

Testing the Theory of Planned Tax Behavior in Predicting the Morale and behavior of Taxpayers

- Sahar Bakhshi^۱
- Mehdi Zolfaghari^۲
- Keyhan Azadi Hir^۳

Abstract

Tax evasion is one of the most important challenges in the tax systems of countries, which has many economic and social consequences. Identifying factors affecting the intention and behavior of tax evasion is of great importance. This research investigated the role of the theory of planned tax behavior in predicting the morale and behavior of taxpayers. The statistical population of this research included two groups: ۱) tax experts to identify key factors using the Delphi method ۲) taxpayers of Rasht city to collect data related to research variables through a questionnaire. The research method was an exploratory mixed type, in which key factors were identified first with a qualitative approach and using the Delphi method. Then, in the quantitative part, the data were collected using standard questionnaires and analyzed with the combined structural equations-artificial neural network (SEM-ANN) approach. Based on the structural equation model output, tax attitude has a direct, strong and significant effect on tax evasion intention. Tax attitude, mental norms and perceptual behavior control also have direct and significant effects on tax morale. In addition, these three variables have indirect and significant effects on tax evasion intention through tax attitude as a mediating variable. These findings show the key role of tax attitude in influencing tax evasion intention. The results of artificial neural network indicate that tax ethics and perceived behavioral control are the most important predictors of tax evasion intention, and tax attitude and subjective norms are less important. Therefore, internal factors such as ethics and tax attitude play a more important role than external factors in predicting tax evasion intentions. Overall, this study highlights the importance of tax morale and its influencing factors such as attitude, norms, behavioral control and tax ethics in reducing tax evasion intention. Improving these factors can lead to an increase in tax morale and, as a result, to a decrease in tax evasion.

Key words: Tax Planned Behavior, Tax Morale, Tax Evasion Intention.

^۱ PhD student of Accounting, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. (aram.bakhshi^{۱۹۸۹}@gmail.com)

^۲ *Assistant Professor, Department of Accounting, Somehsara Branch, Islamic Azad University, Somehsara, Iran. (Corresponding author) (zolfaghari.mhd@gmail.com).

^۳ Assistant Professor, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. (Ka.cpa^{۲۰۱۲}@yahoo.com).

آزمون نظریه رفتار برنامه ریزی شده مالیاتی در پیش بینی روحیه و رفتار مودیان مالیاتی

- سحر بخشی^۱
- مهدی ذوالفقاری^۲
- کیهان آزادی هیر^۳

چکیده

فرار مالیاتی یکی از چالش‌های مهم در نظام‌های مالیاتی کشورها محسوب می‌شود که عواقب اقتصادی و اجتماعی زیادی را به همراه دارد. شناسایی عوامل موثر بر قصد و رفتار فرار مالیاتی از اهمیت بالایی برخوردار است. این پژوهش به بررسی نقش نظریه رفتار برنامه ریزی شده مالیاتی در پیش بینی روحیه و رفتار مودیان مالیاتی پرداخته است. جامعه آماری این پژوهش شامل دو گروه می‌باشد: (۱) خبرگان حوزه مالیات برای شناسایی عوامل کلیدی با استفاده از روش دلفی (۲) مودیان مالیاتی شهر رشت برای گردآوری داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش از طریق پرسشنامه. روش تحقیق از نوع آمیخته اکتشافی بود که در آن ابتدا با رویکرد کیفی و استفاده از روش دلفی، عوامل کلیدی شناسایی شدند. سپس در بخش کمی، داده‌ها با استفاده از پرسشنامه‌های استاندارد جمع‌آوری و با رویکرد ترکیبی معادلات ساختاری-شبکه عصبی مصنوعی (SEM-ANN) تحلیل شدند. بر اساس خروجی مدل معادلات ساختاری، روحیه مالیاتی تأثیر مستقیم، قوی و معنی‌داری بر قصد فرار مالیاتی دارد. نگرش مالیاتی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتار ادراکی نیز تأثیرات مستقیم و معنی‌داری بر روحیه مالیاتی دارند. علاوه بر این، این سه متغیر از طریق روحیه مالیاتی به عنوان متغیر میانجی، اثرات غیرمستقیم و معنی‌داری بر قصد فرار مالیاتی دارند. این یافته‌ها نقش کلیدی روحیه مالیاتی را در تأثیرگذاری بر قصد فرار مالیاتی نشان می‌دهد. نتایج شبکه عصبی مصنوعی حاکی از آن است که اخلاق مالیاتی و کنترل رفتاری درک شده مهمترین پیش‌بینی‌کننده‌های قصد فرار مالیاتی هستند، و نگرش مالیاتی و هنجارهای ذهنی نیز اهمیت کمتری دارند. بنابراین، عوامل درونی مانند اخلاق و نگرش مالیاتی نقش مهمتری نسبت به عوامل بیرونی در پیش‌بینی قصد فرار مالیاتی دارند. در مجموع، این مطالعه اهمیت روحیه مالیاتی و عوامل تأثیرگذار بر آن مانند نگرش، هنجارها، کنترل رفتاری و اخلاق مالیاتی را در کاهش قصد فرار مالیاتی برجسته می‌کند. بهبود این عوامل می‌تواند به افزایش روحیه مالیاتی و در نتیجه کاهش فرار مالیاتی منجر شود.

واژگان کلیدی: رفتار برنامه ریزی شده مالیاتی، روحیه مالیاتی، قصد فرار مالیاتی.

^۱ دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.

^۲ استادیار، گروه حسابداری، واحد صومعه سرا، دانشگاه آزاد اسلامی، صومعه سرا، ایران. (نویسنده مسئول).

ایمیل: zolfaghari.mhd@gmail.com

^۳ استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.

۱. مقدمه

۲۹۲

نقش اداره کل امور مالیاتی، قوانین مالیاتی، سیاست مالیاتی و اداره مالیات را عواملی قابل کنترل و مالیات دهندگان را عاملی غیرقابل کنترل می‌داند. بنابراین، در صورت وجود همکاری خوب بین دو طرف، یعنی نقش فعال ممیزان مالیاتی و تمایل مالیات دهندگان، وصول مالیات آسان تر خواهد شد (آئمیرون و همکاران^۱، ۲۰۱۶). مودیان مالیاتی گروهی را تشکیل می‌دهند که با پرداخت مالیات، نقش گسترده‌ای را در توسعه و رونق اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی یک جامعه ایفا می‌کنند. در هر کشور تلاش‌های زیادی برای تشویق مودیان به پرداخت مالیات صورت می‌گیرد. زیرا پرداخت مالیات می‌تواند فعالیت‌های زیادی را برای توسعه کشور به همراه داشته باشد. با این وجود، مودیان همواره انگیزه کافی برای پرداخت مالیات ندارند، به گونه‌ای که گاهی برای فرار از پرداخت مالیات، تلاش‌های گسترده‌ای صورت می‌گیرد. این توضیحات محقق را بر این داشت تا نگاه محدودتر و در عین حال دقیق تری بر روی عوامل احتمالی مؤثر رفتاری بر انطباق مالیات^۲ دهندگان داشته باشد. چنین عوامل رفتاری به دیدگاه نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده یا نظریه شخصیت برنامه‌ریزی شده^۳ اشاره دارد. نظریه برنامه‌ریزی شده نظریه‌ای است که عواملی را در فرد توضیح می‌دهد که نقش مهمی در پیش‌بینی و تبیین رفتار انسان ایفا می‌کنند. این نظریه تحت تأثیر باورهای است که بر نگرش‌ها نسبت به رفتارهای خاص، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتار ادراکی تأثیر می‌گذارد. هر سه عامل بر قصد تعیین اینکه آیا رفتار انجام خواهد شد یا خیر، تأثیر می‌گذارد (آجزن^۴، ۱۹۹۱). ارزیابی نگرش‌ها به مزایا یا معایب انجام یا عدم انجام یک رفتار، اشاره دارد. به عبارت دیگر، نگرش‌ها با سنجش و ارزیابی مزایا و معایب موضوع مورد نظر، عامل اصلی برای تقویت یا ممانعت از رفتار می‌شوند. با این حال، نگرش و رفتار دو مقوله جدا از هم هستند، نگرش تمایل به رفتار به شیوه‌های خاصی اشاره دارد. هنجار ذهنی بیشتر مبتنی فشارهای محیط اجتماعی است فرد را به انجام یا عدم عمل خاص باز می‌دارد یا تقویت می‌کند. هنجارهای ذهنی بیشتر توسط باورهای هنجاری شکل می‌گیرند، باورهای هنجاری موجب شکل‌گیری انتظارات و انگیزه‌های فردی برای برآوردن انتظارات اطرافیان خواهد شد. این باورهای هنجاری ریشه در گرایش به اتخاذ نگرش سازش گونه با افراد مهم زندگی دارد. این تمایل تا حدی به دلیل تمایل فرد به وابستگی و اجتناب از درگیری با فردی است که مهم تلقی می‌شود (واوان و

^۱ - Aumeerun et al

^۲ انطباق مالیاتی به رفتاری اطلاق می‌گردد که افراد بتوانند میزان پرداخت مالیات خود را بر اساس میزان درآمد خود تنظیم و پرداخت نمایند.

