

بررسی و شناسایی راهکارهای عملیاتی برای ارتقای تمکین مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده

حسین کاظمی^۱

دانشکده مدیریت و حسابداری - دانشگاه آزاد واحد قزوین

الهام فریدوند نعمت آباد

دانشکده مدیریت و حسابداری - دانشگاه آزاد واحد قزوین، elham_faridvand@yahoo.com

چکیده

این تحقیق به بررسی و شناسایی راهکارهای عملیاتی برای ارتقای تمکین مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده پرداخته است. برای این منظور، تأثیر چهار عامل از ابعاد ساختاری و محتوایی مالیات شامل هزینه‌های تمکین، فرهنگ مالیاتی، اندازه بنگاه و پیچیدگی قوانین بر افزایش میزان تمکین مؤدیان، در قالب فرضیه‌های تحقیق مورد آزمون قرار گرفته است. جهت جمع آوری داده‌ها و اطلاعات فرضیه‌های ۱ و ۲ و ۴، ۲۶۵ پرسشنامه بین مؤدیان توزیع گردیده و جهت آزمون فرضیه ۳ اسناد و مدارک ۲۴۱ شرکت موجود در اداره کل امور مالیاتی استان قزوین مورد بررسی قرار گرفت. داده‌ها با استفاده از نرم افزار «spss» تجزیه و تحلیل گشته و فرضیه‌های تحقیق از طریق آزمون رگرسیون، همبستگی و آزمون کای دو مورد آزمون قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بین هزینه‌های تمکین، فرهنگ مالیاتی، اندازه بنگاه و کاهش پیچیدگی قوانین با تمکین مالیاتی مؤدیان رابطه معناداری وجود دارد.

طبقه بندی JEL: H2، H21، H24، H26

کلید واژه‌ها: ارزش افزوده^۱ تمکین مالیاتی^۲؛ هزینه‌های تمکین^۳؛ فرهنگ مالیاتی^۴؛ اندازه بنگاه^۵؛ پیچیدگی قوانین^۶

1 - Value added tax (VAT)

2 - Tax Compliance

3 - Compliance Cost

4 - Tax Culture

5 - Institution size

6 - Complexity provision

۱- مقدمه

درآمدهای مالیاتی یکی از پایدارترین منابع جهت تأمین هزینه‌های حاکمیتی دولت‌ها می‌باشند و از این رو، نظام مالیاتی یک جزء مهم و مؤثر در اقتصاد کشورهای مختلف محسوب می‌گردد. بنابراین، همواره افزایش کارایی وصول از طریق ارتقاء درجه تمکین مالیاتی پایه‌های موجود و هم‌چنین معرفی پایه‌هایی با درجه تمکین بالا مدنظر بوده است. به‌طوری‌که در ایران و تعداد زیادی از کشورها به دنبال تحقق هرچه بیش‌تر نقش مالیات در زمینه اهداف مزبور، مالیات برارزش افزوده به عنوان پایه جدید مالیاتی مطرح شده است. این مالیات در سطح جهانی برای نخستین بار در سال ۱۹۱۸ توسط یک بازرگان آلمانی به نام فون زیمنس^۱ مطرح شد و در مقایسه با سایر مالیات‌های مرسوم مالیات جدیدی به شمار می‌رود که از کارایی و کارآمدی بیش‌تری در زمینه افزایش درآمدهای مالیاتی برخوردار می‌باشد. از این رو، اقتصاددانان این سیستم مالیاتی را برای رفع یا کاهش اختلال و نارسایی‌های مالیاتی سنتی و هم‌چنین افزایش درآمد دولت توصیه می‌کنند. علاوه براین، با توجه به شواهد تجربی بین‌المللی، مالیات بر ارزش افزوده یکسری ویژگی‌های منحصربفردی دارد که آن را به سیستمی جالب و مورد علاقه برای کشورهای جهان تبدیل نموده و امروزه به عنوان متداولترین نوع از مالیات بر مصرف عمومی مطرح است، به‌طوری‌که تا اواسط سال ۲۰۰۶ تقریباً ۱۴۰ کشور این مالیات را در سیستم مالیاتی خود لحاظ نمودند و هم‌چنین، سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای مالیاتی کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده به‌طور متوسط طی (۱۹۹۸-۲۰۰۰) حدود ۲۰ درصد بوده است. با این وجود، در سیستم مالیات بر ارزش افزوده همانند - دوره ۲۰۰۰) سایر مالیات‌ها همواره شکافی بین میزان درآمد مورد انتظار از میزان عملکرد واقعی وجود دارد که همین امر شناسایی عوامل تأثیرگذار بر تمکین مالیات بر ارزش افزوده و اندازه‌گیری آن را به عنوان یک موضوع مهم و قابل بررسی در مسیر پیاده سازی موفق نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مجری این نوع مالیات مبدل می‌سازد[۱]. بازنگری در سیستم کنونی مالیات‌ها و اتخاذ سیستم مالیاتی با کارایی بالا را به عنوان هدفی والا ایجاب می‌نماید. در این راستا، مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از سیستم‌های مطرح در دو دهه اخیر، مورد توجه قرار می‌گیرد[۲] پژوهش حاضر بررسی

و شناسایی راهکارهای عملیاتی برای ارتقای تمکین مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌پردازد.

۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

لینگر (۲۰۰۸)، مزایای مدیریتی ناشی از تمکین مالیاتی را ارزیابی کرد. نتایج این تحقیق حاکی از آن بود که هزینه‌های اجرایی مالیات، به ویژه هزینه‌های تمکین، نسبتاً بالا بودند و بار هزینه‌های تمکین به‌طور نامتناسب بر شرکت‌های تجاری کوچک‌تر افتاد [۱۱].

شورای مالیاتی در سوئد (۲۰۰۶)، هزینه‌های تمکین در سوئد را بررسی کردند و نتایج حاکی از آنست که تحقیق نشان داد که هزینه‌های تمکین VAT از سال ۱۹۹۳ افزایش یافته بود. علاوه بر خاصیت کاهندگی هزینه‌های تمکین VAT این تحقیق نشان داد که مؤدیانی که حداقل با سه نرخ مالیات سروکار داشتند، در برابر آن‌هایی که با دارای هزینه‌های تمکین بیش‌تری بودند [۱۲]. والنر و همکاران (۲۰۰۵)، هزینه‌های روانشناختی مربوط را که توسط مؤدیان استرالیایی، هنگام خواندن و کاربرد اعمال قانون مالیات بر درآمد در سال‌های ۱۹۳۶ و ۱۹۹۷ تحمیل شده بود، مقایسه کردند. [۱۳] در پژوهشی که در آمریکا (۲۰۰۳) با عنوان توسعه فرهنگ مالیاتی برای همکاری بهتر انجام گرفت نتایج حاکی از آنست که بیش‌تر مردم احساس می‌کنند که مالیات مزاحمتی است که باید از آن اجتناب کنند. مالیات دهندگان احساس می‌کنند که با آن‌ها خشن رفتار می‌شود؛ پول زور و یک امر ناخوشایند است. تعداد اوراق مالیاتی ارسالی از طرف دولت برای مردم برگشت داده می‌شود و یا به عبارتی تعداد افرادی که مالیات نمی‌دهند، رو به افزایش است مالیات دهندگان هم‌چنین احساس می‌کنند آن‌چه که از طریق مالیات به دولت داده می‌شود، اکثراً هدر رفته و دولت از مسئولیتهای اجتماعی خود نیز غافل می‌شود. تران نام (۲۰۰۳) در تأکید بر اهمیت ادغام هزینه‌های تمکین و مطالعات تمکین، تمکین اختیاری را به عنوان بخشی از سرمایه اجتماعی می‌داند که در امتداد با سرمایه بشری، جسمانی و طبیعی خوب تعریف شده، ظرفیت تولید هر نوع اقتصادی را تعیین می‌کند. او هم‌چنین بر نقش پیچیدگی قانون مالیات، هزینه‌های تمکین و هم‌چنین نقش مشاوران و مدیران مالیات در تمکین تأکید می‌کند. با این وجود هیچ تلاشی در تعیین این که تا چه حد هزینه‌های تمکین و تمکین با مالیات در

ارتباطند، صورت نگرفته است [۱۴]. ویته و وودبوری (۲۰۰۲)، نتیجه‌گیری کردند که عملکرد مؤدی پیچیده می‌باشد و تحت تأثیر عوامل بسیاری قرار دارد: عوامل اقتصادی-اجتماعی و جمعیت‌شناسی، تعادل و رابطه داخلی ای که ناشناخته می‌باشد. از این عواملی که به‌طور بالقوه در تصمیم‌گیری تمکین مؤدیان مؤثر می‌باشند، این تحقیق بر تأثیر هزینه‌های تمکین بر تمکین مالیاتی در حالت VAT تمرکز می‌کند. پیش از بررسی رابطه بین هزینه‌های تمکین و عملکرد تمکینی، بررسی الگوهای نظری تمکین مالیاتی ضروری می‌باشد [۱۵]. جنکینز و فرلمو در سال ۱۹۹۳ به بررسی هزینه‌های تحقیق پرداختند نتایج نشان می‌دهد که به‌طور نظری، کاهش هزینه‌های تمکین از طریق ساده‌سازی نظام مالیات و بهبود و افزایش خدمات به مؤدیان، سطح تمکین اختیاری را افزایش می‌دهد [۱۶]. کشاورز ۱۳۸۸ به بررسی تأثیر تغییر ساختار نظام مالیاتی کشور پرداخت که نتایج حاکی از آنست که تغییر ساختار نظام مالیاتی کشور باعث افزایش کارائی در اداره کل امور مالیاتی استان قزوین شده است [۳]. مشاطان، (۱۳۸۱) به بررسی جایگاه بنگاه‌های کوچک و متوسط در کانادا پرداخت نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بنگاه‌های بزرگ‌تر به دلیل الزام به نگهداری اسناد و مدارک، امکان کم‌تری جهت کتمان درآمد دارند [۴]. طاهرپور کلانتری و علیاری شوره دلی، (۱۳۸۰)، به بررسی شناسایی عوامل فرهنگ مالیاتی مؤدیان مشاغل شهر تهران پرداختند که نتایج تحقیق نشان می‌دهد که فرهنگ مالیاتی، تعامل بین مؤدیان، مسئولین مالیاتی و الگوهای رفتاری آنهاست این متغیر نیز باسازه‌های عدالت سازمان مالیاتی، احساس دین به جامعه، نحوه خرج کرد مالیات و میزان فرار مالیاتی سنجیده می‌شود به این گونه که چنانچه افراد شاغل در یک شغل مشخص، به تکالیف قانونی خود عمل نمایند، سایر افراد نیز با تمایل بیش‌تر به تکالیف خود عمل می‌کنند [۵]. عبدی، در کتاب پنج سال تلاش پایدار در پرتو نیل بر اندیشه به بررسی کاهش پیچیدگی قوانین می‌پردازد نتایج این تحقیق نشان می‌دهد ارائه فرم‌های ساده مانند فرم‌های ثبت نام، اظهارنامه، صورتحساب‌های خرید و فروش و دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های روشن موجب کاهش هزینه‌های وصول و تسهیل در جمع‌آوری و وصول مالیات می‌گردد [۶].

