	سوال ۴	۰/۸۶	۲۱/۹۰	۰/۲۶	
	سوال ۵	۰/۸۵	۲۱/۴۷	۰/۲۸	

همانطور که در جدول ذیل مشاهده می شود در خصوص متغیر هنجارشخصی، بارعاملی مربوط به سوال ۵، در خصوص متغیر تمکین مالیاتی، بار عاملی مربوط به سوال ۱، کمتر از ۰/۴ بوده بنابراین این سوالات باید حذف شوند و مجدداً تحلیل عاملی برای متغیر مذکور صورت بپذیرد. لازم به ذکر است که در روایی همگرا باید مقدار میانگین واریانس استخراج شده نیز بیشتر از ۰/۴ باشد که AVE محاسبه شده در تحلیل عاملی برای متغیر تمکین مالیاتی، کمتر از ۰/۴۰ بوده و لذا سوال ۲ متغیر تمکین مالیاتی که سنج ضعیف تری نسبت به بقیه سوالات برای این متغیرها بودند نیز حذف گردیده تا مقدار میانگین واریانس استخراج شده آن‌ها بهبود یابد. نتایج تحلیل عاملی نهایی برای سوالات باقی مانده متغیرهای پژوهش در جدول ۲ آمده است.

برای محاسبه روایی تشخیصی بر اساس معیار فروئل و لارکر، چنانچه مجذور میزان میانگین واریانس استخراج شده بیشتر از ارتباط (همبستگی) میان دو متغیر مکنون<sup>۹۰</sup> باشد، روایی تشخیصی وجود دارد.

مقدار باید بیشتر از ۰/۷ باشد تا از پایایی متغیرهای پژوهش نیز اطمینان حاصل نمود. هرچند در این خصوص نیز برخی از پژوهشگران مقدار پایایی ترکیبی بیش تر از ۰/۶ را نیز قابل قبول می دانند. نتایج پایایی سوالات در جدول ۲ ارائه گردیده است.

برای اطمینان از روایی محتوا از نظرات ۲۲ تن از استادان و خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی به روش دلفی بهره گرفته شد. برای اندازه گیری روایی همگرای سازه مدل مفهومی پژوهش، از روش تحلیل عاملی تاییدی استفاده گردید. روایی همگرا بیانگر آن است که شاخص های یک سازه، تا چه حد در تبیین واریانس مشترک سهم دارند. برای سنجش روایی همگرا در تحلیل عاملی تاییدی بایستی دو معیار بارعاملی و میانگین واریانس استخراج شده در نظر گرفته شود. بارعاملی باید بزرگتر از ۰/۴ باشد و گویه های با بارعاملی کمتر از ۰/۴ می بایستی حذف گردند (هالند<sup>۸۸</sup>، ۱۹۹۹: ۱۹۶). همچنین تایید یا رد معناداری بارهای عاملی باید با توجه به اعداد معناداری (T-Value) صورت بگیرد. بدین ترتیب که در سطح خطای ۰/۰۵ بارعاملی که مقدار T-Value آن بزرگتر از ۱/۹۶ یا کوچکتر از ۱/۹۶- باشد، معنی دار است. همانطور که در جدول ۲ نشان داده شده است، همه بارهای عاملی بزرگتر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی دار هستند چرا که میزان T-Value آن‌ها بزرگتر از ۱/۹۶ بوده و نیازی به حذف هیچ یک از گویه ها نمی باشد. میزان میانگین واریانس استخراج شده (AVE) نیز باید بزرگتر از ۰/۴ باشد (مگنر و همکاران<sup>۸۹</sup>، ۱۹۹۶: ۴۳).

از آنجایی که متغیر هنجارهای اجتماعی (شامل سه بعد هنجار ذهنی، هنجار توصیفی و هنجار تکیدی)، دارای ابعاد متفاوتی می باشند؛ ابتدا تحلیل عاملی مرتبه اول را برای ابعاد هر یک از این متغیرها آزمون نموده و سپس به تحلیل عاملی همه متغیرهای پژوهش به صورت همزمان خواهیم پرداخت. همانطور که در جدول ذیل مشاهده می شود در خصوص متغیر هنجار تکیدی، بارعاملی و AVE مربوط به سوالات ۱ و ۲، در خصوص متغیر هنجار توصیفی، بارعاملی و AVE مربوط به سوالات ۲ و ۳، کمتر از ۰/۴ بوده بنابراین این سوالات باید حذف شوند و مجدداً تحلیل عاملی برای متغیر مذکور صورت بپذیرد. بعد از آزمون مجدد تحلیل عاملی، بارعاملی مربوط به سوالات باقی مانده هر سه بعد متغیر هنجارهای اجتماعی بیشتر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی دار می باشند چون مقدار آماره T-Value آن‌ها بیشتر از ۱/۹۶ می باشد. مقدار AVE نیز برای این ابعاد محاسبه گردید که مقدار آن برای هر متغیر بیشتر از ۰/۴ بوده و بیانگر روایی همگرا این متغیرها می باشد.

جدول ۲- نتایج تحلیل عاملی کلیه متغیرهای پژوهش

متغیر	گویه	بار عاملی	آماره T	خطای استاندارد	AVE	پایایی ترکیبی
هنجار اجتماعی	هنجار تاکیدی	۰/۸۲	۱۳/۹۷	۰/۳۳	۰/۴۴۸	۰/۷۰۲
	هنجار توصیفی	۰/۶۵	۱۲/۰۴	۰/۵۸		
	هنجار ذهنی	۰/۵۰	۹/۸۰	۰/۷۵		
هنجار شخصی	سوال ۱	۰/۷۴	۱۶/۲۱	۰/۴۵	۰/۵۲۲	۰/۸۴۳
	سوال ۲	۰/۷۸	۱۷/۲۶	۰/۳۹		
	سوال ۳	۰/۷۷	۱۶/۸۲	۰/۴۱		
	سوال ۴	۰/۷۷	۱۶/۶۰	۰/۴۱		
	سوال ۶	۰/۵۲	۱۰/۹۹	۰/۷۳		
تمکین مالیاتی	سوال ۳	۰/۵۵	۱۱/۲۹	۰/۷۰	۰/۴۴۳	۰/۷۰۱
	سوال ۴	۰/۸۳	۱۶/۵۸	۰/۳۱		
	سوال ۵	۰/۵۸	۱۱/۷۶	۰/۶۶		

ماتریس همبستگی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش در جدول ۳، نشان داده شده است. در قطر اصلی این ماتریس مجذور میزان میانگین واریانس استخراج شده و همبستگی بین سازه‌ها در پایین قطر اصلی نشان داده شده است. همانطور که نشان داده شده است میزان AVE برای همه سازه‌های مدل مفهومی پژوهش بیشتر از ۰/۴ بوده و همچنین مجذور میزان میانگین واریانس استخراج شده برای هر سازه از ارتباط بین سازه‌های دیگر نیز بیشتر است که بیانگر روایی تشخیصی می‌باشد.