^۳ Theory of Planned Behavior or Theory of Reasoned Action

^۴ - Ajzen

دیوی^۱، ۲۰۱۱). عامل نهایی برای پیش بینی قصد، کنترل رفتار ادراکی است. کنترل رفتاری ادراک شده به درک افراد از سهولت و یا دشواری، میزان کنترل و همچنین دسترسی به منابع مورد نیاز برای انجام رفتار را شامل می‌شود. بنابراین، نگرش، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک شده بر قصد فرد برای انجام رفتاری خاص اثر می‌گذارد (چن^۲، ۲۰۱۷). کنترل رفتار ادراکی بر اساس باورهای کنترلی شکل می‌گیرد. این باور کنترلی تا حدی بر اساس تجربیات گذشته هنگام انجام برخی رفتارها می‌باشند، اما می‌تواند از تجربه یا اطلاعات دیگران در مورد دشواری یا سهولت انجام چنین رفتاری به دست آید. کنترل رفتار ادراکی بسیار مهم است زیرا رفتارهای نشان داده شده کاملاً به میل خود فرد نیست. در نظریه رفتار برنامه ریزی شده، کنترل رفتار ادراکی علاوه بر تأثیر مستقیم بر رفتار می‌تواند تأثیر غیر مستقیمی بر آن داشته باشد. عامل قصد می‌تواند تبیین گر این تأثیر غیر مستقیم بر رفتار باشد چنانچه فردی از محدودیت انجام رفتار آگاه باشد. قصد خود نشانگر آمادگی فرد برای انجام یک رفتار است و قصد تأثیر مستقیمی بر رفتار دارد. با این حال، ابراز قصد ممکن است در صورتی آشکار شود که رفتار تحت کنترل باشد، یعنی در زمانی که فرد می‌تواند تصمیم بگیرد که مایل یا عدم تحقق آن عمل باشد (آژن، ۲۰۰۵). بنابراین وقتی فردی می‌خواهد برای انجام کاری قصد نماید، ممکن است تحت تأثیر یکی از عوامل هنجارهای ذهنی و نگرش نسبت رفتار یا هر دوی این عوامل قرار گیرد. اگر رفتارهای کاملاً تحت کنترل ارادی فرد نباشند، اگرچه ممکن است به میزان بالایی به وسیله نگرش های فرد و هنجارهای ذهنی او برانگیخته شده باشد با مداخله محیطی ممکن است، واقعا انجام رفتار میسر نشود (اووسو و همکاران^۳، ۲۰۱۹). تئوری رفتار برنامه ریزی شده براساس پیش بینی رفتارهایی که افراد کنترل ارادی کاملی بر آن ندارند، توسعه یافته است (گارگ و همکاران^۴، ۲۰۲۴).

اخیراً، تئوری رفتار برنامه ریزی شده یکی از محبوب ترین نظریه هایی است که در مطالعات اجتناب مالیاتی، فرار مالیاتی و انطباق مالیاتی مورد استفاده قرار گرفته است (تاینگ و چانگ^۵، ۲۰۲۱). اهمیت این نظریه این است که قصد انجام کاری احتمال انجام آن کار را افزایش می دهد (اووسو و همکاران، ۲۰۱۹؛ آژن، ۱۹۹۱). بنابراین، تئوری رفتار برنامه ریزی شده به توضیح رفتار مالیاتی کمک می کند و از این رو بینشی در مورد چگونگی و چرایی برخی رفتارهای مالیاتی یا موارد دیگر ارائه می دهد (کائولو^۶، ۲۰۲۲). در همین رابطه، نتایج پوترا و

^۱ - Wawan and Dewi

^۲ -Chen

^۳ -Owusu et al

^۴ - Garg et al

^۵ - Taing & Chang

^۶ -Kaulu

عثمان^۱ (۲۰۱۹) نشان داد که نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده، به طور همزمان و به طور معنی داری بر رفتار انطباق مالیات دهندگان تأثیر می گذارد. تا حدی متغیر هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک شده بر رفتار انطباق مودیان مالیاتی در انجام تعهدات خود در اجرای مالیات تأثیر مثبت دارد. کرچل و همکاران (۲۰۰۸) توضیح می دهند مالیات دهندگانی که نگرش آنها این است که فرار مالیاتی امری نامطلوب است، قصد دارند از تعهدات مالیاتی خود پیروی کنند، در حالی که مالیات دهندگانی که نگرششان این است که فرار مالیاتی ضرری ندارد، قصد دارند از پرداخت مالیات سرپیچی نمایند. برخی از تحقیقات در مورد مالیات نشان می دهد که اطاعت مالیات دهندگان تأثیر مثبتی بر قصد رعایت مالیاتی دارد (دامایانتی^۲، ۲۰۱۵). به طور مشابه، مطالعه نگرش رعایت مالیاتی با مالیات دهندگان نشان داد که انطباق به طور مثبت بر قصد رعایت مالیاتی تأثیر می گذارد (ارنواتی^۳، ۲۰۱۰). همین نتایج تحقیق نیز توسط وینارسیه^۴ (۲۰۱۴) نشان داد که نگرش های منفی باعث افزایش قصد عدم رعایت مالیاتی خواهد شد.

حجم زیادی از تحقیقات در چهار دهه گذشته دلایل عدم تبعیت مالیات دهندگان با قوانین مالیاتی را بررسی کرده است که علیرغم افزایش قابل توجه، به نظر می رسد اکثر تحقیقات به طور مستمر بر اساس مدل اقتصادی انطباق مالیاتی است، البته با برخی تغییرات. پیامی که این رویکرد سنتی به مقامات مالیاتی می دهد این است که می توان از میزان عدم رعایت مقررات مالیاتی کاست و آن را مدیریت کرد با افزایش جریمه های اعمال شده برای هرگونه کمبود پرداخت مالیات یا با افزایش هزینه های اداری (یعنی افزایش نرخ حسابرسی که به نوبه خود احتمال کشف تخلفات مالیاتی را افزایش می دهد). با این حال، در طول سال ها، مدل های بازدارندگی اقتصادی انتقادهای فزاینده ای از سوی محققان دریافت کرده اند، که استدلال اصلی آنها این است که مدل ها فرار مالیاتی بیش از حد و رفتار انطباق بسیار کمی را پیش بینی می کنند، و بنابراین به طور کامل تبعیت یا عدم انطباق مالیاتی را توضیح نمی دهند. یکی از نگرانی های کلیدی که در طول سال ها مطرح شده است و هنوز هم از در تحقیقات مطرح می شود، بازدارندگی است. فرض اکثر تحقیقات قبلی در مورد انطباق که شامل یک معیار بازدارندگی است این است که: افزایش سطوح بازدارندگی منجر به افزایش انطباق توسط مالیات دهندگان به دلیل ترس آنها از جریمه شدن برای عدم رعایت آنها می شود. در نتیجه، مدل های ترکیبی دیگری (به عنوان مثال، روان شناسی اجتماعی و مدل های روان شناسی مالی) معرفی شدند که شامل طیفی از متغیرهای اقتصادی و اجتماعی می شوند، که تئوری رفتار برنامه ریزی

^۱ - Putra and Osman

^۲ - Damayanti

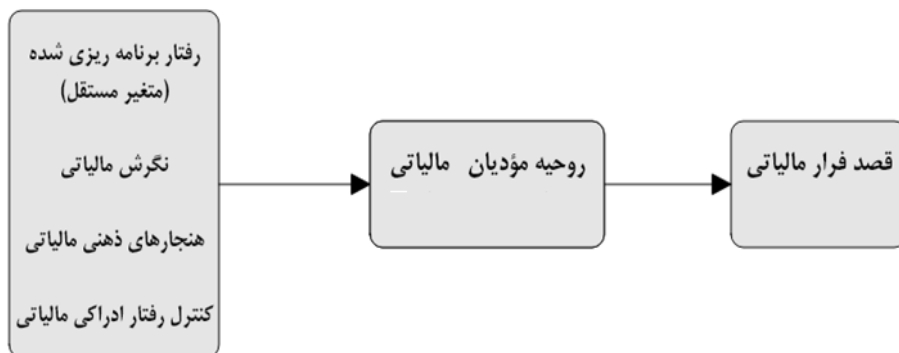
^۳ - Ernawati

^۴ - Winarsih

شده یکی از آن‌ها است. با توجه به انبوهی از تفاوت‌های بالقوه، تصمیم مطابقت با مالیات پرداختی، احتمالاً عوامل روان‌شناختی متفاوتی نسبت به تصمیم برای رعایت مالیات بر درآمد دارد. به طور خاص، هر تفاوتی می‌تواند فرآیند تصمیم‌گیری را برای فرد تغییر دهد. بنابراین، اولین قدم مهم در بهبود انطباق مالیات پرداختی، شناسایی عوامل مرتبط با تصمیم انطباق مالیاتی است. تحقیق حاضر، عواملی را در نظر می‌گیرد که برای افراد در هنگام مواجهه با تصمیم انطباق مالیاتی استفاده می‌شود. این پژوهش در درجه اول منجر به ارزیابی میزان توجه ذینفعان بر شفافیت اطلاعاتی که یکی از ابزارهای مهم در حفظ سلامت بازار و جلب اعتماد فعالان به ویژه سهامداران خرد می‌باشد، خواهد گشت و در بُعدی دیگر موجب ارزیابی سیاست‌های مالیاتی دولت می‌شود.

به عنوان بخشی از فرایند برنامه‌ریزی راهبردی، تا زمانی که این انتظار وجود داشته باشد که الگوهای شخصیتی جامعه مؤدیان، در طول زمان دستخوش تغییر شود، سازمان امور مالیاتی موظف است تا برآوردهایی نظام‌مند از میزان تمکین مؤدیان از قوانین مالیاتی داشته باشد. ایجاد این معیارهای اندازه‌گیری و در دسترس قراردادن آنها بر پایه یک شیوه نظاممند برای سازمان امور مالیاتی این امکان را فراهم می‌کند تا بر معیارهای اندازه‌گیری تمکین مالیاتی به عنوان شاخص‌های عملکرد راهبردهای سازمان امور مالیاتی تکیه کند. بر اساس نظر آدام اسمیت، یکی از ویژگی‌های نظام مالیاتی مطلوب، تأمین رضایت افرادی است که اقدام به پرداخت مالیات می‌نمایند و در این میان یکی از مهمترین مسائل مرتبط با مقوله رضایت افراد در پرداخت مالیات‌ها، تمکین مالیاتی مؤدیان است. که بر اساس اهمیت مطالب فوق در ساختار و نظام مالیاتی این سوال مطرح می‌گردد که چگونه روحیه مؤدیان مالیاتی نقش میانجی در ارتباط بین رفتار برنامه ریزی شده با رفتار مودیان مالیاتی دارد؟

شکل زیر چارچوب مفهومی پژوهش را نشان می‌دهد. ارتباط بین نظریه رفتار برنامه ریزی شده در پیش بینی روحیه و رفتار مودیان مالیاتی را مشخص می‌کند.