۳- فرضیه‌های تحقیق

در این تحقیق راهکارهای عملیاتی برای ارتقای تمکین مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده مورد بررسی و شناسایی قرار گرفته است تا برای سؤال زیر پاسخ علمی فراهم شود.

آیا افزایش هزینه‌های تمکین، توسعه فرهنگ مالیاتی، اندازه بنگاه اقتصادی و کاهش پیچیدگی قوانین و مقررات بر افزایش میزان تمکین مالیاتی تأثیر دارد؟
به منظور یافتن پاسخی برای سؤال فوق فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر تدوین شده است:

- ۱- افزایش هزینه‌های تمکین بر افزایش میزان تمکین مؤدیان مؤثر است.
- ۲- توسعه فرهنگ مالیاتی برافزایش میزان تمکین مؤدیان مؤثر است.
- ۳- اندازه بنگاه اقتصادی برافزایش میزان تمکین مؤدیان مؤثر است.
- ۴- کاهش پیچیدگی قوانین برافزایش میزان تمکین مؤدیان مؤثر است.

۴- روش تحقیق

روش انجام کار در این تحقیق از نوع توصیفی - تحلیلی و روش گردآوری اطلاعات از نوع میدانی، کتابخانه‌ای است. از لحاظ هدف کاربردی است زیرا هدف تحقیقات کاربردی به دست آوردن درک یا دانش لازم برای تعیین ابزاری است که به وسیله آن نیازی مشخص و شناخته شده برطرف گردد. کاربرد نتایج حاصل از این تحقیق در شناسایی عوامل مؤثر بر افزایش تمکین مودیان در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. جهت جمع آوری داده‌ها و اطلاعات از ابزارهای پرسش نامه (فرضیه‌های ۱ و ۲ و ۴) و بررسی اسناد و مدارک موجود در بایگانی اداره کل امور مالیاتی استان قزوین (فرضیه ۳) استفاده می‌شود. روش این تحقیق از روش آماری رگرسیون و آزمون کای دو جهت توصیف متغیرها و آزمون فرضیات استفاده می‌شود. جامعه آماری شامل ۸۵۰ نفر از مؤدیان مشمول مرحله دوم نظام مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان قزوین می‌باشد که با توجه به حجم جامعه و محدودیت زمانی، روش نمونه‌گیری انتخاب می‌گردد. هم‌چنین در این تحقیق، از روش نمونه‌گیری طبقه‌ای استفاده می‌گردد.

۵- تعریف متغیرها

متغیرهای مستقل در این تحقیق شامل هزینه‌های تمکین، فرهنگ مالیاتی، اندازه بنگاه، پیچیدگی قوانین [۷] و متغیر وابسته تمکین مالیاتی می‌باشد. هزینه‌های تمکین شامل همه هزینه‌ها و زحماتی است که مؤدی برای پرداخت مالیات به‌طور کامل و سرموعد متحمل می‌شود [۸]. فرهنگ مالیاتی، تعامل بین مؤدیان، مسئولین مالیاتی و الگوهای رفتاری آن‌هاست [۵]. اندازه بنگاه دسته بندی بنگاه‌ها معمولاً با چند شیوه انجام می‌شود که در این تحقیق سنجش آن با میزان فروش بنگاه صورت می‌گیرد [۴]. پیچیدگی قوانین این متغیر به معنای این است که کلیه قوانین و مقررات مربوط به مالیات‌ها و دلایل پرداخت آن باید به زبان ساده و بدون ابهام و پیچیدگی بیان شود [۹]. به مفهوم پای بندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قانون مالیاتی از سوی آن‌ها می‌باشد. متغیر وابسته بکار رفته در این تحقیق تمکین مالیاتی، به مفهوم پای بندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قانون مالیاتی از سوی آن‌ها می‌باشد [۱۰].