بر تمکین مالیاتی دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در هنجارهای اجتماعی، متغیر تمکین مالیاتی به میزان ۰/۰۶ واحد و خلاف جهت با هنجارهای اجتماعی تغییر می‌کند. اما این تاثیر از نظر آماری معنادار نمی‌باشد چرا که آماره T-Value برابر با (۱/۰۶-) می‌باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶- بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه تاثیر هنجارهای اجتماعی بر تمکین مالیاتی رد می‌شود.

در فرضیه دوم ادعا شده بود که هنجارهای اجتماعی تاثیر معنی داری بر هنجارهای شخصی (فردی) افراد دارد. نتیجه آزمون این فرضیه نشان می‌دهد که هنجارهای اجتماعی تاثیر مثبت (۰/۱۳) بر هنجارهای شخصی (فردی) دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در هنجارهای اجتماعی، متغیر هنجارهای شخصی (فردی) به میزان ۰/۱۳ واحد و هم جهت با هنجارهای اجتماعی تغییر می‌کند. این تاثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد چرا که آماره T-Value برابر با (۲/۱۳) می‌باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه تاثیر هنجارهای اجتماعی بر هنجارهای شخصی (فردی) را نمی‌توان رد کرد.

در ادامه فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار خواهند گرفت. برای آزمون فرضیه پژوهش از روش معادلات ساختاری استفاده شده است. در آزمون فرضیه‌ها، ضریب مسیر بیانگر میزان تاثیر و آماره T-Value مربوط به آن ضریب مسیر، بیانگر معنی داری آن است؛ به گونه‌ای که ضریب مسیر در صورتی معنی دار است که آماره T-Value مربوط به آن ضریب مسیر، بزرگتر از ۱/۹۶ و یا کوچکتر از ۱/۹۶- باشد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که: در فرضیه اول ادعا شده بود که هنجارهای اجتماعی تاثیر معنی داری بر تمکین مالیاتی افراد دارد. نتیجه آزمون این فرضیه نشان می‌دهد که هنجارهای اجتماعی تاثیر منفی (۰/۰۶-) را

جدول ۳- روایی تشخیصی

متغیر	هنجار اجتماعی	هنجار شخصی	تمکین مالیاتی
هنجار اجتماعی	۰/۴۴۸		
هنجار شخصی	۰/۰۱۲	۰/۵۲۲	
تمکین مالیاتی	۰/۰۰۰	۰/۳۳۶	۰/۴۴۳

در ادامه فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار خواهند گرفت. برای آزمون فرضیه پژوهش از روش معادلات ساختاری استفاده شده است. در آزمون فرضیه‌ها، ضریب مسیر بیانگر میزان تاثیر و آماره T-Value مربوط به آن ضریب مسیر، بیانگر معنی داری آن است؛ به گونه‌ای که ضریب مسیر در صورتی معنی دار است که آماره T-Value مربوط به آن ضریب مسیر، بزرگتر از ۱/۹۶ و یا کوچکتر از ۱/۹۶- باشد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که: در فرضیه اول ادعا شده بود که هنجارهای اجتماعی تاثیر معنی داری بر تمکین مالیاتی افراد دارد. نتیجه آزمون این فرضیه نشان می‌دهد که هنجارهای اجتماعی تاثیر منفی (۰/۰۶-) را

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش به طور خلاصه در جدول ۴ نشان داده شده است.

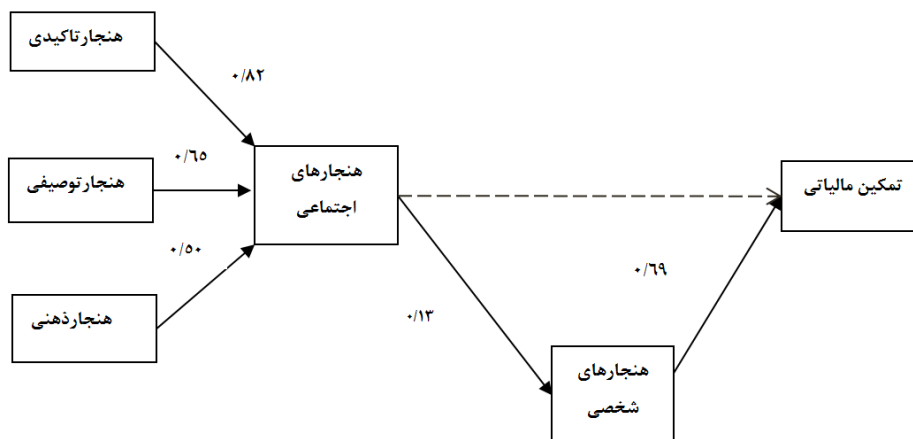
نتیجه آزمون الگو در نمودار ۳ نشان داده شده است. در این نمودار میزان روابط علی بین متغیرهای مکنون نشان داده شده است. در این مقاله علاوه بر مقادیر ضرایب مسیر و بارهای عاملی مندرج بر روی فلش‌های ترسیم شده در نمودار ۲، تعدادی از شاخص‌های مهم برازش الگوی مفهومی نیز اندازه‌گیری شده است. لازم به یادآوری است که مجموعه وسیعی از معیارها و شاخص‌های برازندگی وجود دارند که می‌توانند برای اندازه‌گیری کل الگو مورد استفاده قرار گیرند. یک محقق باید از معیارهای مختلفی برای قضاوت در مورد برازش مدل استفاده کند، زیرا شاخص واحدی وجود ندارد که به طور قطعی برای آزمون مدل، مورد قضاوت و ارزیابی قرار گیرد (کلانتری، ۱۳۸۸: ۵۳). بر این اساس در جدول ۵، به چند شاخص مهم سنجش برازش الگوی مفهومی اشاره می‌شود که در این پژوهش مورد اندازه‌گیری قرار گرفته است.

همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، مقادیر تمامی شاخص‌ها نشان‌دهنده برازش مناسب و قابل قبول الگوی مفهومی پژوهش می‌باشد. بنابراین همخوانی الگوی مفهومی با داده‌های گردآوری شده مورد تایید واقع می‌شود.

