

ارائه و ارزیابی مدل تمکین مالیاتی اشخاص حقوقی بر اساس دیدگاه خبرگان مالیاتی با استفاده از تئوری زمینه ای در نظام مالیاتی ایران

سعید کریمی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
Saeedkarimi20a@gmail.com

محمد حامد خانمحمدی

دانشیار گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران. (نویسنده مسئول)
Dr.khanmohammadi@yahoo.com

محبوبه جعفری

استادیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
Jafari.mahboobeh@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۴/۲۸ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۵/۰۵

چکیده

با توجه به اهمیت مالیات و درآمد های مالیاتی در توسعه اقتصادی کشور و تحقق اهداف کلان اقتصادی، طراحی مدلی جهت تمکین مالیاتی شرکت ها در نظام مالیاتی ایران امری اجتناب ناپذیر و حائز اهمیت می باشد. با توجه به ضرورت موضوع، هدف پژوهش حاضر ارائه مدلی جهت تمکین مالیاتی اشخاص حقوقی بر اساس تئوری زمینه ای در نظام مالیاتی ایران می باشد. بدین منظور با ۲۵ نفر از خبرگان مالیاتی شامل (معاون امور مالیاتی، روسای امور و گروه مالیاتی و حسابرسان ارشد مالیاتی) مصاحبه به عمل آمد و با استفاده از روش پژوهش تئوری زمینه ای، مدلی شامل شرایط علی، راهبرد ها، شرایط بستر، شرایط مداخله گر و پیامد ها در خصوص تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران ارائه شد. توسعه و تسهیل نمودن روابط بین مودیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی با استفاده از ابزار های نرم افزاری و شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی شامل فرهنگی، اقتصادی و غیراقتصادی شرکتی از دستاورد های این پژوهش است که کمک به افزایش تمکین مالیاتی شرکتی می کند.

واژه های کلیدی: تمکین مالیاتی اشخاص حقوقی، تئوری زمینه ای، شرایط علی، شرایط مداخله گر، شرایط بستر و پیامدها.

۱- مقدمه

یکی از مهم‌ترین مسائل مرتبط با مقوله مالیات، تمکین مالیاتی مودیان است. به‌طور کلی مودیان مالیاتی به دو بخش اشخاص حقیقی و حقوقی تقسیم می‌گردند. در این مقاله تمکین مالیاتی اشخاص حقوقی مورد بررسی قرار می‌گیرد. در ادبیات تخصصی حسابداری و به‌ویژه حسابرسی در ایران، واژه «Compliance» تحت عنوان «رعایت» ترجمه و به کار گرفته می‌شود. این در حالی است که در ادبیات و مقالات تخصصی مالیات کلمه مذکور به‌عنوان «تمکین» کاربرد فراوان پیدا کرده است. لذا در این پژوهش، به لحاظ تطبیق با ادبیات مالیاتی، از واژه «تمکین» به جای واژه «رعایت» استفاده شده است. تعیین سطح تمکین مودیان برای سازمان امور مالیاتی همانند اندازه‌گیری سود خالص در بخش خصوص است زیرا هر دو، شاخصه‌ای خلاصه شده از کارایی و اثربخشی عملیات یک سازمان می‌باشد. همان‌طور که محاسبه سود خالص، بیانگر عملکرد مدیریت واحد تجاری است، اندازه‌گیری تمکین نیز به‌نوعی نشان‌دهنده عملکرد مناسب یا نامناسب سازمان امور مالیاتی کشور به‌عنوان متولی اصلی بهبود فرآیند های مالیاتی است. از سوی دیگر، تعیین حوزه‌هایی که در آن‌ها تمکین مالیاتی کم بوده و یا عدم تمکین وجود دارد، در کنار رتبه‌بندی این حوزه‌ها، به‌عنوان بخشی از فرآیند تخصیص منابع کمیاب به‌منظور دستیابی به بیشترین کارایی و اثربخشی محسوب می‌شود (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۱، ۲۰۰۱: ۵). به عبارت دیگر میزان تمکین می‌تواند معیاری برای سلامتی نظام مالیاتی یک کشور محسوب شود (ارارد^۲، ۲۰۰۲: ۱). بنابراین جهت ارتقای کارایی نظام مالیاتی توجه ویژه به مبحث تمکین مالیاتی از ضروریات می‌باشد. در داخل کشور نیز باید به زیرساخت‌های لازم جهت بهبود و افزایش تمکین مالیاتی توجه شود. از این رو در پژوهش حاضر بیان می‌شود برای بهبود و توسعه تمکین مالیاتی شرکتی به چه زیرساخت‌هایی نیاز است. به صورت کلی مسئله پژوهش پیش رو این است که مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران با توجه به شرایط فعلی چگونه است. در همین رابطه، ضمن مصاحبه با خبرگان حوزه‌های درگیر با مالیات، این پژوهش از روش تئوری زمینه‌ای برای تحلیل داده‌ها به دست آمده و ارائه مدل نهایی استفاده می‌کند.

در این پژوهش، ابتدا مفهوم و تعریف تمکین مالیاتی مورد بحث قرار می‌گیرد. سپس از میان مدل‌های مختلف تمکین، مدل OECD (۲۰۰۴) به دلیل الگو قرار گرفتن برای پژوهش حاضر، با تفصیل بیشتری تشریح می‌شود. در ادامه پیشینه پژوهش‌های انجام گرفته در زمینه تمکین مالیاتی شرکتی و

نیز عوامل مؤثر بر آن اشاره می‌شود. در نهایت روش‌شناسی پژوهش بیان شده و در قسمت پایانی، ضمن تشریح یافته‌های پژوهش، به نتیجه‌گیری اشاره می‌گردد.

۲- مروری بر ادبیات موضوع

تمکین مالیاتی از جمله اهداف مهمی است که تمامی سیاست‌های مالیاتی در راستای دستیابی به آن هستند و در واقع می‌توان گفت که درجه تمکین مالیاتی هر کشوری معیار سنجش کارایی سیستم مالیاتی آن کشور است. تمکین مالیاتی یک مفهوم نظری و چند جانبه است که می‌تواند در سه بخش تمکین در پرداخت، تمکین در پرونده و تمکین در گزارش دهی بررسی شود (طالب‌نیا، ۱۳۸۶: ۸۴). سازمان همکاری اقتصادی و توسعه در تعریف مفهوم تمکین آن را به دو بخش تقسیم می‌کند: تمکین در گزارش دهی، و تمکین در فرآیند های مورد نظر قانون. تمکین از مقررات تکنیکی لازم در محاسبات مالیات یا پرداخت آن باز می‌گردد (سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی، ۲۰۰۱: ۳). در پژوهشی که در سال ۲۰۱۹، توسط جان و همکاران در دانشگاه اکسفورد تحت عنوان چگونه تمکین مالیاتی را بهبود بخشیم صورت گرفته نتایج حاصل بیانگر آن است که ساده سازی ارتباطات بین مودیان مالیاتی و اداره مالیات باعث افزایش تمکین مالیاتی می‌گردد. پیام‌های بازدارندگی تاثیر مثبتی بر تمکین مالیاتی خواهد داشت. از طرفی اخلاق و روحیه مالیاتی باعث افزایش یا بهبود تمکین مالیاتی نمی‌شود. عوامل دیگری نیز مانند جرایم مالیاتی، اعتماد به مأموران مالیاتی و حسابرسی مالیاتی بر روی تمکین مالیاتی اثر گذارند در پژوهشی که در سال ۲۰۱۹، توسط فرانسسکا و همکاران در دانشگاه پرترا صورت گرفت نتایج بیانگر آن است که جرایم مالیاتی و اعتماد به مأموران مالیاتی تا حدی بر تمکین مالیاتی اثر گذارند اما حسابرسی مالیاتی تاثیر قابل توجهی بر تمکین مالیاتی با ضریب ۴۲٫۶٪ دارد به این دلیل که در مدل مذکور برای هنجارهای اجتماعی و روان‌شناختی که در تمکین مالیاتی نقش مؤثری دارند، هیچ‌گونه جایگاهی در نظر گرفته نشده بود. از این رو محققان سعی نمودند در بررسی رفتار مؤدی علاوه بر متغیرهای اولیه، اثر متغیرهای جامعه‌شناسی و روان‌شناختی را نیز مورد توجه قرار داده و مدل‌های جدیدی را ارائه نمایند (زنگنه، ۱۳۸۹).

در حال حاضر مدل تمکین OECD به دلیل جامع و کامل بودن آن، تنها مدلی است که هم‌اکنون در بیشتر سازمان‌های مالیاتی کشورهای پیشرفته مورد استفاده قرار می‌گیرد (OECD، ۲۰۱۰).

مدل تمکین مالیاتی OECD (۲۰۰۴)

نظام‌های مالیاتی برای برخورد با رفتار عدم تمکین، متناسب با انگیزه‌های مؤدی، از استراتژی‌های گوناگون استفاده می‌کنند. انگیزه مودیان از این نظر مورد توجه قرار می‌گیرد که مودیان یک گروه همگن نبوده و سطح تمکین هر مودی می‌تواند متفاوت از مودیان دیگر باشد. همچنین شرایط آن‌ها از یک دوره زمانی به دوره‌های دیگر تغییر می‌کند. بر این اساس OECD در سال ۲۰۰۴، مدل را پیشنهاد نمود (شکل ۱) که هم اکنون در بیشتر سازمان‌های مالیاتی پیشرفته مورد استفاده قرار می‌گیرد (OECD، ۲۰۱۰).

