

Medical Ethics and Law  
Research Center

# Faṣḥnāmah-i akhlāq-i pizishkī i.e., Quarterly Journal of Medical Ethics

2022; 16(47): 13

Shahid Beheshti  
University of Medical Sciences

## The Effect of Ethical Perception of Tax Evasion on Tax Compliance of Health Care Providers

Ali Abbaszadeh<sup>1</sup>, Nilofar Mirsepasi<sup>2\*</sup>, Hajieh Rajabi Farjad<sup>3</sup>

1. Department of Financial Management, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
2. Department of Business Management, Faculty of Management and Accounting, Islamshahr Branch Islamic Azad University, Islamshahr, Iran.
3. Department of Human Resource Management, Faculty of Organizational Resources, Amin Police University, Tehran, Iran.

### ABSTRACT

**Background and Aim:** Tax evasion is one of the important financial issues that are affected by various factors. It seems that the extent to which taxpayers consider tax evasion as a moral issue has an effect on tax compliance. But this issue has not yet been agreed upon by experts. Therefore, the present study was conducted with the aim of determining the effect of ethical understanding of tax evasion on tax compliance of health service providers in medical sciences universities in Tehran.

**Methods:** This study is descriptive and correlational. The statistical population of the research was the medical staff (medicine, paramedicine, dentistry and pharmacy) working in the universities of medical sciences in Tehran. 383 people were selected as the research sample based on Cochran's formula and simple random sampling method. The data collection tool was Kaliberg et al.'s (2008) and Waltin and Bettman's (2011) questionnaire, whose validity was calculated and confirmed by the face and content method and its reliability by Cronbach's alpha method. The obtained results were analyzed using the structural equation model and Smart PLS software version number 2.

**Ethical Considerations:** In this study, the objectives of the research were explained to the participants and the confidentiality of the data was emphasized. The participants were free to answer the questionnaire.

**Results:** The results showed that morally imagining tax evasion has a negative and significant effect on the tax compliance of health service providers ( $p < 0.05$ ,  $r = -0.524$ ) Meanwhile, the dimensions of idealism, tax knowledge on Tax compliance has a positive effect, religiosity and education level have no effect on tax compliance and relativism has a negative and significant effect on medical staff tax compliance.

**Conclusion:** The findings of this research help the tax policy makers to pay more attention to the ethical aspects of tax compliance and think of measures to prevent tax evasion.

**Keywords:** Moral Perception of Tax Evasion; Tax Compliance; Health Care Providers; Idealism Tax Knowledge; Religiosity; Education

**Corresponding Author:** Nilofar Mirsepasi; **Email:** [nmirsepasi@yahoo.com](mailto:nmirsepasi@yahoo.com)

**Received:** September 26, 2022; **Accepted:** November 06, 2022; **Published Online:** December 28, 2022

### Please cite this article as:

Abbaszadeh A, Mirsepasi N, Rajabi Farjad H. The Effect of Ethical Perception of Tax Evasion on Tax Compliance of Health Care Providers. *Faṣḥnāmah-i akhlāq-i pizishkī*, i.e., Quarterly Journal of Medical Ethics. 2022; 16(47): e13.



## مجله اخلاق پزشکی

دوره شانزدهم، شماره چهل و هفتم، ۱۴۰۱



### تأثیر درک اخلاقی از فرار مالیاتی بر تمکین مالیاتی ارائه‌دهندگان خدمات سلامت

علی عباس‌زاده<sup>۱</sup>، نیلوفر میرسپاسی<sup>۲\*</sup>، حاجیه رجبی فرجاد<sup>۳</sup>

۱. گروه مدیریت مالی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
۲. گروه مدیریت بازرگانی، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد اسلامشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، اسلامشهر، ایران.
۳. گروه مدیریت منابع انسانی، دانشکده منابع انسانی، دانشگاه علوم انتظامی امین، تهران، ایران.

#### چکیده

**زمینه و هدف:** فرار مالیاتی از موضوعات مهم مالی است که عوامل مختلفی بر آن تأثیر دارد. به نظر می‌رسد میزانی که مؤدیان، فرار مالیاتی را موضوعی اخلاقی فرض کنند، بر تمکین مالیاتی مؤثر است، اما این موضوع هنوز مورد توافق کارشناسان قرار نگرفته است، لذا پژوهش حاضر با هدف تعیین تأثیر درک اخلاقی از فرار مالیاتی بر تمکین مالیاتی ارائه‌دهندگان خدمات سلامت در دانشگاه‌های علوم پزشکی شهر تهران انجام شد.

**روش:** این مطالعه از نوع توصیفی - همبستگی است. جامعه آماری پژوهش کادر پزشکی (پزشکی، پیراپزشکی، دندان‌پزشکی و داروسازی) شاغل در دانشگاه‌های علوم پزشکی شهر تهران بود که تعداد ۳۸۳ نفر بر اساس فرمول کوکران و به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه Kaliberg و همکاران (۲۰۰۸ م.) و Waltin and Bettman's (۲۰۱۱ م.) بود که روایی آن به روش صوری و محتوایی و پایایی آن به روش آلفای کرونباخ محاسبه و تأیید گردید. نتایج به دست آمده با استفاده از مدل معادلات ساختاری و نرم‌افزار Smart PLS 2 تجزیه و تحلیل شد.

**ملاحظات اخلاقی:** در این مطالعه اهداف پژوهش به مشارکت‌کنندگان توضیح داده شد و بر حفظ محرمانگی داده‌ها تأکید شد. مشارکت‌کنندگان در پاسخ‌دادن به پرسشنامه مختار بودند.

**یافته‌ها:** نتایج نشان داد اخلاقی تصور کردن فرار مالیاتی، بر تمکین مالیاتی ارائه‌دهندگان خدمات سلامت تأثیر منفی و معناداری دارد ( $p < 0/05$ ,  $r = -$ ), ضمن اینکه ابعاد آرمان‌گرایی، دانش مالیاتی بر تمکین مالیاتی تأثیر مثبت، دینداری و سطح تحصیلات بر تمکین مالیاتی تأثیری نداشته و نسبت‌گرایی بر تمکین مالیاتی کادر پزشکی تأثیری منفی و معنادار دارد.

**نتیجه‌گیری:** یافته‌های این پژوهش به سیاست‌گذاران مالیاتی کمک می‌کند که به جنبه‌های اخلاقی تمکین مالیاتی توجه بیشتری نمایند و برای پیشگیری از فرار مالیاتی تمهیداتی بیندیشند.