۱/۹۶ بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه تأثیر هنجارهای شخصی (فردی) بر تمکین مالیاتی را نمی‌توان رد کرد. در فرضیه چهارم ادعا شده بود که هنجارهای اجتماعی به واسطه هنجارهای شخصی (فردی) تأثیر معنی‌داری بر تمکین مالیاتی افراد دارد. نتیجه آزمون این فرضیه نشان می‌دهد که هنجارهای اجتماعی تأثیر مثبت (۰/۱۳) بر هنجارهای شخصی، و هنجارهای شخصی نیز تأثیر مثبت (۰/۶۹) بر تمکین مالیاتی دارد. به عبارتی هنجارهای اجتماعی به واسطه هنجارهای شخصی تأثیر مثبت (۰/۰۸۹) = (۰/۱۳ × ۰/۶۹) بر تمکین مالیاتی دارد. بنابراین با هر واحد تغییر در هنجارهای اجتماعی متغیر تمکین مالیاتی به واسطه هنجارهای شخصی، به میزان ۰/۰۸۹ واحد و هم‌جهت با هنجارهای اجتماعی تغییر می‌کند. این تأثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد چرا که آماره T-Value مسیر هنجارهای اجتماعی بر هنجارهای شخصی برابر با (۲/۱۳) و مسیر هنجارهای شخصی بر تمکین مالیاتی برابر با (۶/۰۱) می‌باشد که این میزان هر دو از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه تأثیر هنجارهای اجتماعی به واسطه هنجارهای شخصی (فردی) بر تمکین مالیاتی را نمی‌توان رد کرد.

جدول ۴- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

شماره	فرضیه	ضریب مسیر	آماره T	نتیجه آزمون
۱	تأثیر هنجارهای اجتماعی بر تمکین مالیاتی	-۰/۰۶	-۱/۰۶	رد می‌شود
۲	تأثیر هنجارهای اجتماعی بر هنجارهای شخصی (فردی)	۰/۱۳	۲/۱۳	نمی‌توان رد کرد
۳	تأثیر هنجارهای شخصی (فردی) بر تمکین مالیاتی	۰/۶۹	۶/۰۱	نمی‌توان رد کرد
۴	تأثیر هنجارهای اجتماعی به واسطه هنجارهای شخصی (فردی) بر تمکین مالیاتی	۰/۱۳	۲/۱۳	نمی‌توان رد کرد
		۰/۶۹	۶/۰۱	



نمودار ۳- نتیجه آزمون برازش الگوی مفهومی

جدول ۵- ارزیابی برازش کل الگوی مفهومی پژوهش

شاخص‌های برازش الگوی مفهومی	مقادیر محاسبه شده شاخص‌ها	مقادیر توصیه شده	وضعیت برازش
Chi Square	۱۱۶/۶۰	—	—
Df	۳۸	—	—
Chi Square/Df	۳/۰۶۸	$\chi^2 \text{ Chi Square/Df} \leq 3$	تقریباً قابل قبول
RMSEA	۰/۰۷۱	$\text{RMSEA} \leq 0.08$	قابل قبول
GFI	۰/۹۶	$\text{GFI} \geq 0.90$	قابل قبول
NFI	۰/۹۶	$\text{NFI} \geq 0.90$	قابل قبول
CFI	۰/۹۷	$\text{CFI} \geq 0.90$	قابل قبول

### ۶- نتیجه‌گیری و بحث

پژوهش حاضر تاثیر هنجارهای اجتماعی بر تمکین مالیاتی را مورد مطالعه قرار داده و به این پرسش پاسخ داده که آیا این تاثیر زمانی کارساز است که به واسطه هنجارهای شخصی (فردی)، درونی شود، یا خیر؟ یافته‌های پژوهش نشان داد که هنجارهای اجتماعی به صورت غیرمستقیم (به واسطه درونی‌سازی هنجارهای اجتماعی توسط هنجارهای شخصی) اثر مثبت و معنی‌داری بر اهداف تمکین مالیاتی دارند. مدل معادلات ساختاری (SEM) برای بدست آوردن یکپارچه سازی کامل مالیات‌دهندگان مورد استفاده قرار گرفت. تجزیه و تحلیل همبستگی ساده با هر یک از فرضیه‌ها مطابقت داشت و به نظر می‌رسید که هر عامل مورد بررسی (سه نوع هنجارهای اجتماعی و هنجارهای شخصی) تاثیر معناداری بر تمکین مالیاتی داشت. با این حال، تجزیه و تحلیل SEM نشان داد که برخی از این عوامل اجتماعی تنها از طریق برخی عوامل دیگر به طور غیر مستقیم، اجتناب مالیاتی را تحت تاثیر قرار می‌دهند. مدل ساختاری نشان داد که اگر هنجارهای اجتماعی توسط هنجارهای شخصی درونی شود، این هنجارهای شخصی تاثیر مثبت و مستقیم بر جهت‌گیری اخلاقی و تمکین مالیاتی دارند و اگر هنجارهای اجتماعی بخشی از استاندارد اخلاقی افراد شوند با بالا تر رفتن هنجارهای شخصی، تمکین مالیاتی افراد نیز بالاتر می‌رود.

این یک نتیجه مهم است زیرا نشان می‌دهد که هنجارهای اجتماعی نه تنها بر تصمیمات تمکین افراد تاثیر می‌گذارد، بلکه آنها احساسات افراد را در مورد اهمیت تمکین تغییر می‌دهد. اما تنها اگر این تغییرات به صورت هنجارهای شخصی درونی شود، تمکین مالیات می‌تواند با تغییر هنجارهای اجتماعی بهبود یابد. دولتها نمی‌توانند ادراکات مالیات‌دهندگان را نسبت به هنجارهای اجتماعی تغییر دهند، اما آنها باید اطمینان

حاصل کنند که افراد اجازه می‌دهند که این ادراکات جدید بر روی اخلاق و ارزش‌های شخصی شان تاثیر بگذارد. نتایج این پژوهش برخلاف یافته‌های پژوهش هسینگ و همکارانش<sup>۹۱</sup> (۱۹۸۸) در مورد رابطه بین هنجارهای ذهنی و وضعیت دفاتر ثبت شده در مورد تمکین یا عدم تمکین مالیاتی می‌باشد. نتایج پژوهش آنها نشان داد که ارتباطی بین تمکین مالیاتی مالیات‌دهندگان و هنجارهای ذهنی درک شده وجود ندارد. در حالی که پژوهش حاضر نشان می‌دهد که هنجارهای ذهنی اجتماعی به‌طور غیرمستقیم و از طریق درونی‌سازی توسط هنجارهای شخصی، می‌تواند اهداف تمکین مالیاتی را متاثر سازد.