در میان مدل‌های مختلف تمکین، مدل OECD اولین و تنها مدلی است که اقدام به طبقه‌بندی رفتار مودی نموده و متناسب با این رفتار، نوع استراتژی مناسب اتخاذ شده از سوی سازمان مالیاتی برای برخورد با مؤدی را معین کرده است. لکن جهت اتخاذ استراتژی مناسب از سوی سازمان مالیاتی، ضروری است سطح تمکین موردنظر اندازه‌گیری گردد تا مشخص شود مودی در کدام یک از چهار طبقه عنوان شده در مدل تمکین قرار گرفته است. از این رو طبق مدل تمکین OECD، سطح تمکین مؤدی از صفر تا ۱۰ درجه بندی شده است به گونه‌ای که هر چه به سمت عدد ۱۰ نزدیک‌تر می‌شویم رفتار مودی به فرار مالیاتی گرایش پیدا کرده و در نتیجه هزینه‌های تمکین نیز افزایش پیدا می‌کند. سازمان امور مالیاتی از طریق اندازه‌گیری سطح تمکین مالیاتی، با اتخاذ استراتژی‌های متنوع که متناسب به سطح تمکین مالیاتی مؤدی به کار گرفته می‌شوند، پاسخی مناسبی نسبت به رفتار مؤدی نشان می‌دهد، از این رو، متناسب با رفتار و در نتیجه سطح تمکین هر مؤدی، استراتژی‌های برخورد چهارگانه زیر از سوی سازمان امور مالیاتی به کار گرفته خواهد شد:

- استراتژی تسهیل تمکین داوطلبانه: در مواجهه با طبقه تمکین داوطلبانه
- استراتژی کمک به مؤدی برای تمکین: در برخورد با طبقه تمکین ناموفق
- استراتژی جلوگیری از عدم تمکین به وسیله کشف آن (اخطار و تذکر بابت کشف): در مواجهه با طبقه تمکین اجباری
- استراتژی استفاده از تمام ظرفیت‌های قانونی برای جلوگیری از عدم تمکین مؤدی در برخورد با طبقه عدم تمکین عمدی.

منظور از تمکین مالیاتی شرکتی این است که مؤدیان، قوانین و مقررات مالیاتی کشور را رعایت می‌کنند. این رعایت

شامل ثبت‌نام در سیستم مالیاتی، تسلیم اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک، محاسبه، گزارش و پرداخت صحیح و کامل بدهی مالیاتی در زمان مقرر می‌باشد، بنابراین تمکین مالیاتی یعنی رعایت قانون مالیات از سوی مؤدی (شمیرانی و اسدزاده بالی، ۱۳۸۶) که در نهایت موجب افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و بهبود وضعیت جامعه می‌شود.

طبق ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم، جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد خواهند بود. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱. رعایت قوانین و مقررات مالیاتی توسط شرکت یعنی انطباق هر چه بیشتر مالیات ابرازی (که بر اساس قوانین و مقررات تعیین شده و توسط شرکت در اظهارنامه مالیاتی موضوع ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم درج می‌شود) با مالیات قطعی (که از جانب مأموران سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص داده شده و قطعی می‌شود) و این یعنی همان تمکین مالیاتی شرکتی از سوی مؤدی می‌باشد. در سوی دیگر طیف رفتاری مؤدیان، عدم تمکین قرار دارد. مفهوم عدم تمکین مالیاتی شامل یک طیف وسیع از اجتناب مالیاتی تا فرار مالیاتی است.

در ایران پژوهش خاصی در زمینه ارائه و ارزیابی مدل جهت تمکین مالیاتی اشخاص حقوقی با استفاده از تئوری زمینه‌ای صورت نگرفته است. مقاله باباجانی، باقری (۱۳۹۶)، یکی از مهم‌ترین مقالات در این زمینه است آن‌ها در این مقاله به بررسی ارائه مدل برای اندازه‌گیری تمکین مالیاتی در سطح هر مؤدی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که در صورتی که مدل مورد نظر این پژوهش در کنار مدل‌های برآورد ریسک مالیاتی مؤدی به کار گرفته شوند، سازمان مالیاتی کشور می‌تواند در بهبود تمکین مالیاتی نقش مؤثرتری ایفا نماید. پژوهش حاضر اولین مطالعه‌ای است که جهت طراحی مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران بر اساس تئوری زمینه‌ای می‌پردازد.

۳- سوالات و فرضیات تحقیق

هرگاه محقق در صدد حل مسئله‌ای از نوع رابطه میان دو یا چند متغیر است، فرضیه به کار می‌آید، اما در مواردی که کاری به رابطه میان متغیرها نداریم، بلکه تنها برای کشف وضعیت یک متغیر جست‌وجو و کاوش می‌کنیم، فرضیه

منطقی کردن مراحل اخذ مالیات در ارتقاء فرهنگ مالیاتی تأثیرگذار می‌داند.

ب) مسئولیت اجتماعی

حجازی، ابوحمزه و میرزایی (۱۳۹۴)، در پژوهشی با عنوان «مسئولیت اجتماعی و تمکین مالیاتی شرکت‌ها: مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ» با بررسی تعداد ۳۰ شرکت از شرکت های اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ طی دوره زمانی ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۱ بررسی شده و با آزمون فرضیه پژوهش به این نتیجه رسیدند که هر چه شرکت ها در فعالیت های مرتبط با مسئولیت اجتماعی بیشتر مشارکت می‌نمایند، تمکین مالیاتی آن‌ها نیز بیشتر است.

۵- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش که از دو بخش کیفی و کمی تشکیل شده و اصطلاحاً "پژوهش ترکیبی نامیده می‌شود در بخش اول از روش تئوری زمینه‌ای (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰) برای گردآوری و تحلیل داده‌ها کیفی استفاده می‌شود. این روش پژوهش که با نام گراند تئوری شناخته می‌شود، ترجمه‌های مختلفی دارد، از جمله نظریه زمینه‌ای، نظریه بنیادی، نظریه پردازشی داده بنیاد، نظریه مبتنی بر داده ها و نظریه برخاسته از داده. استراوس (۱۹۸۷) و استراوس و کوربین (۱۹۹۸) و (۱۹۹۰) به معرفی روایه های تولید استقرایی نظریه در روش کیفی با تکیه بر بررسی دقیق و منظم داده ها پرداختند. الگوهای مختلفی از این تئوری توسط صاحب نظران ارائه شده که در این پژوهش از رویه نظام‌مند استراوس و کوربین (۱۹۸۹) و (۱۹۹۰) استفاده شده است که بر تحلیل داده ها از طریق رویه منظم کدگذاری در سه مرحله‌ی باز، محوری و گزینشی تمرکز می‌کند و بر عرضه‌ی پارادایم منطقی یا تصویر تجسمی از نظریه در حال تکوین تأکید دارد. مهم‌ترین دلیل انتخاب این روش آن است که اول زمانی که درباره حوزه مورد مطالعه تقریباً چیز شناخته شده کمی وجود داشته باشد، دوم زمانی که پژوهشگر به فهم ادراکات و تجارب مشارکت کنندگان در مورد خاصی را داشته باشند و سوم زمانی که هدف پژوهشگر گسترش یک نظریه جدید باشد. (ابوالمعالی، ۱۳۹۱). در بخش دوم با استفاده از ابزار پرسشنامه و آزمون آلفای کرونباخ و آزمون تحلیل عاملی برای ارزیابی مدل بکار گرفته می‌شود.

۵-۱- جامعه و نمونه آماری

معمول‌ترین نوع نمونه‌گیری در این روش پژوهش، نمونه‌گیری نظری است که در آن، نمونه با هدف دستیابی به

ضروری نیست (موسوی نسب، ۱۳۹۰). با توجه به بیان مسئله تحقیق و اینکه هدف اصلی از تحقیق حاضر، ارائه و ارزیابی مدلی جهت تمکین مالیاتی اشخاص حقوقی در نظام مالیاتی ایران می‌باشد. سوال اصلی آن است که "مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران چیست؟" و به دلیل بهره‌گیری از مدل پارادایمی نظریه زمینه‌ای در این تحقیق و از آنجا که مدل پارادایمی دربرگیرنده مقوله‌ها، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها است. لذا پرسش‌های این پژوهش حول اجزای مدل پارادایمی مطرح می‌گردد. به دلیل هم‌جنس بودن شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر، هر سه آن اجزاء در قالب عوامل اثرگذار بر تمکین مالیاتی شرکتی مدنظر قرار گرفته‌اند. پرسش‌های و فرضیات این تحقیق به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

پرسش اول: شرایط علی، زمینه‌ساز و مداخله‌گر مرتبط با تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران کدامند؟

پرسش دوم: چه راهبردهایی جهت دستیابی به پیاده‌سازی و اجرای مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران اتخاذ می‌شود؟

پرسش سوم: پیامدهای اجرای مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران کدام است؟

پرسش چهارم: مدل مناسب و مرجح برای تبیین مولفه‌های تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران چیست؟

پرسش پنجم: عوامل موثر برای دستیابی به موفقیت در پیشبرد مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران کدامند؟

فرضیه ۱- آیا شرایط علی بر راهبردها تأثیر دارد؟

فرضیه ۲- آیا شرایط مداخله‌گر بر راهبردها تأثیر دارد؟

فرضیه ۳- آیا شرایط بستر بر راهبردها تأثیر دارد؟

فرضیه ۴- آیا شرایط علی بر پیامد تأثیر دارد؟

فرضیه ۵- آیا شرایط راهبردها بر پیامد تأثیر دارد؟

۴- تعاریف و مفاهیم

الف) سیستم قانونی

ریاحی بلکویی ۲۰۰۴ به بررسی رابطه چهار متغیر با تمکین مالیاتی در ۳۰ کشور پرداخت تمکین مالیاتی، مبتنی بر دیدگاه‌ها و برداشت‌های کارکنان شرکت در گزارش رقابت جهانی مجمع اقتصاد جهانی است. وی نشان داد قوانین رقابتی، اقتصاد آزاد و اهمیت بازار سرمایه به تمکین مالیاتی ارتباط دارد. لشگری زاده و عزیزی (۱۳۹۰) در پژوهشی با عنوان «شناسایی برخی عوامل مؤثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در ایران» -ساده‌سازی متون قوانین مالیاتی و

«... عرض من این است که تازمانی که مالکان و مدیران شرکت دارای آگاهی و شناخت نسبت به قوانین و مقررات مالیاتی و میزان جرائم و مجازات و مشوق های مالیاتی نداشته باشند نمی توانیم نسبت به بهبود و ارتقاء سطح تمکین مالیاتی شرکتی امیدوار باشیم.»

