

بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و نگرش فرار مالیاتی

رمضانعلی رویایی^۲*

یعقوب بهشتی^۱

تاریخ پذیرش: ۹۵/۱۱/۰۵

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۸/۳۰

چکیده

حرفه حسابداری در سالیان گذشته رسوایی‌های متعددی را پشت‌سر نهاده؛ که شخصیت اخلاقی حسابداران را متأثر نموده است. بسیاری از تصمیم‌گیری‌های حسابداران و مدیران تحت‌تأثیر ارزش‌های اخلاق فردی آنهاست. در این میان فرار مالیاتی به عنوان یک پدیده غیراخلاقی، از دغدغه‌های امروز جامعه حسابداری است. هدف این پژوهش بررسی رابطه بین دو شاخصه اصلی فلسفه اخلاق فردی (آرمانگرایی و نسبی‌گرایی) با نگرش نسبت به فرار مالیاتی است. داده‌ها با استفاده از ۱۹۳ عدد پرسشنامه وضعیت اخلاقی فورسیث (۱۹۸۰) و پرسشنامه فرار مالیاتی مک‌گی و نورونها (۲۰۰۸) در سال ۱۳۹۵ و در شهر تهران گردآوری شد. آزمون فرضیه‌ها با استفاده از نرم‌افزار آماری EXCEL و SPSS انجام گرفت. آزمون کولموگروف-اسمیرنف برای بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها به کار گرفته شد و با توجه به نرمال بودن توزیع داده‌ها از آزمون t، همبستگی پیرسون و تحلیل واریانس استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان داد که فلسفه اخلاق فردی بر نگرش فرار مالیاتی حسابداران تأثیر گذار است، بطوریکه بین نسبی‌گرایی و نگرش فرار مالیاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد اما بین آرمانگرایی و نگرش فرار مالیاتی رابطه معنادار وجود ندارد. همچنین متغیرهای کنترل شامل میزان تحصیلات، جنسیت و نوع اشتغال در بخش خصوصی یا دولتی، تأثیری بر نگرش فرار مالیاتی ندارند.

کلیدواژه‌ها: اخلاق، اخلاق حرفه‌ای، فلسفه اخلاق فردی، فرار مالیاتی

^۱ دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران ybeheshti@gmail.com

^۲ استادیار گروه حسابداری و مالی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، (نویسنده مسئول)، ad_royaee@gmail.com

۱-مقدمه

اهمیت روزافزون مالیات در ساختار اقتصادی کشورها شایان توجه است. از لحاظ تاریخی همواره حکومت‌ها تمایل به اخذ مالیات بیشتر و تقویت پایه‌های اقتصادی خود داشته‌اند. اخذ مالیات به اشکال مختلفی و با اهدافی نظیر امنیت داخلی، ایجاد رفاه و تامین اجتماعی صورت پذیرفته است. اصغری (۱۳۷۸) می‌نویسد: "مطابق کاوشهای انجام شده، قدیمی‌ترین مقررات مالیاتی مربوط به یکی از پادشاهان سومری؛ در اواسط قرن سوم پیش از میلاد تدوین شده و پایه اخذ مالیات در امپراطوری بزرگ ایران باستان بود". با ظهور اسلام در ایران فرایند اخذ مالیات در قالب آموزه‌های شرع مقدس شکل گرفت و مالیات‌ستانی با مفاهیمی نظیر خمس، زکات و یا اخذ خراج از کشاورزان، هویت جدیدی یافت. آموزه‌های مالیاتی قرآن کریم و در کنار آن تبیین الزامات و آیین مالیات‌ستانی در منابعی همسو با قرآن (نظیر نهج البلاغه) فرایند اخذ مالیات در صدر اسلام را تسهیل می‌نمود. با وجود این تسهیلات؛ در آن مقطع تاریخی، اخذ مالیات با چالش‌هایی روبرو شد. شریفی (۱۳۸۶) می‌گوید: "در زمان خلفای راشدین اخذ مالیات به سهولت انجام، و عواید عمومی روزبه‌روز در تزايد بود ولی بعداً در زمان خلفای بنی‌امیه و بنی‌عباس چون عایدات بیت‌المال برای ارضای هوی و هوس خلیفه یا عمال آنان مصرف می‌شد به مرور مسلمانان از پرداخت حقوق شرعی خود اجتناب نمودند، بطوریکه خلفا مجبور شدند مقررات مالیات شرعی را به صورت مقررات عمومی درآورده و مالیات عُشر (یک دهم) را جانشین زکات نمایند". بنابراین از لحاظ تاریخی، فلسفه وجود مالیات تکلیفی، مقارن با اولین موارد اجتناب^۱ و فرار مالیاتی^۲ در کشورمان بوده؛ و نگرش فرار مالیاتی را می‌توان زائیده فساد مسئولین و فاصله گرفتن حاکمان از آموزه‌های اخلاقی دانست. همچنین ساختار کنونی اخذ مالیات در دوره ناصرالدین شاه و با قراردادن مستوفی برای هر ایالت پایه‌ریزی شد. اما بر کسی پوشیده نیست که ظهور اقتصاد کینزی در مواجهه با بحران ۱۹۳۰، و ایجاد نقش پر رنگ دولت‌ها در اقتصاد، سبب ایجاد سیستم‌های مالیاتی فعلی گردیده است. بطوریکه امروزه در کشورهای توسعه‌یافته جهان، اخذ مالیات سهم قابل‌ملاحظه‌ای در تامین منابع مالی و بهبود جریان گردش نقدینگی ایفا می‌کند. دولت‌ها می‌توانند با افزایش درآمد مالیاتی خود مانند افزایش در تولید ناخالص ملی، منابع مالی را در جهت حمایت از تولید و صنعت داخلی حرکت دهند. مالیات به عنوان ابزار غیرمستقیم دولت از طریق تأثیر بر فعالیت بنگاه تجاری می‌تواند در سیاست‌گذاری و توسعه صنعتی، نقش کلیدی ایفا و ایشان را در زمینه دستیابی به اهداف خود یاری رساند. به عبارتی دیگر از نظر اقتصادی اخذ مالیات در بحث توزیع عادلانه‌تر درآمدها نیز مطرح می‌شود و توزیع عادلانه درآمد

^۱ Tax avoidance^۲ Tax evasion

به این معنی است که شکاف اقتصادی بین گروه‌های درآمدی جامعه کمتر و دولت را در تحقق هدف آرمانی "عدالت اجتماعی" یاری می‌رساند.

در مقابل، دولت‌ها در فرایند اخذ مالیات با چالش‌هایی نظیر اجتناب مالیاتی و یا فرار مالیاتی مواجه‌اند. هیباس (۲۰۱۱) می‌گوید: "هرگونه تلاش قانونی یا غیرقانونی یک شرکت به منظور طفره رفتن از پرداخت مالیات یا کمتر پرداخت نمودن آن، به هر شیوه که انجام شود، فرار مالیاتی گفته می‌شود". اصطلاح فرار مالیاتی در رابطه با ترتیبات غیرقانونی اتخاذ شده جهت اختفا درآمد یا نادیده گرفتن بدهی مالیاتی به کار می‌رود و به این معنی است که مؤدی کمتر از میزانی که قانوناً موظف است پرداخت نماید. اما در اجتناب مالیاتی، شاهد استفاده مؤدی از راه‌های مختلف قانونی نظیر محاسبه مالیات نرخ‌های گوناگون به منظور کاستن از میزان مالیات هستیم و درواقع عاملان اقتصادی با استفاده از روزه‌های قانون مالیات و بازبینی در تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات هر دو به منظور گریز از پرداخت مالیات صورت می‌گیرد اما تفاوت اساسی این دو آن است که اجتناب از پرداخت مالیات رفتاری قانونی است؛ درحالی‌که فرار مالیاتی رفتاری غیرقانونی است. کشور ما نیز با اقتصادی درحال توسعه، از این قاعده مستثنی نیست و در گزارشات رسمی منتشره توسط مسئولین دولتی، عسکری (۱۳۹۳) ارقام قابل توجهی از فرار مالیاتی نظیر دوازده تا بیست میلیارد دلار در سال (معادل بیست و پنج درصد تولید ناخالص ملی) به چشم می‌خورد و البته نیمی از آن در پایتخت روی می‌دهد. طیب‌نیا (۱۳۹۴) می‌گوید: "بدون افزایش نرخ مالیات و تنها در صورت جلوگیری از میزان فرار مالیاتی فعلی کشور، درآمدهای دولت تا چهار برابر افزوده می‌گردد". فرار مالیاتی در ساختارهای اقتصادی متفاوت به اشکال متنوعی صورت می‌پذیرد. گرایش به فرار مالیاتی می‌تواند تحت تأثیر عوامل اقتصادی نظیر نرخ مالیات، پیچیدگی قوانین، تورم و یا مؤثر از سیاست‌های اقتصادی دولت‌ها و حتی متأثر از عوامل فرهنگی-اجتماعی مانند آموزش، اطلاع‌رسانی و یا فقدان عدالت محوری قرار گیرد. با در نظر گرفتن گشایش‌های اقتصادی پسابرجام و همچنین اراده دولت در تدوین برنامه جامع نظام مالیاتی کشور و با وجود ساختار اعتقادی-اخلاقی حاکم بر جامعه، می‌توان گفت در بلندمدت، نقش اخلاق در تمکین یا فرار مالیاتی پررنگ‌تر از سایر عوامل مؤثر بر این گرایش است. همچنین با توجه به وجود زمینه تاریخی و شرعی در پرداخت مالیات و نقش مهم آموزه‌های اخلاقی در شکل‌دهی نگرش اخلاقی جامعه ایران؛ می‌توان پدیده فرار مالیاتی را به عنوان یک معضل غیراخلاقی دانست و ارتباط آن را با آموزه‌های اخلاق فردی جامعه سنجش نمود. متأسفانه در سالیان اخیر شاهد اختلاس و بداخلاقی‌های مالی متعددی در کشورمان بوده‌ایم که اعتبار اخلاقی جامعه حسابداری-مالی را تهدید نموده است. امروزه بسیاری از رفتارها و تصمیم‌های کارکنان و مدیران، تحت تأثیر ارزش

های اخلاقی آنهاست. اعتبار هر حرفه نیز به عوامل متعددی وابسته بوده که این عوامل خود تحت تأثیر شرایط و گرایش تاریخی آن جامعه است. یکی از عواملی که نقش اساسی در شکل‌دهی الزامات حرفه‌ها دارد اخلاق حرفه‌ای^۱ است. هرچند در رشته‌هایی نظیر حسابداری این مفهوم پدیده‌ای نسبتاً نو است و تاکنون محدود به حرفه‌هایی نظیر پزشکی و مانند آن بوده، اما به لحاظ تاریخی، همه حرفه‌هایی که از پایداری و اقبال برخوردار بوده‌اند دارای مجموعه‌ای مدون یا ضمنی از اصول کاربردی و اخلاق حرفه‌ای بوده‌اند. اخلاق حرفه‌ای از دو منظر موجب پایداری هر حرفه می‌شود: از منظر درون حرفه‌ای (جامعه حرفه‌ای) و از دیدگاه بیرونی (مردم). با ورود افراد به جامعه و پذیرش مسئولیت‌های اجتماعی اخلاق از جنبه فردی^۲ به جنبه حرفه‌ای ارتقاء یافته و مطالبات جدیدی از فرد ایجاد می‌کند.