شکل ۱: چارچوب مفهومی پژوهش

۲. ادبیات نظری و پیشینه پژوهش

رویه کلی جمع آوری مالیات با چالش‌های مختلفی روبرو است به ویژه مهمترین مورد فرار مالیاتی است. فرار مالیاتی توسط مؤدیان مالیاتی با اجتناب و پنهان کردن اسناد مختلفی که به عنوان شواهدی برای مقامات وصول مالیات است انجام میشود پرداخت مبلغ غیر واقعی مالیات صرفاً عمل غیرقانونی است (آئمیرون و همکاران، ۲۰۱۶). فعالیت غیرقانونی انجام شده توسط مؤدیان عوامل تعیین کننده‌ای دارد که آنها را به سمت فرار مالیاتی سوق می‌دهد از جمله عواملی که باعث ایجاد مالیات دهندگانی می‌شود که در این فعالیت شرکت میکنند عوامل اقتصادی هستند. تحت عوامل اقتصادی، تحریم‌های تجاری، رکود تجاری و میزان بار مالیاتی از عوامل تأثیرگذار محسوب می‌شوند. از طرف دیگر عوامل، قانونی عوامل اجتماعی، عوامل جمعیت شناختی عوامل ذهنی و اخلاقی مهمترین عوامل هستند (ساخونوا و سزار کووا^۱، ۲۰۱۸). عوامل متعددی ممکن است مؤدیان را به فرار مالیاتی سوق دهد. در میان عوامل دانش مالیاتی روحیه مالیاتی، سیستم مالیاتی، انصاف مالیاتی، هزینه انطباق، نگرش نسبت به رفتار هنجارهای ذهنی کنترل رفتاری درک شده و تعهد اخلاقی از عوامل اصلی هستند (رانتلنگی و مجید^۲، ۲۰۱۸). سایر عوامل مانند شدت، سرمایه، اهرم ضرر مالی، جبران خسارت سودآوری آگاهی مالیاتی نرخ بهره تورم متوسط نرخ، مالیات جنسیت و آگاهی اخلاقی مالیات همچنین تأثیر

^۱ - Saxunova & Szarkova

^۲ - Rantelangi & Majid

مهمی بر انجام فرار مالیاتی دارند (پوترا و عثمان، ۲۰۱۹). در این پژوهش از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده به عنوان نظریه تبیین کننده فرار مالیاتی مؤدیان و مالیات دهندگان استفاده شده است؛ طبق این، نظریه فرار مالیاتی نتیجه عملکردی است که از افراد در مورد فرآیند نگرش به، رفتار هنجار ذهنی و کنترل رفتاری درک شده ناشی می‌شود. نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده در مورد چگونگی شکل‌گیری رفتار افراد توضیح می‌دهد که توسط سه جنبه: باورهای رفتاری، باورهای هنجاری و باورهای کنترلی شکل می‌گیرد و نتیجه را در رفتار ایجاد می‌کند. باور رفتاری نتیجه احتمال ذهنی است باورهای رفتاری باعث نگرش به رفتار مردم می‌شود. باورهای هنجاری نتیجه‌ای را به دست می‌دهند که هنجار ذهنی است و باورهای هنجاری معمولاً به انتظارات رفتاری ادراک شده از افراد یا گروه‌های دیگر اشاره دارد و از انگیزه فرد برای اطاعت از مراجع مختلف ناشی می‌شود باورهای کنترلی نتیجه‌ای به نام کنترل رفتاری درک شده برای ایجاد قصد فرد در جهت شکل‌گیری رفتار فرد است. در باورهای کنترلی چیزی وجود دارد که مانع یا تسهیل کننده رفتار فرد باشد. این سه جنبه اساسی موجب ایجاد قصد و در نهایت شکل‌گیری رفتار می‌شود. بنابراین فاکتورهای زیادی علاقه مؤدیان به پرداخت مالیات را تعیین می‌کند در میان این عوامل نگرش نسبت به رفتار فرار مالیاتی هنجارهای، ذهنی تعهد، اخلاقی دانش مالیاتی و انصاف مالیاتی برای بررسی موضوع در نظر گرفته شده است. یکی از عواملی که می‌تواند مالیات دهندگان را تحت تأثیر قرار دهند تا از فرار مالیاتی استفاده کنند تعهد اخلاقی است وقتی مالیات دهندگان اخلاق مالیاتی پایینی داشته باشند در پرداخت مالیات اختصاص داده شده خود سهل‌انگاری کرده و به فرار مالیاتی دست خواهند زد. اخلاق مالیاتی می‌تواند مؤدیان مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهد تا از فرار مالیاتی استفاده کنند. عامل دیگری که بر پرداخت کنندگان مالیات برای انجام فرار مالیاتی تأثیر می‌گذارد، انصاف مالیات است انصاف مالیاتی یک عامل غیراقتصادی است که تعیین کننده جمع آوری مالیات کشور است (الخطیب و همکاران^۱، ۲۰۱۹). روش‌های اخذ مالیات اصول و اجرای آن باید عادلانه باشد رفتار غیراخلاقی ممکن است به دلیل ناعادلانه بودن روند جمع آوری مالیات اتفاق بیفتد. انصاف مالیات ممکن است بر پرداخت کنندگان مالیات در پرداخت مالیات تأثیر مثبت بگذارد. وقتی نرخ مالیات منطقی و منصفانه باشد پرداخت کنندگان از انجام اقدامات فرار مالیاتی پشیمان می‌شوند و آنها درآمد سالانه خود را بدون انکار مبلغ دقیق به مقامات اطلاع می‌دهند در نظر گرفتن توانایی پرداخت یا نرخهای مالیاتی قابل قبول به حفظ عدالت سیستم مالیات کمک می‌کند (راتنلنگی و مجید، ۲۰۱۸). نرخ مالیات عاملی است که مؤدیان را وادار به پرداخت مبلغ کمتری از درآمد خود می‌کند نرخ مالیات باید برای پرداخت

^۱ - Alkhatib et al

کنندگان عادلانه و معقول باشد. انصاف مالیات بحث برانگیز است زیرا ممکن است چنین نباشد میزان مالیاتی مشابه برای همه پرداخت کنندگان اتفاق می‌افتد. دانش مالیات برای پرداخت کنندگان مالیات امری حیاتی است که از علت و معلولی که برای فرار از پرداخت مالیات به آنها وارد شده است، آگاه باشند. اگر پرداخت کنندگان مالیات به خوبی از فرار مالیاتی آگاه باشند مشارکت آنها در فرار مالیاتی نادر است برعکس این قضیه برای مؤدی که از اطلاعات کافی برخوردار نیست صادق است. اطلاعات مربوط به مالیات باید تأکید بیشتری برای افزایش دانش مؤدیان داشته باشد. دانش مالیاتی وسیله ای برای افزایش درآمد کشور از جانب پرداخت کنندگان مالیات است (سادجیارتو و همکاران^۱، ۲۰۲۰).

گارگ و همکاران (۲۰۲۴) در تحقیقی با عنوان بررسی رفتار تمکین موذیان مالیاتی کالا و خدمات: توسعه نظریه رفتار برنامه ریزی شده به ارزیابی مقیاس ابزاری جامعی را با استفاده از تئوری توسعه یافته رفتار برنامه ریزی شده برای تحلیل عوامل تعیین کننده رفتار تمکین مالیات دهندگان کالا و خدمات در هند پرداختند. در این مطالعه یک نمونه تصادفی از ۳۳۹ مالیات دهندگان کالا و خدمات را با استفاده از نمونه گیری تصادفی گلوله برفی جمع آوری شد. در همین حال، این مطالعه از تحلیل عاملی اکتشافی و تحلیل عاملی تأییدی برای تجزیه و تحلیل داده های جمع آوری شده استفاده کرد. یافته های تحقیق نشان داد علاوه بر سه ساختار اصلی نظریه رفتار برنامه ریزی شده یعنی نگرش، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده مالیات دهندگان کالا و خدمات، پیچیدگی درک شده، اعتماد و تعهد اخلاقی را ایجاد کرده اند. نتایج توضیح می دهد که رفتار انطباق مالیات دهندگان کالا و خدمات یک پدیده پویا و چند وجهی است و برای مقامات مالیاتی ضروری است که رفتار تمکین کنندگان مالیات کالا و خدمات را درک کنند.

کی بلافوس و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی تاثیر مالیات بر تصمیم گیری افراد و شرکتها پرداختند. بدین منظور ۱۲۸ مطالعه را در مورد اندازه گیری درک اشتباه مالیاتی و پیامدهای رفتاری آن مرور و بررسی ها نشان داد که بسیاری از مالیات دهندگان دارای برداشت های نادرست مالیاتی قابل توجهی هستند که منجر به تصمیم گیری مغرضانه می شود. علاوه بر ویژگی های فردی، ویژگی های اطلاعات مالیاتی و محیط تصمیم گیری میزان درک نادرست مالیاتی را تعیین می کند. اطلاعات کمی در مورد تأثیرات واقعی درک غلط مالیاتی مدیران و نحوه مدیریت استراتژیک اطلاعات مالیاتی برای تأثیرگذاری بر سهامداران وجود دارد. این شکاف تحقیقاتی تعجب آور است زیرا بخش بزرگی از ادبیات حسابداری تصمیم گیری و افشای شرکت ها را تجزیه و تحلیل می کند.