۶- مدل آزمون‌های فرضیه

برای بررسی هزینه‌های تمکین، فرهنگ و پیچیدگی و تمکین مالیاتی با استفاده از تحلیل رگرسیونی مدل مفروض به صورت زیر است:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_{i1} + \beta_2 X_{i2} + \beta_3 X_{i3} + \varepsilon_i$$

برای بررسی ارتباط تمکین مالیاتی (تمکین و اعتراض) با اندازه شرکت (کوچک و بزرگ) از روشی متفاوت با آن چه تشریح شد استفاده شده است. برای بررسی ارتباط بین دو متغیر که به صورت کیفی یا رده‌ای هستند از آزمون کای - دو استفاده می‌گردد. رض صفر و فرض مقابل در این مدل به صورت زیر فرمول بندی می‌شود:

$$\begin{cases} H_0 : p_1 = p_2 = p_0 \\ H_1 : not H_0 \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0 : \text{منطقه ای (RHDI سطح توسعه انسانی)} \\ H_1 : \end{cases}$$

۷- جمع آوری داده‌ها

جامعه آماری تحقیق حاضر را اشخاص حقوقی ثبت نام شده مشمول مرحله دوم نظام مالیات بر ارزش افزوده تشکیل می‌دهند؛ جهت جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات فرضیه‌های ۱ و ۲ و ۴، ۲۶۵ پرسشنامه بین مؤدیان توزیع گردیده و جهت بررسی فرضیه

۳ از اسناد و مدارک ۲۴۱ شرکت موجود در اداره کل امور مالیاتی استان قزوین بهره‌گیری شده است. این شرکت‌ها حائز یک یا همه شرایط زیر هستند:

۱. کارخانه‌ها و واحدهای تولیدی که برای آن‌ها جواز تأسیس و پروانه‌ی بهره‌برداری از وزارتخانه‌ی ذیربط صادر شده یا می‌شود؛
۲. بهره‌برداران معادن؛
۳. ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی، حسابداری و دفترداری و هم‌چنین خدمات مالی؛
۴. حسابداران رسمی شاغل و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران؛
۵. ارائه‌دهندگان خدمات مدیریتی و مشاوره‌ای؛
۶. ارائه‌دهندگان انواع خدمات انفورماتیک، رایانه‌ای اعم از سخت‌افزاری، نرم‌افزاری و طراحی سیستم؛
۷. متل‌ها و هتل‌های سه ستاره و بالاتر؛
۸. بنکداران، عمده‌فروش‌ها، فروشگاه‌های بزرگ، واسطه‌های مالی، نمایندگان توزیع کالاهای داخلی و وارداتی و صاحبان انبارها؛
۹. نمایندگان مؤسسه‌های تجاری و صنعتی، اعم از داخلی و خارجی؛
۱۰. مؤسسات حمل و نقل موتوری و باربری دارای مجوز از مراجع ذیربط، زمینی، دریایی و هوایی باربری (به استثناء واحدهایی که صرفاً به امر حمل و نقل مسافر اشتغال دارند)؛
۱۱. مؤسسات مهندسی و مهندسی مشاور؛
۱۲. مؤسسات تبلیغاتی و بازاریابی.

۸- تجزیه و تحلیل یافته‌های تحقیق

۸-۱- آمار توصیفی

جدول ۱

متغیرها	مشاهدات	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
هزینه‌های تمکین	۲۲۵	۲.۸۲	۲.۷۱	۰.۴۸	۰.۳۰	۰.۴۷
فرهنگ مالیاتی	۲۲۵	۲.۷۵	۲.۶۷	۰.۴۵	-۰.۲۳	۰.۹۰
پیچیدگی قوانین	۲۲۵	۲.۷۶	۲.۷۰	۰.۴۵	۰.۵۱	۰.۲۲
تمکین مالیاتی	۲۲۵	۳.۰۴	۳.۰۰	۱.۰۲	-۰.۲۲	-۰.۳۱

در جدول (۱) شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین و میانه و شاخص‌های پراکندگی از جمله انحراف معیار، کشیدگی و چولگی برای متغیرهای مختلف محاسبه شده است. بزرگ بودن میانگین از میانه وجود نقاط بزرگ را در داده‌ها نشان می‌دهد زیرا میانگین تحت تأثیر این مقادیر قرار می‌گیرد در این موارد توزیع داده‌ها چوله به راست بوده و در برخی موارد چوله به چپ است. توزیع هیچ کدام از متغیرها چوله به چپ یا راست

نیست و در صورتی که مقادیر میانگین و میانه متغیرها نزدیک به هم است توزیع متغیرها متقارن است این ویژگی اهمیت زیادی دارد زیرا تقارن یکی از ویژگی‌های توزیع نرمال است که در بخش بند به آن پرداخته خواهد شد. متغیر وابسته تمکین مالیاتی با مقدار چولگی و کشیدگی به ترتیب برابر با $0/22$ - و $0/31$ - بسیار به توزیع نرمال شبیه است (میزان کشیدگی و چولگی توزیع نرمال صفر است).