**واژگان کلیدی:** درک اخلاقی از فرار مالیاتی؛ تمکین مالیاتی؛ ارائه‌دهندگان خدمات سلامت؛ آرمان‌گرایی؛ دانش مالیاتی؛ دینداری؛ تحصیلات

نویسنده مسئول: نیلوفر میرسپاسی؛ پست الکترونیک: [nmirsepasi@yahoo.com](mailto:nmirsepasi@yahoo.com)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۰۴؛ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۸/۱۵؛ تاریخ انتشار: ۱۴۰۱/۱۰/۰۷

خواهشمند است این مقاله به روش زیر مورد استناد قرار گیرد:

Abbaszadeh A, Mirsepasi N, Rajabi Farjad H. The Effect of Ethical Perception of Tax Evasion on Tax Compliance of Health Care Providers. *Fašnāmah-i akhlāq-i pizishkī*, i.e., Quarterly Journal of Medical Ethics. 2022; 16(47): e13.

## مقدمه

درآمدهای مالیاتی منبع اصلی تأمین هزینه‌های دولت به شمار می‌روند و برای سرمایه‌گذاری در خدمات اجتماعی و زیرساخت‌های اقتصادی در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه، ضروری‌اند (۱)، اما نتایج بررسی ترکیب درآمدهای دولت ایران نشان می‌دهد میزان درآمدهای مالیاتی در مقایسه با سایر منابع درآمدی همچون درآمدهای نفتی و گازی، بسیار ناچیز است (۲).

بسیاری از مطالعات به بررسی عوامل گوناگون مؤثر بر تمکین مالیاتی پرداخته‌اند. در اغلب مطالعات مشخص شده که میزان تمکین مالیاتی را نمی‌توان از طریق وضع قوانین خشن و الزام‌آور بهبود بخشید (۳). شواهد شایان توجهی نیز مبنی بر اینکه افزایش الزامات مالیاتی می‌تواند تمکین مالیاتی را افزایش دهد، به چشم می‌خورد. در برخورد با فرار مالیاتی برخی از روش‌ها همچون جرائم مالی ابزاری برای کنترل پدیده عدم تمکین مالیاتی به کار می‌روند. در برخی کشورها مجازات‌های سنگینی، از جمله جرائم مالی و حتی زندان نیز در نظر گرفته شده است. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که حتی با وجود حساسی‌های شدید و وضع جرائم سنگین، کاهش درآمد دولت‌ها از طریق عدم تمکین مالیاتی، به تهدید شایان توجهی برای اقتصاد برخی کشورها تبدیل شده است (۴).

برخی از محققان بر تأثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی تأکید می‌کنند، به نحوی که نوع نگرش و سوگیری اخلاقی را در تمکین مالیاتی مؤثر می‌دانند (۵-۶). سه عامل اساسی که برای درک اخلاق مالیاتی مهم هستند: قوانین اخلاقی و احساسات، انصاف و ارتباط بین مؤدیان مالیاتی و دولت است. استانداردهای اخلاقی فردی بر اینکه پرداختن مالیات چه معنایی دارد و چه احساسی را برمی‌انگیزد تأثیر دارد. احساساتی همچون جرم، شرم، فرار از مسئولیت و انصاف از جمله این موارد می‌باشد و موجب قضاوت و پیش‌داوری مالیات‌دهنده در مورد خودش می‌شود. اخلاق مالیاتی اغلب به عنوان یکی از مهم‌ترین عوامل تعیین‌کننده تمکین مالیاتی معرفی می‌شود (۷).

در همه کشورها، دولت در برآوردن نیازها و خواسته‌های مردم همچون ایجاد اشتغال، امنیت داخلی و ملی، تثبیت قیمت‌ها، تأمین اجتماعی کارآمد، ثبات سیاسی، اقتصادی و فرهنگی، بهبود وضعیت تراز پرداخت‌ها و... پاسخگو می‌باشند و برای دستیابی به این مهم نیازمند منابع مالی مکفی می‌باشد، به همین سبب از دیرباز مالیات و أخذ آن به عنوان بحثی حاکمیتی بوده و دریافت آن تحت عناوین و اشکال مختلف رایج گشته و رفته‌رفته جنبه علمی به خود گرفته است (۸). امروزه درآمدهای مالیاتی یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی در بودجه اکثر دولت‌ها به ویژه کشورهای توسعه‌یافته بوده و به عنوان یک شاخص اقتصادی در رتبه‌بندی کشورها نیز مطرح می‌گردد. حجم و میزان درآمدهای مالیاتی در قسمت منابع بودجه، معرف سلامت اقتصادی حکومت شناخته می‌شود و نقطه قوت سیستم اقتصادی هر کشور، شفافیت و سلامت نظام اقتصادی از طریق اتکا به منابع و درآمدهای مالیاتی می‌باشد (۹).

کارشناسان و صاحب‌نظران اقتصادی بر استفاده از سیاست اقتصادی کاهش وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفتی و اتکاء بر درآمدهای مالیاتی و افزایش نرخ متوسط مالیات در کشور برای شتاب‌دادن به روند رشد توسعه اقتصادی و رفاه اجتماعی تأکید می‌نمایند و به بیانی منطقی نمودن وصول و اخذ مالیات در هر جامعه‌ای با توجه به ویژگی‌های آن یکی از ضروریات است و در این راستا یکی از راهکارهای افزایش حجم درآمدهای مالیاتی، شناسایی و ریشه‌یابی فرار مالیاتی و به دنبال آن جلوگیری و کاهش فرار مالیاتی است (۱۰). فرار مالیاتی منجر به درآمد کمتری برای اقتصاد ملی می‌شود. این تأثیر منفی، منجر به کاهش بودجه عمومی و تعطیلی یا تأخیر در پروژه‌های مهم می‌شود. در ایران، رقم رسمی فرار مالیاتی بین ۴۰ تا ۵۰ هزار میلیارد تومان اعلام شده است، اما برخی منابع رقم فرار مالیاتی را تا ۱۰۰ هزار میلیارد تومان هم برآورد کرده‌اند. بر اساس قانون بودجه سال ۱۴۰۰ گروه مشاغل تنها ۹ هزار میلیارد تومان، یعنی حدود ۶ درصد از کل مالیات کشور را تأمین می‌کنند (۲). این در حالی است که گزارش‌های مرکز آمار ایران سهم گروه مشاغل از کل تولید ناخالص داخلی