از طرفی یافته‌های این پژوهش با نتایج پژوهش آلم و یوناس<sup>۹۲</sup> (۲۰۰۹) مطابقت دارد. این پژوهشگران تاثیر هنجارهای اجتماعی را توسط گرایش‌های تمکین جغرافیایی مورد بررسی قرار دادند و نشان دادند که هنجارهای اجتماعی که به لحاظ جغرافیایی متمرکز شود، ممکن است پیش‌بینی‌کننده قابل توجهی از تمکین باشند. آستران<sup>۹۳</sup> (۲۰۰۰) نشان داد که هنجارهای اجتماعی زمانی که اعضا احتمال رابطه برقرار کردن دارند ممکن است در گروه‌های اجتماعی موثرتر باشند. ارتباط داشتن چندین عملکرد دارد؛ از یک سو، با ارتباط برقرار کردن اعضا با یکدیگر، اعضا می‌توانند هنجارهای اجتماعی که در گروه بکار می‌روند را آشکارکنند؛ از سوی دیگر، می‌توانند اطمینان پیدا کنند که دیگر اعضای گروه از هنجار پیروی می‌کنند. چپالدینی و تراست<sup>۹۴</sup> (۱۹۹۸) اظهار کردند که از آنجایی که مردم از هنجارهای اجتماعی پیروی می‌کنند (زیرا هدفشان حفظ روابط اجتماعی است) آنها به هنجارهای گروه‌هایی که برای آنها اهمیت دارند، پاسخ خواهند داد. داوودی نصر و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیق خود بیان می‌دارند که تحقق حقوق شهروندی نیازمند یک حرکت

دوسویه است، یکی حرکت از بالا به پایین که همان فرصت دهی و مشارکت جویی ساختار کلان جامعه است، و دیگری حرکت از پایین به بالا که همان مشارکت و فعالیتهای اجتماعی شهروندان به ویژه در عرصه عمومی است، با توجه به اهمیت حقوق شهروندی و نقش مسئولیت اجتماعی سازمانها در ارتقاء آن میتوان به نتیجه رسید که ارتقاء آگاهی شهروندان از مصادیق حقوق شهروندی در جامعه است و شهروندی محصول و محمل تعهد و مسئولیت پذیری عناصر مختلف سازمانهای اجتماعی جامعه (دولت، حوزه خصوصی، حوزه عمومی)، یعنی افراد و نهادهایی است که دارای حق و تعهدات معینی هستند. (حجاری، ابو حمزه و میرزایی (۱۳۹۴) اظهار کردند که مسئولیت اجتماعی شرکتی در توضیح سطح تمکین مالیاتی شرکتی بسیار مهم و تاثیرگذار است. بنابراین، نیاز به لحاظ جنبه‌های اخلاقی رفتاری تمکین مالیاتی در سیاست‌گذاری بهینه مالیات احساس می‌شود.

اگر چه این مطالعات نشان می‌دهد که عوامل اقتصادی به توضیح رفتار تمکین مالیاتی فردی کمک می‌کنند، آنها همچنین پیشنهاد کردند که تصمیمات مربوط به رعایت الزامات مالی به تنهایی تحت تأثیر عوامل اقتصادی قرار نمی‌گیرند. تحقیقات روانشناسی نشان می‌دهد که مسائل روانشناختی اجتماعی و فردی می‌تواند تأثیر قابل توجهی بر تصمیمات مالیاتی داشته باشد.

علاوه بر این، بعضی از پژوهشگران نظیر اشبی و وبللی (۲۰۰۸) توجه خود را به هنجارهای زیرگروه‌ها در جامعه و به ویژه گروه‌های شغلی معطوف نمودند. با انجام مصاحبه با افراد دارای شغل آزاد در انگلستان، سیگالا، بورگن و وبللی<sup>۹۶</sup> (۱۹۹۹) دریافتند که پرداخت کنندگان مالیات به هنجارهای پرداخت مالیات در شغلشان به عنوان اثر مهم بر اهداف تمکین مالیات وابسته بودند (به عنوان مثال: سازندگان چه کاری انجام می‌دهند؛ مشاوران فناوری اطلاعات<sup>۹۷</sup> چه کاری انجام می‌دهند)؛ این هنجارها یک فرهنگ پرداخت مالیات شغلی شکل دادند. هویس<sup>۹۸</sup> و همکاران (۲۰۱۲)، به بررسی این موضوع پرداختند که آیا میزان اداره دارایی اجتناب مالیاتی شرکتها را کشف می‌نمایند یا خیر؟ آنها با بررسی ۱۷۳،۲۳۱ سال-شرکت آمریکایی طی بازه ۱۹۹۲ الی ۲۰۰۸ دریافتند که افزایش در میزان نظارت اداره مالیات بر درآمد موجب کاهش قابل ملاحظه در اجتناب مالیاتی شرکت می‌شود.

هنجارهای شخصی از طریق درون‌سازی هنجارهای اجتماعی گروهی که فرد با آن آشنا می‌شود، رشد می‌کنند یعنی، برخی از مهم‌ترین هنجارهای اجتماعی بخشی از استاندارد اخلاقی افراد می‌شوند. از آنجا که

هنجارهای شخصی منعکس‌کننده عقاید شخصی فرد هستند، آن‌ها باید تأثیر قابل توجهی بر همه رفتارها و جهت‌گیریهای اخلاقی از جمله رفتار تمکین مالیاتی داشته باشند. برای کمک به درک عواملی که در حقیقت منجر به تمکین مالیات می‌شوند، تأثیر این هنجارهای اجتماعی و هنجارهای فردی بر روی اهداف تمکین مدل سازی شده است. مدل ساختاری نشان داد که هنجارهای اجتماعی تنها بر تمکین به‌طور غیرمستقیم از طریق درون‌سازی به عنوان هنجارهای شخصی تأثیر می‌گذارد. بدین ترتیب اگر هنجارهای اجتماعی توسط هنجارهای شخصی دورنی شود، این هنجارهای شخصی تأثیر مثبت و مستقیم بر تمکین مالیاتی دارند و اگر هنجارهای اجتماعی بخشی از استاندارد اخلاقی افراد شوند با بالا تر رفتن هنجارهای شخصی، تمکین مالیاتی افراد نیز بالاتر می‌رود.