با توجه به بیان مساله و بررسی پژوهش‌های صورت‌گرفته در حوزه آسیب‌شناسی فرار مالیاتی؛ پژوهشگران دریافته‌اند که خلأ پژوهشی موجود در این حوزه، بررسی تأثیر فلسفه اخلاقی مؤدیان بر نگرش آنان به فرار مالیاتی است. فلسفه اخلاق فردی نظام ارزش‌ها و عقایدی است که فرد برای خود حفظ و بر اساس آن، در مواجهه با شرایط تصمیم‌گیری اخلاقی اقدام می‌کند. گنسلر (۱۳۷۸) می‌گوید: "فلسفه اخلاق شاخه‌ای از فلسفه بوده که به استدلال درباره پرسش‌های بنیادین اخلاقیات می‌پردازد بطوریکه درستی و نادرستی امور، شناخت امور خیر و شر، و بازشناسی فضایل، مسائل بنیادین اخلاق را تشکیل می‌دهند". بررسی‌های پژوهشگران این تحقیق نشان داد مدلی که می‌تواند شاخص‌های اخلاق فردی جامعه را سنجش کند و دارای روایی و پایایی مناسبی باشد؛ پرسشنامه وضعیت اخلاقی فورسیث (۱۹۸۰) است.

تاکنون تحقیقی که توانسته باشد از مقوله فلسفه اخلاق فردی، دیدگاه فرار مالیاتی را ارزیابی نماید، صورت نگرفته است. بنابراین منطق شکل‌دهنده این پژوهش، بر مبنای بررسی رابطه فلسفه اخلاق فردی با نگرش فرار مالیاتی شکل گرفت. فرضیه‌های پژوهش شامل بررسی رابطه شاخص‌های فلسفه اخلاق فردی (آرمانگرایی و نسبی‌گرایی) با نگرش فرار مالیاتی در نظر گرفته شده است. همچنین متغیرهای کنترل پژوهش شامل جنسیت، میزان تحصیلات و محل اشتغال می‌باشند. با توجه به طرح مساله و اهمیت پژوهش در حوزه اخلاق فردی، هدف اصلی این تحقیق بررسی رابطه دو شاخصه اصلی فلسفه اخلاق فردی (آرمانگرایی و نسبی‌گرایی) با نگرش فرار مالیاتی است.

¹ Ethics

² Moral

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

■ **واژه شناسی اخلاق.** اخلاق در لغت جمع خُلق و خُلُق است. معلوف (۱۳۸۱) در تعریف اخلاق از بیان علامه مجلسی می‌گوید: "اخلاق ملکهای نفسانی بوده که کار به سهولت از آن صادر می‌شود. برخی از این ملکات فطری و ذاتی اند و پاره‌ای از آنها با تفکر و تلاش و تمرین عادت دادن نفس به آنها، به دست می‌آیند. چنان چه بخیل ابتدا با سختی و جان‌کندن، چیزی را می‌بخشد، اما در اثر تکرار بخشش به صورت خوی و عادت او در می‌آید."

همچنین علامه جعفری (۱۳۷۹) در کتاب اخلاق و مذهب، در تعریف اخلاق می‌گوید: "اخلاق عبارت است از انجام کار نیک و دوری از کار زشت با بهره‌برداری از آزادی یعنی بدون این که صدور آن کار از ما به جهت عوامل مکانیکی صددرصد مشخص شده باشد. البته ریشه اساسی آن هم عبارت است از همان جستجوی کمال". بحث‌های فراوانی در مورد منشأ پیدایش این صفات پایدار نفسانی صورت گرفته است. بعضی معتقدند که این صفات صرفاً در اثر تکرار عمل حاصل می‌شوند.

فیلسوف غربی فرانکنا (۱۳۷۶) در تعریف فضایل اخلاقی می‌نویسد: ملکات یا ویژگی‌هایی که کاملاً ذاتی نباشند، همه آنها باید دست‌کم تا حدی به وسیله تعلیم و ممارست و یا شاید با موهبت به‌دست آید.

■ **فلسفه اخلاق.** خانی‌جزنی (۱۳۸۵) می‌گوید: افلاطون (۴۲۷-۳۴۸ پ.م) پایه اخلاق را بر عدالت قرار داده؛ یعنی اخلاق را مساوی عدالت می‌داند و عدالت را مساوی با زیبایی، چرا که معتقد است اخلاق مربوط به روح زیباست نه این‌که کار اخلاقی به خودی‌خود زیباست و زیبایی کار به تبع زیبایی روح است.

مک‌ناوتن (۱۳۸۰) می‌نویسد: "همه ما درباره ارزش زندگی و اعمال خود و دیگران گاه با واژه‌های عام اخلاقی حکم می‌کنیم. مثل این که شخصی را خوب یا بد و یا عملی را صواب یا خطا می‌دانیم. فلسفه اخلاق با این بعد از تجربه ما از ارزش یعنی با اندیشه اخلاقی سروکار دارد". مصباح (۱۳۸۲) می‌گوید: در علم اخلاق، گزاره‌هایی مانند "ظلم کار ناپسندی است"، "عدالت خوب است"، "وفای به عهد وظیفه هر انسانی است" و... وجود دارد. بررسی مفاهیمی که در این قضایا به کار می‌روند مانند: ظلم، عدالت، وفای به عهد که موضوع این قضایا هستند و مفاهیمی مانند ناپسند، خوب، وظیفه و... که محمول این گزاره‌ها هستند، در علم اخلاق انجام نمی‌شود. به عنوان مثال، این که خوبی دقیقاً چگونه مفهومی است؟ حدود آن چیست؟ ذهنی است یا خارجی؟ چرا انسان باید اعمال خوب انجام دهد؟ افعال اخلاقی را چگونه می‌توان ارزیابی کرد؟ اخلاق مطلق است یا نسبی؟ بحث و بررسی این موارد به علم دیگری به نام "فلسفه اخلاق" نیاز

دارد. پس در مجموع می‌توان گفت: "فلسفه اخلاق، علمی است که از مبادی تصویری و تصدیقی علم اخلاق بحث می‌کند. یعنی هم تصوّرات و مفاهیمی را که در علم اخلاق و جملات آن به کار می‌روند توضیح می‌دهد و هم مسائلی را که پرداختن به تصدیقات و جملات اخلاقی متوقف به بررسی و حل آنها می‌باشد، مورد بحث قرار می‌دهد".

به عقیده ژکس (۱۳۶۲) "علم اخلاق عبارت از تحقیق در رفتار آدمی بدان گونه که باید باشد. وی می‌افزاید: علم اخلاق را نباید با علم مطالعه اخلاقیات و آداب اشتباه کرد، زیرا علم اخلاقیات به مطالعه رفتار آدمی چنان که هست می‌پردازد و قوانین حاکم بر آنها را به دست می‌آورد، در صورتی که علم اخلاق، برعکس، بدین مهم توجه دارد که عمل آدمی برای کامل بودن و خیر را تحقق بخشیدن، چگونه باید باشد.

■ **اخلاق حرفه‌ای.** اخلاق حرفه‌ای پدیده‌ای نسبتاً نو بوده و با تعریف افراد در پست‌های سازمانی و به دنبال آن ایجاد تضاد منافع بین فرد و سازمان هویت یافته است. از نظر پدر علم مدیریت نوین، دراگر^۱ (۲۰۰۴) اولین مسئولیت یک صاحب حرفه در ۲۵۰۰ سال پیش در سوگندنامه بقراط به‌وضوح بیان شده است: "primum non nocere": "ندانسته (ناآگاهانه) به کسی آسیب نرسانید". هیچ صاحب حرفه‌ای، چه دکتر، چه وکیل، چه مدیر، نمی‌تواند قول دهد که برای مشتری‌اش بهترین خدمت را ارائه دهد، اما تنها کاری که می‌تواند بکند این است که سعی خود را بکند، اما او می‌تواند قول دهد که ندانسته یا از روی غفلت به کسی آسیب نرساند و مشتری در مقابل باید بتواند به صاحب حرفه اعتماد کند که وی از روی ناآگاهی به او آسیب نمی‌رساند، وگرنه هیچگاه نمی‌تواند به صاحب حرفه اعتماد کند. "ندانسته به کسی آسیب نرسانید" قانون اساسی و زیربنایی اخلاق حرفه‌ای و قانون اصلی اخلاق "مسئولیت اجتماعی" است. در فرهنگ وبستر^۲ (۱۳۶۳)، در تعریف حرفه آمده است: "پیشه‌ای که مستلزم وجود دانشی است تخصصی و اغلب تدارکی بلندمدت و ژرف شامل آموزش مهارت‌ها و روش‌ها؛ و همچنین اصول علمی، تاریخی و محققانه‌ای که بر آن مهارت‌ها و روش‌ها تأکید دارد و با استناد به سازمان و تشکیلات یا اتفاق آرا و استانداردهای والای دستاوردها و رفتار و سلوک پشتیبانی می‌شود و اعضای خود را به مطالعاتی مستمر و نوعی کار متعهد می‌کند که نخستین مقصود آن ارائه خدمات عمومی است". چادویک (۱۳۸۱) در مقاله "اخلاق حرفه‌ای" در دایره‌المعارف فلسفی روتلج^۳ می‌نویسد: "واژه حرفه به معانی گوناگونی به کار می‌رود. حرفه در معنای وسیع کلمه صرفاً به معنای شغل یک

¹ Dracker

² Webster's Collegiate Dictionary

³ Routledge Encyclopedia of Philosophy

شخص است اما در معنایی محدودتر، به نوع خاصی از فعالیت اشاره می‌کند که: اولاً شخص، همراه با آن دارای موقعیتی خاص می‌شود و ثانیاً با اصول اخلاقی خاصی گره خورده است.^۱ مکارم شیرازی (۱۳۷۸) می‌گوید: اخلاق حرفه‌ای به منزله یک دانش اصولی کلی، رفتار ارتباطی را در سازمان تنظیم می‌کند و به دلیل شبکه‌ای بودن ارتباطات رفتاری در سطح جامعه و در صورت اجرای کدهای اخلاقی در جوامع حرفه‌ای مختلف شاهد پیامدهای مثبت فرهنگی، اجتماعی، اقتصادی، علمی و... خواهیم بود که موجب رشد و تکامل جامعه در جنبه‌های فوق می‌گردد.