استدلال دیگری که برای حمایت از این دیدگاه ارائه شده این است که یک الزام اخلاقی برای اجتناب از مالیات بر اساس نظریه نتیجه‌گرایی وجود دارد، زیرا دولت ذاتاً کارایی کمتری نسبت به بخش خصوصی دارد، پرداخت مالیات به دولت نوعی انتقال دارایی از بخش خصوصی است، در حالی که بخش خصوصی کارایی بیشتری نسبت به بخش دولتی دارد (۱۳). همچنین نتایج تحقیقات مختلف (۶، ۱۸-۱۴) مبین آن هستند اخلاق سهم به سزایی در پرداخت مالیات دارد. به زعم Kohlberg (۲۰۱۴ م.)، قضاوت اخلاقی نقش مهمی در شکل‌گیری عملکرد افراد دارد (۱۹). نتایج مطالعات Barnett و همکاران (۱۹۹۴ م.) نشان داد که قضاوت اخلاقی فرد در طول زمان رشد می‌کند و تحت تأثیر عواملی مانند فلسفه اخلاقی، دینداری، تحصیلات و دانش او قرار می‌گیرد (۱۴). Torgler (۲۰۱۵ م.) اخلاق مالیاتی را انگیزه درونی برای پرداخت مالیات می‌داند (۶). بنابراین اخلاق مالیاتی در نظر می‌گیرد که در نظر یک شخص فرار مالیاتی تا چه حد بد تلقی می‌شود. این بدین معناست که هرچه شخص اخلاق مالیاتی بالاتری داشته باشد، احساس تمایل بیشتری برای پرداخت مالیات خواهد داشت. با این حال، در مطالعات انجام‌یافته اخلاق مالیاتی به عنوان جعبه سیاهی، بدون بحث در مورد اینکه چگونه ایجاد و یا چگونه حفظ می‌شود، در نظر گرفته شده است و معمولاً بخشی از ترجیحات مالیات‌دهندگان را شامل و به عنوان جزء اخلاق در تجزیه و تحلیل‌های اثرات ناشناخته بر فرار مالیاتی در نظر گرفته شده است (۵). مطالعات Ross & McGee (۲۰۱۲ م.) نشان داد که با افزایش سطح تحصیلات، سطح دانش افراد در مورد فرار مالیاتی و فرآیندهای مربوط به درآمد و مخارج دولت و بودن یا نبودن فساد و موارد مشابه افزایش پیدا می‌کند. همچنین درجه حساسیت افراد با تحصیلات بالا نسبت به نحوه صرف منابع مالیاتی بیشتر است (۲۰).

اهمیت مالیات در تأمین هزینه خدمات عمومی و نقش آن در توزیع مجدد درآمد، از مباحث مورد توجه اقتصاددانان بخش عمومی است. لازمه تدارک بهینه کالاهای عمومی و بهبود توزیع درآمد توجه به تمکین از مالیات است. با وصول مالیات

ایران را ۳۶ درصد اعلام کرده و با این سهم، مالیات گروه مشاغل باید ۷۰ هزار میلیارد تومان باشد. با توجه به این واقعیت، هرگونه تلاشی برای کاهش فرار مالیاتی می‌تواند به بهبود درآمد‌های دولت کمک کند (۲).

عوامل تمکین یا فرار مالیاتی در بسیاری از مطالعات بررسی شده است، اما موضوع عوامل اخلاقی فرار مالیاتی برای اولین بار به طور جامع توسط Crowe (۱۹۴۴ م.) مورد مطالعه قرار گرفت. نتایج پژوهش وی نشان داد هرچه میزان فساد اقتصادی افزایش یابد فرار مالیاتی مردم بیشتر می‌شود (۱۱). McGee (۲۰۱۲ م.)، بیان می‌کند که چهار دیدگاه در مورد اخلاقی تصورکردن فرار مالیاتی وجود دارد (۱۲). دیدگاه اول بیان می‌کند که نپرداختن مالیات امری غیر اخلاقی محسوب می‌شود، زیرا هر فردی که به دولت بدهی دارد، باید هر مالیاتی که دولت درخواست می‌کند را بپردازد. این دیدگاه به ویژه در کشورهای دموکراتیک رایج است؛ دیدگاه دوم فرار مالیاتی را اخلاقی می‌داند. در این دیدگاه بیان می‌شود که شهروندان هیچ‌گونه مسئولیت مالیاتی ندارند، زیرا دولت یک نهاد قانونی نیست. اعتقاد بر این است که دولت از طریق مالیات دزدی می‌کند، به این دلیل دولت این حق را ندارد که شهروندان را وادار نماید پولی را پرداخت نمایند. در این دیدگاه چون دولت درصدد خدمات عمومی نیست، بنابراین مالیات معادل استثمار در نظر گرفته می‌شود؛ در دیدگاه سوم فرار مالیاتی گاهی اوقات اخلاقی است. این دیدگاه فرار مالیاتی را در شرایط خاصی اخلاقی می‌داند. اگر دولت از مالیات‌های اخذشده برای تأمین کالاهای عمومی استفاده نکند، در این صورت هیچ تعهد اخلاقی برای مردم برای پرداخت مالیات وجود ندارد، در صورتی که دولت به تعهدات خود عمل نماید و از مالیات‌های اخذشده برای رفاه عمومی استفاده نماید، در این صورت فرار مالیاتی غیر اخلاقی است؛ در دیدگاه چهارم فرار مالیاتی یک ضرورت و الزام اخلاقی است. این دیدگاه توسط چندین استدلال مختلف پشتیبانی می‌شود. به عنوان مثال، اگر حکومت ظلم کند، مردم موظف هستند آن را با پرداخت مالیات «تغذیه» نکنند، زیرا به ظلم بیشتر کمک می‌کنند.

با عنایت به موارد فوق، انجام این تحقیق می‌تواند به شناخت و درک کامل‌تری از مالیات‌ستانی و فرار مالیاتی و تأثیرات آن در اداره بهتر کشور و نتایج حاصل از آن در ایران کمک نماید و دولت را در موقعیتی جدید و پویا قرار داده تا نهایتاً منجر به افزایش کارایی و اثربخشی و رسیدن به تعالی جامعه گردد. همچنین توجه به جنبه‌های اخلاقی پرداخت مالیات به عنوان یک وظیفه اجتماعی و ملی، می‌تواند از یک طرف به طراحی مدل‌های مفهومی و جنبه‌های نظری فرهنگ مالیاتی کمک کند و مرزهای دانش را در حوزه علوم مالی توسعه دهد و از طرف دیگر در صورت کاربرد نتایج و ایجاد فضای اخلاقی و تبدیل‌شدن موضوع مالیات، به وظیفه‌ای اخلاقی به کاهش فرار مالیاتی بیانجامد، لذا این پژوهش با هدف تأثیر درک اخلاقی از فرار مالیاتی بر تمکین مالیاتی ارائه‌دهندگان خدمات سلامت در دانشگاه‌های علوم پزشکی شهر تهران انجام شده است.