۸-۲- مدل رگرسیون چندگانه

با استفاده از مدل رگرسیون چندگانه به برآورد مدل پرداخته می‌شود در این مدل تحلیل پارامترها با کنترل متغیرهای دیگر صورت می‌پذیرد بنابراین نتایج آن در این شرایط نتایج برآوردها به صورت خالص‌تری بر متغیر وابسته دیده می‌شود. لازم به ذکر است که در این تحلیل ابتدا معناداری مدل با جدول تحلیل واریانس به عنوان مهم‌ترین سؤال بررسی و پاسخ داده شده است (مقدار احتمال F اگر کم‌تر از $0/05$ باشد مدل معنادار است) سپس با استفاده از معیار ضریب تعیین شدت همبستگی مدل بررسی شده است. در مرحله سوم و در صورت معنادار بودن مدل، پارامترها برآورد شده‌اند این بخش با استفاده از جدول ضرایب و آماره t امکانپذیر شده است و در نهایت علایم مناسب بودن شرایط برآوردها یا به عبارتی پیش فرض‌های رگرسیون بررسی شده است مهم‌ترین این پیش فرض‌ها و روش‌های بررسی و کنترل آن‌ها عبارتند از: نرمالیتی با استفاده از آزمون کلموگروف اسمیرنوف، و عدم هم‌خطی بین متغیرهای مستقل با استفاده از VIF . در ادامه به تشریح این روش پرداخته شده است:

۸-۳- بررسی فرضیه‌های اول، دوم و چهارم

بررسی هزینه‌های تمکین، فرهنگ و پیچیدگی و تمکین مالیاتی با استفاده از تحلیل رگرسیونی:

مدل مفروض به صورت زیر است:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_{i1} + \beta_2 X_{i2} + \beta_3 X_{i3} + \varepsilon_i$$

که در مدل بالا متغیرهای X_{i1} , X_{i2} , X_{i3} به ترتیب هزینه‌های تمکین، فرهنگ مالیاتی و پیچیدگی قوانین است و متغیر وابسته تمکین مالیاتی است. فرض صفر و فرض مقابل در این مدل به صورت زیر است:

مدل معنی‌داری وجود ندارد.

مدل معنی‌داری وجود دارد.

$$\begin{cases} H_0 : \beta_1 = \beta_2 = \beta_3 = 0 \\ H_1 : \beta_i \neq 0, i = 1, 2, 3 \end{cases}$$

در جدول زیر نتایج تحلیل رگرسیونی آورده شده است:

جدول ۲- آزمون مقایسه میانگین چند جامعه

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	مقدار F	سطح معناداری
رگرسیون	۵۲/۴۹	۳	۱۷/۵۰	۲۱/۳۴	۰/۰۰
باقیمانده	۱۸۱/۲۲	۲۲۱	۰/۸۲		
کل	۲۳۳/۷۲	۲۲۴			

a.predictors: [Constant] هزینه‌های تمکین، فرهنگ مالیاتی، پیچیدگی قوانین

b.Dependent Variable , تمکین مالیاتی

مقدار سطح معنی‌داری F برابر با ۰/۰۰۰ است. این مقدار کمتر از ۰/۰۵ است بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود یعنی در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار است

جدول ۳- ضریب تعیین - رگرسیون چندگانه

همبستگی چندگانه	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	انحراف معیار
۰/۴۷	۰/۲۲	۰/۲۱	۰/۹۱

a.predictors: [Constant] هزینه‌های تمکین، فرهنگ مالیاتی، پیچیدگی قوانین

b.Dependent Variable , تمکین مالیاتی

میزان ضریب همبستگی چندگانه برابر با ۰/۴۷ است و میزان ضریب تعیین در حدود ۰/۲۲ است یعنی در حدود ۱۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل یعنی هزینه‌های تمکین، فرهنگ مالیاتی و پیچیدگی قوانین بیان می‌شود. برای برآورد ضرایب می‌توان فرض‌های زیر را با استفاده از آماره‌های t - جزئی انجام داد. فرض صفر و فرض صفر برای عرض از مبدا یا مقدار ثابت به صورت زیر است:

$$\begin{cases} H_0 : \beta_0 = 0 \\ H_1 : \beta_0 \neq 0 \end{cases}$$

و برای میزان ارتباط متغیرهای مستقل به صورت زیر نوشته می‌شود:

$$\begin{cases} H_0 : \beta_1 = 0 \\ H_1 : \beta_1 \neq 0 \\ H_0 : \beta_2 = 0 \\ H_1 : \beta_2 \neq 0 \\ H_0 : \beta_3 = 0 \\ H_1 : \beta_3 \neq 0 \end{cases}$$

مقدار آماره آزمون به صورت زیر محاسبه می‌گردد:

$$t_{\beta_i} = \frac{\beta_i - 0}{S_{\beta_i}} \quad i = 0, 1, 2, 3$$

نحوه داوری به این صورت است که اگر مقدار t در ناحیه رد قرار گیرد، فرض صفر رد می‌شود. اما هم‌چنان جهت سهولت کار از مقدار سطح معناداری برای رد یا عدم رد فرض صفر استفاده می‌شود.