^۱ -Sadjiarto et al

کائولو (۲۰۲۲) به بررسی نقش میانجی خودگرایی مالیات دهندگان را در رابطه بین قصد فرار مالیاتی و عوامل تعیین کننده آن پرداخت. بر اساس نظریه رفتار برنامه ریزی شده و ادبیات موجود، عوامل تعیین کننده قصد فرار مالیاتی به کنترل رفتاری درک شده، نگرش و هنجارهای ذهنی گروه بندی می شوند. متغیرهای تفصیلی اتخاذ شده از ادبیات شامل آگاهی مالیاتی، اطلاعات مالیاتی، پیچیدگی مالیاتی، قدرت درک شده، اخلاق مالیاتی، انصاف مالیاتی و اعتماد به دولت است. در مجموع ۱۵۱ پاسخ جمع آوری شد. تجزیه و تحلیل میانجی از طریق AMOS انجام شد. داده‌ها پشتیبانی آماری را برای میانجیگری خودگرایی در تأثیر چهار عامل تعیین کننده بر قصد فرار مالیاتی ارائه می‌کند.

بنی خلید و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی اتخاذ تئوری توسعه یافته رفتار برنامه ریزی شده برای تعیین اهداف مالک-مدیران در شرکت‌های کوچک و متوسط نسبت به مشارکت در رعایت مالیات فروش پرداختند. این مطالعه در مجموع ۶۶۰ نسخه از پرسشنامه را از طریق نمونه‌گیری تصادفی سیستماتیک بین مدیران/صاحبان شرکت‌های کوچک و متوسط تولیدی اردن توزیع کرد که از این تعداد ۳۸۵ نسخه پرسشنامه بازیابی شد و برای تجزیه و تحلیل بیشتر قابل استفاده و مناسب در نظر گرفته شد. این مطالعه از مدل سازی معادلات ساختاری با حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) برای اعتبارسنجی مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری و ایجاد ارتباط پیش‌بینی کننده مدل پیشنهادی استفاده کرد. بر اساس یافته‌های به دست آمده، نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی، کنترل رفتاری ادراک شده و میهن پرستی عوامل تعیین کننده معنادار تمایل به مشارکت در رعایت مالیات فروش در بین شرکت‌های مورد بررسی بود.

سجودی و همکاران (۱۴۰۳) در تحقیقی با عنوان عوامل موثر بر تمکین مالیاتی بر اساس تئوری رفتار برنامه ریزی شده: مطالعه مودیان شهر تبریز به تعیین عوامل موثر بر تمکین مالیاتی بر اساس تئوری رفتار برنامه ریزی شده طی سال‌ها ۱۴۰۱ تا ۱۴۰۲ پرداختند. جامعه آماری تحقیق، کلیه مودیان مالیاتی در کلان شهر تبریز بود که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی، ۴۲۴ نفر از مودیان مالیاتی در کلان شهر تبریز به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند که ۲۱۰ نفر از آن‌ها به پرسشنامه پاسخ دادند. براساس آزمون همبستگی پیرسون و تحلیل معادلات ساختاری، بین عدالت مالیاتی، اعتماد به دولت، قدرت اختیار، اطلاعات مالیاتی و آگاهی مالیاتی با تمکین مالیاتی رابطه مثبتی وجود داشت، ولی بین پیچیدگی مالیاتی و تمکین مالیاتی رابطه منفی وجود داشت. بین روحیه مالیاتی با تمکین مالیاتی رابطه معنی داری وجود نداشت. بر اساس مقدار ضرایب استاندارد شده (بتا) متغیر اعتماد به دولت و عدالت مالیاتی بیشترین تأثیر و متغیرهای آگاهی مالیاتی و اطلاعات مالیاتی کمترین تأثیر را بر تمکین مالیاتی دارند.



نجفی و همکاران (۱۴۰۱) به ارائه الگویی برای کشف تقلب مالیاتی بر اساس تیپ‌های شخصیتی مدیران مالی شرکت‌ها با استفاده از رویکرد شبکه‌های عصبی پرداختند. جامعه آماری پژوهش را کلیه مدیران مالی شرکت‌های بورسی و غیربورسی در سال ۱۳۹۹ که معاف از مالیات نیستند، تشکیل دادند. اطلاعات مربوط به مدیران مالی از طریق پرسشنامه جمع‌آوری و با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۱ و نرم‌افزار MATLAB نسخه ۲۰۱۵ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان داد که الگوی شبکه عصبی طراحی شده با ۱۰ نرون در لایه پنهان دارای دقت ۷۹/۵ درصد توانایی کشف تقلب مالیاتی صورت گرفته توسط مدیران مالی شرکت‌ها را دارد. همچنین طبق نتایج حاصل از آزمون مدل رگرسیونی، تیپ‌های شخصیتی خود پریشانی، برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری و توافق‌پذیری بر تقلب مالیاتی تاثیر مثبت و معنی‌دار و تیپ شخصیتی باوجدان بودن تاثیر منفی و معنی‌دار بر تقلب مالیاتی دارد.

شهریارپور و بنی‌طالی (۱۴۰۰) به بررسی تاثیر ۴ نوع تیپ‌های شخصیتی A، B، C و D ماموران مالیاتی بر شناسایی و وصول مالیات در سال ۱۳۹۹ پرداختند. برای این منظور داده‌های مورد نیاز از طریق ۵ دسته پرسشنامه تکمیل شده به وسیله کلیه ماموران مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری که ۲۵۰ نفر بودند، جمع‌آوری و در نهایت داده‌های مربوط به نمونه ۱۱۵ نفری با استفاده از مدل لنیس و ریچاردسون (۲۰۱۱) و استیجورس و نیسکانن (۲۰۱۱)، تجزیه و تحلیل شد. نتایج نشان داد که بین نوع تیپ شخصیتی ماموران مالیاتی و تشخیص و وصول مالیات ارتباط معنادار وجود دارد. بر اساس یافته‌های پژوهش، با توجه به اینکه تصمیم‌گیری درباره انتخاب شغل و حرفه، یکی از مهمترین و سرنوشت‌سازترین موضوعات در زندگی هر فرد به حساب می‌آید و از آنجا که هر فرد تیپ شخصیتی منحصر بفرد دارد، لذا برای آشنایی با ابعاد مختلف وجود آدمی و حفظ و تامین بهداشت روانی در افراد و در نهایت تحقق بهینه اهداف سازمانی، در نظر گرفتن تیپ شخصیتی پرسنل امری لازم و ضروری است که باید توسط مدیران مورد توجه ویژه قرار گیرد.

۳. روش شناسی پژوهش

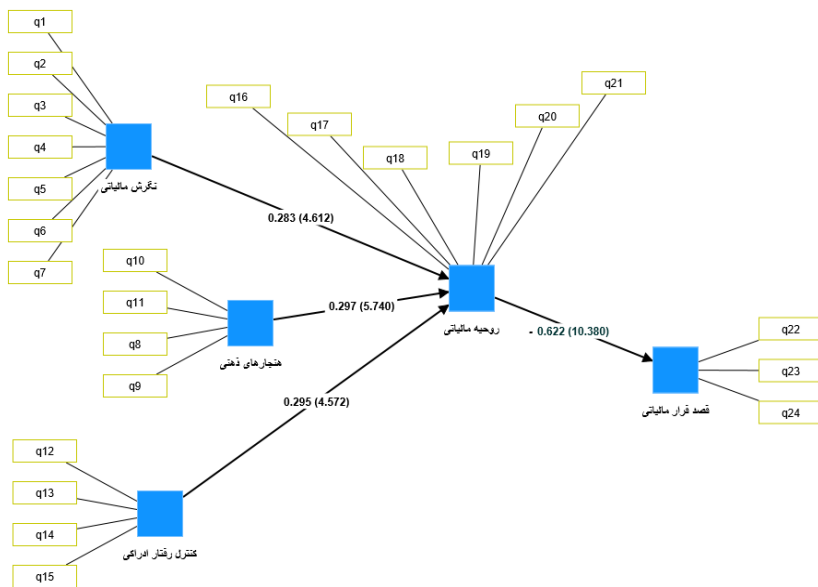
روش تحقیق این پژوهش از نوع آمیخته اکتشافی بود که در دو مرحله کیفی و کمی انجام شد. در مرحله اول به روش کیفی دلفی و با نظرسنجی از خبرگان حوزه مالیات، پرسشنامه‌های رفتار برنامه ریزی شده مالیاتی، روحیه مؤدیان مالیاتی و قصد فرار مالیاتی طراحی و ساخته شدند. در مرحله دوم کمی، با استفاده از این پرسشنامه‌های استاندارد ساخته شده، داده‌ها از مؤدیان مالیاتی شهر رشت جمع‌آوری گردید. سپس داده‌های گردآوری شده با رویکرد ترکیبی مدلسازی معادلات ساختاری (SEM) و شبکه عصبی مصنوعی (ANN) تحلیل شدند. در

بخش **SEM**، روابط مستقیم و غیرمستقیم خطی بین متغیرها در سطح معنی داری ۰,۰۵ بررسی شد. پس از آن، شبکه های عصبی مصنوعی برای تحلیل روابط پیچیده و غیرخطی میان متغیرها و اندازه گیری اثربخشی عوامل پیش بر قصد فرار مالیاتی به کار گرفته شدند. این رویکرد ترکیبی امکان بررسی جامع روابط خطی و غیرخطی میان متغیرهای پژوهش را فراهم آورد. بدین منظور، از یک مدل ترکیبی معادلات ساختاری-شبکه عصبی مصنوعی (**SEM-ANN**) استفاده شده است. داده ها از طریق پرسشنامه های رفتار برنامه ریزی شده مالیاتی، روحیه مؤدیان مالیاتی و قصد فرار مالیاتی از مؤدیان مالیاتی شهر رشت جمع آوری گردید جامعه آماری این پژوهش شامل دو گروه بود: ۱) خبرگان حوزه مالیات برای شناسایی عوامل کلیدی با استفاده از روش دلفی (۲ مؤدیان مالیاتی شهر رشت برای گردآوری داده های مربوط به متغیرهای پژوهش از طریق پرسشنامه).