### روش

این مطالعه از نوع توصیفی - همبستگی است. جامعه آماری پژوهش کادر پزشکی (پزشکی، پیراپزشکی، دندانپزشکی و داروسازی) شاغل در دانشگاه‌های علوم پزشکی شهر تهران بود. که تعداد ۳۸۳ نفر بر اساس فرمول کوکران و به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شدند، به این منظور از بین فهرست کادر پزشکی به صورت تصادفی نمونه‌ها انتخاب گردیدند.

جهت گردآوری داده‌ها، از پرسشنامه به شرح زیر استفاده شد. بخش اول پرسشنامه سؤالات جمعیت‌شناسی، شامل سن، جنس، نوع کسب و کار، مدت زمان اشتغال به کار می‌باشد. بخش دوم پرسشنامه شامل پرسشنامه فلسفه اخلاق با پرسشنامه موقعیت اخلاقی (EPQ) که توسط Forsyth (۱۹۸۰ م.) تهیه شده است، بررسی گردید. این پرسشنامه در چندین مطالعه قبلی مورد استفاده قرار گرفته است. این پرسشنامه شامل ۳۱ سؤال با طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای است (۲۳، ۱۹).

عادلانه از مؤدیان، می‌توان بسیاری از مشکلات اجتماعی و اقتصادی کشور، از جمله کسری بودجه سالانه، تورم و بیکاری را رفع و زمینه ایجاد عدالت اجتماعی از طریق توزیع دوباره درآمدها را فراهم کرد (۲۱). در این بین، برخی از مؤدیان به دلایل گوناگون، از پرداخت مالیات فرار و درآمدهای واقعی خود را از مأموران مالیاتی کتمان می‌کنند. وقتی مردم مشاهده می‌کنند که بخشی از مخارج حاکمیت که قسمتی از آن حاصل از مالیات است در زمینه‌های نامناسب و نا به جا مصرف می‌شود، تمکین به مالیات، را بر نمی‌تابند. با اینکه در مجموع، سیاستگذاران در برخی موارد بهتر از مردم تشخیص می‌دهند که هزینه‌ها در کجا مصرف شود، ولی قطعاً بسیاری از مؤدیان مالیاتی از اینکه درآمدهای حاصل مثلاً روانه کشورهای خارجی شود خشنود نخواهند شد، حتی اگر مطمئن نباشند که این پول دقیقاً مالیات آنان است یا خیر (۲۲). مناسب‌ترین وسایل برای تأمین موفقیت سازمان مالیاتی کشورها، علاوه بر انسجام دستگاه مالیاتی به مفهوم اجرای درست قانون و ضوابط، افزایش انگیزه‌های درونی و جلب همکاری و همفکری مؤدیان است. این امر می‌تواند آنان را مجاب سازد که تمکین از مالیات را روشی منطقی در افزایش منافع اقتصادی و برخورداری از مواهب اجتماعی بدانند. از این رو، ارائه پاسخ‌های صحیح و روشن به این دلایل می‌تواند بسیاری از مشکلات نظام مالیاتی را که ریشه در فرهنگ عمومی جامعه دارد، حل کند. از سوی دیگر، در چند سال اخیر و با توجه به وجود تحریم‌های اقتصادی و افت قیمت نفت، دولت توجه زیادی به مالیات‌ستانی و رهایی از درآمدهای نفتی و تکیه بر بخش تولید داشته است. یکی از بهترین و کم‌هزینه‌ترین روش‌های مالیاتی‌ستانی، ارتقای تمکین مالیاتی داوطلبانه است و این امر با شکل‌گیری یا ارتقای اخلاق مالیاتی حاصل می‌شود. از میان گروه مشاغل فعال در بخش اقتصادی کشور، صاحبان مشاغل مرتبط با خدمات سلامت جایگاه ویژه‌ای دارند. این خدمات هم از جهت گستردگی در تمام نقاط کشور و هم از جهت نیاز مردم به این خدمات در بین مشاغل بخش قابل ملاحظه‌ای می‌باشند.

جدول ۱: توزیع فراوانی مطلق و نسبی مشارکت کنندگان در

پژوهش بر حسب برخی ویژگی‌های دموگرافیک

جنس	فراوانی	درصد
پزشکی - مرد	۱۲۴	۳۲
پزشکی - زن	۹۵	۲۵
پیراپزشکی - مرد	۱۸	۵
پیراپزشکی - زن	۳۵	۹
دندانپزشکی - مرد	۳۱	۸
دندانپزشکی - زن	۳۳	۹
داروسازی - مرد	۱۸	۵
داروسازی - زن	۲۹	۷
مجموع	۳۸۳	۱۰۰
سابقه کاری		
یک تا پنج سال	۱۰۴	۲۷
شش تا ۱۰ سال	۱۴۱	۳۷
۱۱ تا ۱۵ سال	۶۵	۱۷
بالای ۱۶	۷۳	۱۹
مجموع	۳۸۳	۱۰۰
سن		
کمتر از ۳۰ سال	۳۰	۸
۳۱ تا ۴۰	۱۲۰	۳۱
۴۱ تا ۵۰	۱۸۳	۴۸
بالای ۵۰	۸۰	۱۳
مجموع	۳۸۳	۱۰۰

به منظور مشخص‌شدن نوع آزمون مورد استفاده برای فرضیه‌های تحقیق ابتدا به بررسی نرمال یا غیر نرمال بودن داده‌های مربوط به فرضیه‌ها از طریق آزمون Kolmogorov Smirnov پرداخته شده است. مقدار آماره آزمون در مورد متغیرهای تحقیق در سطح خطای ۵ درصد کمتر از مقدار بحرانی است. بنابراین فرضیه یک، یعنی نرمال نبودن داده‌ها تأیید می‌شود، لذا با توجه به نرمال نبودن توزیع متغیر می‌توان از آزمون‌های غیر پارامتریک استفاده کرد. نتایج آزمون فرضیه اصلی این پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است.