برچسب مفهومی «آگاهی و شناخت نسبت به قوانین مالیاتی»، «جرائم و مجازات و مشوق ها» استخراجی از نقل و قول مزبور بوده است. بدین ترتیب مفاهیم (خرده مقوله ها) از داده های پژوهش استخراج گردیدند. بعد آگاهی و شناخت قوانین و مقررات مالیاتی در زیر مقوله ویژگی های فردی مالکان (مدیران) شرکت و جرائم و مجازات و مشوق ها در زیر مقوله عدالت و انصاف قوانین و مقررات مالیاتی بررسی شده است.

پس از تحلیل و کدگذاری داده های پژوهش، نهایتاً تعداد مفاهیم استخراجی حدود ۱۲۰۰ مفهوم، تعداد مقوله های اصلی حدود ۱۵۰ و تعداد مقوله کلان به حدود ۶۰ مورد استخراج و بالغ گردید. مقوله های مزبور به کمک روش کدگذاری محوری در طبقه های ورودی ها (شرایط علی)، فرایندها، راهبردها، پیامدها، عوامل زمینه ای (عوامل مداخله گر و بستر) قرار گرفتند.

• کدگذاری محوری

همان گونه که استراوس و کوربین (۱۹۹۸) بیان می کنند، پژوهشگران باید مقوله های شناسایی شده را در دسته های پنج گانه ی زیر طبقه بندی کنند. به این مرحله کدگذاری محوری می گویند.

الف) شرایط علی یا سبب ساز: منظور متغیر ها یا رویداد هایی است که ایجاد یا توسعه پدیده را هدایت می کنند.

ب) راهبرد ها: فعالیت های پیامد محور یا نتیجه محوری هستند که باید در رابطه با پدیده ی مورد بررسی و در بستر مورد بررسی و با وجود شرایط مداخله گر، انجام می شود.

ه) پیامدها: نتایج اجرای راهبرد ها هستند. این طبقه بندی در مورد مقوله های شناسایی شده صورت گرفته است.

• کدگذاری انتخابی

هدف این مرحله، انتخاب مقوله محوری و مرتبط ساختن سایر مقوله ها بر محور آن است، به این معنا که پژوهشگر با استفاده از کدگذاری انتخابی به صورت منظم و عینی به انتخاب مقوله محوری پرداخته و سایر مقوله ها تابع آن قرار می گیرد (استراوس، ۱۹۸۷)، سپس پژوهشگر مقوله محوری را

مجموعه اطلاعات جامع و غنی انتخاب می شود. پژوهشگر از یافته های به دست آمده برای انتخاب منابع بعدی استفاده می کند (گولدینگ، ۲۰۰۲). نمونه گیری نظری تا زمانی ادامه می یابد که مقوله های به اشباع نظری برسد. در پژوهش حاضر خبرگان شاغل در سازمان امور مالیاتی برای مصاحبه انتخاب گردیده اند. بدین ترتیب با ۲۵ نفر از خبرگان مالیاتی که دارای سوابق شغلی بین ۵ تا ۳۰ سال می باشند و دارای رشته های تحصیلی حسابداری و مدیریت و حقوق می باشند مصاحبه به عمل آمد و پس از برگزاری این مصاحبه ها، مفاهیم و مقوله های به اشباع رسیدند. اغلب مصاحبه ها ضبط شدند، مگر افرادی که با ضبط صدا مخالف بودند که این موارد نکات مهم یادداشت برداری می شد. فرآیند انجام مصاحبه نیز بدین صورت بود که مصاحبه ابتدا با سؤال های کلی شروع می شد و با پیشرفت در مصاحبه و بسته به موقعیت، سؤال های دقیق تری مطرح می شد، پس از انجام هر مصاحبه، تحلیل های لازم روی داده ها صورت می گرفت و مفاهیم استخراج می شوند تا در نهایت مدل پژوهش مشخص شد. در بخش کمی تعداد ۱۷۹ نفر از خبرگان مالیاتی انتخاب گردیده اند.

۵-۲- قلمرو زمانی تحقیق

تحقیق حاضر از لحاظ زمانی طی سال ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹، از خبرگان و صاحب نظران مالیاتی صورت گرفته است.

۵-۳- روش های تجزیه تحلیل داده ها

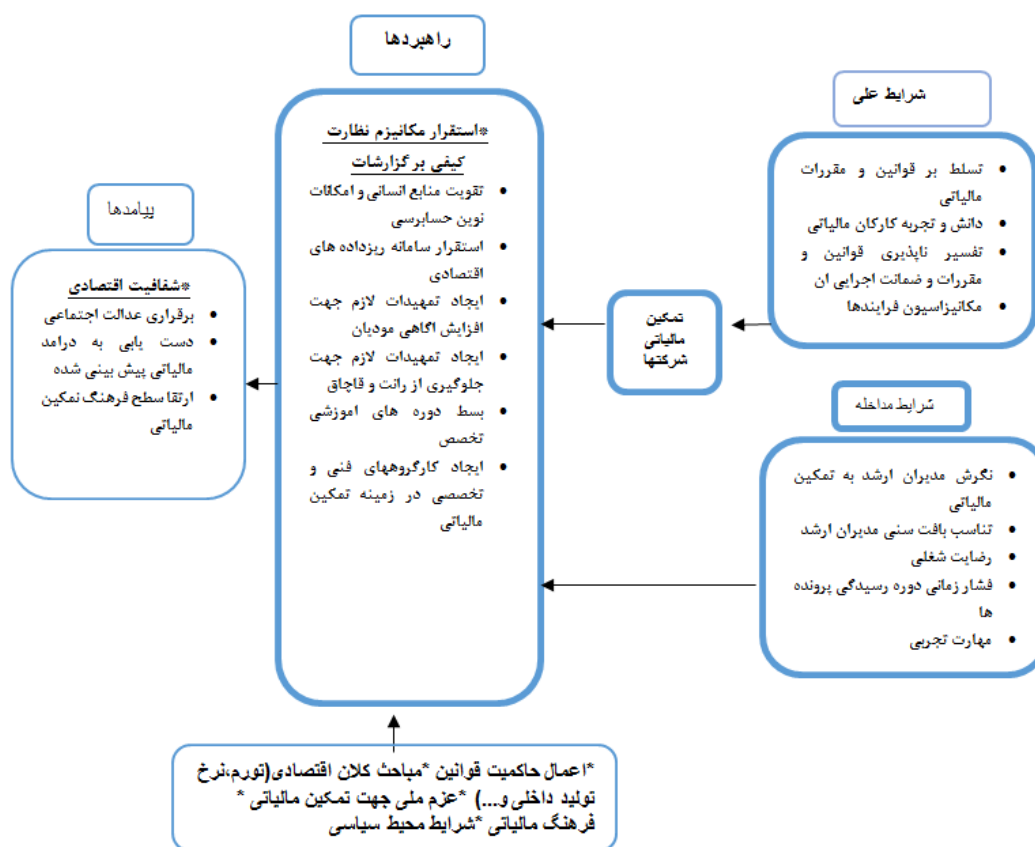
همان گونه که قبلاً بیان شد، تحلیل و تجزیه داده ها و استخراج مدل نهایی پژوهش طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت می گیرد و در ادامه هر یک از این روش های کدگذاری و نحوه استفاده از آن ها در این پژوهش بیان خواهد شد. شایان به ذکر است که تحلیل مفاهیم و مقوله ها بر اساس هر یک از مصاحبه ها، در چارچوب و حوصله این مقاله نمی گنجد و صرفاً مهم ترین تحلیل ها در این خصوص ارائه می شود.

• کدگذاری باز

در این راستا به هر جمله، پاراگراف از داده های پژوهش (متن مصاحبه ها یا داده های حاصل از میزگرد های چاپ شده) یک برچسب مفهومی در پایین ترین سطح، چسبانده می شود. به عنوان مثال، داده های حاصل از مصاحبه (شماره ۱۲) یکی مشارکت کنندگان به شرح ذیل چنین کدگذاری شده است:

توصیف گر مقوله محوری می‌شوند. سرانجام از طریق ترسیم پیوند بین مقوله کانونی و مقوله های فرعی و مفاهیم مطالعه به صورت یکپارچه، نظریه داده بنیاد تدوین می‌شود (نوری و مهر محمدی ۱۳۹۰). در این پژوهش، مقوله «مدل تمکین مالیاتی شرکتی» که تمام مقوله ها در رابطه با آن شکل گرفته‌اند و قادر به توضیح آن هستند.

با سایر مقوله ها به شکل نظام‌مندی مرتبط می‌کند. روابط را اعتبار می‌بخشد و مقوله های نیازمند بهبود و تدوین را تکمیل می‌کند (استراوس و کوربین ۱۹۹۰). هر چند شناسایی مقوله محوری دشوار است، در تدوین نظریه عنصر اساسی شمرده می‌شود. ممکن است این مقوله ای در نتایج کدگذاری محوری موجود باشد، اما در غیر این صورت باید مقوله جدیدی خلق شود (استراوس و کوربین ۱۹۹۸) پس از آن که مقوله محوری شناسایی شد، همه مقوله های دیگر، مقوله های فرعی و



مدل تمکین مالیاتی اشخاص حقوقی

اظهارنامه، موعد مقرر قانونی تسلیم اظهارنامه عملکرد و مالیات بر ارزش افزوده، ثبت سامانه نمودن گزارش معاملات خرید و فروش مودیان،... اشاره می‌کند.