توزیع نمونه هدفمند دلفی (اعضای گروه دلفی) را برحسب نوع سازمان و مدرک تحصیلی نشان می دهد. از میان ۱۰ نفر مشارکت کننده، ۶ نفر دارای مدرک دکتری در رشته های مختلف از جمله مالیات، اقتصاد، روانشناسی، حسابداری، مدیریت مالی و روانشناسی صنعتی و سازمانی هستند. ۳ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد در رشته مالیات و یک نفر دارای مدرک کارشناسی در همین رشته است. اعضای گروه دلفی از سازمان های مختلفی همچون دانشگاه ها، مراکز پژوهشی، سازمان امور مالیاتی کشور و ادارات مالیاتی منطقه انتخاب شده اند. این امر تنوع و گستردگی نظرات و تجربیات افراد شرکت کننده را تضمین می کند. توزیع جنسیتی نمونه نامتقارن است و ۵۹,۶ درصد را مردان و ۴۰,۴ درصد را زنان تشکیل می دهند، اما هر دو گروه به اندازه کافی نماینده هستند. توزیع سنی افراد نمونه به گونه ای انتخاب شده که بیشترین تعداد (۹۰ نفر) در گروه سنی میانسال یعنی ۳۶ تا ۴۵ سال قرار گیرند. گروه های سنی جوان تر و مسن تر نیز به ترتیب کمتر شده اند. این توزیع سنی متنوع، امکان بررسی تاثیر سن بر متغیرهای مورد مطالعه را فراهم می کند. در توزیع نمونه بر حسب نوع مالیات، بیشترین تعداد افراد (۱۳۰ نفر) مالیات بر درآمد پرداخت می کنند که یکی از رایج ترین انواع مالیات است. پس از آن، مالیات بر ارزش افزوده با ۸۰ نفر، دومین گروه پرتعداد را تشکیل می دهد. از لحاظ سابقه پرداخت مالیات، توزیع نمونه به گونه ای است که بیشترین تعداد افراد (۹۰ نفر) دارای ۶ تا ۱۰ سال سابقه هستند. پس از آن، گروه های ۱ تا ۵ سال سابقه و ۱۱ تا ۱۵ سال سابقه به ترتیب با ۷۵ و ۶۵ نفر قرار دارند. گروه های با سابقه بالاتر (۱۶ تا ۲۰ سال و بیش از ۲۰ سال) کمترین سهم را در این توزیع دارند.

۴. یافته‌های پژوهش

در به منظور مدل‌سازی عوامل پیش‌بینی‌کننده نظریه رفتار برنامه ریزی شده مالیاتی در پیش‌بینی روحیه و رفتار مودیان مالیاتی از یک مدل ترکیبی معادله‌های ساختاری- شبکه عصبی مصنوعی (SEM-ANN) استفاده شد. قابلیت پیش‌بینی قصد فرار مالیاتی توسط پرسشنامه با استفاده از SEM-ANN مدل‌سازی شد. با SEM، روابط مستقیم و غیرمستقیم خطی ارزیابی شدند. برای بهبود SEM، ANN به صورت متوالی به کار گرفته شد تا اثرات غیرخطی و تعاملی را که توسط SEM پشتیبانی نمی‌شود، محاسبه کند. شبکه عصبی مصنوعی برای تجزیه و تحلیل، تکمیل و تأیید رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری و اندازه‌گیری اثربخشی سازه‌هایی که برای پیش‌بینی قصد فرار مالیاتی بودند، به کار گرفته شد. از روش پرسپترون چندلایه استفاده شده است. پرسپترون چندلایه رایج‌ترین و گسترده‌ترین روش شبکه عصبی مصنوعی است. شبکه عصبی مصنوعی شامل سه لایه ورودی، پنهان و خروجی است. در این مطالعه، شبکه عصبی مصنوعی با استفاده از SPSS نسخه ۲۳ تحلیل شد. مدل به دست آمده از مدل‌سازی معادلات ساختاری به چهار مدل شبکه عصبی مصنوعی با یک متغیر خروجی تقسیم شده است. مدل دارای متغیر خروجی قصد فرار مالیاتی و سه متغیر روحیه مؤدیان مالیاتی و رفتارهای برنامه ریزی شده مالیاتی و ویژگی‌های شخصیتی است.





شکل ۲: الگوی آزمون شده همراه با مقدار آماره t مسیرها (ضرایب مسیر (t-value))

خروجی مدل‌سازی معادلات ساختاری برای اثرات مستقیم و غیرمستقیم

جدول ۱: مدل‌سازی معادلات ساختاری برای اثرات مستقیم و غیرمستقیم

روابط	ضریب مسیر استاندارد	انحراف استاندارد	آماره تی	سطح معنی‌داری
روحیه مالیاتی ← قصد فرار مالیاتی	۰,۶۲۲	۰,۰۶۰	۱۰,۳۸	۰,۰۰۱
نگرش مالیاتی ← روحیه مالیاتی	۰,۲۸۳	۰,۰۶۱	۴,۶۱۲	۰,۰۰۱
هنجارهای ذهنی ← روحیه مالیاتی	۰,۲۹۷	۰,۰۵۲	۵,۷۴۰	۰,۰۰۱
کنترل رفتار ادراکی ← روحیه مالیاتی	۰,۲۹۵	۰,۰۶۵	۴,۵۷۲	۰,۰۰۱
نگرش مالیاتی ← روحیه مالیاتی ← قصد فرار مالیاتی	-۰,۱۷۶	۰,۰۴۱	۴,۲۵۹	۰,۰۰۱
کنترل رفتار ادراکی ← روحیه مالیاتی ← قصد فرار مالیاتی	-۰,۱۸۳	۰,۰۴۶	۴,۰۰۴	۰,۰۰۱
هنجارهای ذهنی ← روحیه مالیاتی ← قصد فرار مالیاتی	-۰,۱۸۵	۰,۰۳۸	۴,۸۲۷	۰,۰۰۱

این جدول خروجی مدل‌سازی معادلات ساختاری را برای اثرات مستقیم و غیرمستقیم نشان می‌دهد. در ستون "روابط"، روابط بین متغیرها آورده شده است. ستون "ضریب مسیر استاندارد" مقادیر ضرایب مسیر استاندارد شده را نشان می‌دهد. ستون "میانگین نمونه" و "انحراف استاندارد" به ترتیب میانگین و انحراف استاندارد ضرایب مسیر را در نمونه برآورد شده نشان می‌دهند.

ستون "آماره تی" مقادیر آماره تی برای آزمون معنی‌داری ضرایب مسیر را ارائه می‌کند. مقادیر بالاتر از ۱,۹۶ نشان‌دهنده معنی‌داری در سطح ۰,۰۵ است. ستون "سطح معنی‌داری" نیز سطوح معنی‌داری را براساس مقادیر p-value نشان می‌دهد که مقادیر کوچکتر از ۰,۰۵ نشان‌دهنده معنی‌داری است.

بر اساس این نتایج، روحیه مالیاتی تأثیر مستقیم، قوی و معنی‌داری بر قصد فرار مالیاتی دارد (ضریب مسیر ۰,۶۲۲). همچنین نگرش مالیاتی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتار ادراکی تأثیرات مستقیم و معنی‌داری بر روحیه مالیاتی دارند.

علاوه بر این، نگرش مالیاتی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتار ادراکی از طریق روحیه مالیاتی به عنوان متغیر میانجی، اثرات غیرمستقیم و معنی‌داری بر قصد فرار مالیاتی دارند. لازم به ذکر است که این اثرات غیرمستقیم از نظر عددی منفی هستند، که نشان می‌دهد با افزایش

نگرش، هنجارها و کنترل رفتاری مالیاتی، روحیه مالیاتی بهبود می‌یابد و در نتیجه قصد فرار مالیاتی کاهش می‌یابد.

در مجموع، این یافته‌ها نقش کلیدی روحیه مالیاتی به عنوان یک متغیر میانجی در تأثیرگذاری بر قصد فرار مالیاتی را نشان می‌دهد.

تحلیل شبکه عصبی مصنوعی

همانطور که در بخش روش شناسی بحث شد، تحلیل شبکه عصبی مصنوعی در مرحله دوم تحلیل استفاده می‌شود. پیش‌بینی‌کننده‌های فرضی معنادار به عنوان ورودی برای ANN برای تأکید بر اهمیت مرتبط هر متغیر پیش‌بینی‌کننده استفاده می‌شوند. ANN پیش‌بینی‌های دقیق تری را در مقایسه با رویکردهای SEM تولید می‌کند (لیونگ^۱ و همکاران، ۲۰۱۳). از تحلیل شبکه عصبی مصنوعی برای اعتبارسنجی فرضیه‌های مطالعه استفاده شد. توزیع غیرنرمال داده‌ها و وجود همبستگی‌های غیرخطی بین متغیرهای وابسته و مستقل از دلایل اصلی پیاده‌سازی ANN هستند. علاوه بر این، تجزیه و تحلیل شبکه عصبی مصنوعی در برابر نویز، پرت‌ها و اندازه نمونه‌های کوچکتر مقاوم است. برای انجام تجزیه و تحلیل ANN از مازول شبکه عصبی نرم‌افزار SPSS شرکت IBM استفاده شد. مدل پرسپترون چندلایه تأثیر رفتارهای برنامه ریزی شده، روحیه مؤدیان مالیاتی بر قصد فرار مالیاتی را شناسایی می‌کند (شکل ۲). توابع مورد استفاده برای فعال‌سازی لایه پنهان و لایه خروجی هایپربولیک هستند و استانداردسازی داده‌ها به عنوان روش تغییر اندازه برای متغیرهای وابسته و مستقل استفاده می‌شود. شکل ۲ مدل پرسپترون چندلایه برای شناسایی تأثیرات کارکردهای اجرایی بر دزدگی زناشویی نشان می‌دهد.

دقت پیش‌بینی مدل شبکه عصبی مصنوعی (ANN) با استفاده از میانگین مربعات خطا (RMSE) برای هر دو مجموعه داده آموزشی (۸۰٪) و آزمایشی (۲۰٪) (ده تکرار) محاسبه شد. RMSE با استفاده از معادله ۱ (فو^۲ و همکاران، ۲۰۱۸) محاسبه می‌شود، که در آن SSE مجموع مربعات خطا و n تعداد آیتم‌ها است.