این یک نتیجه مهم است زیرا نشان می‌دهد که هنجارهای اجتماعی نه تنها بر تصمیمات تمکین افراد تأثیر می‌گذارد، بلکه آنها احساسات افراد را در مورد اهمیت تمکین تغییر می‌دهد. اما تنها اگر این تغییرات به صورت هنجارهای شخصی دورنی شود، تمکین مالیات می‌تواند با تغییر هنجارهای اجتماعی بهبود یابد. دولت‌ها نمی‌توانند ادراکات مالیات دهندگان را نسبت به هنجارهای اجتماعی تغییر دهند، اما آنها باید اطمینان حاصل کنند که افراد اجازه می‌دهند که این ادراکات جدید بر روی اخلاق و ارزش‌های شخصی شان تأثیر بگذارد.

رابطه بین این هنجارها و تأثیر فردی آن‌ها بر رفتار تمکین نیز مهم است، زیرا تلاش‌ها برای افزایش تمکین را می‌توان هدف قرار داد تا یک زیرمجموعه خاص از هنجارها را تحت تأثیر قرار دهد. برای محققان مالیاتی مهم است که بفهمند چه نوع هنجار بر تصمیمات تمکین مالیاتی تأثیر می‌گذارد. چنین دیدگاهی ممکن است به دولت‌ها کمک کند تا درک کنند که چه اقداماتی برای تغییر هنجارهای اجتماعی می‌تواند بر نرخ تمکین تأثیر بگذارد.<sup>۹۹</sup> بدون توجه به ارزش مثبت یا منفی اختصاص یافته به هنجارهای اجتماعی، اتفاق آرا آن است که هنجارهای اجتماعی محرک‌های قوی رفتارهای افراد و تضمین‌کننده عملکرد جامعه هستند. دولت‌ها به‌طور مداوم به دنبال راه‌هایی برای بهبود تمکین مالیات دهندگان هستند. اگرچه افزایش مجازات و افزایش میزان ممیزی می‌تواند تمکین مالیات را افزایش دهد، اما این برنامه‌های تمکین برای پیاده سازی هزینه‌های زیادی دارند. بدین ترتیب درک عوامل مختلفی که بر تمکین مالیات تأثیر می‌گذارد، می‌تواند به دولت‌ها کمک کند تا برنامه‌های تمکین جایگزین را توسعه دهند.

این تحقیق فرصت‌های زیادی را برای پژوهش‌های آینده نشان می‌دهد. به عنوان مثال، ادبیات تمکین مالیاتی می‌تواند تأثیر انواع مختلف مداخلات دولتی بر اعتماد به دولت، عدالت ادراک شده سیستم مالیاتی و اهداف تمکین مالیات بعدی را مورد بررسی قرار دهد. همچنین در پژوهش‌های آینده در مورد تمکین مالیاتی می‌توان انصاف، پیچیدگی قوانین مالیاتی، نرخ مالیات، نگرش مشاغل مالیاتی را به عنوان عوامل بالقوه هنجار اجتماعی برای کسب نتایج قوی‌تر مدنظر قرار داد.

### پیشنهادها

از آنجا که برنامه‌های مدون و معین طرح جامع مالیاتی در حال اجرا می‌باشد؛ بدین لحاظ توصیه می‌شود تا همگام با اجرای مراحل مختلف طرح جامع مالیاتی و به جهت آماده‌سازی پیش‌نیازهای لازم برای اجرای عملی آن، از هم‌اکنون واحد اداری خاصی در ستاد سازمان سازمان امور مالیاتی برای مقوله تمکین مالیاتی ایجاد شود تا با هدف دستیابی به یک مدل تمکین مناسب با شرایط کشور، از طریق انجام تحقیقات گوناگون و مطالعه درباره روشهای عملیاتی اندازه‌گیری و ابزارهای ارتقاء تمکین، نسبت به تدوین استراتژی و برنامه‌کاری برای ارزیابی مستمر شاخص‌ها و عوامل موثر بر تمکین، تربیت نیروی انسانی متخصص در موضوع تمکین و همچنین ایجاد پایگاه‌اطلاعاتی ذریبط اقدام نماید.

اگر دولت به مردم اطمینان دهد که منابع مالیاتی گردآوری شده در راستای خدمت‌رسانی بیشتر به آنها و یا سایر بخش‌های مولد اقتصاد انجام می‌گیرد، مؤدیان مالیاتی فرار از پرداخت مالیات را رفتاری به دور از ارزشهای اخلاقی خواهند دانست. تحقق این امر در سایه دسترسی بیشتر دولت به اطلاعات در مورد ترجیحات افراد، اعتمادسازی و شفاف‌سازی دولت در مورد برنامه‌های خود از طریق رسانه‌های مختلف، بهبود وضعیت حاکمیت قانون و برابری افراد در برابر قانون و سرانجام -همانطور که وینتروب<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۱) نیز بدان اشاره می‌کند- توسعه منطق دموکراسی میسر می‌شود.

در این راستا باید اذعان داشت که ویژگی‌های ذهن فلسفی افراد که یکی از ملزومات تفکر منطقی می‌باشد با خلق اندیشه‌ها و ایده‌های نو و یا به عبارت دیگر خلاقیت آنها رابطه دارد. مدیران و کارکنان سازمان‌ها می‌توانند با آگاهی از میزان خلاقیت و تقویت آن از بیشترین توانمندی‌های فکری، ذهنی و عقلی خود در جهت پویا کردن سازمان بهره‌گیرند. این امر می‌تواند سازمان را تبدیل به یک سازمان خلاق کند که بازنگری روال‌های گذشته و تولید افکار، اندیشه‌ها و کالا و خدمات جدید از طریق تراوش‌های فکری کارکنان سرلوحه کار آن باشد و نوگرایی به عنوان یک ارزش نهادی جزء باورهای مشترک

سازمان شود. اگر مدیران سبکهای رهبری تحول‌آفرین را در سازمانها اعمال کنند می‌توانند خلاقیت را در افراد تقویت کنند. آخرین نکته که می‌تواند موضوع تحقیقاتی در سطح کلان و ملی باشد این است که با توجه به ضرورت تغییر و تحول در نظام اداری کشور، شناسایی و پرورش مدیران تحول‌آفرین گام اساسی در این راستاست؛ بنابراین لازمه ایجاد تحول در نظام اداری برخورداری از رهبران تحول‌آفرین است.