برای تعیین روایی پرسشنامه از شاخص نسبت روایی محتوایی (CVR: Content Validity Ratio) و شاخص روایی محتوایی (CVI: Content Validity Index) استفاده شد. برای انجام این کار از نظرات ۱۰ نفر از اساتید و صاحب‌نظران امور مالی و اخلاق حرفه‌ای استفاده شد. نتایج نشان داد که پرسشنامه از روایی برخوردار است و برای جمع‌آوری داده‌ها مناسب می‌باشد. برای به منظور سنجش پایایی پرسشنامه، تعداد ۳۰ پرسشنامه در جامعه مورد نظر توزیع و جمع‌آوری و پس از واردکردن داده‌ها، ضریب پایایی (آلفای کرونباخ) محاسبه شد. با توجه به اینکه آلفای محاسبه‌شده بزرگ‌تر از ۰/۷ است، لذا قابلیت اعتماد پرسشنامه در حد قابل قبول ارزیابی شد.

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های تحقیق از مدل معادلات ساختاری و نرم‌افزار Smart PLS 2 استفاده شد.

#### یافته‌ها

بیشترین فراوانی در مردان مربوط به پزشکان با ۳۲ درصد و کمترین فراوانی مربوط به رشته پیراپزشکی و داروسازی با ۵ درصد است. همچنین در بین خانم‌ها بیشترین فراوانی مربوط به پزشکی با ۲۵ درصد و کمترین مربوط به داروسازی با ۷ درصد می‌باشد. جدول ۱ شرکت‌کنندگان در پژوهش را بر حسب ویژگی‌های دموگرافیک نشان می‌دهد.

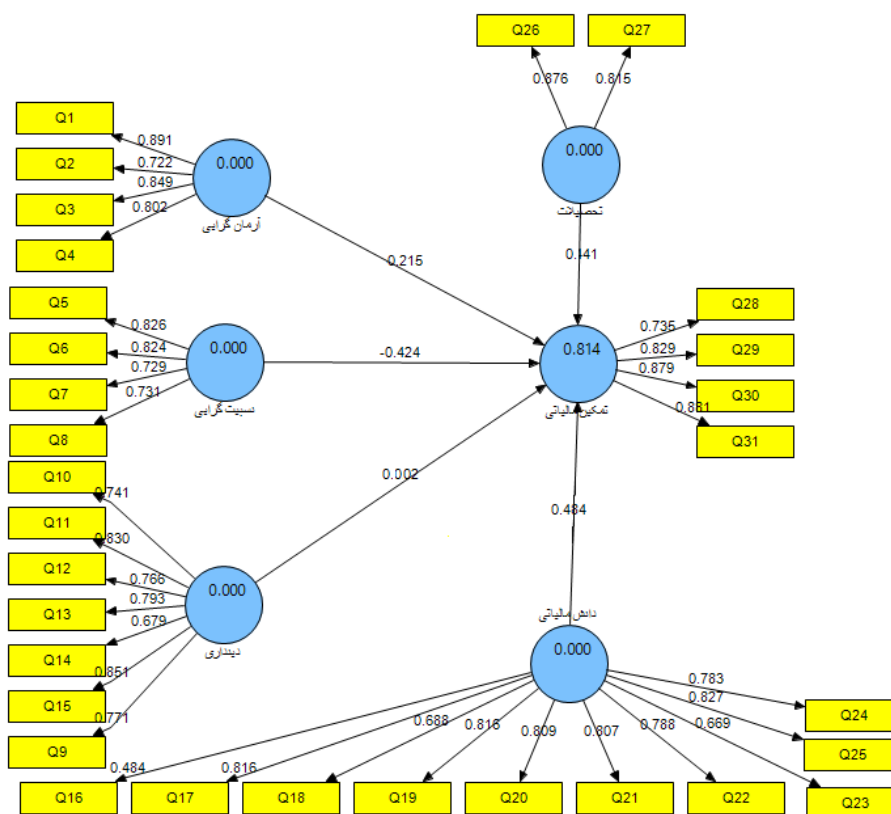
جدول ۲: تأثیر درک اخلاقی از فرار مالیاتی بر تمکین مالیاتی ارائه‌دهندگان خدمات سلامت

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب مسیر (β)	مقدار تی (t)	نتیجه
درک اخلاقی از فرار مالیاتی	تمکین مالیاتی	-۰/۵۲۴	-۷/۶۳۲	تأیید

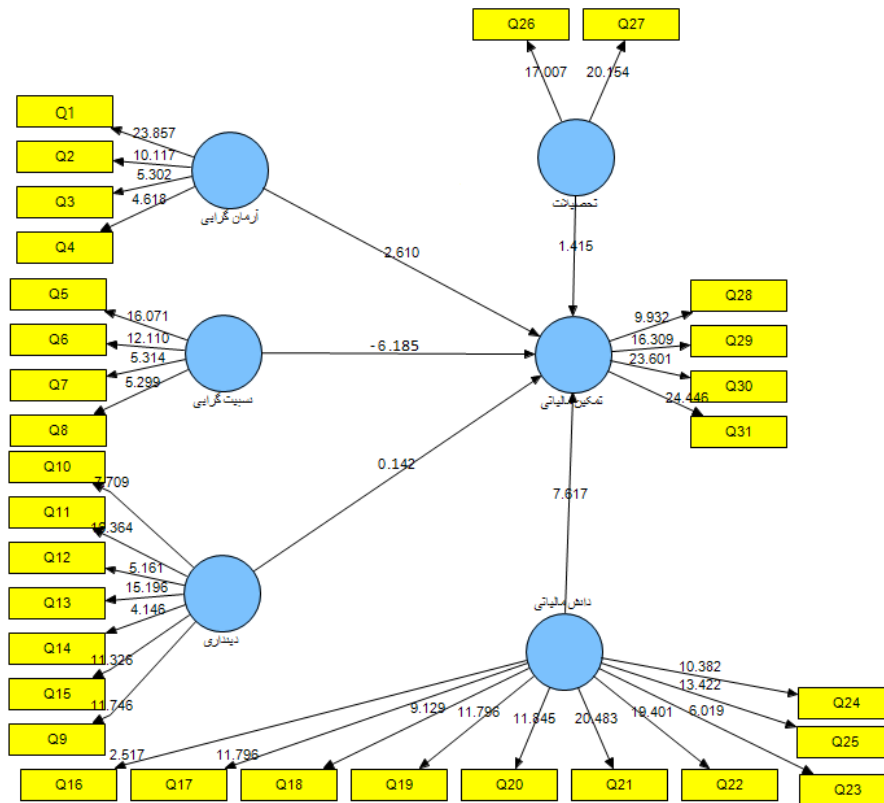
بر اساس جدول ۲ درک اخلاقی از فرار مالیاتی به صورت معنی‌دار و منفی بر تمکین مالیاتی تأثیر دارد.