■ **آرمانگرایی و نسبی‌گرایی.** فورسیث^۱ (۱۹۸۰) می‌نویسد: آرمانگرایی به جنبه رفاه انسانی از بافت تصمیم‌گیری تأکید نموده به طوری که فردی با جهت‌گیری اخلاقی آرمانگرایانه، تصمیمات خود را بر مبنای کاهش سطح آسیب به تمام طرف‌های متأثر از تصمیم خواهد گرفت. منظور از آرمانگرایی در اینجا باور افراد به وجود اصول اخلاقی است. در واقع آرمانگرایی حاکی از عقیده راسخ یک فرد نسبت به این است که قضاوت اخلاقی از نظر وجدانی باید کاملاً بر اساس اصول، هنجارها و قوانین اخلاقی صورت گیرد. افراد آرمانگرا عقیده دارند که اصول، هنجارها و قوانین اخلاقی همیشه، بدون توجه به موقعیت‌های مختلف، ثابت هستند و همچنین آسیب‌رساندن به دیگران همواره اجتناب‌پذیر است. در حالی که نسبی‌گرایی می‌رانی است که فرد قوانین اخلاقی جهانی را برای اخذ تصمیم مقتضی‌تر رد می‌کند و قواعد اخلاقی را نادیده می‌گیرد. نسبی‌گرایی حوزه‌ای از رفتار فردی را دربر می‌گیرد که یک شخص به حساب اتکا و اعتماد به تحلیل دیدگاه‌های شخصی خود از موقعیت‌ها، از رعایت اصول اخلاقی عام پسند اجتناب می‌ورزد. گفیکین (۲۰۰۷) می‌نویسد: نسبت اصول اخلاقی به این معناست که اصول اخلاقی را فرهنگ‌ها و خرده فرهنگ‌ها (مانند کشور، قبیله، کلاس و...) تعیین می‌کنند. نسبی‌گرایی به معنی اهمیتی است که فرد به دسته‌ای از قوانین یا استانداردهای کلی می‌دهد. عارفی (۱۳۸۳) می‌گوید: به لحاظ تاریخی، نسبی‌گرایی در فلسفه علم را می‌توانیم به سوفیست‌های یونان پیوند دهیم، زیرا آنها می‌گفتند: بنگرید چگونه چیزی برای شخصی شیرین است و برای شخص دیگر تلخ و ناگوار، و با اینکه چگونه چیزی برای کسی زیباست و برای کسی زشت و نازیبا و...، اینها همه گواه بر آن است که هر معرفتی، نسبی است و دم‌زدن از «معرفت مطلق» مطلقاً ممنوع است.

■ **طبقه‌بندی فورسیث و پرسشنامه موقعیت اخلاقی.** فورسیث (۱۹۸۰) دو بعد اساسی فلسفه اخلاقی (آرمانگرایی و نسبی‌گرایی) را مطرح کرد. این الگو مبتنی بر یک روش فلسفی و نه علمی برای تحلیل رفتار اخلاقی است. وی معتقد است، افراد صرف نظر از اصول اخلاقی، حالتی به خود

^۱Forsyth

می‌گیرند که این موضع‌گیری آنها بر روی قضاوت‌هایشان اثر می‌گذارد. الگوی این پژوهشگر که زیربنای پرسشنامه موقعیت اخلاقی^۱ است، بجای اینکه به دنبال سطح توسعه اخلاقی افراد باشد، بیشتر بر روی یک معیار روان‌سنجی کامل برای سنجش رفتار اخلاقی متوجه است. او معتقد است به دلیل تمرکز این الگو روی افراد بالغ، از سایر الگوهای مشابه مفیدتر است. بنابراین پرسشنامه موقعیت اخلاقی ابزاری را فراهم کرد که اجازه می‌داد روابط میان ایدئولوژی‌های اخلاقی و رفتارهای اخلاقی مورد آزمون قرار گیرد. فورسیث بر پایه تحقیقاتش در این حوزه بیان نمود که رفتار افراد هنگام رویارویی با یک معضل اخلاقی، به وسیله فلسفه اخلاق شخصی‌شان مشخص می‌شود. همچنین هانت و ویتل (۱۹۹۳) می‌نویسند: تصمیم‌گیرندگان درستی و نادرستی یک عمل را از طریق مقایسه راهکارهای جایگزین یک عمل با ارزشهای شخصی خودشان تعیین می‌کنند، که به نوعی ذاتی و قبلاً در شخص بوجود آمده است.

۲- پیشینه پژوهش

یافته‌های پایان‌نامه رفیعی (۱۳۸۶) با عنوان "تأثیر جنسیت، مقطع تحصیلی، دینداری و سابقه کار بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران در ایران" نشان داد که بین معیارهای اخلاقی زنان و مردان، دانشجویان کارشناسی و کارشناسی ارشد و دانشجویان دارای سابقه کار و بدون سابقه کار تفاوت معناداری وجود دارد. اعتمادی و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی نشان دادند که درک ارزشهای اخلاق شرکتی زنان در مقایسه با مردان به طور معناداری بالاتر است؛ به عبارتی زنان در ایران به ارزشهای اخلاق شرکتی پایبندتر می‌باشند. نتایج پژوهش مهدوی و علی‌پور (۱۳۸۹) نشان داد که مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، معتقد به رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی منفعت‌گرایی، مذهبی و وظیفه‌شناسی هستند اما معتقد به رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی تفسیری، غیراخلاقی و عمل‌گرایی نیستند. افزون بر این؛ از نظر مدیران مالی، قوی‌ترین رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی، منفعت‌گرایی و ضعیف‌ترین آن، عمل‌گرایی است. در نهایت، تجزیه و تحلیل آماری پژوهش نشان دهنده تأثیر متغیر سن بر رویکرد مذهبی است. یافته‌های پایان‌نامه معینی‌زاده (۱۳۸۹) با هدف بررسی درک دانشجویان حسابداری از اصول اخلاقی حرفه حسابداری در ایران و انگلستان، نشان داد مردگرایی در مقابل زن‌گرایی تأثیر با اهمیتی بر درک اخلاقی دانشجویان حسابداری دارد و جنسیت، بر ارتباط بین گرایش اخلاقی با سایر ابعاد درک اخلاقی اثرگذار است. ثقفی و همکاران (۱۳۸۹) در تحقیقی نشان دادند که آموزش اخلاق حرفه‌ای به دانشجویان حسابداری می‌تواند در دو مرحله، پیش از

¹Ethic Position Questionnaire (EPQ) (Forsyth 1980)

ورود به حرفه یا پس از آن انجام گیرد. یافته‌های این تحقیق بیانگر آن است که ارائه درس اخلاق حرفه‌ای در مقطع کارشناسی یک ضرورت تازه است و مطالب آن از طریق سایر دروس حسابداری پوشش داده نمی‌شود. همچنین این تحقیق بر ضرورت تدوین آموزش اخلاقی در حسابداری نظیر رشته‌های حقوق و پزشکی تاکید دارد. در پژوهش رویایی و بیات (۱۳۹۰) نتایج حاصل از پژوهش نشان دهنده اهمیت آموزش اخلاق و تأثیر مثبت آن بر رفتار اخلاقی فرد در سازمان است. همچنین یافته‌های این تحقیق دلالت بر تأثیر آموزش‌های اخلاقی و انگیزش اخلاقی فرد بر تصمیمات مرتبط با محیط و سازمان است. یافته‌های رساله دکتری امین‌خاکی (۱۳۹۰) دلالت بر تأثیر عامل جنسیت و تحصیلات بر انگیزه فرار از پرداخت مالیات داشت. انگیزه فرار از پرداخت مالیات در گروه بانوان به علت تمایل به رعایت قوانین، محافظه‌کاری بیشتر و ریسک‌پذیری کمتر، در مقایسه با آقایان کمتر است. همچنین یافته‌های پژوهش نشان داد افرادی که از محل خوداشتغالی، تجارت مستقل و یا کشاورزی کسب درآمد می‌کنند، از امکان فرار مالیاتی بالاتری برخوردارند، درحالی‌که حقوق بگیران به دلیل پرداخت مالیات قبل از دریافت درآمد (مالیات تکلیفی) از شانس کمتری برای ارتکاب فرار مالیاتی برخوردارند. در پژوهش حجازی و مسافری (۱۳۹۱) تأثیر عامل جنسیت بر روی اخلاق حرفه‌ای و در پی آن میزان تعهد حرفه‌ای دو گروه زن و مرد حسابداری به معیار اخلاق حرفه‌ای، مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد هنگامی که جنسیت در کنار سن قرار می‌گیرد این رابطه معنادار می‌شود. نتایج پژوهش بنی‌مهد و هرچگانی (۱۳۹۱) نشان داد از نظر آماری رابطه معناداری بین جهت‌گیری اخلاقی (آرمانگرایی، نسبی‌گرایی) و گرایش حسابرسان به نیت غیر اخلاقی در هنگام مواجهه با تنگنای اخلاقی وجود ندارد. به عبارتی تفاوت در جهت‌گیری اخلاقی یک فرد، در پیش‌بینی نیت اخلاقی وی در زمینه حسابرسی بی‌اهمیت است. اما بین رابطه‌مداری و گرایش حسابرسان به رفتار غیر اخلاقی هنگام مواجهه با تنگنای اخلاقی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. به عبارتی با افزایش رابطه‌مداری گرایش حسابرسان به نیت غیر اخلاقی هنگام مواجهه با تنگنای اخلاقی افزایش می‌یابد.