با توجه به گستردگی بحث اجتناب مالیاتی، پیشنهاد می‌شود متغیرهای آشکار آن با استفاده از سایر رویکردها (مانند رویکردهای اقتصادی، روانشناسی، اجتماعی و محیطی) اندازه‌گیری شده و اثر سایر متغیرها بر روی آن مورد پژوهش قرار گیرد.

پیشنهاد می‌شود که موضوع کاهش مالیات و اجتناب مالیاتی از منظر تئوری اخلاق مورد بررسی و پژوهش قرار گیرد.

پیشنهاد می‌شود نگرش گروه‌های مختلف تصمیم‌گیرندگان بر موضوع اجتناب مالیاتی مورد بررسی قرار گیرد.

پیشنهاد می‌شود که به منظور توسعه یک مدل تمکین مالیاتی شرکتی جامع و کامل، تحقیقات آتی در کنار متغیر هنجارهای اجتماعی و شخصی، متغیرهای دیگری از جمله وضعیت نظام مالی و مالیاتی کشور و سایر متغیرهای موثر را نیز مورد بررسی قرار دهند.

جهت بالا بردن فرهنگ مالیاتی، پیشنهاد می‌شود نشریات تخصصی در زمینه مالیات و فرهنگ مالیاتی به صورت منظم در کشور منتشر شوند و رسانه‌های جمعی مانند صدا و سیما برنامه‌های خاص، عمومی و جذاب را برای مخاطبین خود تولید و پخش نمایند.

همچنین پیشنهاد می‌شود نهادهای قانون‌گذار، قوانینی را تدوین کنند که مدیران شرکتها را ملزم کند تا رویه‌ها و ارقام مالیاتی خود را به صورت شفاف تری افشاء کنند. علاوه بر این، قوانین مالیاتی که امکان کاهش مالیات یا گریز از مالیات را برای مؤدی فراهم می‌سازند شناسایی، بررسی و نسبت به آنها تجدید نظر شود.

پیشنهاد می‌شود آموزشهای اخلاقی در بنگاههای مورد بررسی برای مدیران از قبیل برگزاری دوره‌های اخلاق کسب و کار، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی، اخلاق حرفه‌ای افزایش یافته و آشنایی با استانداردهای موجود که می‌تواند گرایش مدیران را به حرکت به سوی رفتارهای مسئولانه در کسب و کار هدایت کند، افزایش یابد.

پیشنهاد می‌شود محتوای مربوط به اخلاق کسب و کار و هنجارهای اجتماعی شرکتی در برنامه درسی دانشجویان

دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۸، صفحات ۱-۱۳.

\* شریعتی، مرضیه و همکاران (۱۳۹۷). آگاهی فراشناختی، ابعاد درک معنای ضمنی و رفتار تصمیم‌گیری حسابداران مدیریت در باور و عمل: مطالعه‌ی ذهنیت دانشجویان حسابداری، فصلنامه علمی - پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۶، صفحات ۱۱-۲۹.

\* صامتی، مجید، امیری، هادی، حیدری، زهرا (۱۳۹۴). تأثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مطالعه موردی شهر اصفهان، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال بیست و سوم، شماره ۷۵، صص ۲۳۱-۲۶۲.

\* عرب مازار، علی اکبر، گل محمدی، مریم، باقری، بهروز (۱۳۹۰). سطح تمکین مالیاتی، مهمترین شاخص دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۲، صفحات ۲۷-۷۰.

\* عرب مازار، علی اکبر (۱۳۷۰). مروری کوتاه بر پاره‌ای مفاهیم و نظرات مالیاتی، مجله مالیات، دوره دوم، شماره ۹.

\* کلانتری خلیل. (۱۳۸۸). مدل سازی معادلات ساختاری در تحقیقات اجتماعی-اقتصادی. تهران: انتشارات فرهنگ صبا.

\* کمالی، سعید، شفیعی، سعیده (۱۳۹۰). مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران. پژوهشنامه مالیات، شماره دهم، ۵۸.

\* لاری دشت بیاض، محمود، محمدی، شعبان، نقش بندی، نادر، لابی‌گری شرکت، دیدگاه و محافظه‌کاری حسابداری، فصلنامه علمی - پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۸، صفحات ۷۵-۹۱.

\* مهرانی، ساسان، سیدی، سید جلال (۱۳۹۳). بررسی تاثیر مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه‌کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکتها، فصلنامه علمی - پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال سوم، شماره ۱۰، صفحات ۱۳-۳۳.

\* Abdul - Razak, Abubakari and Adafula, Christopher Jwayire (2013). Evaluating taxpayers' attitude and its influence on tax compliance decisions in Tamale, Ghana, Journal of Accounting and Taxation, Vol. 5(3), pp. 48-57.

\* Alm, J., Kirchler, E., Muehlbacher, S., Gangl, K., Hofmann, E., Kogler, C., & Pollai, M. (2012). "Rethinking the Research Paradigms for Analyzing Tax Compliance Behavior" (Working

گنجانده شود زیرا که مدیران امروز، دانشجویان و دانش آموزان گذشته بوده اند.

تحقیقات آینده ممکن است روش‌های تغییر هنجارهای اجتماعی را مورد بررسی قرار دهد و اگر تغییرات هنجارهای اجتماعی سریعاً به صورت هنجارهای فردی درونی شود یا اگر درون‌سازی به عنوان هنجارهای شخصی متعاقب تغییر هنجارهای اجتماعی باشد، تأثیر آن بر تمکین مالیات سنجیده شود.

بدیهی است که پرورش اخلاق و هنجارهای اجتماعی و روح خلاق در افراد به عنوان منابع انسانی یک کشور می‌تواند به عنوان عامل مهمی در توسعه پایدار ایفای نقش کند لذا شرکتها با به خدمت گرفتن افراد بهنجار و خلاق و صاحب‌نظر، منشأ فروش خدمات فکری متکی بر خلاقیت می‌باشند و با اتصال آنان به سرمایه‌گذاران، چرخه خلاقیت و نوآوری را در کشور رقم می‌زنند.

#### فهرست منابع

\* امامی، مصطفی، جمالی، الهام، اصفهانی، محمد جواد. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین اعتماد سازمانی و خلاقیت

سازمانی، فصلنامه علمی - پژوهشی ابتکار و خلاقیت در علوم انسانی، دوره ۳، شماره ۳، زمستان، ۲۳-۴۴.