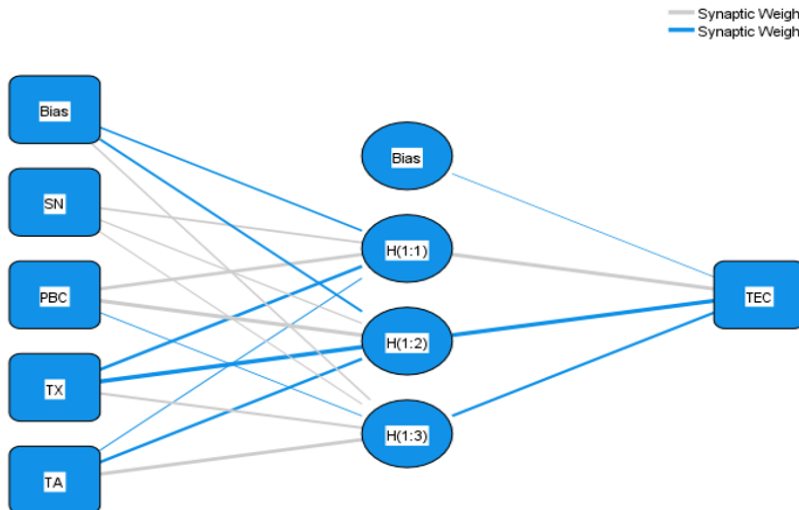
اطلاعات مربوط به ساختار شبکه عصبی مصنوعی استفاده شده در این مطالعه، لایه ورودی شامل ۴ متغیر کواریت (متغیرهای مستقل) است: هنجارهای ذهنی، کنترل رفتاری درک شده، اخلاق مالیاتی و نگرش مالیاتی. این متغیرها به روش استاندارد شده مقیاس‌بندی شده‌اند. این شبکه دارای یک لایه پنهان با ۲ واحد (نورون) است که از تابع فعال‌سازی تانژانت هایپربولیک استفاده می‌کند. لایه خروجی دارای یک متغیر وابسته با نام "قصد فرار مالیاتی"

^۱ Leong, L. Y.

^۲ Foo et al..

است که با تابع فعال‌سازی هویت مقیاس‌بندی شده است. تابع خطا از نوع مجموع مربعات است.

در مجموع، این اطلاعات نشان می‌دهد که یک شبکه عصبی مصنوعی ساده با یک لایه پنهان و ۲ نورون در آن لایه برای پیش‌بینی قصد فرار مالیاتی بر اساس ۴ متغیر مستقل استفاده شده است.



تابع فعال‌سازی لایه پنهان: مماس هاپربولیک
تابع فعال‌سازی لایه خروجی: شناسایی

شکل ۳. شبکه عصبی دولایه پنهان بر قصد فرار مالیاتی

مجموع مربعات خطای آموزش ۵۸,۷۴۰ است که نشان می‌دهد مدل به خوبی به داده‌های آموزشی برازش نشده است. با این حال، خطای نسبی ۰,۶۲۲ قابل قبول است. قاعده توقف استفاده شده، یک گام متوالی بدون کاهش در خطا بوده است که نشان می‌دهد مدل به خوبی واگرایی داشته است. زمان آموزش ۰,۰۴ ثانیه بسیار سریع است.

مجموع مربعات خطای آزمون ۲۸,۳۹۶ است که نشان می‌دهد مدل بر روی داده‌های آزمون عملکرد ضعیفی داشته است. خطای نسبی ۰,۸۳۲ برای داده‌های آزمون بالا است. متغیر وابسته "نگرش مالیاتی" است که یکی از موضوعات مهم در حوزه مالیات محسوب می‌شود.

جدول ۲- اهمیت نسبی و اهمیت نرمال شده متغیرهای مستقل

اهمیت نسبی	اهمیت	متغیر مستقل
۰,۲۴۵	۹۲,۰٪	هنجارهای ذهنی
۰,۲۵۲	۹۴,۵٪	کنترل رفتاری درک شده
۰,۲۶۷	۱۰۰,۰٪	اخلاق مالیاتی
۰,۲۳۶	۸۸,۶٪	نگرش مالیاتی

این جدول اهمیت متغیرهای مستقل را در مدل نشان می‌دهد. اخلاق مالیاتی با اهمیت ۰,۲۶۷ و اهمیت نرمال شده ۱۰۰٪ مهمترین متغیر در مدل است. کنترل رفتاری درک شده با اهمیت نرمال شده ۹۴,۵٪ در رتبه دوم قرار دارد. هنجارهای ذهنی با ۹۲٪ و نگرش مالیاتی با ۸۸,۶٪ اهمیت کمتری نسبت به دو متغیر قبلی دارند.

این نتایج نشان می‌دهد که در این مدل، اخلاق مالیاتی و کنترل رفتاری درک شده نقش مهمتری نسبت به هنجارهای ذهنی و نگرش مالیاتی در پیش‌بینی متغیر وابسته داشته‌اند. بنابراین، برای بهبود مدل باید بر روی این دو متغیر تمرکز بیشتری صورت گیرد. در این مطالعه، عوامل درونی مانند اخلاق مالیاتی و نگرش مالیاتی نقش مهمتری نسبت به عوامل بیرونی مانند هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده در پیش‌بینی قصد فرار مالیاتی داشته‌اند.

۵. بحث و نتیجه گیری

در هر کشور تلاش‌های زیادی برای تشویق مودیان به پرداخت مالیات صورت می‌گیرد. زیرا پرداخت مالیات می‌تواند فعالیت‌های زیادی را برای توسعه کشور به همراه داشته باشد. با این وجود مودیان همواره انگیزه‌ای برای پرداخت مالیات ندارند به طوری که گاهی تلاش‌های گسترده‌ای نیز برای فرار مالیاتی صورت می‌گیرد. این مساله تنها مختص کشورهای توسعه نیافته یا در حال توسعه نیست بلکه کشورهای توسعه یافته نیز مواردی از فرار مالیاتی را گزارش کرده‌اند. بنابراین فرار مالیاتی می‌تواند به صورت بالقوه در هر کشور رخ دهد و تلاش هر جامعه برای جلوگیری از این پدیده است. بر اساس نتایج، نگرش مالیاتی، تأثیر مثبت و معنی‌داری بر روحیه مالیاتی دارد. به این معنی که نگرش‌های مثبت نسبت به مالیات می‌تواند به افزایش روحیه مالیاتی افراد منجر شود. همچنین هنجارهای ذهنی و کنترل رفتار ادراکی نیز تأثیر مثبت و معنی‌داری بر روحیه مالیاتی دارند. این یافته‌ها نشان می‌دهد که فشار اجتماعی

برای پرداخت مالیات و ادراک توانایی کنترل رفتار مالیاتی می‌تواند به روحیه قوی‌تر مالیاتی در افراد منجر شود. این نتایج با یافته‌های پژوهش‌های پیشین مانند مطالعات بوبک و همکاران (۲۰۰۷) و سوسیلاواتی و بودیارتا (۲۰۱۳) همسو است که نقش مهم نگرش‌های مالیاتی مثبت، هنجارهای اجتماعی حامی پرداخت مالیات و ادراک کنترل رفتاری بالاتر را در تقویت روحیه مالیاتی تأیید کرده‌اند. از طرف دیگر، این یافته‌ها با نتایج برخی پژوهش‌های دیگر مانند اسمارت (۲۰۱۲) و لاسن (۲۰۰۳) که ارتباط ضعیف‌تری بین هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک شده با روحیه مالیاتی را گزارش کرده‌اند، ناهمسو است.

بر اساس نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، نتایج این پژوهش نشان می‌دهند که نگرش‌های مثبت نسبت به مالیات، هنجارهای ذهنی مبتنی بر فشار اجتماعی برای پرداخت مالیات، و ادراک کنترل رفتاری بالاتر در توانایی انجام رفتارهای مالیاتی، همگی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر روحیه مالیاتی افراد دارند. به این معنی که افرادی که نگرش مطلوب‌تری نسبت به مالیات داشته باشند، تحت فشار هنجاری بیشتری از سوی اطرافیان برای پرداخت مالیات قرار گیرند، و احساس کنترل بیشتری بر رفتارهای مالیاتی خود داشته باشند، از روحیه مالیاتی قوی‌تری برخوردار خواهند بود.

بنابراین، براساس چارچوب نظری رفتار برنامه‌ریزی شده، برای ارتقای روحیه مالیاتی در جامعه، لازم است تا افراد نگرش مثبت‌تری نسبت به مالیات و پرداخت آن داشته باشند، احساس فشار هنجاری برای پرداخت مالیات را از سوی اطرافیان تجربه کنند، و در عین حال، ادراک کنترل بالایی بر توانایی خود برای انجام رفتارهای مالیاتی داشته باشند. بر اساس نتایج ذکر شده، نگرش مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری بر روحیه مالیاتی افراد دارد. این یافته نشان می‌دهد که نگرش و دیدگاه افراد نسبت به مالیات می‌تواند بر میزان تمایل و روحیه آنها در پرداخت مالیات تأثیرگذار باشد.

افرادی که نگرش مثبت‌تری نسبت به مالیات دارند، احتمالاً آن را یک وظیفه شهروندی و یک مسئولیت اجتماعی می‌دانند. آنها درک می‌کنند که مالیات‌ها برای تأمین خدمات عمومی و زیرساخت‌های لازم برای جامعه ضروری است. این افراد معتقدند که پرداخت مالیات به توسعه و پیشرفت کشور کمک می‌کند و از این رو، تمایل بیشتری برای پرداخت مالیات از خود نشان می‌دهند.