در پژوهش رویایی و همکاران (۱۳۹۲) فلسفه اخلاق فردی حسابرسان بر رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت کار حسابرسی تأثیرگذار بود. بطوریکه بین آرمانگرایی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی معنادار و بین نسبی‌گرایی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، رابطه مثبت معنادار وجود دارد. یافته‌های تحقیق همتی و همکاران (۱۳۹۳) با هدف بررسی و شناسایی نگرش حاکم بر آموزش حسابداری در دانشگاه‌های ایران، نشان می‌دهد که رویکرد حاکم بر آموزش حسابداری در دانشگاه‌های مورد بررسی، رویکرد سنتی بوده و آموزش حسابداری، در این دانشگاه‌ها با دیدگاه اخلاقی و پژوهشی صورت نمی‌گیرد. همچنین بین رویکرد حاکم بر آموزش

حسابداری در دانشگاه‌های مختلف، تفاوت معناداری مشاهده نشد. این پژوهش نشان داد معیارهای آموزش اخلاقی و نوین در حسابداری در دانشگاه‌های مورد بررسی در پائین‌ترین سطح در حال ارائه است. در یافته‌های پژوهش نیکومرام و همکاران (۱۳۹۳) اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت (صحیح بودن، کامل بودن و به موقع بودن) در تمام ابعاد مؤثر است. یافته‌های تحقیق دیانتی‌دیلیمی و رضاپورپوروش (۱۳۹۳) نشان داد بین میزان اعتقاد مدیران مالی به اخلاق شرکتی و پذیرش مسئولیت اجتماعی و میزان مخالفت آنها با برنامه‌های فرار مالیاتی، رابطه معنی‌دار وجود ندارد. اما، بین میزان مخالفت مدیران مالی با برنامه‌های فرار مالیاتی و میزان مشارکت آنها در برنامه‌های فرار مالیاتی، رابطه منفی وجود دارد. همچنین، بین میزان گرایش ماکیاولیستی مدیران مالی و میزان اعتقاد آنها به اخلاق شرکتی و مسئولیت اجتماعی و نیز بین میزان گرایش ماکیاولیستی مدیران مالی و میزان مخالفت آنها با برنامه‌های فرار مالیاتی، رابطه منفی وجود دارد. در نتایج پژوهش کریمی‌پتانلار و همکاران (۱۳۹۴) اثر متغیر روحیه مالیاتی بر کاهش میزان فرار مالیاتی معنادار است. صامتی و همکاران (۱۳۹۴) در تحقیقی با عنوان "تأثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مطالعه موردی شهر اصفهان" نشان دادند که متغیرهای نگرش نسبت به فرار مالیاتی، هنجارهای اجتماعی و اعتماد به دولت و سیستم مالیاتی، حقوقی و قضایی در سطح اطمینان ۹۵٪ و متغیر سن در سطح اطمینان ۹۰٪ اثر مثبت و معناداری بر اخلاق مالیاتی دارند. همچنین، در سطح اطمینان ۹۵٪ متغیر اخلاق مالیاتی اثر مثبت و معناداری بر تمکین مالیاتی دارد. در تحقیق لاری‌دشت بیاز و همکاران (۱۳۹۵) با هدف بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی؛ نتایج نشان داد که بین عوامل فرهنگی، اقتصادی و مؤلفه‌های سیاسی-قانونی با فرار مالیاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. یافته‌های پژوهش رحمانی و رجبدری (۱۳۹۵) می‌گویند که اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد سازمانی تأثیرگذار است و عوامل توانایی، وضوح، مشوق، ارزیابی، اعتبار و محیط از اخلاق حرفه‌ای تأثیر می‌گیرند. تحقیقات فرزین و همکاران (۱۳۹۵) با هدف مقایسه اولویت‌بندی راهکارهای موضوعی-محتوایی و انگیزشی-ساختاری آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری به دانش‌آموزان و دانشجویان رشته حسابداری؛ بیان کرد که در زمینه راهکارهای محتوایی-موضوعی، مفاهیم صداقت و ارزش‌های اخلاقی اجتماعی و اصول اخلاق اسلامی دارای بالاترین اولویت هستند و اصول حرفه‌ای اخلاق متناسب با فرهنگ هر کشور و رابطه اخلاق میان کارکنان در اولویت بعدی قرار دارند. در خصوص راهکارهای انگیزشی-ساختاری مقایسه دو گروه نشان داد که بالاترین اولویت از نظر دبیران هنرستان و اساتید دانشگاه آموزش اصول اخلاق حرفه‌ای به صورت یک درس مستقل و گنجانیدن اصول اخلاقی در سرفصل دروس دیگر است.

در یافته‌های پژوهش جکسون و میلیرون (۱۹۸۶) گرایش پرداخت مالیات زنان به علت وجود ملاحظات اخلاقی بیشتر، قوی‌تر از مردان است. آلن و مایر (۱۹۹۰) چنین یافتند که فلسفه‌های اخلاقی متفاوت منجر به قضاوت‌های اخلاقی^۱ متفاوت می‌شوند. نتایج پژوهش هوستون و ترن (۲۰۰۱) نشان می‌دهد که مؤدیانی که از تحصیلات عالی برخوردار نیستند در مقایسه با مؤدیانی که دارای تحصیلات عالی هستند، تمایل کمتری به پرداخت مالیات دارند. یافته‌های این پژوهش موید رابطه جنسیت و گرایش به پرداخت مالیات است.

در پژوهش آرمسترانگ (۲۰۰۳) ربطی بین نسبی‌گرایی و فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی یافت نشد. پژوهش لئونگ و همکاران (۲۰۰۳) ارتباطی بین آرمانگرایی و نسبی‌گرایی با وجوب مالیات یافت اما کار پژوهشی او به روحیه‌مالیاتی^۲ به عنوان نگرشی تأثیرگذار روی رفتار و تمایلات رفتاری استناد نکرد. در این کار پژوهشی محقق بر آن بود تا تأثیر آرمانگرایی و نسبی‌گرایی را بر روحیه مالیاتی ارزیابی کند. در نتایج تحقیق ریچاردسون (۲۰۰۶)، منبع درآمد افراد به طور معناداری به میزان فرار مالیاتی آنان وابسته است و افرادی که به خوداشتغالی مشغول هستند به طور معنادار گرایش بیشتری به فرار مالیاتی دارند.

پژوهش هندلون (۲۰۰۹) نشان داد که آرمانگرایان به موفقیت شرکت تمایل دارند و برعکس آن در مورد نسبی‌گرایان صادق بود. در کشور یمن پژوهش مک‌گی و همکاران (۲۰۱۲) بیان نمود که فرار از پرداخت مالیات تحت تأثیر برخی از شرایط، اخلاقی است. اکثر پاسخ دهندگان با این دیدگاه که فرار از پرداخت مالیات همیشه یا تقریباً همیشه اخلاقی است مخالف بودند. باین‌حال، پاسخ دهندگان این دیدگاه را داشتند که به عنوان مسلمان فرار از مالیات کاری غیراخلاقی است. یافته‌های تحقیق کوت و همکاران (۲۰۱۳) با هدف بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی بر گزارشگری مالی اخلاقی، نشان داد که افراد دارای کانون کنترل قوی‌تر، تصمیمات بیشتری بر مبنای آرمانگرایی، نتیجه‌گرایی و ماکیاولیسم اخذ می‌کنند.

نتایج پژوهش احمد خان (۲۰۱۴) بیان نمود کیفیت سیستم مالیاتی، نرخ عادلانه مالیات و میزان فساد دولتمردان نقش اساسی در گرایش به فرار مالیاتی در کشور پاکستان ایفا می‌کند. در پژوهش اسماعیل (۲۰۱۴) با هدف بررسی تأثیر ایدئولوژی اخلاقی بر قضاوت اخلاقی حسابداران در کشور مالزی، نتایج دلالت بر تأثیر قابل توجه ایدئولوژی‌های اخلاقی بر قضاوت حسابداران داشت. همچنین آرمانگرایی تأثیر مثبت و نسبی‌گرایی تأثیر منفی بر قضاوت اخلاقی حسابداران داشت.

¹ moral judgement

² tax morale

در لبنان نتایج پژوهش سیدانی و همکاران (۲۰۱۴) نشان می‌دهد که آرمانگرایان در یک محیط مالیاتی ضعیف از طریق یک فرایند باز تنظیمی عمل نموده و در آن ناعادلانه بودن نظام مالیاتی را تشخیص می‌دهند و بر این اساس فرار مالیاتی، در خدمت یک اصل اخلاقی متفاوت قرار می‌گیرد که همان برابری است؛ به جای اینکه در خدمت یک اصل اخلاقی دیگر (نظیر عمل به تعهدات) قرار گیرد. همچنین این پژوهش نتایج چند بعدی بودن نگرش فرار مالیاتی را تایید می‌کند. در این تحقیق آرمانگرایی با نگرش فرار مالیاتی مبتنی بر منافع شخصی همبستگی منفی داشت در حالیکه نسبی گرایی با چنین نگرشی دارای رابطه مثبت بود. همچنین آرمانگرایی با نگرش فرار مالیاتی ناشی از نگرانی در مورد عدالت نظام مالیاتی، رابطه مثبت داشت.

نتایج پژوهش ابراهیم و همکاران (۲۰۱۵) با هدف بررسی محرک‌های روحیه مالیاتی در غنا، نشان داد که سطح تحصیلات، وضعیت تاهل، میهن پرستی، ترس از خداوند و اشتغال در بخش دولتی یا خصوصی تأثیری بر روحیه مالیاتی مؤدیان ندارد.

در پژوهش آل‌عصفور و همکاران (۲۰۱۶) با هدف بررسی عوامل مؤثر بر روحیه مالیاتی در کشور اردن، نتایج نشان می‌کند که میزان فساد دولتمردان تأثیر کاملاً مستقیمی بر روحیه مالیاتی مؤدیان دارد. همچنین نتایج این پژوهش تایید می‌کند که عوامل شخصی مانند جنسیت، سن، میزان تحصیلات، وضعیت شغلی و گرایش مذهبی، روحیه مالیاتی مؤدیان را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

در پژوهش برینک و پورکانو (۲۰۱۶) با هدف بررسی تأثیر فرهنگ و ساختار اقتصادی بر روحیه مالیاتی و فرار از پرداخت مالیات، نتایج دلالت بر تأثیر مستقیم چندفرهنگی و متغیرهای ساختار اقتصادی، بر فرار مالیاتی داشت. علاوه بر این، متغیرهای فرهنگی متعدد بطور غیرمستقیم با تغییر نگرش و افزایش روحیه مالیاتی افراد منجر به کاهش فرار مالیاتی آنان می‌گردد. در پایان تجزیه و تحلیل‌ها نشان داد که سطح نگرش فرار مالیاتی و روحیه مالیاتی در کشورهای توسعه‌یافته در مقایسه با کشورهای در حال توسعه به طور قابل توجهی متفاوت است. همچنین تأثیر این متغیرهای فرهنگی و اقتصادی بر روحیه مالیات و فرار از پرداخت مالیات، بسته به توسعه اقتصادی یک کشور است.

۳- فرضیه‌های پژوهش

پیش مطالعه انجام شده پژوهشگران نشان داد که اخلاق حرفه‌ای ریشه در اخلاق فردی دارد. مدلی که توانسته باشد فلسفه اخلاق فردی را با مبانی نظری اثبات شده تبیین نموده و همچنین در جوامع مختلف امکان‌سنجی شده باشد، مدل فورسیث (۱۹۸۰) است. بنابراین فرضیه‌های این پژوهش بر اساس فلسفه اخلاق فردی مؤدیان شکل گرفت.

فرضیه اول: بین آرمانگرایی و نگرش فرار مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین نسبی گرایی و نگرش فرار مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

۴- روش شناسی پژوهش

در این پژوهش ابتدا جهت تبیین ادبیات نظری تحقیق، با استفاده از شیوه‌ی فیش برداری از منابع مکتوب و شبکه اینترنت به گردآوری مبانی نظری مبادرت گردید. اکثر روشهای استفاده شده روشهای پارامتری بوده و این پژوهش از لحاظ نوع داده‌ها، پژوهشی توصیفی است. بنابراین می‌توان ویژگی‌های جامعه مورد مطالعه را از روش تحقیق پیمایشی ارزیابی نمود.