\* حجازی، رضوان، ابوحمزه، مینا، میرزایی، محمد مهدی (۱۳۹۴). مسئولیت اجتماعی و تمکین مالیاتی شرکتی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ)، فصلنامه علمی - پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۶، صفحات ۷۷-۹۰.

\* حساس یگانه، یحیی، گل محمدی شورکی، مجتبی (۱۳۹۰). رابطه بین نرخ موثر مالیات و ویژگی‌های شرکت، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۲، صفحات ۲۳۹-۲۶۳.

\* خاکی غلامرضا (۱۳۸۶). روش تحقیق با رویکرد پایان‌نامه نویسی. تهران: انتشارات بازتاب. چاپ سوم.

\* داوودی نصر، مجید و همکاران (۱۳۹۷). تبیین الگوی مناسب حسابرسی مسئولیت اجتماعی (اخلاق اجتماعی) شرکتها از دیدگاه حقوق بشر و ارزشهای اجتماعی با استفاده از رویکرد تحلیل عاملی اکتشافی و مدلسازی معادلات ساختاری، فصلنامه علمی - پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۵، صفحات ۹۹-۱۲۲.

\* شجاع‌لله کانی، طاهره، نیک‌کار، بهزاد (۱۳۹۷). آزمون ارتباط استقلال هیات مدیره، اندازه هیات مدیره و کیفیت حسابرسی با اجتناب مالیاتی، فصلنامه علمی - پژوهشی



- \* Cialdini, R. B., & Goldstein, N. J. (2004). "Social Influence: Compliance and Conformity", *Annual Review of Psychology*, 55(1), 591–621.
- \* Davis, J., G. Hecht, & J. Perkins. (2003). "Social behaviors, enforcement, and tax compliance dynamics". *The Accounting Review* 78(1): 39-69.
- \* Dowling, G. R. (2014). The curious case of corporate tax avoidance: Is it socially irresponsible? *Journal of Business Ethics*, 124(1), 173–184.
- \* Falk, Armin & Urs Fischbacher (2006). "A theory of reciprocity", *Games and Economic Behavior*, 54, 293–315
- \* Hashimzade, N., Myles, G. D., & Tran-Nam, B. (2013). "Applications of Behavioural Economics to Tax Evasion", *Journal of Economic Surveys*, 27(5), 941–977.
- \* Henrich, J. (2004). "Cultural group selection, coevolutionary processes and large-scale cooperation", *Journal of Economic Behavior and Organization*, 53, 3–35.
- \* Hessing, D. J., Elffers, H., & Weigel, R. H. (1988). "Exploring the limits of self-reports and reasoned action: An investigation of the psychology of tax evasion behavior", *Journal of Personality and Social Psychology*, 54(3), 37-55
- \* Hoi, C. K., Wu, Q., & Zhang, H. (2013). Is Corporate Social Responsibility (CSR) Associated With Tax Avoidance? Evidence From Irresponsible CSR Activities. *The Accounting Review*, 88(6), 2025–2059.
- \* Hoopes, Jeffrey L., Mescall, Devan., Pittman, Jeffrey A., (2012), "Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance", *Accounting Review*, Vol. 87, No. 5.
- \* IRS Oversight Board 2014 Taxpayer Attitude Survey (2014). IRS Oversight Board 1500 Pennsylvania Avenue, NW Washington, DC 20220 www.irsoversightboard.treas.gov Ph: 202-622-2581 Lisa McLane Staff Director
- \* Jimenez, Peggy, Govind S. Iyer. (2016). Tax compliance in a social setting: The influence of social norms, trust in government, and perceived fairness on taxpayer compliance. *Journal Of Advances in Accounting*, Volume 34, Pages 17-26
- \* Kallgren, C. R. Reno, & R. Cialdini. (2000). "A focus theory of normative conduct: When norms do and do not affect behavior", *Personality and Social Psychology Bulletin* 26, 1002-1012.
- \* Kaplan, S., K. Newberry, & P. Reckers. (1997). "The effect of moral reasoning and educational communications on tax evasion intentions", *Journal of the American Taxation Association* 19(2): 38-54.
- \* Kornhauser, M. (2007). "A tax morale approach to compliance: Recommendations for the IRS", *Florida Tax Review* 8(6), 599-340.
- \* Ostrom, E. (2000). "Collective action and the evolution of social norms", *The Journal of Economic Perspectives*, 14(3), 137–158.
- Paper No. 1210), Tulane University, Department of Economics. Retrieved from
- \* Alm, J. & M. Yunas. (2009). "Spatiality and persistence in U.S. individual income tax compliance", *National Tax Journal*, 62(1), 101-124.
- \* Alm, J., & Torgler, B. (2006). "Culture differences and tax morale in the United States and in Europe", *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224–246.
- \* Alm, J., & Torgler, B. (2011). "Do ethics matter? Tax compliance and morality", *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635–651.
- \* Antonetti, P., & Anesa, M. (2017). Consumer reactions to corporate tax strategies: The role of political ideology, *Journal of Business Research*, 74, 1- 10
- \* Aronson, E., Wilson, T. D., & Akert, R. M. (2010). *Social Psychology*, 7th edition, Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall.
- \* Ashby, J. S., Haslam, S. A., & Webley, P. (2009). "The distinct role of group-central and groupperipheral norms in taxpaying behavior", *The Journal of Socio-Economics*, 38(2), 230–237.
- \* Ashby, J. S., & Webley, P. (2008). "But everyone else is doing it': a closer look at the occupational taxpaying culture of one business sector", *Journal of Community & Applied Social Psychology*, 18(3), 194–210.
- \* Bame-Aldred, C.W., Cullen, J.B., Martin, K.D. & Parboteeah, K.P. (2013). National culture and firm-level tax evasion. *Journal of Business Research*, 66(3): 390- 396.
- \* Blanthorne, C. & S. Kaplan. (2008). "An egocentric model of the relations among the opportunity to underreport, social norms, ethical beliefs, and underreporting behavior", *Accounting, Organizations and Society* 33, 684-703.
- \* Blanton, H., Köblitz, A., & McCaul, K. D. (2008). "Misperceptions about norm misperceptions: Descriptive, injunctive, and affective 'social norming' efforts to change health behaviors", *Social and Personality Psychology Compass*, 2(3), 1379–1399.
- \* Bobek, D., R. Roberts, & J. Sweeney. (2007). "The social norms of tax compliance: Evidence from Australia, Singapore, and the United States", *Journal of Business Ethics* 64(6), 49-64.
- \* Bobek, D. D., Hageman, A. M., & Kelliher, C. F. (2013). "Analyzing the role of social norms in tax compliance behavior", *Journal of Business Ethics*, 115(3), 451–468.
- \* Bobek, D. and R. Hatfield. (2003), "An Investigation of the Theory of Planned Behavior and the Role of Moral Obligation in Tax Compliance", *Behavioral Research in Accounting* 15, 13–38.
- \* Cialdini, R. B., Demaine, L. J., Sagarin, B. J., Barrett, D. W., Rhoads, K., & Winter, P. L. (2006). "Managing social norms for persuasive impact", *Social Influence*, 1(1), 3–15.