از سوی دیگر، افرادی که نگرش منفی نسبت به مالیات دارند، ممکن است آن را یک بار اضافی و ناعادلانه تلقی کنند. آنها ممکن است احساس کنند که مالیات‌های پرداختی به درستی هزینه نمی‌شود یا از فواید آن بی‌بهره هستند. چنین دیدگاهی می‌تواند باعث کاهش روحیه مالیاتی در آنها شود. بنابراین، برای افزایش روحیه مالیاتی در افراد، مهم است که نگرش‌های مثبت نسبت به مالیات در میان شهروندان ترویج شود. این امر می‌تواند از طریق آموزش و

آگاهی‌رسانی در مورد اهمیت و نقش مالیات در توسعه کشور، شفافیت در هزینه‌کرد مالیات‌ها و نیز برخورد عادلانه با مؤدیان مالیاتی صورت گیرد.

برای تفسیر تأثیر نگرش مالیاتی بر روحیه مالیاتی، می‌توان از نظریات روانشناسی مانند نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده کمک گرفت. این نظریه توسط آجزن در سال ۱۹۹۱ مطرح شده است. بر اساس این نظریه، رفتار انسان تحت تأثیر سه عامل اصلی قرار می‌گیرد: نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی، و کنترل رفتاری درک شده. نگرش نسبت به رفتار به ارزیابی مثبت یا منفی فرد از آن رفتار اشاره دارد. هنجارهای ذهنی به فشار اجتماعی درک شده برای انجام یا عدم انجام آن رفتار مربوط می‌شود. کنترل رفتاری درک شده نیز به ادراک فرد از میزان سهولت یا دشواری انجام آن رفتار اشاره دارد. در رابطه با رفتار مالیاتی، نگرش مثبت نسبت به مالیات می‌تواند باعث افزایش روحیه مالیاتی شود. افرادی که مالیات را مفید، عادلانه و ضروری می‌دانند، احتمالاً تمایل بیشتری به پرداخت آن دارند. از طرف دیگر، نگرش منفی نسبت به مالیات، مانند احساس اینکه مالیات‌ها هدر می‌روند یا ناعادلانه هستند، می‌تواند روحیه مالیاتی را کاهش دهد (کالیس و همکاران، ۲۰۱۲). علاوه بر این، هنجارهای اجتماعی و فرهنگی نیز می‌توانند بر نگرش و روحیه مالیاتی افراد تأثیرگذار باشند. در جوامعی که پرداخت مالیات یک هنجار اجتماعی قوی است، افراد احتمالاً تمایل بیشتری به پرداخت مالیات دارند. بنابراین، با توجه به نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، نگرش مثبت نسبت به مالیات می‌تواند یکی از عوامل مهم در افزایش روحیه مالیاتی باشد. البته، لازم است که سایر عوامل مانند هنجارهای اجتماعی و کنترل رفتاری درک شده نیز در نظر گرفته شوند.

بر اساس یافته‌های ذکر شده، کنترل رفتار ادراک شده نیز تأثیر مثبت و معناداری بر روحیه مالیاتی افراد دارد. این یافته را می‌توان با استفاده از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده از آجزن (۱۹۹۱) تفسیر کرد. همانطور که پیش‌تر اشاره شد، در این نظریه، سه عامل اصلی بر رفتار افراد تأثیرگذار هستند: نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده. کنترل رفتاری درک شده به ادراک فرد از میزان سهولت یا دشواری انجام یک رفتار خاص اشاره دارد. در زمینه رفتار مالیاتی، کنترل رفتاری درک شده به ادراک فرد از توانایی خود در پرداخت مالیات مربوط می‌شود. افرادی که احساس می‌کنند پرداخت مالیات برایشان آسان است و می‌توانند آن را کنترل کنند، احتمالاً روحیه مالیاتی قوی‌تری خواهند داشت (موسیتیکساری، ۲۰۰۷). از طرف دیگر، افرادی که پرداخت مالیات را برای خود دشوار می‌بینند، ممکن است روحیه مالیاتی ضعیف‌تری داشته باشند. این ادراک می‌تواند ناشی از عوامل مختلفی مانند درآمد پایین، پیچیدگی قوانین مالیاتی یا دسترسی محدود به اطلاعات و منابع باشد (کرچل و همکاران، ۲۰۰۸). بنابراین، برای افزایش روحیه مالیاتی در افراد، مهم است که کنترل رفتاری درک شده آنها در زمینه پرداخت مالیات تقویت شود. این امر می‌تواند از طریق آموزش و ارائه اطلاعات

واضح و قابل فهم در مورد نحوه پرداخت مالیات، سادگی قوانین و مقررات مالیاتی، و همچنین حمایت از افراد کم‌درآمد در پرداخت مالیات انجام شود. در کل، نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده نشان می‌دهد که کنترل رفتاری درک شده، به همراه نگرش مثبت و هنجارهای اجتماعی، می‌تواند بر روحیه مالیاتی افراد تأثیرگذار باشد.

روحیه مالیاتی مودیان اثر منفی و معنی دار بر قصد فرار مالیاتی داشت. به عبارت دیگر، افزایش روحیه مالیاتی منجر به کاهش قصد فرار مالیاتی می‌شود. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که روحیه مالیاتی مودیان تأثیر منفی و معنادار بر قصد فرار مالیاتی دارد. این یافته با اکثر پژوهش‌های پیشین در این زمینه همسو است. پژوهش‌های قبلی نشان داده‌اند که افرادی که روحیه مالیاتی بالاتری دارند، احتمال کمتری دارد که به فرار مالیاتی روی آورند (کیرچلر و همکاران، ۲۰۰۸؛ هافمن و همکاران، ۲۰۱۵). این یافته‌ها با نتایج پژوهش حاضر همسو است. روحیه مالیاتی بالا به معنای نگرش مثبت نسبت به مالیات، پذیرش هنجارهای ذهنی و اجتماعی مربوط به پرداخت مالیات، و احساس کنترل رفتاری بیشتر در زمینه پرداخت مالیات است (آجنز، ۱۹۹۱). بنابراین، افرادی که روحیه مالیاتی بالاتری دارند، احتمال کمتری دارد که قصد فرار مالیاتی داشته باشند. با این حال، برخی پژوهش‌ها نتایج متفاوتی را نشان داده‌اند و معتقدند که عوامل دیگری مانند عدالت درک شده از سیستم مالیاتی، فرصت‌های فرار مالیاتی و هزینه‌های احتمالی فرار مالیاتی نیز می‌توانند بر قصد فرار مالیاتی تأثیرگذار باشند (کیرچلر و همکاران، ۲۰۰۸؛ آلم و همکاران، ۲۰۱۹). این یافته‌ها تا حدودی با نتایج پژوهش حاضر ناهمسو است. برای تفسیر کامل‌تر این یافته‌ها، باید به ابعاد مختلف روحیه مالیاتی و عوامل مؤثر بر قصد فرار مالیاتی توجه کرد. همانطور که قبلاً اشاره شد، روحیه مالیاتی شامل ابعادی مانند نگرش نسبت به مالیات، هنجارهای ذهنی، کنترل رفتار ادراکی و قصد رفتاری است (آجنز، ۱۹۹۱). هرچه این ابعاد در فرد قوی‌تر باشند، احتمال قصد فرار مالیاتی در آنها کمتر خواهد بود. از دیدگاه نظریه انتخاب عقلانی (بکر، ۱۹۶۸)، افراد براساس محاسبه هزینه-فایده، تصمیم به فرار مالیاتی یا پرداخت مالیات می‌گیرند. در این چارچوب، روحیه مالیاتی بالا می‌تواند به عنوان یک هزینه درونی برای فرار مالیاتی در نظر گرفته شود، که منجر به کاهش قصد فرار مالیاتی می‌شود. همچنین، از منظر نظریه یادگیری اجتماعی (باندورا، ۱۹۷۷)، افراد با روحیه مالیاتی بالا ممکن است از طریق مشاهده و الگوبرداری از دیگران، رفتارهای قانونی و پرداخت مالیات را یاد بگیرند و در نتیجه، قصد فرار مالیاتی کمتری داشته باشند. بنابراین، با استفاده از این نظریات می‌توان درک عمیق‌تری از چگونگی تأثیر روحیه مالیاتی بر قصد فرار مالیاتی به دست آورد. با این حال، لازم است که پژوهش‌های بیشتری در زمینه‌های مختلف و با در نظر گرفتن عوامل متعدد انجام شود تا بتوان به درک کامل‌تری از این موضوع دست یافت.

براساس نتایج این پژوهش، پیشنهادهای کاربردی زیر برای سیاستگذاران، مقامات مالیاتی و مدیران سازمان‌های مالیاتی ارائه می‌شود: ۱. تقویت هنجارهای اجتماعی مثبت در زمینه پرداخت مالیات از طریق معرفی الگوها و چهره‌های محبوب که رفتار قانونمند و مسئولانه آنها در پرداخت مالیات، ترویج شود. این امر می‌تواند از طریق کمپین‌های رسانه‌ای و تبلیغات انجام گیرد. ۲. ایجاد سیستم‌های پشتیبانی و مشاوره برای مؤدیان به منظور افزایش کنترل رفتاری درک شده آنها در زمینه پرداخت مالیات. این سیستم‌ها می‌تواند شامل خط‌های تلفن رایگان، وبسایت‌های اطلاع‌رسانی و مراکز مشاوره باشد تا فرآیند پرداخت مالیات برای مؤدیان آسان‌تر شود. ۳. برخورد منصفانه و شفاف با مؤدیان مالیاتی و اطمینان از عدالت در اجرای قوانین مالیاتی. این امر می‌تواند از طریق ایجاد سازوکارهای شفاف برای پیگیری شکایات و رسیدگی به اختلافات انجام شود. اجرای این پیشنهادات نیازمند برنامه‌ریزی، هماهنگی و همکاری بین سازمان‌های مختلف از جمله سازمان امور مالیاتی، وزارت آموزش و پرورش، رسانه‌ها و نهادهای فرهنگی است. یک رویکرد جامع و هماهنگ می‌تواند به ارتقای روحیه و رفتار مطلوب مالیاتی در سطح جامعه کمک کند و در نهایت منجر به کاهش فرار مالیاتی شود. محدودیت‌های این پژوهش عبارتند از: محدودیت جغرافیایی که مطالعه تنها در شهر رشت انجام شده و نتایج آن قابلیت تعمیم محدودی به سایر مناطق کشور با محیط‌های فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی متفاوت دارد. محدودیت نمونه آماری که شامل مؤدیان مالیاتی شهر رشت بوده و گروه‌های دیگر مانند کارشناسان و کارمندان سازمان امور مالیاتی در این پژوهش لحاظ نشده‌اند. محدودیت ابزار سنجش که از پرسشنامه استفاده شده که می‌تواند محدودیت‌هایی نظیر سوگیری پاسخگویان را در پی داشته باشد. محدودیت روش تحلیل داده‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری و شبکه عصبی مصنوعی که هر کدام محدودیت‌های خاص خود را دارند. همچنین محدودیت مدل سنجش رفتار برنامه‌ریزی شده مالیاتی که ممکن است تمامی ابعاد رفتارهای مالیاتی را پوشش ندهد. پیشنهادهای پژوهشی برای مطالعات آتی با توجه به محدودیت‌های ذکر شده عبارتند از: ۱) انجام مطالعه در سطح ملی و با نمونه‌های متنوع‌تر شامل سایر گروه‌های درگیر در امور مالیاتی برای افزایش قابلیت تعمیم یافته‌ها. ۲) استفاده از روش‌های سنجش متنوع‌تر برای کاهش محدودیت‌های ابزار سنجش مانند پرسشنامه و نیز به‌کارگیری روش‌های تحلیل داده مکمل برای غلبه بر محدودیت‌های روشی.