۲- مقوله محوری: تمکین مالیاتی شرکتی، حائز شرایط مقوله محوری بیان شده در فوق است و سایر مقوله ها و شرایط را پوشش می‌دهد.

۳- راهبردها: از مهم ترین راهبرد هایی که صاحب نظران برای تمکین مالیاتی شرکتی مطرح کرده‌اند، استقرار مکانیزم نظارت کیفی بر رسیدگی پرونده ها، تقویت منابع انسانی،

۶- یافته‌های پژوهش و روابط بین موارد کشف شده

مدل استخراج شده این پژوهش از فرایند سه‌گانه کدگذاری تشریح شده در صفحه قبل به شرح ذیل می‌باشد.

۱- شرایط علی: از مهم ترین شرایط علی که در نتیجه مصاحبه با خبرگان استخراج شد، می‌توان به تسلط بر قوانین و مقررات مالیاتی، دانش و تجربه کارکنان مالیاتی، تفسیر ناپذیری قوانین و مقررات و مکانیزه سیون فرایندها اشاره کرد. از دیدگاه خبرگان شرایط علی مهم بخشنامه های و قوانین مربوط به سازمان امور مالیاتی در خصوص نحوه تسلیم

یافته های پژوهش در بخش دوم ، بخش کمی

در این بخش ابتدا میانگین به عنوان شاخص مرکزی و سپس شاخص های پراکندگی نظیر انحراف معیار، واریانس، کمینه و بیشینه در مورد بررسی قرار گرفت. لازم به ذکر است، تعداد افراد نمونه ۱۷۹ نفر می باشد.

جدول ۱: مربوط به توصیف متغیرهای مربوط به سازمان مالیاتی

آماره	راهبرد	شرایط علی	شرایط مداخله گر	شرایط بستر	پیامد
میانگین	۱۰,۵۲	۲۰,۶۸	۱۷,۵۷	۱۳,۰۵	۱۰,۰۸
انحراف استاندارد	۱,۸۹	۲,۹۶	۳,۲۵	۱,۳۲	۱,۹۶
واریانس	۳,۶۰	۸,۷۴	۱۰,۶۲	۱,۷۳	۳,۸۴
کمترین	۸	۱۶	۱۳	۱۱	۷
بیشترین	۱۵	۳۰	۲۴	۱۵	۱۵

جدول توصیفی در فوق مربوط به میانگین، انحراف استاندارد، واریانس، کمترین و بیشترین نمره در متغیرهای با توجه به گروه های مورد مطالعه (سازمان مالیاتی) می باشد. راهبرد دارای میانگین ۱۰,۵۲ و انحراف استاندارد ۱,۸۹ می باشد، کمترین نمره در این متغیر ۸ و بیشترین نمره ۱۵ می باشد با توجه به اینکه میانگین بدست آمده بالاتر از میانگین فرضی^۳ (۹) می باشد می توان گفت راهبرد ها دارای اثر گذاری بالاتر از متوسط می باشند. شرایط علی دارای میانگین ۲۰,۶۸ با انحراف استاندارد ۲,۹۶ است، در این متغیر میانگین فرضی با توجه به اینکه تعداد سوالات این متغیر ۶ سوال می باشد برابر با (۱۸) می باشد که میانگین بدست آمده بالاتر از میانگین فرضی است، شرایط مداخله گر دارای میانگین ۱۷,۵۷ با انحراف استاندارد ۱,۳۲ می باشد میانگین فرضی در این متغیر با توجه به اینکه تعداد سوالات این متغیر ۵ سوال است برابر با (۱۵) می باشد، شرایط بستر با میانگین ۱۳,۰۵ و انحراف استاندارد ۱,۳۲ است در این متغیر میانگین فرضی با توجه به اینکه تعداد سوالات ۳ سوال است برابر با (۹) می باشد در این متغیر نیز میانگین بدست آمده بالاتر از میانگین فرضی است. و پیامد دارای میانگین ۱۰,۰۸ با انحراف استاندارد ۱,۹۶ می باشد، در این متغیر میانگین فرضی با توجه به اینکه تعداد سوالات ۳ سوال است برابر با (۹) می باشد در این متغیر نیز میانگین بدست آمده بالاتر از میانگین فرضی است. همچنین همه متغیرها دارای پراکندگی کمی با میانگین هستند که می توان گفت توزیع داده ها با توزیع نرمال اختلاف قابل توجهی ندارد.

استقرار سامانه ریزداده های اقتصادی، ایجاد تمهیدات لازم جهت افزایش آگاهی مودیان، بسط دوره های آموزشی تخصصی و ایجاد کار گروه های فنی و تخصصی در زمینه تمکین مالیاتی می باشد. تدوین رویه های تمکین مالیاتی شرکت ها، شناخت مشکلات و موانع بر سرراه تمکین که این امر توسط سازمان امور مالیاتی صورت می گیرد. از سایر راهبرد هایی پیشنهادی برای تمکین مالیاتی شرکتی انتشار رهنمود ها عملی برای آن، ارائه خدمات مشاوره در خصوص تمکین مالیاتی، برگزاری دوره های آموزشی، توسعه نرم افزار های مالی، تأمین مالی مناسب برای تمکین مالیاتی و آموزش کارکنان مالی که صاحب نظران به آن ها اشاره دارند.

۴- شرایط مداخله گر: همان گونه که بیان شد عوامل و شرایط مداخله گر می توان به نگرش مدیران ارشد مالیاتی به مبحث تمکین مالیاتی شرکت ها، بافت سنی مدیران ارشد مالیاتی، رضایت شغلی کارکنان مالیاتی، فشار زمانی دوره رسیدگی پرونده هایی مالیاتی و مهارت تجربی اشاره کرد.

۵- شرایط بستر: عدم عزم و اراده ملی و همچنین نبود رهنمود های لازم جهت معرفی تمکین مالیاتی به مودیان مالیاتی از مهم ترین شرایط بستری است که راهبرد های پیشنهادی باید در این شرایط اجرا شوند.

۶- پیامد ها: پیامد های مربوط به طراحی مدل تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی را می توان به دو بخش تقسیم کرد: پیامد های مستقیم و پیامد های غیرمستقیم (کلی، ۱۹۷۵). پیامد های غیرمستقیم شامل مواردی است که در سطح کلان و ملی با اصلاح قوانین و مقررات در حوزه مالیات و شفافیت و فرهنگ سازی بیشتر در سطح کشور می شود، اما پیامد های مستقیم به صورت ارتقای سطح تمکین مالیاتی شرکتی از طریق تغییر رفتار های قابل مشاهده مودیان و کارمندان مالیاتی در عمل که منجر به بهبود و کارایی و اثربخشی سازمان امور مالیاتی می شود؛ بنابراین یکی از پیامد های برجسته قدرت تمکین مالیاتی اثرات مثبت بر اقتصاد کشور (علی الخصوص در حال حاضر و وضع تحریم های جدید) که وظیفه متولیان مالیاتی را سخت تر می سازد، یکی از مالکان شرکت بیان نمود:

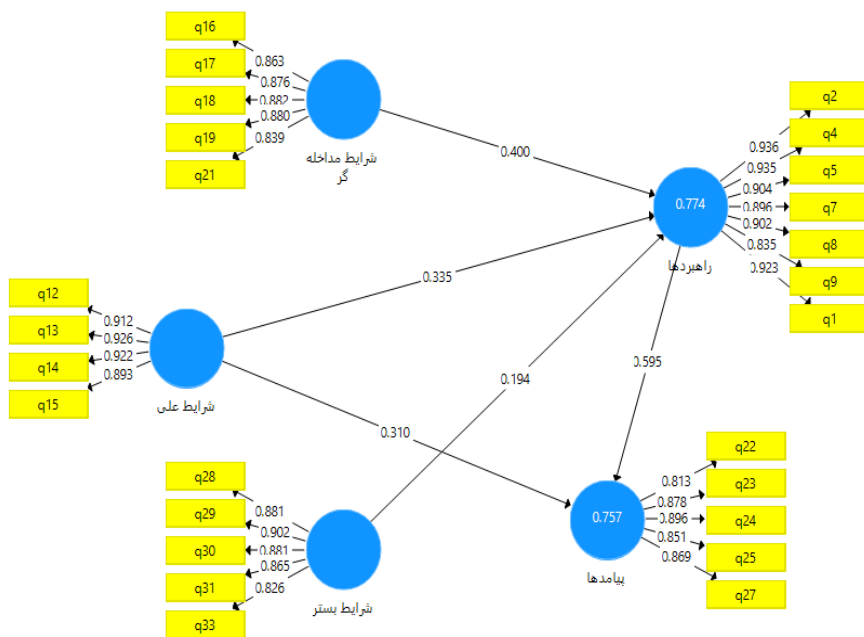
«... تمکین مالیاتی شرکتی زمانی بهبود می یابد که سازمان امور مالیاتی پاسخگوی شفافیت هزینه نمودن درآمد مالیاتی از طریق رسانه های صوتی تصویری و سایر کانال ها اطلاع رسانی باشد. ...»

با توجه به جدول فوق میزان کجی و کشیدگی در همه متغیرها در دو گروه بین ± 3 می باشد که بیانگر نرمال بودن متغیرها می باشد. همچنین برای همه متغیرها آماره Z از 0.05 بزرگتر است که بیانگر نرمال بودن داده های مربوط به این متغیرها است.