17 Antonetti  
 18 Wenzel  
 19 Cialdini & Trost  
 20 Bobek, Roberts, and Sweeney  
 21 Michael Wenzel  
 22 Aronson et al  
 23 Cialdini & Trost  
 24 Pommerehne, Hart, Frey  
 25 Torgler  
 26 Miller  
 27 Blanthorne  
 28 Aronson et al  
 29 Cialdini & Trost  
 30 Blanton, Köblitz, & McCaul  
 31 Cialdini & Trost  
 32 Lapinski & Rimal  
 33 Bobek  
 34 Hashimzade, Myles, & Tran-Nam's  
 35 Cialdini & Trost  
 36 Lapinski & Rimal  
 37 Fishbein, Ajzen  
 38 Aronson et al  
 39 Ajzen & Fishbein  
 40 Ajzen  
 41 Bobek & Hatfield  
 42 Bobek et al  
 43 Hanno & Violette  
 44 Aronson  
 45 Wenzel, Blan & Kaplan  
 46 Wenzel  
 47 Alm  
 48 Savitri & Musfiaily  
 49 Abdul - Razak & Adafula  
 50 Allingham & Sandmo  
 51 Hoi  
 52 Bame-Aldred  
 53 Torgler  
 54 Theory of equity  
 55 Tyler  
 56 The theory of reciprocity  
 57 Falk & Fischbacher  
 58 Theory Of Conformity  
 59 Henrich  
 60 Kallgren  
 61 Davis  
 62 در مدل تحلیلی خود، مفهوم هنجارهای اجتماعی به شدت با هنجارهای تاکیدی و ذهنی مرتبط بود و هنجارهای توصیفی در رفتار دیگران بدست آمد.  
 63 Yunas  
 64 Alm و Yunas (۲۰۰۹) تلاش نکردند تا تأثیر انواع مختلف هنجارهای اجتماعی را تشخیص دهند.  
 65 Cummings  
 66 Sanchez, & De Juan  
 67 Bosco & Mittone  
 68 Ashby, Webley, & Haslam  
 69 Michael Wenzel  
 70 Internal Revenue Service  
 71 Bobek et al  
 72 Blanthorne & Kaplan  
 73 Bobek et al  
 74 Kaplan et al  
 75 Linear Structural Relations (LISREL).  
 76 Construct Reliability  
 77 Confirmatory Factor Analysis  
 78 Factor Loading  
 79 Average Variance Extracted-  
 80 Structural Equation Model  
 81 Goodness of Fit Index  
 82 Root Mean Square Error of Approximation  
 83 Adjusted Goodness Fit Index  
 84 Normal Fit Index

\* Savitri, Enni., and Musfiaily (2016). The effect of taxpayer awareness, tax socialization, tax penalties, compliance cost at taxpayer compliance with service quality as mediating variable, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 219, 682 – 687.  
 \* Sikka, P., & Willmott, H. (2013). The tax avoidance industry: Accountancy firms on the make. *Critical Perspectives on International Business*, 9(4), 415–443.  
 \* Torgler, B. (2003a). "To evade taxes or not to evade: That is the question", *Journal of Socio-Economics* 32(3), 283-302.  
 \* Torgler, B. (2003b). "Tax morale in transition countries", *Post-Communist Economies* 15(3), 357-381.  
 \* Torgler, B. (2004). "Tax morale in Asian countries", *Journal of Asian Economics* 15(2), 237-266.  
 \* Tyler, T.R. and Smith, H. (1997). "social justice and social movements, in D. Gilbert, S. fiske, G. Lindzey (Eds.)", *Handbook of social psychology*, 4th edition, vol. 2., New york mc Graw – hill.  
 \* Wenzel, M. (2004). "The social side of sanctions: Personal and social norms as moderators of deterrence", *Law & Human Behavior* 28, 547-567.  
 \* Wenzel, M. (2005). "Misperceptions of social norms about tax compliance: From theory to intervention". *Journal of Economic Psychology* 26: 862-883.  
 \* Wenzel, M. (2004a). "An analysis of norm processes in tax compliance", *Journal of Economic Psychology*, 25(2), 213–228.  
 \* Wenzel, M. (2004c). "The Social Side of Sanctions: Personal and Social Norms as Moderators of Deterrence", *Law and Human Behavior*, 28(5), 547–567.  
 \* Wenzel, M. (2007). "The Multiplicity of Taxpayer Identities and Their Implications for Tax Ethics", *Law & Policy*, 29(1), 31–50.

## یادداشت‌ها

- 1 Allingham & Sandmo  
 2 Torgler  
 3 Kornhauser  
 4 Jimenez  
 5 Smith & Kinsey  
 6 Vogel  
 7 Weigel, Hessing, & Elffers  
 8 Iyer  
 9 Aronson et al  
 10 Cialdini & Trost  
 11 Kallgren et al  
 12 Davis, Hecht, and Perkins  
 13 Alm  
 14 Omer et al  
 15 Dowling  
 16 Sikka & Willmott

<sup>85</sup> Comparative Fit Index

<sup>86</sup> Not Normed Fit Index

<sup>87</sup> Root Mean of the Remaining squares

<sup>88</sup> Hulland

<sup>89</sup> Magner et al

<sup>90</sup> Latent

<sup>91</sup> Hessing et al

<sup>92</sup> Alm & Yunas

<sup>93</sup> Ostrom

<sup>94</sup> Cialdini & Trost

<sup>95</sup> Ashby & Webley

<sup>96</sup> Sigala, Burgoyne & Webley

<sup>97</sup> Information Technology (IT)

<sup>98</sup> Hoopes

<sup>99</sup> علاوه بر بوبک و همکاران (۲۰۰۷)، هیچ مطالعه‌ی دیگری تأثیری را که هر یک از انواع هنجارهای جداگانه بر رعایت مقررات مالیات دارد، مورد بررسی قرار نداده است.

<sup>100</sup> Wintrobe