۱. سجودی، سکینه؛ رزقی ایلخچی، هادی و عزیزی نوروزآبادی المیرا. عوامل موثر بر تمکین مالیاتی بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: مطالعه مودیان شهر تبریز. پژوهشنامه مالیات، ۳۲ (۶۲)
۲. شهریارپور، سلیمان و بنی طالبی دهکردی، بهاره. (۱۴۰۰). تأثیر مدل تیپ شناسی شخصیتی فریدمن و روزنمن بر میزان تشخیص و وصول مالیات. پژوهش‌های مالی و رفتاری در حسابداری، ۲۱ (۲)، ۸۰-۶۰.
۳. نجفی، سمیه؛ صالحی، اله‌کرم؛ امیری، هوشنگ. (۱۴۰۱). ارائه الگویی برای کشف تقلب مالیاتی بر اساس تیپ‌های شخصیتی مدیران مالی شرکتها با استفاده از رویکرد شبکه‌های عصبی. پژوهشنامه مالیات، ۳۰ (۵۳): ۷۱-۹۶.
۴. Alm, J., McClelland, G. H., & Schulze, W. D. (۱۹۹۹). Changing the social norm of tax compliance by voting. *Kyklos*, ۵۲(۲), ۱۴۱-۱۷۱.
۵. Ajzen, I. (۱۹۹۱). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, ۵۰, ۱۷۹-۲۱۱. De Young, ۵۰۹-۵۲۶.
۶. Ajzen, I. (۲۰۰۵). *Attitudes, Personality and Behavior Second Edition*. Open University Press.
۷. Alkhatib, A.A., Abdul-Jabbar, H., Abuamria, F., & Rahhal, A. (۲۰۱۹). The effects of social influence factors on income tax evasion among the Palestinian SMEs. *International Journal of Advanced Science and Technology*, ۲۸(۱۷), ۶۹۰-۷۰۰.
۸. Aumeerun, B., Jugurnath, B., & Soondrum, H. (۲۰۱۶). Tax evasion: Empirical evidence from sub-Saharan Africa. *Journal of Accounting and Taxation*, ۷(۷), ۷۰-۸۰.
۹. Bani-Khalid, Tareq, Ahmad Farhan Alshira'h, and Malek Hamed Alshirah. ۲۰۲۲. Focus on the Theory of Planned Behavior" *Economies* ۱۰, no. ۲: ۳۰. <https://doi.org/10.3390/economies10020030>.
۱۰. Bobek, D.D., Roberts, R. W., & Sweeney, J. T. (۲۰۰۷). The social norms of tax compliance: Evidence from Australia, Singapore, and the United States. *Journal of Business Ethics*, ۷۴(۱), ۴۹-۶۴.
۱۱. Chen, M. (۲۰۱۷) Modeling an Extended Theory of Planned Behavior Model to Predict Intention to Take Precautions to Avoid Consuming Food with Additives. *Food Quality and Preference*, ۵۸, ۲۴-۳۳.

۱۲. Cullis, J., Jones, P., dan Savoia, A. (۲۰۱۲). Social norms and tax compliance: Framing the decision to pay tax. *The Journal of Socio-Economics*, ۴۱(۲), pp ۱۵۹-۱۶۸.

۱۳. Damayanti, T.W. (۲۰۱۵). Analisis Kepatuhan Wajib Pajak Tinjauan Berdasarkan Teori Perilaku Terencana dan Teori Psikologi Fiskal Dengan Orientasi Ketidakpastian Dan Orientasi Religiusitas Sebagai Variabel Moderasi. Disertasi Program Doktor Ilmu Akuntansi, Program Pascasarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya.

۱۴. Ernawati, D. W. (۲۰۱۰). Pengaruh Sikap, Norma Subjektif, Kontrol Perilaku Yang Dipersepsikan Dan Sunset Policy Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak dengan Niat Sebagai Variabel Intervening. (Studi Empiris pada Wajib Pajak Badan KPP Pratama Jakarta Pluit). Tesis. Program Magister Akuntansi. Program Pascasarjana Universitas Brawijaya.

۱۵. Garg, S., Narwal, K. P., & Kumar, S. (۲۰۲۴). Investigating the compliance behavior of GST taxpayers: An extension to theory of planned behavior. *Journal of Public Affairs*, ۲۴(۳), e۲۹۳۶.

۱۶. Jassem, S., Al-Rawi, Y. A., & Hussein Ali, A. (۲۰۲۲). Impact of Big Five personality traits on tax non-compliance intentions: Mediation effect of perceived tax-fairness. *Journal of Public Affairs*, ۲۲(Suppl. ۱), e۲۷۷۷. <https://doi.org/10.1002/pa.۲۷۷۷>

۱۷. Kay Blaufus, Nadja Fochmann, Jochen Hundsdoerfer, Michael Milde. (۲۰۲۲) How Does the Deferral of a Distortive Tax Affect Overproduction and Asset Allocation?. *European Accounting Review* ۰:۰, pages ۱-۲۸.

۱۸. Kaulu, B. (۲۰۲۲). Determinants of Tax Evasion Intention using the Theory of Planned Behavior and the Mediation role of Taxpayer Egoism. *Fudan J. Hum. Soc. Sci.* ۱۵, ۶۳-۸۷ <https://doi.org/10.1007/s40647-021-00332-8>.

۱۹. Kirchler, E., Hoelzl, E., Wahl, I. (۲۰۰۸). Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Jurnal of Economic Psychology*, ۲۹ pp ۲۱۰-۲۵۵.

۲۰.

۲۱. Lassen, D. D. (۲۰۰۳). Ethnic divisions, trust and the demand for social policy (Doctoral dissertation, Harvard University).



۲۲. Mustikasari, E. (۲۰۰۷). Kajian empiris tentang kepatuhan wajib pajak badan di perusahaan industri pengolahan di Surabaya. Simposium Nasional Akuntansi X, ۲۶-۲۸.
۲۳. Owusu, G.M.Y., Bart-Plange, M.-A., Koomson, T.A.A. and Arthur, M. (۲۰۲۱), The effect of personality traits and tax morale on tax evasion intention. *Journal of Financial Crime*, Vol. ۲۹ No. ۱, pp. ۲۷۲-۲۹۲. <https://doi.org/10.1108/JFC-02-2021-0026>.
۲۴. Rantelangi, C., & Majid, N. (۲۰۱۸). Factors that influence the taxpayers' perception on the tax evasion. In *Advances in economics, business and management research (AEBMR)*, (p. ۳۵). Atlantis Press.
۲۵. Sadjiarto, A., Susanto, A.N., Yuniar, E., & Hartanto, M.G. (۲۰۲۰). Factors affecting perception of tax evasion among Chindos. In ۲۳rd Asian Forum of Business Education (AFBE ۲۰۱۹) (pp. ۴۸۷-۴۹۳). Atlantis Press.
۲۶. Saxunova, D., & Szarkova, R. (۲۰۱۸). Global Efforts of Tax Authorities and Tax Evasion Challenge. *Journal of Eastern Europe Research in Business and Economics*, ۲۰۱۸, ۱-۱۴.
۲۷. Smart, M. (۲۰۱۲). The application of theory of planned behaviour to academic staff compliance with workplace information security guidelines (Doctoral dissertation, Griffith University).
۲۸. Susilawati, K.E., & Budiarta, K. (۲۰۱۳). Pengaruh kesadaran wajib pajak, pengetahuan pajak, akuntabilitas pelayanan publik dan kemudahan dalam menyampaikan surat pemberitahuan pajak terhadap kemauan membayar wajib pajak. *E-Jurnal Akuntansi*, ۴(۲), ۳۴۵-۳۶۰.
۲۹. Taing, H.B., & Chang, Y. (۲۰۲۱). Determinants of Tax Compliance Intention: Focus on the Theory of Planned Behavior. *International journal of public administration*. VOL ۴۴ P ۶۲-۷۳
۳۰. Wawan, A., dan Dewi, M. (۲۰۱۱). Teori dan Pengukuran Pengetahuan, Sikap dan Perilaku Manusia Dilengkapi Contoh Kuesioner. Yogyakarta: Nuha Medika.
۳۱. Winarsih, E.S. (۲۰۱۴). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Niat Ketidakpatuhan Dalam Membayar Pajak (Studi Empiris Terhadap Wajib Pajak PBB-P₂ Kabupaten Sukoharjo). Tesis. Program Studi Magister Akuntansi. Program Pascasarjana Universitas Sebelas Maret.