پس از مطالعات نظری و با استفاده از پرسشنامه موجود در پیوست مقاله؛ داده‌های مورد نیاز جهت تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش با استفاده از ۱۹۳ عدد پرسشنامه وضعیت اخلاقی فورسیث (۱۹۸۰) و پرسشنامه فرار مالیاتی مک‌گی و نورونها (۲۰۰۸) در سال ۱۳۹۵ و در شهر تهران، گردآوری شد. پرسشنامه وضعیت اخلاقی فورسیث (۱۹۸۰) جهت سنجش فلسفه اخلاق به کار رفت. این پرسشنامه دارای دو بخش ۱۰ سوالی بوده و از نوع لیکرت پنج‌گزینه‌ای است. بطوریکه سوالات شماره ۱ تا ۱۰ پرسشنامه پیوست برای سنجش میزان آرمانگرایی؛ و سوالات شماره ۱۱ تا ۲۰ پرسشنامه برای سنجش نسبی گرایی به کار رفت. همچنین نگرش فرار مالیاتی نیز از طریق پرسشنامه فرار مالیاتی مک‌گی و نورونها (۲۰۰۸) سنجیده شد. سوالات شماره ۲۱ تا ۳۸ پرسشنامه پیوست، مربوط به سنجش نگرش فرار مالیاتی بوده و دارای ۱۸ عبارت است که در مورد ۱۸ موقعیت مرتبط با فرار مالیاتی نظرسنجی می‌کند. به منظور تامین روایی ابزار پرسشنامه، ابتدا سوال‌های مرتبط با تمام متغیرهای پژوهش از طریق همفکری و مشورت مکرر با استادان و تعدادی از سرپرستان و مدیران رده بالای حرفه طرح، و با توزیع آزمایشی تعدادی از پرسشنامه‌ها بصورت محدود، برخی نواقص آن شناسایی و مورد بازبینی و تعدیل قرار گرفت. برای سنجش میزان پایایی پرسشنامه؛ شاخص آماری آلفای کرونباخ به کار گرفته شد. ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده برای پرسشنامه فرار مالیاتی ۰/۸۶۷، برای آرمانگرایی ۰/۸۱۹ و برای نسبی گرایی ۰/۷۸۵ بود که نشان می‌دهد ابزار گردآوری داده‌ها از پایایی قابل قبولی برخوردار است.

بدنه اصلی جامعه آمای این پژوهش شامل مدیران مالی، مدیران حسابداری، حسابداران ارشد بخش خصوصی و دولتی شاغل و عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. دلیل تنوع در طبقات هدف تحقیق، جامعیت چالش فرار مالیاتی و تلاش در پوشش همه طبقات نقش آفرین در تمکین مالیاتی است.

تعیین حجم نمونه و روش نمونه‌گیری: در پژوهش حاضر پس از اینکه تعداد نمونه آماری از طریق فرمول‌های برآورد نمونه آماری مشخص شد، نمونه‌ها با استفاده از روش نمونه‌گیری احتمالی (تصادفی) ساده انتخاب شدند. مومنی و آذر (۱۳۷۸) می‌نویسند: در پرسشنامه‌ای که با طیف لیکرت ۵ درجه استفاده شده است، بزرگ‌ترین مقدار ۵ و کوچک‌ترین مقدار ۱ خواهد بود. بنابراین انحراف معیار آن برابر است و می‌توان از مقدار ۰/۶۶ استفاده کرد. این مقدار بیشینه انحراف معیار است. همچنین سطح اطمینان ۹۵٪ و دقت برآورد (ε) معادل ۰/۰۱ در نظر گرفته می‌شود.

(فرمول تعیین مقدار بیشینه انحراف معیار در لیکرت ۵ درجه)

$$\sigma = \left(\frac{\max(xi) - \min(xi)}{6} \right) = \left(\frac{5-1}{6} \right) = 0.66$$

$$n = \frac{(Z_{\alpha/2} \times \sigma)^2}{\varepsilon} = \left(\frac{1.96 \times 0.66}{0.01} \right)^2 \approx 170 \quad \text{(فرمول تعیین حجم نمونه):}$$

$$Z_{\alpha/2} = 1.96, \varepsilon = 0.01, \sigma = 0.66 \Rightarrow n = 170$$

در محاسبه تعداد نمونه و بر اساس فرمول تعیین نمونه، تعداد ۱۷۰ نفر به عنوان حجم نمونه محاسبه گردید. با توجه به احتمال عدم بازگشت شماری از پرسشنامه‌ها، تعداد ۲۰۶ پرسشنامه توزیع گردید و در پایان ۱۹۵ پرسشنامه بازگشت داده شد و از میان آنها و با مشورت اساتید ۱۹۳ مورد قابل استفاده تشخیص و استفاده شد.

در این پژوهش دو شاخصه فلسفه اخلاق فردی متغیر مستقل و فرار مالیاتی متغیر وابسته است. برای اخذ تصمیم درباره اینکه آیا رابطه آماری معنادار بین دو متغیر مستقل با متغیر وابسته وجود دارد یا خیر، از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است و برای تعیین رابطه همبستگی و انجام آزمون فرض همبستگی بین متغیرهای مستقل و وابسته، از آزمون تی، آزمون واریانس و تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره، در سطح اطمینان ۹۵٪ استفاده شده است. خط رگرسیون نگرش حسابداران به فرار مالیاتی به صورت زیر نوشته می‌شود:

$$Y = 2/351 + 0/376X1 + \varepsilon$$

$$Y = \text{مقادیر باقی مانده} \quad X1 = \text{نسبی گرای} \quad \varepsilon = \text{نگرش فرار مالیاتی}$$

در نگاره شماره (۱) و بر اساس نتایج حاصل از رگرسیون چند متغیره مشخص شد که عامل تأثیرگذار بر نگرش حسابداران به فرار مالیاتی عبارتست از نسبی گرای. زیرا سطح معناداری این متغیر زیر ۰/۰۵ است. این خط نشان می‌دهد که نگرش فرار مالیاتی حسابداران تابعی است از نسبی گرای حسابداران و این متغیر رابطه‌ای مثبت با فرار مالیاتی دارد؛ یعنی هر چه نسبی گرای افزایش یابد، تمایل به فرار مالیاتی نیز افزایش می‌یابد. نگاره (۱) نتایج آزمون رگرسیون چند

متغیره را نشان می‌دهد. متغیرهای مرتبه شغلی، سن، جنسیت و محل اشتغال رابطه‌ای با نگرش فرار مالیاتی ندارند. چون سطح معناداری این متغیرها بیشتر از ۰/۰۵ است.

نگاره (۱): نتایج آزمون رگرسیون چند متغیره

متغیرهای مستقل	ضرایب β	آماره t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	۲/۳۵۱	۸/۲۱۲	۰/۰۰۰
آرمانگرایی	-۰/۰۸۶	۱/۲۴۵	۰/۲۱۵
نسبی گرایی	۰/۳۷۶	۵/۵۲۸	۰/۰۰۰
جنسیت	۰/۰۱۵	۰/۲۱۴	۰/۸۳۱
محل اشتغال	-۰/۰۱۷	-۰/۲۲۴	۰/۸۲۳
مرتبه شغلی	۰/۱۱۴	۱/۴۷۰	۰/۱۴۳
سن	-۰/۰۸۵	-۱/۱۱۲	۰/۲۶۸

پس از گردآوری داده‌ها با استفاده از پرسشنامه‌ها، در آزمون فرضیه‌ها و تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای آماری EXCEL و SPSS انجام شده است. همچنین از آزمون دوربین-واتسون برای برآورد وجود یا عدم وجود خود همبستگی در مقادیر استفاده شد که نتایج آن در نگاره (۲) آمده است. تابع آزمون دوربین-واتسون بر مبنای فرض صفر آماری بصورت زیر بنا گردیده است:

H0: در مقادیر باقی مانده خودهمبستگی وجود دارد.

H1: در مقادیر باقی مانده خودهمبستگی وجود ندارد.

نگاره (۲): آماره دوربین-واتسون و ضریب تعیین

آماره دوربین واتسون	آماره‌های مربوط به تغییرات					خطای استاندارد برآورد	ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب تعیین	ضریب همبستگی	مدل
	تغییرات F	سطح معناداری	درجه آزادی ۲	درجه آزادی ۱	تغییرات F	ضریب تعیین				
۱/۷۸۷	۰/۰۰۰	۱۸۳	۹	۳/۸۴۲	۰/۱۵۹	۱۱/۵۳۶	۰/۱۱۸	۰/۱۵۹	۰/۳۹۹	۱

آماره دوربین واتسون بین ۰ تا ۴ می‌باشد. اگر بین باقیمانده‌ها همبستگی متوالی وجود نداشته باشد، مقدار این آماره باید به ۲ نزدیک باشد. اگر به صفر نزدیک باشد نشان دهنده همبستگی مثبت و اگر به ۴ نزدیک باشد نشان دهنده همبستگی منفی می‌باشد. اگر مقدار آماره مذکور بین ۱/۷ و ۲/۳ برآورد گردد، در آن صورت فرضیه H0 مبنی بر وجود خودهمبستگی در مقادیر

باقی مانده، رد می شود و فرضیه H1 تأیید می گردد. با توجه به نگاره (۲) مقدار آماره دوربین-واتسون برابر ۱/۷۸۷ است که بین ۱/۷ و ۲/۳ قرار دارد. بنابراین فرضیه H0 مبنی بر وجود خود همبستگی رد می شود و فرضیه H1 تأیید می گردد. همچنین آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای نشان دادن نرمال بودن داده ها مورد استفاده قرار گرفت. در برون داد آزمون کولموگروف-اسمیرنوف اگر آزمون معنی دار بودن یعنی p کوچک تر از ۵ صدم بود، به این معناست که توزیع نرمال نیست و باید از آزمون ناپارامتریک استفاده کنیم. بنابراین اگر نتیجه این آزمون معنادار نباشد امکان استفاده از آزمون های پارامتریک وجود دارد. خلاصه نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف که نشان از نرمال بودن متغیرهای تحقیق دارد در نگاره (۳) ارائه گردیده است.

نگاره (۳): آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن متغیرهای تحقیق

متغیرها	تعداد	مقدار Z کولموگروف - اسمیرنوف	مقدار احتمال
آرمانگرایی	۱۹۳	۰/۵۳	۰/۷۱۳
نسبی گرایی	۱۹۳	۰/۰۵۸	۰/۸۴۱
نگرش فرار	۱۹۳	۰/۶۹	۰/۷۰۳

از آنجا که سطح معناداری برای آرمان گرایی ۰/۷۱۳، برای نسبی گرایی ۰/۸۴۱ و برای نگرش فرار مالیاتی ۰/۷۰۳ است و در هر سه مورد بیشتر از ۰/۰۵ می باشد بنابراین نتیجه آزمون کولموگروف - اسمیرنوف برای هر سه متغیر معنادار نیست یعنی توزیع در آنها نرمال است.