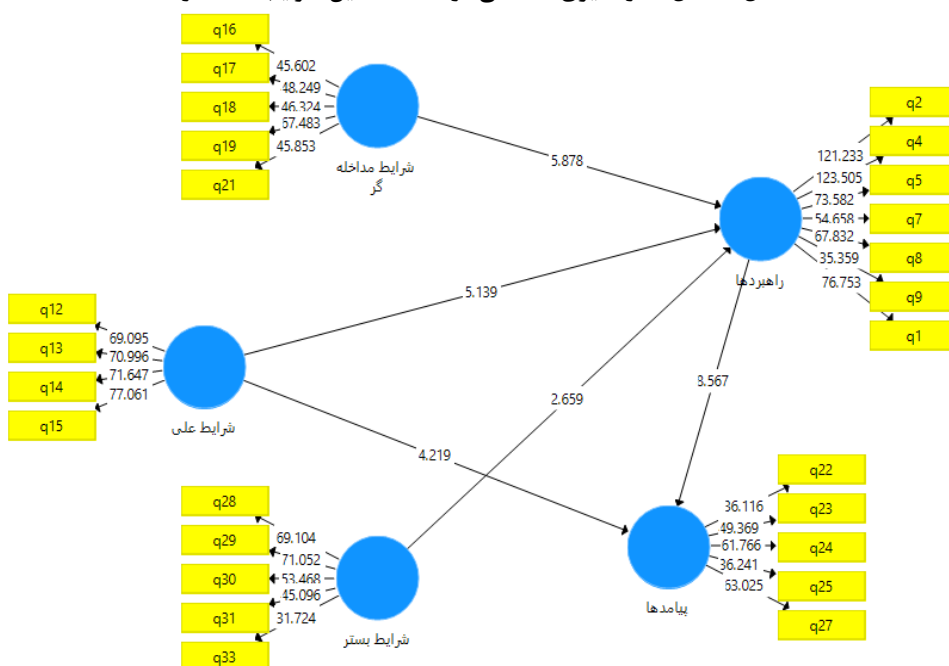
جدول ۲: مربوط به آزمون نرمالیت

آماره	راهبرد	شرایط علی	شرایط مداخله گر	شرایط بستر	پیامد
K-S سطح معناداری	۰,۹۲۷	۰,۸۷۳	۰,۷۲۸	۱,۳۰۲	۰,۷۵۷
چولگی	-۱,۳۰۳	-۱,۳۷۱	-۱,۲۷۸	-۱,۲۹۳	-۱,۰۴۳
کشیدگی	۰,۳۱۲	۰,۳۷۱	۰,۴۳۳	۰,۲۸۵	۰,۴۳۷

مدل اندازه گیری انعکاسی



شکل (۱) مدل اندازه گیری انعکاسی در حالت تخمین ضرایب استاندارد



شکل (۲) مدل اندازه گیری انعکاسی در حالت معناداری ضرایب

سنجش پایایی

بر طبق نظر فورنل و لارکر (۱۹۸۱) پایایی درروش PLS با استفاده از ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (CR) سنجیده می‌شود. این آزمون اولین آزمون مدل اندازه گیری انعکاسی است که بیان می کند سوالات یک متغیر باید به اندازه ای به هم شبیه باشند که یک بعد یا یک موضوع را به عنوان محور اندازه

گیری متغیر مورد نظر قرار دهند و سوالاتی را که این پدیده را به هم می زنند باید از مدل حذف شوند. در پژوهش حاضر همان گونه که از جدول (۳) مشخص است تمامی ضرایب نشان از مناسب بودن این معیار دارد. بارهای عاملی در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار هستند که این مطلب نشان دهنده آن است که شاخص‌ها (متغیرهای نشانگر)، متغیرهای مفهومی را به خوبی تبیین می‌کند.

جدول ۳: مربوط به آزمون همگن بودن سوالات متغیر ها در مدل اندازه گیری اولیه

بستر	پیامد	شرایط مداخله گر	شرایط علی	راهبردها	از نظر سازمان
۰,۸۱۸	۰,۷۷۶	۰,۸۱۸	۰,۷۸۳	۰,۹۲۳	استقرار مکانیزم نظارت کیفی و رتبه بندی
۰,۷۸۰	۰,۷۷۵	۰,۷۸۰	۰,۷۶۸	۰,۹۳۶	تقویت منابع و امکانات نوین گزارشات حسابداری
۰,۷۳۶	۰,۷۹۴	۰,۷۶۸	۰,۷۶۰	۰,۹۳۵	استقرار سامانه ریزه داده های اقتصادی
۰,۷۵۰	۰,۷۷۸	۰,۷۴۷	۰,۷۴۵	۰,۹۰۴	ایجاد تمهیدات لازم جهت جلوگیری از رانت و قاچاق
۰,۷۳۰	۰,۷۶۷	۰,۷۴۴	۰,۷۳۶	۰,۸۹۶	بسط دوره های تخصصی کارکنان مالیاتی
۰,۶۸۹	۰,۷۵۹	۰,۷۴۵	۰,۷۳۹	۰,۹۰۲	مکانیزه سازی فرایند تمکین مالیاتی شرکت ها
۰,۷۱۳	۰,۷۵۱	۰,۷۴۴	۰,۷۴۲	۰,۸۳۵	ایجاد کار گروه فنی و تخصصی در زمینه های تمکین مالیات
۰,۷۱۴	۰,۷۲۱	۰,۷۲۳	۰,۹۱۲	۰,۷۱۸	تسلط بر قوانین و مقررات موضوعه
۰,۷۷۷	۰,۷۵۳	۰,۷۵۴	۰,۹۲۶	۰,۷۴۲	دانش و تجربه دست اندرکاران سازمان
۰,۷۷۰	۰,۷۳۵	۰,۷۷۶	۰,۹۲۲	۰,۷۸۵	تفسیر ناپذیری و یکپارچگی قوانین مالیاتی
۰,۷۹۶	۰,۷۳۱	۰,۷۰۷	۰,۸۹۳	۰,۷۹۴	مکانیزاسیون فرایند ها
۰,۷۷۱	۰,۷۱۱	۰,۸۶۳	۰,۷۸۸	۰,۷۷۰	نگرش مدیران ارشد سازمان به تمکین مالیاتی
۰,۷۲۳	۰,۶۷۴	۰,۸۷۶	۰,۷۳۷	۰,۷۱۷	تناسب بافت سنتی مدیران ارشد سازمان
۰,۷۰۶	۰,۶۶۳	۰,۸۸۲	۰,۷۲۶	۰,۶۹۷	رضایت شغلی
۰,۷۳۷	۰,۶۹۸	۰,۸۸۰	۰,۶۹۷	۰,۷۱۹	فشار زمانی رسیدگی به پرونده های مالیاتی
۰,۷۲۵	۰,۷۲۱	۰,۸۳۹	۰,۶۸۷	۰,۷۵۷	مهارت تجربی
۰,۶۳۴	۰,۸۱۳	۰,۶۵۸	۰,۶۹۳	۰,۶۴۴	شفافیت اقتصادی
۰,۶۸۹	۰,۸۷۸	۰,۶۵۱	۰,۶۶۷	۰,۷۳۵	برقراری عدالت اجتماعی
۰,۷۰۵	۰,۸۹۶	۰,۶۶۰	۰,۶۸۶	۰,۷۲۹	دست یابی به درآمدهای مالیاتی
۰,۶۹۷	۰,۸۵۱	۰,۶۷۴	۰,۶۷۶	۰,۷۰۵	ارتقاء سطح فرهنگ
۰,۷۷۷	۰,۸۶۹	۰,۷۰۶	۰,۷۴۴	۰,۷۵۸	تمکین مالیاتی
۰,۸۸۱	۰,۷۹۰	۰,۷۴۰	۰,۷۳۹	۰,۷۸۰	ویژگیهای فرهنگی
۰,۹۰۲	۰,۷۳۵	۰,۷۰۴	۰,۷۲۸	۰,۷۱۴	ویژگیهای اقتصادی
۰,۸۸۱	۰,۶۷۶	۰,۷۳۱	۰,۷۲۳	۰,۶۴۲	عزم در اراده ملی در خصوص تمکین مالیات
۰,۸۶۵	۰,۷۰۹	۰,۷۷۶	۰,۷۴۱	۰,۶۸۶	الکترونیکی کردن فرایند ها
۰,۸۲۶	۰,۷۲۵	۰,۷۲۱	۰,۷۱۸	۰,۷۰۳	جلوگیری از هدر رفتن منابع مالی و نیروی انسانی

آزمون های پایایی

متغیرهای مورد نظر از پایه درونی لازم برخوردار هستند همانطور که در جدول بالا مشخص است مقدار پایایی آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی و اشتراکی برای تمام متغیرها حاضر

در مدل پژوهش پیش از ۰/۷ می باشد بنابراین متغیر از پایایی لازم برخوردارند.

جدول ۴: مربوط به بررسی پایایی مدل از طریق آزمون آلفای کرونباخ^۴

متغیر	آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی (CR)	پایایی اشتراکی
راهبردها	۰,۹۶۳	۰,۹۶۹	۰,۹۶۳
شرایط بستر	۰,۹۲۱	۰,۹۴۰	۰,۹۲۳
شرایط علی	۰,۹۳۴	۰,۹۵۳	۰,۹۳۴
شرایط مداخله گر	۰,۹۱۸	۰,۹۳۹	۰,۹۱۹
پیامدها	۰,۹۱۳	۰,۹۳۵	۰,۹۱۳

تمام بارهای عاملی معنادار هستند پس شرط اول روایی همگرا تایید میشود.

شرط دوم: بارهای عاملی بالای ۰/۷ باشد. طبق جدول (۳) جدول ضرایب عاملی که جهت همگنی سوالات درج شده است شرط دوم برقرار است و همه سوالات دارای بار عاملی بالاتر از ۰,۷ دارند. در نتیجه شرط دوم روایی همگرا نیز تایید میشود.