شکل ۱ و ۲ تأثیر ابعاد متغیر درک اخلاقی بر تمکین مالیاتی را نشان می‌دهد. نتایج بر این اساس نشان می‌دهد که بُعد آرمان‌گرایی درک اخلاقی از فرار مالیاتی با ضریب تأثیری برابر ۰/۲۱۵ و مقدار معناداری ۲/۶۱۰ بر تمکین مالیاتی کادر پزشکی دانشگاه‌های علوم پزشکی شهر تهران تأثیری مثبت و معناداری دارد. بُعد نسبت‌گرایی درک اخلاقی از فرار مالیاتی با ضریب تأثیری برابر ۰/۴۲۴- و مقدار معناداری ۶/۱۸۵- بر تمکین مالیاتی کادر پزشکی دانشگاه‌های علوم پزشکی شهر تهران تأثیری منفی و معناداری دارد. بُعد دینداری درک

اخلاقی از فرار مالیاتی با ضریب تأثیری برابر ۰/۰۰۲ و مقدار معناداری ۱/۱۴۲ بر تمکین مالیاتی کادر پزشکی دانشگاه‌های علوم پزشکی شهر تهران تأثیری ندارد. بُعد دانش مالیاتی درک اخلاقی با ضریب تأثیری برابر ۰/۴۸۴ و مقدار معناداری ۷/۶۱۷ بر تمکین مالیاتی کادر پزشکی دانشگاه‌های علوم پزشکی شهر تهران تأثیری مثبت و معناداری دارد. بُعد سطح تحصیلی درک اخلاقی با ضریب تأثیری برابر ۰/۱۴۱ و مقدار معناداری ۱/۴۱۵ بر تمکین مالیاتی کادر پزشکی دانشگاه‌های علوم پزشکی شهر تهران تأثیری ندارد.



شکل ۱: مدل معادلات ساختاری در حالت ضریب مسیر و بارهای عاملی برای فرضیه‌های فرعی



شکل ۲: مدل معادلات ساختاری در حالت مقادیر معناداری برای فرضیه‌های فرعی

## بحث

مطالعات Saragih & Porta (۲۰۲۱ م.) همخوانی دارد. در تبیین یافته‌های تحقیق می‌توان بیان داشت که افراد آرمان‌گرا به علت اعتقاداتی که در خصوص عدالت، اصل پایبندی به عهد و پیمان، صدق و راستی، مساوات و جوانمردی دارند، تلاش دارند که تا اعمال و رفتارهای خویش را توجیه نمایند. در حقیقت افراد آرمان‌گرا، به رفاه دیگران اهمیت می‌دهند و تصور می‌کنند که این امر می‌تواند با عمل درست اتفاق بیفتد و تلاش می‌نمایند با تمکین از مالیات به شهروندان و هم‌نوعان خویش کمک نمایند.

بعد نسبت‌گرایی درک اخلاقی از فرار مالیاتی بر تمکین مالیاتی کادر پزشکی دانشگاه‌های علوم پزشکی شهر تهران تأثیر منفی دارد. نتیجه به دست‌آمده با مطالعات Saragih & Porta (۲۰۲۱ م.) همخوانی دارد. در تبیین یافته‌های تحقیق می‌توان ادعا داشت که افراد با تفکر نسبت‌گرایی تمایلی به همکاری ندارند، چراکه این‌گونه افراد بر این عقیده هستند که

یافته‌های تحقیق درک اخلاقی از فرار مالیاتی بر تمکین مالیاتی کادر پزشکی دانشگاه‌های علوم پزشکی شهر تهران تأثیر منفی دارد. نتیجه به دست‌آمده با مطالعات کرمشاهی و اعظمی (۱۳۹۷ ش.)، خواجه‌وی و کرمشاهی (۱۳۹۷ ش.)، صامتی و همکاران (۱۳۹۴ ش.)، Saragih & Porta (۲۰۲۱ م.)، Kiow و همکاران (۲۰۲۱ م.)، Ariyanto و همکاران (۲۰۲۰ م.)، McGee و همکاران (۲۰۲۰ م.) همخوانی دارد. درک اخلاقی از فرار مالیاتی به معنی توجیه اخلاقی فرار مالیاتی و تصور مثبت از فرار مالیاتی می‌باشد. بنابراین با کاهش این نوع برداشت یا درک میزان تمکین مالیاتی افزایش می‌یابد.

یافته‌های تحقیق نشان داد بعد آرمان‌گرایی درک اخلاقی از فرار مالیاتی بر تمکین مالیاتی کادر پزشکی دانشگاه‌های علوم پزشکی شهر تهران تأثیر مثبت دارد. نتیجه به دست‌آمده با

هیچ یک از ارزش‌ها و اصول و احکام اخلاقی ثابت نبوده و همواره به اختلاف زمان و مکان و نسبت به افراد یا توافق جوامع تغییرپذیرند. این‌گونه افراد بر این عقیده هستند که هیچ حکم اخلاقی ثابت و تغییرناپذیری وجود ندارد و از این جهت وابسته به میل و سلیقه افراد یا قراردادهای خود آن‌ها است، در نتیجه با توجیه اخلاقی بودن فرار مالیاتی تمایلی به پرداخت ندارند (تمکین مالیاتی کمتری دارند).

یافته‌های تحقیق نشان داد بعد دینداری درک اخلاقی از فرار مالیاتی بر تمکین مالیاتی کادر پزشکی دانشگاه‌های علوم پزشکی شهر تهران تأثیر معنی‌داری ندارد. نتیجه به دست‌آمده با مطالعات Dorgalas و همکاران (۲۰۱۸ م.)، Goel & Misra (۲۰۲۰ م.)، Lee و همکاران (۲۰۲۰ م.)، McGee و همکاران (۲۰۲۰ م.)، همخوانی ندارد، اما با مطالعه Corcoran و همکاران (۲۰۲۰ م.) که وجود ارتباط بین این دینداری و تمکین مالیاتی را رد می‌کند، هماهنگ است. در تبیین یافته فوق می‌توان بیان کرد که تأثیر بعد دینداری درک اخلاقی از فرار مالیاتی در مقایسه با سایر عوامل نتوانسته است بر درک اخلاقی بودن فرار مالیاتی تأثیر مثبت یا منفی بگذارد.