۵- یافته های پژوهش

با استفاده از آمار توصیفی، شناختی از وضعیت و ویژگی های جمعیت شناختی پاسخ دهندگان حاصل می شود و در ادامه به بررسی روابط بین متغیرهای موجود می پردازیم. تجزیه و تحلیل داده ها در این تحقیق با کمک نرم افزار Spss انجام گردید. آمار توصیفی افراد پاسخ دهنده به پرسشنامه در نگاره (۴) شامل جنسیت حسابداران به تفکیک بخش خصوصی و بخش دولتی؛ و در نگاره (۵) محل اشتغال و سطح تحصیلات آنها نشان داده شده است.

نگاره (۴): جنسیت و محل اشتغال حسابداران

تفکیک نمونه آماری	جنسیت		جمع	درصد
	مرد	زن		
بخش خصوصی	۷۳	۴۴	۱۱۷	۶۱
بخش دولتی	۳۹	۲۰	۵۹	۳۰
بیکار	۵	۱۲	۱۷	۹
جمع	۱۱۷	۷۶	۱۹۳	۱۰۰
درصد کل	۶۱ درصد	۳۹ درصد		

نگاره (۵): نمودار رتبه شغلی و میزان تحصیلات شاغلان در بخش خصوصی و دولتی

رتبه شغلی	بخش خصوصی	بخش دولتی	بیکار	جمع	درصد
دانشجو	۳	۱	۱۷	۲۱	۱۱
مدیر مالی	۸۵	۳۲	۰	۱۱۷	۶۰/۷
مدیر حسابداری	۱۷	۶	۰	۲۳	۱۲
سرپرست	۳	۶	۰	۹	۴/۷
رئیس حسابداری	۲	۳	۰	۵	۲/۶
حسابدار ارشد	۱	۳	۰	۴	۲
حسابدار	۶	۸	۰	۱۴	۷
جمع	۱۱۷	۵۹	۱۷	۱۹۳	۱۰۰

مطابق جدول (۶)، مقدار چولگی مشاهده شده برای متغیر آرمانگرایی برابر ۰/۴۹۸ است و در بازه (۲، -۲) قرار دارد. یعنی از لحاظ کجی متغیر آرمانگرایی نرمال بوده و توزیع آن متقارن است و علامت مثبت نشان می دهد که چولگی به سمت راست (به سمت مقادیر بالاتر) دارد. مقدار کشیدگی آن ۰/۹۴۵ است و در بازه (۲، -۲) قرار دارد. این نشان می دهد توزیع متغیر از کشیدگی نرمال برخوردار است. مقدار چولگی مشاهده شده برای متغیر نسبی گرایی برابر ۰/۱۷۵- است و در بازه (۲، -۲) قرار دارد. یعنی از لحاظ کجی متغیر نسبی گرایی نرمال بوده و توزیع آن متقارن است. مقدار کشیدگی آن ۰/۸۵۴ است و در بازه (۲، -۲) قرار دارد. این نشان می دهد توزیع متغیر از کشیدگی نرمال برخوردار است و علامت منفی نشان می دهد که چولگی به سمت چپ (به سمت مقادیر پایین تر) دارد. مقدار چولگی مشاهده شده برای متغیر نگرش فرار مالیاتی نیز برابر ۰/۳۸۱- است و در بازه (۲، -۲) قرار دارد. یعنی از لحاظ کجی متغیر نگرش فرار مالیاتی نرمال بوده و توزیع آن متقارن است. مقدار کشیدگی آن ۰/۸۶۳ است و در بازه (۲، -۲) قرار دارد. این نشان می دهد توزیع متغیر از کشیدگی نرمال برخوردار است.

نگاره (۶): آمار توصیفی برای متغیرهای تحقیق

متغیرها	تعداد	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	حداقل	حداکثر
آرمانگرایی	۱۹۳	۱۹.۳۷	۱۹	۵.۲۰۹	۰.۴۹۸	۰.۹۴۵	۱۰	۳۸
نسبی گرایی	۱۹۳	۳۰.۴۸	۳۱	۶.۸۹۷	-۰.۱۷۵	۰.۸۵۴	۴	۵۰
نگرش فرار مالیاتی	۱۹۳	۶۷.۵۰	۶۸	۱۲.۲۸۰	-۰.۳۸۱	۰.۸۶۳	۲۵	۹۰

آزمون فرضیه‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه اول از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد. میزان سطح معناداری برای آرمانگرایی برابر با ۰/۴۳۲ است که چون بیشتر از ۰/۰۵ است بنابراین فرض صفر در سطح ۹۵ درصد رد نمی شود یعنی رابطه این دو متغیر معنادار نیست مقدار همبستگی برابر با ۰/۰۵۷- است که رابطه معکوس و بسیار ضعیف را بین دو متغیر نشان می‌دهد.

برای آزمون فرضیه دوم از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد. میزان سطح معناداری برای نسبی‌گرایی برابر با ۰/۰۰۰ است که چون کمتر از ۰/۰۵ است بنابراین فرض صفر در سطح ۹۵ درصد رد می شود یعنی رابطه این دو متغیر معنادار است مقدار همبستگی برابر با ۰/۳۷۴ است که رابطه مستقیم و نسبتاً متوسطی را بین دو متغیر نشان می‌دهد. نگاره (۷) نتایج آزمون ضریب همبستگی را برای سنجش میزان ونوع رابطه بین متغیرهای آرمانگرایی و نسبی‌گرایی حسابداران را نشان می‌دهد.

نگاره (۷): نتیجه آزمون فرضیه های اول و دوم پژوهش

فرضیه	متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب همبستگی	سطح معناداری
فرضیه اول	آرمانگرایی	نگرش فرار مالیاتی	-۰/۰۵۷	۰/۴۳۲
فرضیه دوم	نسبی‌گرایی	نگرش فرار مالیاتی	۰/۳۷۴	۰/۰۰۰

نتیجه آزمون متغیرهای کنترل نیز در نگاره شماره (۸) ارائه شده و نشان می‌دهد از لحاظ آماری در سطح اطمینان ۰/۹۵ می‌توان گفت که بین جنسیت و نگرش فرار مالیاتی رابطه معناداری وجود ندارد. با توجه به نتایج ارائه شده می‌توان نتیجه گرفت با سطح اطمینان ۰/۹۵ بین محل اشتغال حسابداران (بخش خصوصی یا دولتی) و نگرش فرار مالیاتی رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین نگرش حسابداران شاغل در دو بخش خصوصی و دولتی به فرار مالیاتی تفاوت چندانی ندارد. علاوه بر این می‌توان نتیجه گرفت با سطح اطمینان ۰/۹۵ بین میزان تحصیلات حسابداران و نگرش فرار مالیاتی آنها رابطه معناداری وجود ندارد و با افزایش میزان تحصیلات نگرش فرار مالیاتی چندان تغییر نمی‌کند.

نگاره (۸): نتیجه آزمون متغیرهای کنترلی اول تا سوم

متغیر کنترل	متغیر	متغیر	نوع آزمون	آماره آزمون	سطح معناداری
اول	جنسیت	نگرش فرار مالیاتی	t	T = ۰/۲۱۴	۰/۸۳۱
دوم	محل اشتغال	نگرش فرار مالیاتی	t	T = -۰/۲۲۴	۰/۸۲۳
سوم	تحصیلات	نگرش فرار مالیاتی	تحلیل واریانس	F = ۰/۹۹۵	۰/۳۹۶

۶- بحث و نتیجه‌گیری

نگرش اخلاقی به عنوان یک عامل مهم در فرایند تصمیم‌گیری افراد سازمان نقش‌آفرینی می‌کند. این مهم در جوامع ارزشی نظیر کشورمان نمود بیشتری دارد. نگرش اخلاقی آرمانگرایانه و نسبی‌گرایانه کارکنان و تأثیر آن در بوجود آمدن تضاد منافع می‌تواند در بلندمدت گرایش‌های اخلاقی آنان را شکل دهد. با توجه به بافت ارزشی حاکم بر جامعه تحقیق، نتایج این پژوهش می‌تواند در جهت درک بهتر روحیه مالیات‌پذیری جامعه مؤدیان، مورد استفاده سیاست‌گذاران حوزه مالیاتی و اقتصادی قرارگیرد.

تاکنون تحقیقی در رابطه با بررسی فلسفه اخلاق فردی و رابطه آن با نگرش فرار مالیاتی انجام نشده و عمده تحقیقات در سایر زمینه‌ها و با جوامع آماری محدودتری انجام گرفته است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که بین نسبی‌گرایی و نگرش فرار مالیاتی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. نتایج تحقیق رویایی و همکاران (۱۳۹۲)، سیدانی و همکاران (۲۰۱۴) و اسماعیل (۲۰۱۴) نشان می‌دهد که بین نسبی‌گرایی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، رابطه مثبت معنادار وجود دارد. همچنین یافته‌های این پژوهش نشان از عدم وجود رابطه معنادار بین آرمانگرایی و نگرش فرار مالیاتی است. پژوهش بنی‌مهد و هرچگانی (۱۳۹۱) نشان داد که از نظر آماری رابطه معناداری بین جهت‌گیری اخلاقی (آرمانگرایی، نسبی‌گرایی) و گرایش حسابرسان به نیت غیراخلاقی در هنگام مواجهه با تنگناهای اخلاقی وجود ندارد. همچنین در تحقیق دیانتی‌دیلیمی و رضای‌پورپوروش (۱۳۹۳) بین میزان اعتقاد مدیران مالی به اخلاق شرکتی و پذیرش مسئولیت اجتماعی و میزان مخالفت آنها با برنامه‌های فرار مالیاتی، رابطه معنی‌دار وجود ندارد.