شرط سوم و چهارم روایی همگرا: طبق نظر مگنر و همکاران^۵(۱۹۹۶)، معیار همگرا بودن روایی این است که میانگین واریانس‌های استخراجی (AVE) بیشتر از ۰/۵ باشد.

آزمون های روایی: شامل روایی همگرا و روایی واگرا می باشد. منطبق با نتایج بدست آمده هر چهار شرط مربوط به این روایی همگرا برقرار است.

شرط اول: بارهای عاملی باید معنادار باشد. قابل ذکر است که آماره T (T-value) معنی دار بودن اثر متغیرها را بر هم نشان می دهد. اگر مقدار T باید خارج از بازه $+1/96$ و $-1/96$ باشد. بر طبق شکل (۲) بارهای عاملی همه سوالات مربوط به سنجش متغیرها خارج از بازه $+1/96$ و $-1/96$ می باشد پس

جدول ۵: مقایسه پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراجی

متغیر	شرط سوم: $AVE > 0.5$		شرط چهارم $CR > AVE$
	CR	AVE	
راهبردها	۰,۹۶۹	۰,۸۱۹	مورد تایید است
شرایط بستر	۰,۹۴۰	۰,۷۵۹	مورد تایید است
شرایط علی	۰,۹۵۳	۰,۸۳۴	مورد تایید است
شرایط مداخله گر	۰,۹۳۹	۰,۷۵۴	مورد تایید است
پیامدها	۰,۹۳۵	۰,۷۴۳	مورد تایید است

بارهای عرضی (جدول ۳) و آزمون فورنل و لارکر (جدول ۶) است. منطبق با جدول (۳) بار هر معرف انعکاسی برای هر سازه بیشتر از بار آن معروف برای سایر سازه‌هاست. طبق گفته هیر و رینگل در سال ۲۰۱۲ بار عاملی هر گویه بر سازه مربوط خود باید حداقل از ۰/۱ بیشتر از بار عاملی همان گویه بر سازه های دیگر باشد.

با توجه به چهار آزمون روایی همگرا که همگی مورد تایید قرار گرفتن، مدل اندازه گیری انعکاسی ما دارای روایی همگراست، حال به سراغ شروط روایی واگرا می رویم.

روایی واگرا (روایی افتراقی)

یک مفهوم تکمیل کننده است و در مدل سازی مسیری PLS دو آزمون برای آن مطرح شده است ارزیابی آزمون

جدول ۶: ماتریس همبستگی و بررسی روایی واگرا به روش فورنل و لارکر (۱۹۸۱)

پیامدها	شرایط مداخله گر	شرایط علی	شرایط بستر	راهبردها	
راهبردها				۰,۹۰۵	
شرایط بستر			۰,۸۷۱	۰,۸۱۲	
شرایط علی		۰,۹۱۳	۰,۸۳۸	۰,۸۳۳	
شرایط مداخله گر	۰,۸۶۸	۰,۸۳۸	۰,۸۴۵	۰,۸۴۵	
پیامدها	۰,۸۰۲	۰,۸۰۵	۰,۸۳۷	۰,۸۵۳	۰,۸۶۲

آزمون کیفیت مدل اندازه گیری

شاخص اشتراکی روایی متقاطع: این آزمون توسط شاخص اشتراک یا روایی متقاطع محاسبه می‌شود. این شاخص در واقع توانایی مدل مسیر را در پیش بینی متغیرهای مشاهده‌پذیر از طریق مقادیر متغیر پنهان متناظرشان می‌سنجد. بر اساس نتایج این آزمون مقادیر مثبت بوده و نشان از کیفیت مدل اندازه گیری دارند.

با توجه به سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ که به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای کیفیت مدل ساختاری معرفی شده است. در مجموع مدل اندازه گیری ما از کیفیت بسیار قوی مناسبی برخوردار است که نشان می‌دهد محقق شاخص‌های مناسبی را برای اندازه گیری متغیرها انتخاب کرده است.

لازمه تایید روایی واگرا بیشتر بودن مقدار ریشه دوم میانگین واریانس تبیین شده (AVE) از تمامی ضرایب همبستگی متغیر مربوط با باقی متغیرها است. همان‌طور که در جدول مشخص است، مقدار ریشه دوم شاخص میانگین واریانس تبیین شده، برای تمامی متغیرها، از همبستگی آن متغیر با سایر متغیرها می‌باشد پایین قطر اصلی ضرایب همبستگی پیرسون نشان داده شده‌اند. تمامی ضرایب در سطح خطای کمتر از ۰/۰۱ معنادار شده‌اند. این امر در مورد تمام سازه‌های پژوهش صدق می‌کند و نشان از تایید روایی واگرا دارد.

براساس مطالب عنوان شده و نتایج حاصل از خروجی نرم‌افزار Smart PLS در جداول فوق نشان‌دهنده این است که مدل‌های اندازه‌گیری از روایی (همگرا و واگرا) و پایایی (بارهای عاملی، ضریب پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ) مناسب برخوردار می‌باشد.

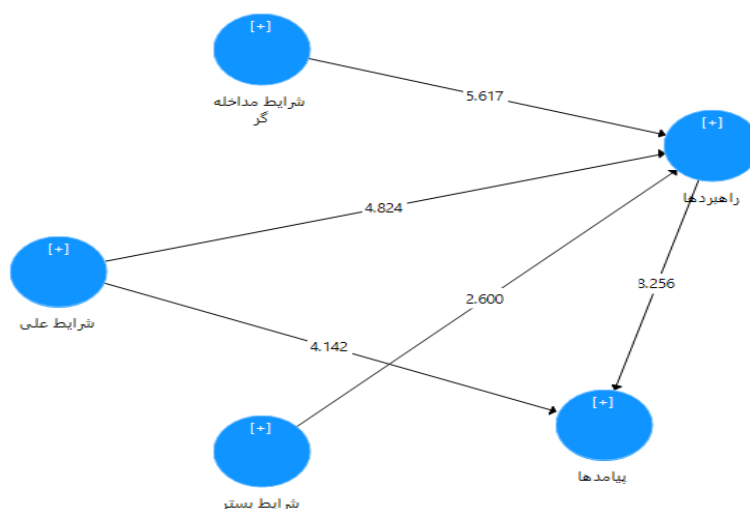
جدول ۷: شاخص اشتراکی روایی متقاطع

متغیرها	SSO	SSE	Q ² (=1-SSE/SSO)
راهبردها	۱۲۵۳,۰۰۰	۳۰۸,۳۸۷	۰,۷۵۴
شرایط بستر	۸۹۵,۰۰۰	۳۳۰,۰۹۱	۰,۶۳۱
شرایط علی	۷۱۶,۰۰۰	۲۱۴,۰۱۰	۰,۷۰۱
شرایط مداخله گر	۸۹۵,۰۰۰	۳۳۸,۰۰۴	۰,۶۲۲
پیامدها	۸۹۵,۰۰۰	۳۵۲,۰۰۴	۰,۶۰۷

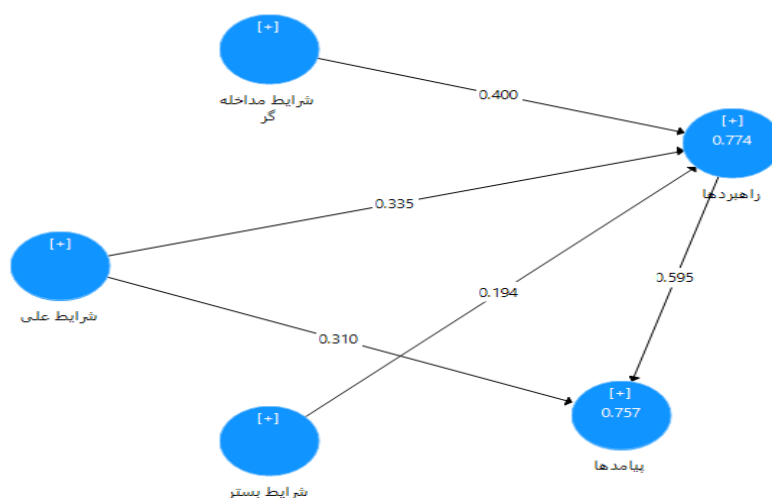
بخش مدل ساختاری برخلاف مدل اندازه‌گیری، به سوالات (متغیرهای آشکار) کاری ندارد و تنها متغیرهای پنهان و روابط میان آن‌ها بررسی می‌شوند.

مدل ساختاری

برازش مدل ساختاری: پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری نوبت به برازش مدل ساختاری پژوهش می‌رسد.



شکل (۳) مدل ساختاری درونی در حالت معناداری ضرایب



شکل (۴) مدل ساختاری درونی در حالت تخمین ضرایب استاندارد

جدول ۸: مربوط به آزمون فرضیه ها

فرضیه	فرضیه	ضریب مسیر	T value	معناداری	نتیجه آزمون
۱	شرایط علی ← راهبردها	۰,۳۳۵	۴,۸۲۴	0.001	تایید فرضیه
۲	شرایط علی ← پیامدها	۰,۳۱۰	۴,۱۴۲	0.001	تایید فرضیه
۳	شرایط مداخله گر ← راهبردها	۰,۴۰۰	۵,۶۱۷	0.001	تایید فرضیه
۴	شرایط بستر ← راهبردها	۰,۱۹۴	۲,۶۰۰	0.010	تایید فرضیه
۵	راهبردها ← پیامدها	۰,۵۹۵	۳,۲۵۶	0.001	تایید فرضیه

اطمینان ۹۹ درصد معنادار شده بنابراین پیش بینی می شود در یک نمونه بزرگتر از همان جامعه اگر مدل تکرار شود فرضیه تایید شود. با توجه به اینکه میزان ضریب استاندارد ۰,۴۰۰ است بنابراین شرایط مداخله گر بر راهبردها تأثیر متوسط دارد.