محدودیت‌های چندی در این مطالعه وجود داشته است: نمونه و جامعه این پژوهش در شهر تهران قرار داشته که از این لحاظ قابلیت تعمیم به همه کشور را ندارد. در این پژوهش، فرضیه ارتباط درک اخلاقی از فرار مالیاتی با تمکین مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته، در صورتی که مدل جامع‌تر می‌تواند ارتباط تمکین مالیاتی با متغیرهای بیشتری را نشان دهد. با توجه به اینکه از محدودیت‌های این پژوهش که از ویژگی‌های خاص پژوهش‌های علوم انسانی است، امکان تأثیر متغیرهای دیگر (از جمله عوامل جمعیت شناختی و ویژگی‌های شخصیتی و...) بر نتایج پژوهش وجود دارد و نیازمند کاربرد مدل‌های پیشرفته آماری و افزایش نمونه پژوهش می‌باشد.

یافته‌های تحقیق نشان داد بعد دینداری درک اخلاقی از فرار مالیاتی بر تمکین مالیاتی کادر پزشکی دانشگاه‌های علوم پزشکی شهر تهران تأثیر معنی‌داری ندارد. نتیجه به دست‌آمده با مطالعات Dorgalas و همکاران (۲۰۱۸ م.)، Goel & Misra (۲۰۲۰ م.)، Lee و همکاران (۲۰۲۰ م.)، McGee و همکاران (۲۰۲۰ م.)، همخوانی ندارد، اما با مطالعه Corcoran و همکاران (۲۰۲۰ م.) که وجود ارتباط بین این دینداری و تمکین مالیاتی را رد می‌کند، هماهنگ است. در تبیین یافته فوق می‌توان بیان کرد که تأثیر بعد دینداری درک اخلاقی از فرار مالیاتی در مقایسه با سایر عوامل نتوانسته است بر درک اخلاقی بودن فرار مالیاتی تأثیر مثبت یا منفی بگذارد.

یکی دیگر از یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد بعد دانش مالیاتی درک اخلاقی از فرار مالیاتی بر تمکین مالیاتی کادر پزشکی دانشگاه‌های علوم پزشکی شهر تهران تأثیر مثبت دارد. نتیجه به دست‌آمده با مطالعات Musimenta (۲۰۲۰ م.)، Dorgalas و همکاران (۲۰۱۸ م.) همخوانی دارد. در تبیین یافته تحقیق می‌توان اظهار داشت که با بهبود سطح دانش فرد، حساسیت‌های مالیات‌دهندگان افزایش می‌یابد و تمکین مالیاتی را بهبود می‌بخشد. از این یافته می‌توان نتیجه گرفت که افزایش آگاهی و اطلاع‌رسانی و یافتن روش‌هایی برای بهبود دانش مالیاتی مؤدیان می‌تواند منجر به افزایش تمکین مالیاتی گردد. بنابراین هرگونه سرمایه‌گذاری در افزایش سطح دانش مالیاتی توجیه اقتصادی می‌یابد.

نتایج این مطالعه نشان می‌دهد بعد سطح تحصیلات درک اخلاقی از فرار مالیاتی بر تمکین مالیاتی ارائه‌دهندگان خدمات سلامت شهر تهران تأثیر معنی‌داری ندارد. به عبارت دیگر

## نتیجه‌گیری

نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که ایده‌آل‌گرایی اخلاقی و دانش مالیاتی تأثیر معنی‌داری بر تمکین مالیاتی دارد. نسبت‌گرایی تأثیر منفی بر تمکین مالیاتی دارد. سطح دینداری و تحصیلات بر تمکین مالیاتی تأثیری ندارد. درک اخلاقی به طور معنی‌داری بر تمکین مالیات تأثیر می‌گذارد. همه این عوامل به واسطه ایجاد مفهومی به نام درک اخلاقی از فرار مالیاتی بر تمکین مالیاتی اثر می‌گذارد. درک اخلاقی از فرار مالیاتی به معنی توجیه اخلاقی فرار مالیاتی و تصور مثبت از فرار مالیاتی می‌باشد. بنابراین با کاهش این نوع برداشت یا درک میزان تمکین مالیاتی افزایش می‌یابد. پس می‌توان نتیجه گرفت که افراد ایده‌آل‌گرای اخلاقی و افرادی که دانش مالیاتی بیشتری دارند، فرار مالیاتی را به میزان کمتری اخلاقی تصور کرده و بنابراین تمکین مالیاتی بیشتری دارند. در مقابل، افرادی که نسبت‌گرای اخلاقی هستند، فرار مالیاتی را از جنبه اخلاقی توجیه کرده و بنابراین تمکین مالیاتی کمتری خواهند داشت. دو عامل دینداری و سطح تحصیلات در این مدل تأثیر معنی‌دار آماری بر درک اخلاقی از فرار مالیاتی و تمکین مالیاتی ندارند. این یافته‌ها تصویر روشنی از ارتباط اجزاء مدل اخلاقی دانستن فرار مالیاتی به دست می‌دهد.

تأثیر مثبت ایده‌آل‌گرایی اخلاقی بر تمکین مالیاتی بدان معنی است که افراد دارای رویکردهای ایده‌آل‌گرایانه اخلاقی فرار مالیاتی را کمتر اخلاقی تصور کرده و بنابراین پرداخت مالیات را یک وظیفه اخلاقی می‌دانند. از آنجا که ایده‌آل‌گرایی اخلاقی در طی فرایند رشد اخلاقی حاصل می‌شود، در کوتاه‌مدت نمی‌توان بر بهبود آن تأثیر گذاشت، اما عامل دانش مالیاتی که بر اساس نتایج این پژوهش بر تمکین مالیاتی تأثیر مثبت دارد، می‌تواند در افزایش تمکین مالیاتی مورد توجه مدیران و مقامات مالیاتی قرار گیرد. بدین نحو که با ارتقای دانش مالیاتی مؤدیان بر اساس این مدل می‌توان انتظار تمکین بیشتر در آن‌ها داشت. با توجه به گستردگی مؤدیان مالیاتی در همه اقشار و صنوف جامعه چنانچه برنامه‌های آموزش عمومی دانش مالیاتی در آموزش رسمی و غیر رسمی دانش‌آموزان،