جدول ۴- تحلیل رگرسیون چندگانه

پارامترها	مقدار بتا	انحراف معیار	بتای استاندارد	مقدار t	سطح معناداری	تولرانس	VIF
مقدار ثابت	-۰/۳۹	۰/۴۶	-	-۰/۸۲	۰/۴۰۶	-	-
هزینه‌های تمکین	۰/۴۵	۰/۱۰	۰/۲۸	۴/۳۲	۰/۰۰۰	۰/۸۳	۱/۲۱
فرهنگ مالیاتی	۰/۴۱	۰/۱۴	۰/۱۹	۲/۸۲	۰/۰۰۵	۰/۸۰	۱/۲۶
پیچیدگی قوانین	۰/۳۷	۰/۱۵	۰/۱۶	۲/۵۶	۰/۰۱۱	۰/۸۸	۱/۱۴

تمکین مالیاتی، a.Dependent Variable

مقدار آماره آزمون t برای هزینه‌های تمکین برابر با ۴/۳۲ (معنادار و مثبت) به عبارت دیگر افزایش هزینه‌های تمکین برافزایش میزان تمکین مؤدیان مؤثر است. برای فرهنگ مالیاتی برابر با ۲/۸۲ (معنادار و مثبت) پس توسعه فرهنگ مالیاتی برافزایش میزان تمکین مؤدیان مؤثر است و برای پیچیدگی قوانین برابر با ۲/۵۶ (معنادار و مثبت)

است بنابراین کاهش پیچیدگی قوانین برافزایش میزان تمکین مؤدیان مؤثر است به عبارت دیگر رابطه تمکین مالیاتی با هزینه‌های تمکین معکوس و با دو متغیر دیگر مستقیم و معنادار است و مقدار t برای عرض از مبدا یا مقدار ثابت برابر با $0/82$ - بوده که معنادار نیست. مقادیر VIF برای تمام متغیرهای مستقل تقریباً برابر با ۱ است این شاخص در صورتی که کم‌تر از ۱۰ باشد نشانه عدم همخطی بین متغیرهای مستقل است. مدل برآوردی به شرح زیر است:

$$Y_i = 0/45 X_{i1} + 0/41 X_{i2} + 0/37 X_{i3}$$

۸-۴ - تحلیل داده‌های اسناد و مدارک

برای این بخش نیز آمارهای توصیفی از جمله میانگین، میانه، و...، برای دو متغیر فروش دوره ۳ و فروش دوره ۴ محاسبه شده است. این شاخص‌ها توزیع آماری متغیرها را نشان می‌دهد.

در این قسمت، با استفاده از آزمون توزیع داده‌ها (کای - دو) برآورد شده و فرض‌ها آزمون گشته‌اند. استنباط در مورد آزمون فرض‌ها بر اساس سطح معناداری به دست آمده از آزمون است؛ بدین گونه که هرگاه مقدار سطح معناداری کم‌تر از 0.05 باشد، فرض صفر در سطح ۹۵ درصد رد می‌شود و در غیر این صورت فرض صفر رد نمی‌گردد. محاسبات با استفاده از نرم افزار SPSS ۱۸ انجام گرفته است.

۸-۴-۱ آزمون فرضیه سوم

بررسی اندازه بنگاه و تمکین مالیاتی مؤدیان

برای بررسی ارتباط تمکین مالیاتی (تمکین و اعتراض) با اندازه شرکت (کوچک و بزرگ) از روشی متفاوت با آن چه تشریح شد استفاده شده است. برای بررسی ارتباط بین دو متغیر که به صورت کیفی یا رده‌ای هستند از آزمون کای - دو برای جداول دو بعدی استفاده می‌گردد فرض صفر و فرض مقابل به صورت زیر فرمولبندی می‌شود:

$$\begin{cases} H_0 : p_1 = p_2 = p_0 \\ H_1 : not H_0 \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0 : \text{بین دو متغیر رابطه معناداری وجود ندارد} \\ H_1 : \text{بین دو متغیر رابطه معناداری وجود دارد} \end{cases}$$

جدول ۵- آزمون کای دو برای دوره ۳ و ۴

مقدار آماره	مقدار	درجه آزادی	مقدار احتمال تقریبی	مقدار احتمال دقیق ۲ طرفه	مقدار احتمال دقیق ۱ طرفه
مقدار کای - دو	۸/۶۷	۱	۰/۰۰۳	-	-
مقدار همبستگی	۷/۸۸	۱	۰/۰۰۵	-	-
نسبت درست‌نمایی	۸/۷۶	۱	۰/۰۰۳	-	-
مقدار دقیق فیشر	-	-	-	۰/۰۰۴	۰/۰۰۲
ارتباط خطی	۸/۶۴	۱	۰/۰۰۳	-	-
تعداد	۲۴۱	-	-	-	-

مقدار آماره کای - دو برابر با ۸/۶۷ است بنابراین فرض صفر رد می‌شود این بدان معناست که بین دو متغیر رابطه معناداری وجود دارد زیرا مقدار آماره آزمون در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرد. یعنی اندازه بنگاه اقتصادی برافزایش میزان تمکین مؤدیان است.