آزمون فرضیه اول تحقیق و بررسی رابطه میان دیدگاه اخلاقی آرمانگرایانه مؤدیان و گرایش آنان به فرار مالیاتی نشان داد که رابطه این دو متغیر معنادار نیست. به استناد نتیجه حاصل از این فرضیه می‌توان گفت افراد دارای دیدگاه آرمانگرایانه، لزوماً در مواجهه با گرایش به فرار مالیاتی، مقاومت نمی‌کنند. همچنین نتایج حاصل از فرضیه دوم در بررسی دیدگاه فرار مالیاتی افراد نسبی‌گرا، نشان از وجود رابطه مستقیم و نسبتاً متوسطی بین دیدگاه افراد نسبی‌گرا و تمایل آنان به فرار مالیاتی بود. یعنی افراد دارای دیدگاه نسبی‌گرایانه در مواجهه با شرایط تصمیم‌گیری اخلاقی با وجود سطح نسبی‌گرایی بیشتر، گرایش به فرار مالیاتی نشان می‌دهند. در آزمون متغیرهای کنترل پژوهش و بررسی رابطه فلسفه اخلاق فردی با متغیرهای جنسیت، محل اشتغال و میزان تحصیلات با گرایش به فرار مالیاتی، رابطه معنادار یافت نشد. بنابر نتایج حاصل از بررسی متغیرهای کنترل می‌توان گفت مرد و زن بودن، اشتغال در بخش خصوصی یا دولتی و همچنین سطح تحصیلات، ارتباطی با نگرش آنان به فرار مالیاتی نداشت. نتایج پژوهش ابراهیم و همکاران (۲۰۱۵) نشان داد که سطح تحصیلات و اشتغال در بخش دولتی یا خصوصی تأثیری

بر گرایش به فرار مالیاتی ندارد. اما متغیرهای جنسیت در پژوهش جکسون و میلیرون (۱۹۸۶)، محل اشتغال در پژوهش هوستون و ترن (۲۰۰۱) و متغیر سطح تحصیلات در پژوهش ریچاردسون (۲۰۰۶) و امین خاکی (۱۳۹۰)، بر روحیه مالیاتی و تمکین مالیاتی مؤثر بودند. با توجه به جامعه آماری تحقیق، نتایج این پژوهش برای سازمان امور مالیاتی، وزارت اقتصاد، تصمیم‌سازان حوزه حسابداری و صاحبان حرف و مشاغل قابل استفاده است. با توجه به یافته‌های پژوهش به ایشان پیشنهاد می‌شود در راستای افزایش تمکین مالیاتی مؤدیان، با کمک اساتید مجرب و مسلط به مفاهیم مرتبط با اخلاق حرفه‌ای، ضمن بازسازی دوره‌های ضمن خدمت کارکنان سازمان، به رشد سطح اخلاقی و کاهش آسیب‌های رفتاری کارکنان کمک نمایند. سازمان‌های استفاده‌کننده از نتایج این پژوهش به استناد نتایج حاصل از بررسی فرضیه‌های این تحقیق بدون توجه به عامل جنسیت و میزان تحصیلات مؤدیان مالیاتی، و مستقل از محل خدمت مؤدی در بخش خصوصی و یا بخش دولتی، بر اساس نتایج فرضیه اول و دوم به ترتیب اقدام به جهت‌دهی اخلاقی مطالبات مؤدیان آرمانگرا نموده و در مواجهه با مؤدیان نسبی‌گرا نیز جهت‌دهی اخلاق فردی و اجتماعی در الویت باشد. البته اثربخشی این رویکرد آموزشی، مستلزم برگزاری مستمر دوره‌های اخلاقی در سازمان‌ها و شرکت‌های مورد بحث بوده تا یافته‌های علمی تولید شده در این پژوهش و پژوهش‌های همسو؛ به فرهنگ سازمانی کارکنان مبدل گردد. همچنین انتصاب افرادی با دیدگاه آرمانگرایانه و متعهد به اخلاق حرفه‌ای در پست‌های حساس نظیر مدیر مالی، می‌تواند در کاهش این پدیده غیر اخلاقی مؤثر باشد.

در حوزه پژوهش‌های آتی بررسی رابطه میان فلسفه اخلاق فردی و اجتناب مالیاتی و همچنین بررسی رابطه شخصیت فرد و فرار مالیاتی (پرسش نامه شخصیتی مایرز و بریگز) به محققین توصیه می‌گردد.

پیوست - پرسشنامه پژوهش

- ۱) افراد باید مطمئن شوند که اعمال آنها هرگز به دیگران کمترین ضرری را نمی‌رساند.
☐ کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی‌نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم
- ۲) خطرات متوجه دیگران، صرف نظر از این که چقدر کوچک باشند، هیچگاه نباید مورد مسامحه (جدی نگرفتن) قرار گیرد.
☐ کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی‌نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم
- ۳) وجود ضرر احتمالی (بالقوه) برای دیگران همیشه غیر قابل پذیرش است، صرف نظر از منافعی که به دست می‌آید.
☐ کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی‌نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم
- ۴) یک شخص هرگز نباید به شخصی دیگر به لحاظ روانی یا جسمی ضرر برساند.
☐ کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی‌نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم
- ۵) یک شخص نباید عملی انجام دهد که تحت هر شرایطی کرامت و رفاه فرد دیگر را تهدید کند.
☐ کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی‌نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم
- ۶) اگر عملی ممکن است به فرد بی‌گناه دیگر ضرر برساند، نباید انجام شود.
☐ کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی‌نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم
- ۷) تصمیم به انجام یا عدم انجام یک عمل بر اساس متعادل کردن پیامدهای مثبت در برابر پیامدهای منفی آن عمل، غیر اخلاقی است.
☐ کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی‌نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم
- ۸) کرامت و رفاه افراد باید مهم‌ترین دغدغه در هر جامعه‌ای باشد.
☐ کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی‌نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم
- ۹) هرگز لازم نیست که رفاه دیگران قربانی شود.
☐ کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی‌نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم

۱۰) اعمال اخلاقی اعمالی هستند که نزدیکی زیادی با نظرات مربوط به "کامل" ترین عمل دارند.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۱۱) اصول اخلاقی وجود ندارد که آن قدر مهم باشد که در هر نظام اخلاقی گنجانده شود.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۱۲) یک امر اخلاقی از موقعیت و جامعه ای به موقعیت و جامعه دیگر متغیر و متفاوت است.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۱۳) استانداردهای اخلاقی باید فردی در نظر گرفته شوند، چیزی که شخصی آن را اخلاقی می داند ممکن از نظر شخص دیگر غیر اخلاقی باشد.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۱۴) انواع مختلف اخلاقیات (اعمال اخلاقی) نمی تواند به عنوان "درستی" مورد مقایسه قرار گیرد.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۱۵) پرسش های مربوط به این که چه چیزی برای هر کس اخلاقی است هرگز پاسخ داده نمی شود زیرا چیزی که اخلاقی است مربوط به فرد است.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۱۶) استانداردهای اخلاقی قوانینی شخصی هستند که نشان می دهند افراد چگونه باید رفتار کنند و نباید برای قضاوت در مورد دیگران به کار گرفته شوند.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۱۷) ملاحظیات اخلاقی در روابط بین اشخاص به قدری پیچیده هستند که باید به افراد اجازه داد تا قوانین اخلاقی شخصی خودشان را داشته باشند.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۱۸) ایجاد یک وضعیت اخلاقی سفت و سخت که جلوی انواع مشخصی از اعمال را

می گیرد ممکن است در مقابل روابط انسانی بهتر و سازگاری بهتر قرار گیرد.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۱۹) در مورد دروغ گفتن هیچ قانونی نمی تواند ایجاد شود، این که یک دروغ مجاز

است یا نه، کاملاً به موقعیت بستگی دارد.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۲۰) این که یک دروغ به عنوان عملی اخلاقی یا غیر اخلاقی مورد قضاوت قرار گیرد

به شرایط در برگیرنده آن دروغ بستگی دارد.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۲۱) اگر نرخ های مالیات بیش از اندازه بالا باشد، فرار مالیاتی عملی اخلاقی است.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۲۲) حتی اگر نرخ های مالیات خیلی بالا نباشد چون دولت حق ندارد آن مقدار مالیات

را از من دریافت کند، فرار مالیاتی عملی اخلاقی است.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۲۳) اگر سیستم مالیاتی عادلانه نباشد، فرار مالیاتی عملی اخلاقی است.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۲۴) اگر بخش عظیمی از پول جمع شده هدر داده می شود، فرار مالیاتی اخلاقی است.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۲۵) حتی اگر اکثر پول جمع شده خردمندانه هزینه شود، فرار مالیاتی اخلاقی است.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۲۶) اگر بخش عظیمی از پول جمع شده روی پروژه هایی هزینه شود که من به لحاظ

اخلاقی تأیید نمی کنم، فرار مالیاتی کاری اخلاقی است.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۲۷) حتی اگر بخش عظیمی از پول جمع شده روی پروژه های ارزشمند هزینه شود،
فرار مالیاتی اخلاقی است.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۲۸) اگر بخش عظیمی از پول جمع شده روی پروژه هایی هزینه شود که برای من
منفعتی ندارد، فرار مالیاتی عملی اخلاقی است.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۲۹) حتی اگر بخش عظیمی از پول جمع شده روی پروژه هایی هزینه شود که برای من
منفعت دارد، فرار مالیاتی اخلاقی است.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۳۰) فرار مالیاتی عملی اخلاقی است در صورتی که همه آن را انجام می دهند.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۳۱) فرار مالیاتی در صورتیکه بخش قابل توجهی از پول جمع شده در پایان در جیب
سیاستمداران فاسد یا خانواده ها و دوستانشان ریخته شود، عملی اخلاقی است.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۳۲) فرار مالیاتی اخلاقی است اگر احتمال گیر افتادن کم باشد.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۳۳) اگر بخشی از این درآمدها برای حمایت از جنگ اختصاص می یابد که من آن را
غیرمنصفانه می دانم، فرار مالیاتی اخلاقی است.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۳۴) فرار مالیاتی اخلاقی است اگر من توانایی پرداخت آن را ندارم.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۳۵) حتی اگر با پرداخت کمتر من، دیگران مجبور به پرداخت بیشتر باشند، فرار مالیاتی
عملی اخلاقی است.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۳۶) فرار مالیاتی می‌توانست اخلاقی باشد اگر من یک یهودی در حال زندگی در آلمان نازی در سال ۱۹۴۰ بودم.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی‌نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۳۷) فرار مالیاتی اخلاقی است اگر دولت به دلیل مذهب، نژاد یا قومیت من علیه من تبعیض قائل شود.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی‌نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

۳۸) فرار مالیاتی اخلاقی است اگر دولت افراد را به خاطر عقاید سیاسی شان زندانی کند.

کاملاً موافقم ☐ موافقم ☐ بی‌نظرم ☐ مخالفم ☐ کاملاً مخالفم ☐

فهرست منابع:

- اعتمادی، حسین؛ فرزانی، حجت‌الله؛ غلامی حسین آباد، رضا و ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۸۹). بررسی تأثیر ارزش‌های اخلاقی شرکتی بر درک مدیریت سود، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم، شماره ۳ و ۴، پاییز و زمستان. ص. ۱۳۰.
- اصغری، هادی. (۱۳۸۷). بررسی موارد عمده‌ی مردود و غیر قابل رسیدگی شدن دفاتر مالیاتی در اداره کل امور مالیاتی استان تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه تهران. ص. ۴۲.
- امین‌خاکی، علی‌رضا. (۱۳۹۰). برآورد فرار مالیاتی و عوامل تعیین کننده آن در ایران، رساله دکتری، دانشگاه مازندران، نقل در کریمی پتانلار و همکاران (۱۳۹۴).
- بنی‌مهد، بهمن و بیگی هرچگانی، ابراهیم. (۱۳۹۱). رابطه بین ارزش‌های فردی و نیت اخلاقی حساب‌رسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال هفتم، شماره ۴.
- ثقفی، علی؛ رحمانی، حلیمه و رفیعی، افسانه. (۱۳۸۹). آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم، شماره ۱ و ۲.
- جعفری، سید محمد تقی. (۱۳۷۹). اخلاق و مذهب، موسسه تدوین و نشر آثار علامه جعفری، ص. ۵۹.