۴) **شرایط بستر بر راهبردها تأثیر دارد.** با توجه به آماره تی برابر با ۲,۶۰۰ که بیشتر از ۱,۹۶ است، نتیجه می گیریم شرایط بستر بر راهبردها در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار شده بنابراین پیش بینی می شود در یک نمونه بزرگتر از همان جامعه اگر مدل تکرار شود فرضیه تایید شود. با توجه به اینکه میزان ضریب استاندارد ۰,۱۹۴ است بنابراین شرایط بستر بر راهبردها تأثیر ضعیفی دارد.

۵) **راهبردها بر پیامدها تأثیر دارد.** با توجه به آماره تی برابر با ۳,۲۵۶ که بیشتر از ۱,۹۶ است، نتیجه می گیریم راهبردها بر پیامدها در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار شده بنابراین پیش بینی می شود در یک نمونه بزرگتر از همان جامعه اگر مدل تکرار شود فرضیه تایید شود. با

۱) **شرایط علی بر راهبردها تأثیر دارد.** با توجه به آماره تی برابر با ۴,۸۲۴ که بیشتر از ۱,۹۶ است، نتیجه می گیریم شرایط علی بر راهبردها در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار شده بنابراین پیش بینی می شود در یک نمونه بزرگتر از همان جامعه اگر مدل تکرار شود فرضیه تایید شود. با توجه به اینکه میزان ضریب استاندارد ۰,۳۳۵ است بنابراین شرایط علی بر راهبردها تأثیر متوسط دارد.

۲) **شرایط علی بر پیامدها تأثیر دارد.** با توجه به آماره تی برابر با ۴,۱۴۲ که بیشتر از ۱,۹۶ است، نتیجه شرایط علی بر پیامدها در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار شده بنابراین پیش بینی می شود در یک نمونه بزرگتر از همان جامعه اگر مدل تکرار شود فرضیه تایید شود. با توجه به اینکه میزان ضریب استاندارد ۰,۳۱۰ است بنابراین شرایط علی بر پیامدها تأثیر متوسط دارد.

۳) **شرایط مداخله گر بر راهبردها تأثیر دارد.** با توجه به آماره تی برابر با ۵,۶۱۷ که بیشتر از ۱,۹۶ است، نتیجه می گیریم شرایط مداخله گر بر راهبردها در سطح

مقادیر بدست آمده از این آزمون مثبت است که نشان دهنده کیفیت مناسب مدل ساختاری است در مورد قدرت پیش‌بینی مدل در مورد متغیرهای پنهان درونزا سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به ترتیب به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای این شاخص معرفی شده‌اند بر این اساس قدرت پیش‌بینی مدل در مورد متغیرهای پنهان درونزا قوی است.

توجه به اینکه میزان ضریب استاندارد ۰,۵۹۵ است بنابراین راهبردها بر پیامدها تأثیر متوسطی دارد.

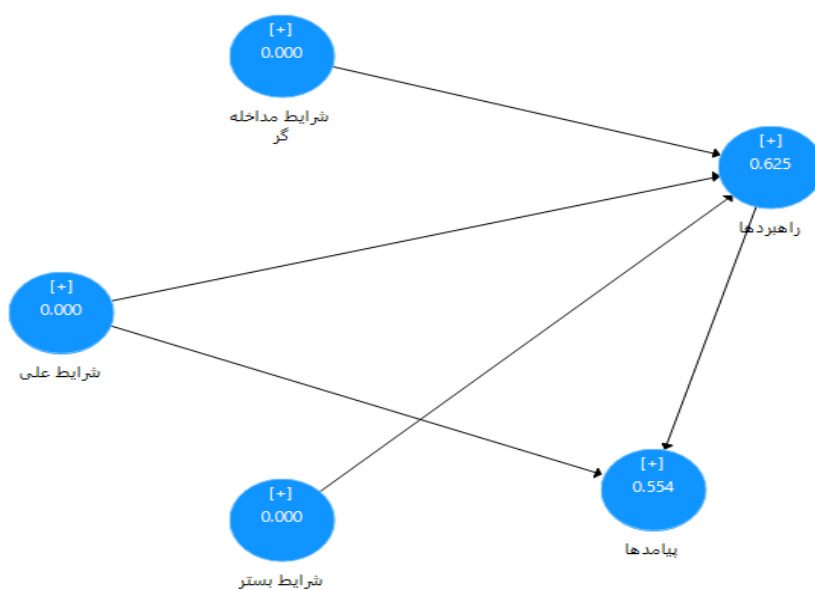
ضریب تعیین متغیرراهبردها برابر است با ۰/۷۷۴ که نشان می‌دهد ۷۷,۴ درصد از تغییرات مربوط به راهبرد توسط شرایط علی، مداخله‌گر و بستر قابل تبیین است و ضریب تعیین متغیرپیامدها برابر است با ۰/۷۵۷ که نشان می‌دهد ۷۵,۷ درصد از تغییرات مربوط به پیامد توسط راهبردها و شرایط علی قابل تبیین است.

جدول ۹: آزمون ضریب تعیین

متغیرهای پنهان درونزا	R Square
راهبردها	۰,۷۷۴
پیامدها	۰,۷۵۷

جدول ۱۰: کیفیت مدل ساختاری (آزمون ارتباط پیش بین^۷)

	SSO	SSE	Q ² (=1-SSE/SSO)
راهبردها	۱۲۵۳,۰۰۰	۴۶۹,۹۷۳	۰,۶۲۵
شرایط بستر	۸۹۵,۰۰۰	۸۹۵,۰۰۰	
شرایط علی	۷۱۶,۰۰۰	۷۱۶,۰۰۰	
شرایط مداخله‌گر	۸۹۵,۰۰۰	۸۹۵,۰۰۰	
پیامدها	۸۹۵,۰۰۰	۳۹۹,۳۱۹	۰,۵۵۴



شکل (۵) کیفیت مدل ساختاری (آزمون ارتباط پیش بین)

آزمون مدل کلی: معیار نیکویی برازش

معیاری برای سنجش تمام مدل وجود ندارد. با این وجود یک معیار کلی برای نیکویی برازش بوسیله تنتهاوس و همکاران پیشنهاد شده است به نام شاخص GOF. که مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تایید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. برای بررسی برازش مدل کلی تنها کافی است یک معیار به نام GOF سنجیده شود:

$$GOF = \sqrt{\text{Communalities} \times R^2}$$

میزان $\overline{\text{Communalities}}$ از میانگین مقادیر اشتراکی که (جدول ۵) آمده است، بدست می‌آید. با توجه به مقادیر جدول فوق میزان میانگین مقادیر اشتراکی برابر با ۰/۹۳۰ می‌باشد. از آنجاکه یک متغیر پنهان درون‌زای مرتبه اول در این مدل وجود دارد لذا مقدار $\overline{R^2}$ برابر با: ۰,۷۵۶ می‌باشد. لذا مقدار معیار GOF برابر است با:

$$GOF = \sqrt{0.930 * 0.756} = 0.838$$

با توجه به سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ که به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است. حصول مقدار ۰/۸۳۸ برای این معیار نشان از برازش قوی مدل کلی تحقیق دارد. با توجه به گفته رینگل در سال ۲۰۱۳ اگر مقدار $GOF > 0.35$ یعنی کیفیت مدل به ۹۷٪ کوورایانس‌ها می‌رسد.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

همانگونه که پیشتر گفته شد سازمان امور مالیاتی کشور، فاقد مدل جامع و مشخصی برای بهبود تمکین مالیاتی در ایران است. مدلی که براساس آن، ضمن شناسایی مولفه‌های اثرگذار بر تمکین مالیاتی، استراتژی‌های مناسبی جهت بهبود سطح تمکین مالیاتی انتخاب نماید.

در این پژوهش به دنبال یافتن پاسخ برای سوال اصلی، مدل مناسب برای تبیین مولفه‌های موثر بر تمکین مالیاتی شرکتی در نظام مالیاتی ایران و همچنین شناسایی راهبردها و پیامدهای منتج شده با استفاده از روش نظریه زمینه‌ای هستیم. پژوهش‌های پیشین عوامل مختلف تاثیرگذار بر تمکین مالیاتی را مورد آزمون و بررسی قرار داده‌اند. برای مثال رضایی و نعیمی خشک‌کوبی (۱۳۸۶)، نشان دادند که اصلاحات جرایم مالیاتی اثر مثبت بر تمکین مالیاتی دارد. رسولی شمیرانی و اسداله زاده

بالی (۱۳۸۶) داشتن فرهنگ مالیاتی مطلوب را مستلزم اصلاح فرهنگ سازمانی از دو بعد درون سازمانی و برون سازمانی می‌دانند. مسئولیت اجتماعی یکی دیگر از عوامل موثر بر تمکین سازمانی مطابق پژوهش حجازی، ابوحمزه و میرزایی (۱۳۹۵) محسوب می‌شود. باباجانی و باقری (۱۳۹۶)، در پژوهشی با عنوان ارائه مدل برای اندازه‌گیری تمکین مالیاتی در سطح هر مودی نشان دادند که مدل مورد نظر در کنار مدل‌های برآورد ریسک مالیاتی به کار گرفته می‌شود. هر یک از پژوهش‌های بیان شده به جنبه‌ای از عوامل موثر بر تمکین مالیاتی پرداخته‌اند. این عوامل را به صورت جامعی مورد بحث قرار نداده‌اند. عبارت دیگر، به بررسی جزئی از کل پرداخته‌اند. پژوهش حاضر با نگاه وسیع‌تر به بررسی مولفه‌ها و شاخص‌های اثرگذار بر تمکین مالیاتی شرکتی و همچنین راهبردهای اجرایی و بررسی عوامل مداخله‌گر و نتایج حاصل از آن (پیامدها) پرداخته است.