جدول ۶- تحلیل آزمون کای دو برای دوره ۳ و ۴

اندازه	تعداد/ درصد		تمکین و اعتراض		کل
			تمکین	اعتراض	
کوچک	تعداد	۷۱	۴۹		۱۲۰
	درصد	۵۹/۱۷	۴۰/۸۳		۱۰۰
بزرگ	تعداد	۹۳	۲۸		۱۲۱
	درصد	۷۶/۸۶	۲۳/۱۴		۱۰۰
کل	تعداد	۱۶۴	۷۷		۲۴۱
	درصد	۶۸/۰۵	۳۱/۹۵		۱۰۰

در بنگاه‌های کوچک در حدود ۴۱ درصد تمکین و ۵۹ درصد اعتراض وجود دارد. در حالی که در بنگاه‌های بزرگ ۲۳ درصد تمکین و ۷۷ درصد اعتراض وجود دارد.

۹- خلاصه و نتیجه‌گیری

۱- افزایش هزینه‌های تمکین بر افزایش میزان تمکین مؤدیان مؤثر است. جهت بررسی رد یا قبول این فرضیه، از ۵ سازه ۷ (پرسش): نرم افزار حسابداری، جذب کارمند جدید، جذب مشاور مالیاتی، میزان مراجعه و هزینه‌های الکترونیکی بهره گرفته شده است. فرضیه فوق، یعنی "هزینه‌های تمکین بر میزان تمکین مؤدیان مؤثر است" قبول می‌گردد. این یافته با نتایج مطالعه، جنکینز [۱۶] همخوانی دارد.

۲- توسعه فرهنگ مالیاتی برافزایش میزان تمکین مؤدیان مؤثر است. جهت بررسی رد یا قبول این فرضیه، از ۴ سازه ۶ (پرسش): عدالت مالیاتی، دین به جامعه، نحوه خرج کرد و فرار مالیاتی بهره گرفته شده است. فرضیه فوق، یعنی "توسعه فرهنگ مالیاتی برافزایش میزان تمکین مؤدیان مؤثر است". قبول می‌گردد. این یافته نیز با نتیجه پژوهش‌های پندی، کلانتری، آقایی [۱۲] و امامی [۱۳] همخوانی دارد.

۳- اندازه بنگاه بر افزایش میزان تمکین مؤدیان مؤثر است. جهت بررسی رد یا قبول این فرضیه، از میزان فروش شرکت‌ها و میزان اعتراض آن‌ها بهره گرفته شده است. میزان فروش یک شرکت نشان دهنده اندازه آن شرکت می‌باشد. بنابراین فرضیه فوق، یعنی "اندازه بنگاه برافزایش میزان تمکین مؤدیان مؤثر است برافزایش" قبول می‌گردد.

۴- کاهش پیچیدگی قوانین بر میزان افزایش تمکین مؤدیان مؤثر است. جهت بررسی رد یا قبول این فرضیه، از ۲ سازه ۱۰ (پرسش (فرم‌ها و بخشنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده بهره گرفته شده است. بنابراین فرضیه فوق، یعنی "کاهش پیچیدگی قوانین مالیاتی برافزایش میزان تمکین مؤدیان مؤثر است". قبول می‌گردد. که با مطالعه بی نیاز همخوانی دارد.

۱۰- پیشنهادات

در تحقیق حاضر به بررسی عوامل مؤثر بر رفتار تمکینی مؤدیان در معاونت مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان قزوین پرداخته شده است که پیشنهاد می‌شود مطالعه مشابهی در سایر ادارات کل امور مالیاتی به خصوص کلان شهرها انجام گرفته و نتایج مقایسه شوند.

این مطالعه محدوده سال‌های ۸۸-۹۰ را دربرمی‌گیرد؛ لذا باید مطالعاتی، این پژوهش را برحسب فصول مختلف سال‌های بعد توسعه دهد تا نتایج محکم تری به دست آید.

در این تحقیق، تنها به مشمولین مرحله دوم این نظام پرداخته شده است که پیشنهاد می‌گردد دامنه این تحقیق به سایر مراحل نیز توسعه یابد. در این مطالعه به بررسی چهار عامل مؤثر بر تمکین مؤدیان پرداخته شده که پیشنهاد می‌شود عوامل مؤثر دیگر نیز بررسی شود.