دانشجویان و آموزش‌های غیر رسمی رسانه‌ها قرار گیرد، می‌توان انتظار بهبود تمکین مالیاتی در درازمدت را داشت. همه دولت‌ها برای انجام اقدامات مورد نیاز جامعه و بهبود کیفیت خدماتشان به دنبال راه‌هایی برای افزایش تمکین مالیاتی و افزایش منابع حاصل از مالیات هستند، در این میان سیاست‌هایی که بتواند موضوع فرار مالیاتی را به عنوان یک پدیده غیر اخلاقی و تمکین مالیاتی را به عنوان یک رفتار مدنی ارتقا دهد، به این هدف کمک شایانی می‌کند. یافته‌های این مطالعه پیشنهاد می‌کند چنانچه متغیر درک اخلاق از فرار مالیاتی (اخلاقی فرض کردن فرار مالیاتی) به عنوان یک عامل تعیین‌کننده با تأثیر منفی بر تمکین مالیاتی مورد توجه سیاستگذاران قرار گیرد، آنگاه هرگونه اقدامی به منظور کاهش این نوع نگرش (اخلاقی فرض کردن فرار مالیاتی) به نحو غیر مستقیم باعث افزایش تمکین مالیاتی و نهایتاً افزایش درآمدهای مالیاتی می‌گردد. با وجود اینکه درک اخلاقی از فرار مالیاتی یک عامل ساختار ذهنی و انگیزشی مهم در پرداخت مالیات می‌باشد، اما این نکته شایان توجه است که تمکین مالیاتی تحت تأثیر عوامل متنوعی قرار دارد که این مطالعه به دلیل محدودیت زمان و منابع به همه آن‌ها نپرداخته است. بنابراین تصویر کلی عوامل مرتبط با تمکین مالیاتی نیازمند مطالعات بیشتری می‌باشد.

## مشارکت نویسندگان

علی عباس‌زاده: طراحی ایده، جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها. نیلوفر میرسپاسی: نظارت بر انجام پژوهش، مشاوره در جهت‌دهی ایده تحقیق و تفسیر داده‌ها. حاجیه رجبی فرجاد: کمک در تحلیل داده‌ها و نگارش تفسیر یافته‌ها.

نویسندگان نسخه نهایی را مطالعه و تأیید نموده و مسئولیت پاسخگویی در قبال پژوهش را پذیرفته‌اند.

## تشکر و قدردانی

ابراز نشده است.

### تضاد منافع

نویسندگان هیچ‌گونه تضاد منافع احتمالی را در رابطه با تحقیق، تألیف و انتشار این مقاله اعلام نکرده‌اند.

### تأمین مالی

نویسندگان اظهار می‌نمایند که هیچ‌گونه حمایت مالی برای تحقیق، تألیف و انتشار این مقاله دریافت نکرده‌اند.

### ملاحظات اخلاقی

اطلاعات جامع در رابطه با دلایل تحقیق، نتایج، حفظ محرمانگی و نحوه انجام تحقیق به افراد داده شد و رضایت آگاهانه از شرکت‌کنندگان اخذ گردید.

## References

1. Bame-Aldred CW, Cullen JB, Martin KD, Parboteeah KP. National culture and firm-level tax evasion. *Journal of Business Research*. 2013; 66(3): 390-396.
2. Samadi A, Tabande R. Tax Evasion in Iran: its Causes, Effects and Estimation. *J Tax Res*. 2013; 21(19): 77-106. [Persian]
3. Picur RD, Riahi-Belkaoui A. The impact of bureaucracy, corruption and tax compliance. *Review of Accounting and Finance*. 2006; 5(2): 174-180.
4. Tsakumis GT, Curatola AP, Porcano TM. The relation between national cultural dimensions and tax evasion. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 2007; 16(2): 131-147.
5. Feld LP, Frey BS. Trust breeds trust: How taxpayers are treated. *Economics of Governance*. 2002; 3(2): 87-99.
6. Torgler B. Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments. *Journal of Economic Surveys*. 2002; 16(5): 657-683.
7. Cummings RG, Martinez-Vazquez J, McKee M, Torgler B. Tax morale affects tax compliance: Evidence from surveys and an artefactual field experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*. 2009; 70(3): 447-457.
8. Alicke M, Gordon E, Rose D. Hypocrisy: What counts? *Philosophical Psychology*. 2013; 26(5): 673-701.
9. Bornman M, Ramutumbu P. A conceptual framework of tax knowledge. *Meditari Accountancy Research*. 2019; 27(6): 823-839.
10. Deb R, Chakraborty S. Tax perception and tax evasion. *IIM Kozhikode Society & Management Review*. 2017; 6(2): 174-185.
11. Crowe MT. The moral obligation of paying just taxes. Washington: Catholic University of America Press; 1944.
12. McGee RW. The Ethics of Tax Evasion: Perspectives in Theory and Practice. Education Level and the Ethics of Tax Evasion. New York: Springer; 2012. p.451-457.
13. Robbins B, Kiser E. State coercion, moral attitudes and tax compliance: Evidence from a national factorial survey experiment of income tax evasion. *Social Science Research*. 2020; 91: 102448.
14. Barnett T, Bass K, Brown G. Ethical ideology and ethical judgment regarding ethical issues in business. *Journal of Business Ethics*. 1994; 13(6): 469-480.
15. Trivedi VU, Shehata M, Lynn B. Impact of personal and situational factors on taxpayer compliance: An experimental analysis. *Journal of Business Ethics*. 2003; 47(3): 175-197.
16. Halla M. Tax morale and compliance behavior: First evidence on a causal link. *The BE Journal of Economic Analysis & Policy*. 2012; 12(1): 1-27.
17. Molero JC, Pujol F. Walking inside the potential tax evader's mind: Tax morale does matter. *Journal of Business Ethics*. 2012; 105(2): 151-162.
18. McGee RW, Yoon Y. Attitudes toward tax evasion in Korea: a study in public finance. *Handbook of Asian Finance: Financial Markets and Sovereign Wealth Funds*. 2014; 1: 272-283.
19. Culiberg B, Bajde D. Do you need a receipt? Exploring consumer participation in consumption tax evasion as an ethical dilemma. *Journal of Business Ethics*. 2014; 124(2): 271-282.
20. Ross A, McGee R. Education level and ethical attitude toward tax evasion: A six country study. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*. 2012; 15(2): 93-138.
21. Akbari M, Ahmadi F, Shammakhi HR, Ranjbar MH. Providing a Comprehensive Model of Corporate Tax Avoidance Index Calculation. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*. 2022; 11(41): 1-18. [Persian]
22. Putra IDNS, Saragih AH. Ethical Perception of Tax Evasion: Determinants and Consequences on Voluntary Tax Compliance. *Journal Akuntansi Dan Keuangan*. 2021; 23(1): 1-14.
23. Valentine SR, Bateman CR. The impact of ethical ideologies, moral intensity, and social context on sales-based ethical reasoning. *Journal of Business Ethics*. 2011; 102(1): 155-168.