چادویک، روث. (۱۳۸۱). "اخلاق حرفه‌ای"، ترجمه بهزاد حمیدیه، (رسالت) اصل مقاله در آدرس زیر قابل دسترسی است: *Ruth Chadwich, "professional Ethics", in Routledge Encyclopedia of Philosophy, (London: 1998)*

- حجازی، رضوان و مسافری، جنت. (۱۳۹۱). رابطه جنسیت با اخلاق حرفه‌ای در جامعه دانشگاهی و حرفه حسابداری، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۷.
- خانی جزنی، جمال. (۱۳۸۵). اخلاق و فناوری اطلاعات، (تهران: انتشارات بقیه)، صص. ۱۲۹-۱۳۰.
- رحمانی، حلیمه و رجب‌دري، حسین. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد سازمانی در مدیران صنعتی استان فارس، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول، شماره اول، بهار و تابستان، صص. ۵۳-۶۷.
- رفیعی، افسانه. (۱۳۸۶). تأثیر جنسیت، مقطع تحصیلی، دینداری و سابقه کار بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران در ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران.
- رویایی، رمضانعلی و بیات، علی. (۱۳۹۰). آموزش اخلاق در حسابداری: بررسی تأثیر انگیزه اخلاقی بر روی رفتار اخلاقی، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال سوم، بهار، شماره ۹.
- رویایی، رمضانعلی؛ طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ حساس‌یگانه، یحیی و جلیلی، صابر. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگی‌های جمعیت‌شناختی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت، سال ششم، شماره شانزدهم، بهار، صص. ۱۵-۲۶.
- ژکس، (۱۳۶۲). فلسفه اخلاق (حکمت عملی)، ترجمه سید ابوالقاسم پورحسینی، (تهران: انتشارات امیرکبیر)، ص. ۲۷.
- شریفی، جعفر. (۱۳۸۶). تأثیر عوامل فردی بر عملکرد (بهره‌وری) کارشناسان مالیاتی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت، صص. ۴۳.
- طیب‌نیا، علی. (۱۳۹۴). گزارش مصاحبه وزیر اقتصاد در وب‌سایت روزنامه اطلاعات، پنجم اردیبهشت، آنلاین ببینید در: <http://www.ettelaat.com/etiran/?p=115650>.
- عارفی، عباس. (۱۳۸۳). تاریخچه نسبی‌گرایی در فلسفه علم، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، پاییز، شماره ۱۹.
- عسکری، علی. (۱۳۹۳). مصاحبه رییس وقت سازمان امور مالیاتی با روزنامه دنیای اقتصاد، سی بهمن ۹۳، آنلاین ببینید در: <http://donya-e-eqtesad.com/news/861636>.
- فرانکنا، ویلیام کی. (۱۳۷۶). فلسفه اخلاق، ترجمه هادی صادقی، انتشارات قم: موسسه فرهنگی طه، ص. ۱۴.
- فرزین، فرشیده؛ بنی‌طالبی‌دهکردی، بهاره و بخشی‌نژاد، محمود. (۱۳۹۵). مقایسه اولویت‌بندی راهکارهای موضوعی-محتوایی و انگیزشی-ساختاری آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری

به دانش آموزان و دانشجویان رشته حسابداری از دیدگاه دبیران هنرستان و استادان دانشگاه، فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت، دوره نهم، شماره ۲۹، تابستان، صص. ۱۱۱-۱۲۸.

کریمی پتانلار، سعید؛ گیلک حکیم آبادی، محمد تقی و صابر نوچمنی، فاضل. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر اثر بخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی در کشورهای منتخب، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۷، پاییز، صص. ۶۳-۹۱.

گنسلر، هری. (۱۳۷۸). درآمدی جدید به فلسفه اخلاق، مترجم: حمیده بحرینی، انتشارات نقد قلم، ص. ۳۰.

لاری دشت بیاز، محمود؛ قائم مقامی، کامران و کهرمی، قاسم. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در استان خراسان جنوبی با تأکید بر مؤلفه‌های فرهنگی، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول شماره اول، بهار و تابستان، صص. ۱۳۹-۱۶۴. مصباح، مجتبی. (۱۳۸۲). فلسفه اخلاق، (قم: موسسه آموزشی و پژوهشی امام خمینی)، ص. ۱۶. معلوف، لوئیس. (۱۳۸۱). المنجد فی اللغة، ذیل "اخلاق"، مترجم: احمد سیاح، انتشارات غدیر، ص. ۱۹۴.

معینی‌زاده، محسن. (۱۳۸۹). درک دانشجویان حسابداری از اصول اخلاقی حرفه حسابداری: بررسی میان فرهنگی ایران و انگلستان، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال سوم، شماره ۳.

مکارم شیرازی، ناصر. (۱۳۷۸). اخلاق در قرآن، انتشارات امیرالمؤمنین، جلد اول. مکنوناوتن، دیوید. (۱۳۸۰). بصیرت اخلاقی، ترجمه محمود فتحی، (قم: موسسه آموزشی و پژوهشی امام خمینی)، ص. ۱۹، نقل در انسیه مدنی، (۱۳۸۳) "تبیین فلسفی نقش عواطف و احساسات در اخلاق، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده الهیات و معارف اسلامی، دانشگاه قم، ص. ۶.

مومنی، منصور و آذر، عادل. (۱۳۷۸). آمار و کاربرد آن در مدیریت، انتشارات سمت، جلد دوم. مهدوی، غلامحسین و علی‌پور، صفدر. (۱۳۸۹). رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی شرکتها، فصلنامه دانش حسابرسی، سال اول، شماره ۲، پاییز، صص. ۳۳.

نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ طلوعی اشلقی، عباس و تقی پوریان، یوسف. (۱۳۹۳). ارزیابی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت (با استفاده از تکنیک آنتروپی - فازی)، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال هفتم، بهار.

وبستر، مریام. (۱۳۶۳). واژه نامه انگلیسی به انگلیسی وبستر، نشر ارغوان.

- همتی، حسن؛ پرتوی، ناصر و ابراهیمی رمنجان، مجتبی. (۱۳۹۳). بررسی و شناسایی نگرش حاکم بر آموزش حسابداری در دانشگاه ها (دیدگاه سنتی یا دیدگاه اخلاقی)، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۳، زمستان، صص. ۵۶-۶۹.
- Ahmad Khan w. (2014). Causes of Tax Evasion in Pakistan: A case study on southern Punjab. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. ISSN 2162-3082. Vol. 4, No. 2.
- Alasfour , F., Samy , M. & Bampton ,R. (2016), The Determinants of Tax Morale and Tax Compliance: Evidence from Jordan, in John Hasseldine (ed.) *Advances in Taxation*, Volume 23, pp.125 – 171.
- Allen, N.J & Meyer, J.P.(1990). The Measurement and Antecedents of Affective, Continuance and Normative Commitment to the Organization. *Journal of Ocupational Psychology*,63.
- Armstrong, M, B. (2003). Ethical Issues in Accounting. In N. E. Bowie (Ed.), *The blacksell guide to business ethics* (pp. 145-164). Maiden, MA: Blackwell Publishers.
- Forsyth, D. (1980). A Taxonomy of Ethical Ideologies. *Journal of Personality and Social Psychology*. 39,175-184.
- Brink , W, D.& Porcano, T, M. (2016), The Impact of Culture and Economic Structure on Tax Morale and Tax Evasion: A Country-Level Analysis Using SEM, in John Hasseldine (ed.) *Advances in Taxation* (*Advances in Taxation*, Volume 23, pp.87 – 123.
- Cote, J., Kamm Latham, C. & Sanders. (2013). Ethical Financial Reporting Choice: The Influence of Individual Characteristics, in Donna Bobek Schmitt (ed.) *Advances in Accounting Behavioral Research*. Volume 16) pp.115 – 148.
- Dracker, P, F. *The Daily Drucker*, (NewYork: Collins, 2004).
- Ismail , S. (2014) "Effect of ethical ideologies on ethical judgment of future accountants:Malaysian evidence", *Asian Review of Accounting*, Vol. 22 Iss: 2, pp.145 – 158.
- Ibrahim , M,. Musah, A & Abdul-Hanan , A . (2015) "Beyond enforcement: what drives tax morale in Ghana?", *Humanomics*, Vol. 31 Iss: 4, pp.399 – 414.
- Jackson, BR, Milliron, VC .(1986). *Tax Compliance Research: Findings, Problems, and Prospects*, J. Account. Lit, 5, 125–165.
- Gaffikin, M. (2007). *Accounting theory and practice: the ethical dimension*. Accounting & Finance Working Paper, School of Accounting & Finance, University of Wollongong.
- Handlon, R.L.(2009). *The Departure of the Insurance Agent: The Impact Organizational Commitment, Organizational Justice, and Job Satisfactio have onIntent to Leave in the Insurance Industry*, Dissertation Presented in Partial.
- Hebous, S. (2011). "Money at the Docks of Tax Havens: A Guide". *CESifo Working Paper Series No. 3587*, p. 9.
- Houston, J & Tran, A. (2001). A Survey of Tax Evasion Using the Randomized response Technique, *Adv. Taxation*, 13, 69–94.

- Hunt, S. D. & Vitell, S. J. (1993). The general theory of marketing ethics: A retrospective and revision, in N. Smith & J. Quelch. (Eds), *Ethical in Marketing* (35-56). Homewood, IL: Irwin, Inc.
- Leong, L., Hauang, S.Y. & Has, J. (2003). An Empirical Study on Professional Commitment, Organizational Commitment and Job Involvement in Canadian Accounting Firm. *Journal of American Academy of Business*. 2(2), 360-370.
- Mc Gee, R., Aljaaidi, K.S. & Musaibah, A.S. (2012) The Ethics of Tax Evasion: A Survey of Administrative Sciences' Students in Yemen. *International Journal of Business and Management*; Vol. 7, No. 16.
- Mc Gee, R.W. & Noronha, C. (2008). The Ethics of Tax Evasion: A Comparative study of Guangzhou and Macau Opinions (Southern China). *Euro Asia Journal of Management*. 36(18), 133-152.
- Richardson, G. (2006). Determinants of Tax Evasion: A Cross-country investigation *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15, 150-169.
- Sidani, Y.M., Ghanem, A.J. & Rawwas Mohameed Y.A. (2014). When idealists evade taxes: the influence of personal moral philosophy on attitudes to tax evasion – a Lebanese study. *Business Ethics: A European Review*. 23(2), 183-196.