۱۱- محدودیت

تحقیق پیرامون علوم انسانی و علوم اجتماعی از پیچیدگی برخوردار بوده و محدودیت‌های بسیاری را بر موضوعات تحقیق تحمیل می‌کند. این محدودیت‌ها عبارتند از: محدودیت ناشی از ابراز اندازه‌گیری (پرسش نامه)، منظور این است که علی‌رغم تعاریف و توضیحات لازم و کافی در خصوص سؤالات پرسش نامه، ممکن است آزمودنی‌ها، پاسخ صحیح و درستی را ارائه نداده باشند. محدودیت ناشی از عدم توانایی در به کنترل درآوردن متغیرهای ناخواسته در مؤدیان؛ مانند رغبت و علاقه در پاسخگوئی به سؤالات مالیاتی. محدودیت مربوط به آزمودنی، به‌طوری که از کل آزمودنی‌ها شامل ۲۶۵ نفر، تعداد ۴۵ نفر از آنان به سؤالات پاسخ نداده‌اند.

فهرست منابع

- ۱- مجله اقتصادی - ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی ۱۳۹ - شماره ۱، صفحات ۱۴۴، فروردین ۱۳۹۱
- ۲- وقوعی، هاترا؛ تغییرات توزیع درآمد در اثر مالیات بر ارزش افزوده؛ پایان نامه کارشناسی ارشد؛ ۱۳۷۸
- ۳- کشاورز سرکار، غلامحسن؛ "بررسی تأثیر تغییر ساختار نظام مالیاتی کشور (موضوع ماده ۵۹ قانون برنامه).
- ۴- مشاطان، حسین؛ جایگاه بنگاه‌های کوچک و متوسط در کانادا؛ مجله تدبیر ۱۳۸۱؛ شماره ۱۳۰
- ۵- طاهرپور کلانتری، حبیب‌ا... و علیاری شوره دلی، علی؛ ۱۳۸۰، شناسایی عوامل فرهنگ مالیاتی مؤدیان مشاغل. شهر تهران؛ ویژه نامه اقتصادی.

- ۶- عبدی، محمدرضا؛ پنج سال تلاش پایدار در پرتو نیل بر اندیشه؛ سازمان امور مالیاتی کشور؛ ۱۳۸۷
- ۷- سکاران، اوما؛ ۱۳۸۶؛ روش‌های تحقیق در مدیریت؛ ترجمه محمد صایی و محمود شیرازی؛ انتشارات مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی؛ چاپ سوم؛ تهران، ص ۸۳.
- ۸- فرهنگ، منوچهر؛ فرهنگ اصطلاحات علوم اقتصادی؛ ۱۳۵۴؛ انتشارات نیل. ص، ۱۲۶۹.
- ۹- بی نیاز، عباس؛ بررسی علل عدم پرداخت به موقع مالیات پزشکان شهرستان ساری؛ پایان نامه کارشناسی ص ۵، ۱۳۸۷.
- ۱۰- سمائی، رمضان؛ تحلیل جنبه‌های حسابداری و حقوق تشخیص علی الرأس اشخاص حقوقی در استان. تهران؛ پایان نامه کارشناسی ارشد؛ ۱۳۸۲؛ ص ۱۲
- ۱۱- مؤمنی، منصور؛ تحلیل داده‌های آماری با استفاده از spss تهران؛ انتشارات کتاب نو؛ ۱۳۸۶؛ ص ۶۸.
- ۱۲- آقایی، ا... محمد؛ مجموعه مقالات دومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران؛ جلد ۱؛ تهران؛ نشر. روناس؛ ۱۳۸۷؛ ص ۱۲۴
- ۱۳- امامی، احمد؛ بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در شرکت‌ها؛ پایان نامه کارشناسی ارشد، ۱۳۸۳
- 14- Ignier, P. 2008, 'The managerial benefits of tax compliance: An empirical study of small businesses in regional Australia', paper presented at the 8th International Conference on Tax Administration held in Sydney from March 2008: 27-28.
- 15- Tax Board 2006, 'Compliance costs of value-added tax in Sweden', Report 2006:3B. Skatteverket.
- 16- Woellner, R., Coleman, C., McKerchar, M., Walpole, M., and Zetler, J. 2005, 'Identifying the psychological costs of tax compliance' in R. Fisher and M. (eds), Global Challenges in Tax Administration, Fiscal Publications, Birmingham, pp 268-287.
- 17- Tran-Nam, B. 2003, 'Tax compliance research: an economic perspective', New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, 9(4): 455-468
- 18- McKerchar, M. 2002, 'The impact of complexity upon unintentional noncompliance for Australian personal income taxpayers', PhD Thesis, Atax, University of New South Wales, Sydney.

-
- 19- Jenkins, G. P. and Forlemu, E. N. 1993, 'Enhancing voluntary compliance by reducing compliance costs: A taxpayer service approach', Development discussion paper No. 448, International Tax Program, Harvard Law School, Harvard University