طبق مدل و یافته‌های تحقیق، عوامل علی شامل، تسلط بر قوانین و مقررات مالیاتی، دانش و تجربه دست‌انکاران مالی و مالیاتی، تفسیر ناپذیری قوانین و مقررات مالیاتی و ضمانت اجرایی آن، مکانیزاسیون فرایندها، شفا در کنار محرک‌های فرهنگی و اقتصادی بستری را شکل می‌دهند که این بستر باعث می‌شود سازمان مالیاتی فعالیت‌های را در همین راستا انجام دهند. این فعالیت‌ها که در قالب راهبردها در سطح سازمان مالیاتی شامل استقرار مکانیزم نظارت کیفی و رتبه‌بندی گزارشات رسیدگی پرونده‌ها، تقویت منابع انسانی و امکانات نوین حسابرسی مالیاتی، استقرار سامانه ریز داده‌های اقتصادی، ایجاد تمهیدات جهت افزایش آگاهی مودیان به مقوله تمکین مالیاتی، ایجاد تمهیدات جهت جلوگیری از رانت و قاچاق، می‌باشند. عواملی مداخله‌گر این تحقیق در سطح سازمان مالیاتی و مودیان مالیاتی شامل نگرش مدیران ارشد سازمان به تمکین مالیاتی شرکت‌ها، تناسب بافت سنی مدیران ارشد سازمان، رضایت شغلی، فشار زمانی رسیدگی پرونده‌ها، مهارت تجربی، راهبردها می‌باشند. نتایج (پیامدها) حاصل از اجرای راهبردها در دو سطح سازمان امور مالیاتی شامل شفافیت اقتصادی در جامعه، برقراری عدالت اجتماعی، دستیابی به درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه، ارتقاء سطح فرهنگ تمکین مالیاتی، در بخش دوم تحقیق که به ارزیابی مدل و بررسی فرضیات پرداخته شده نتایج نشان دهنده آن است که تمامی فرضیات پژوهش تایید شد.

فهرست منابع

- * آقای (۱۳۷۹)، «بهبود کمی مالیات در گرو خدمت رسانی» مجله پژوهشنامه اقتصادی (دانشگاه علامه طباطبایی)، پیش شماره ۱ ص ۱۰۵-۱۲۸، بهار ۱۳۷۹، تهران
- * ۲-بهراد، سبک رو، طباطبایی نسب (۱۳۹۷). «طراحی مدل شایستگی روسای گروه مالیاتی در سازمان امور مالیاتی» فصلنامه مالیات، شماره ۴۰، زمستان ۹۷ تهران.
- * ۳-باباجانی، باقری (۱۳۹۶). ارائه مدلی برای اندازه‌گیری تمکین مالیاتی در سطح هر واحد مالیاتی فصلنامه مالیات، شماره ۳۴، سال ۱۳۹۶، تهران
- * ۴-توکلی، محمدجواد (۱۳۹۵). «انگیزش و تربیت اخلاقی در نظام مالیاتی اسلامی». فصلنامه مالیات، شماره ۳۲، سال ۹۵. تهران
- * ۵-حجازی، ابوحمزه و میرزایی (۱۳۹۴). مسئولیت اجتماعی و تمکین مالیاتی شرکتی (مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ) دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۶، زمستان ۹۴، تهران
- * ۶-سپاسی، پارساپور و رضایت (۱۳۹۶). «طراحی مدل تأثیر بعد اقتصادی مسئولیت اجتماعی بر اجتناب مالیاتی با استفاده از رویکرد معاملات ساختاری» فصلنامه مالیات، شماره ۳۵، سال ۹۶ تهران.
- * ۷-رامشینی، جمشیدی و اسدی (۱۳۹۵). نگرش نوین به تمکین مالیاتی (ارائه یک چارچوب جدید). فصلنامه پژوهشنامه مالیات، جلد ۲۴، شماره ۳۱ صص ۱۱-۳۰، تهران
- * ۸-رضایی، نعیمی حشکوبایی (۱۳۸۶). «تأثیر اصلاحات جرائم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم بر تمکین مالیاتی»، فصلنامه مالیات، ۱۳۸۶، تهران
- * ۹-رسولی شیرانی و اسدالله زاده بالی (۱۳۸۵)، «فرهنگ مالیاتی و تأثیر آن بر تمکین داوطلبانه مؤدیان» اولین همایش سیاست‌های مالیاتی، ۱۳۸۵، تهران
- * ۱۰-صالحی، پرویزی فرد، استوار (۱۳۹۳)، «تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مؤدیان امور مالیاتی»، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، جلد ۲۲ شماره ۲۳، زمستان ۱۳۹۳، تهران
- * ۱۱-صامتی، امیری و حیدری (۱۳۹۴)، «تأثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مطالعه موردی شهر اصفهان»، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال بیست و سوم، شماره ۷۵، پاییز ۹۴، صص ۲۳۱-
- * ۱۲-صالحی، پرویزی فرد و استوار (۱۳۹۳). تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مودیان امور مالیاتی، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، جلد ۲۲، شماره ۲۳، ۱۳۹۳، تهران
- * ۱۳- صامتی، امیری و حیدری (۱۳۹۴) «تأثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مطالعه موردی شهر اصفهان، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال بیست و سوم، شماره ۷۵، پاییز ۱۳۹۴، صص ۲۳۱-۲۶۲
- * ۱۴-طاهری، محمد (۱۳۹۸)، «ارائه مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران»، رساله دکتری، زمستان ۹۸، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قم
- * ۱۵-عاملی و همکاران (۱۳۸۶)، «اثر اعتماد عمومی نسبت به نحوه تخصیص و مصرف مالیات بر تمکین مالیاتی از دیدگاه خبرگان مالیاتی»، فصلنامه مالیات، ۱۳۸۶، تهران
- * ۱۶-عرب مازار، گل محمدی و باقری (۱۳۹۰). سطح تمکین مالیاتی، مهم‌ترین شاخص دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد. پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۳، زمستان ۱۳۹۰، تهران
- * ۱۷-قانون مالیات‌های مستقیم (۱۳۹۵) سازمان امور مالیاتی
- * ۱۸-کریمی، بیک بشرویه (۱۳۹۶). تدوین مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران با تأکید بر اندازه‌گیری بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۴، زمستان ۹۶ صص ۵۷۳-۵۹۷، تهران
- * ۱۹-کریمی، شهابی (۱۳۹۵). مدل سیاست مالیاتی با تأکید بر ارزش‌های فرهنگی. پژوهش‌های مالی، دوره ۱۸، شماره ۳، پاییز ۱۳۹۵، صص ۵۴۱-۵۶۲، تهران.
- * ۲۰-لشکری زاده، عزیزی (۱۳۹۰)، «شناسایی برخی عوامل مؤثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در ایران» نشریه پژوهشگر، جلد ۸ شماره ۲۲ صص ۸۲-۹۱، تابستان ۱۳۹۰
- * ۲۱-ملانظری، ابوحمزه و میرزایی عباس آبادی (۱۳۹۵). فرهنگ‌سازمانی و تمکین مالیاتی شرکتی (مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ) بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۱ بهار ۱۳۹۵، تهران
- * ۲۲-مولایی پور، (۱۳۹۳)، تمکین مالیاتی و برنامه‌های توسعه اقتصادی ایران. فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال بیست و دوم، شماره ۷۲، زمستان ۱۳۹۳، صص ۱۷۳-۱۹۶
- * ۲۳-ملانظری، ابوحمزه، میرزایی (۱۳۹۵)، «فرهنگ سازمانی و تمکین مالیاتی شرکتی» فصلنامه بررسی‌های

- * Musharraf R. cyan. Antonions M, Jorge M (2017) The effects of mass media campaigns on individual attitudes towards tax compliance: quasi-experimental evidence from survey data in Pakistan. *Journal of Behavioral and experimental Economic* 70 (2017) 10-22
- * Musharraf R . Antonions M ,Jorge M(2016) "The effects of mass on individual attitudes towards tax compliance" . *Journal of Behavioral and Experimental Economics*. pp. 29-42.
- * Pierto B ,Simona G, (2016) The impact of social pressure on tax compliance *International Review of low and Economic* 45 (2016)78-85
- * Rose,J. M. ,(2007). Corporate directors and social responsibility: ethics versus shareholder value. *Journal of Business Ethics* 73, PP: 319-331
- * Retnaningtyas W, Devina, Fransiska Marta(2019). The influence of Penaltie, the trust on Authority, and Tax Audit Toward Tax Compliance. *Journal of Economic and Business*. p.13
- * Richardson G(2006). Determinants of tax evasion across-country investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* ,2(15) .pp.150-169.
- * Richardson G.(2008). The relationship between culture and tax evasion across countries: additional evidence and extensions *Journal of International Account, Auditing, Taxation*,17(2). pp.67-78.
- * Riahi -Behkaoui,A. (2004). Relationship between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale.
- * Van den Steen,E. (2010). on the origin of shared beliefs (and corporate culture). *RAND Journal of Economic* 41(4),pp. 617-648
- * Williams,D. F. ,(2007).Developing the concept of Tax Governance. KPMG, London, UK.
- حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۳، شماره ۱، ص ۱۸-۱، بهار ۱۳۹۵، تهران
- * ۲۴-نصراصفهانی، نصراصفهانی مهرناز، دلوی اصفهان (۱۳۹۲)، «بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه مؤدیان و کارشناس مالیاتی پژوهش های مالییه اسلامی دانشگاه پیام نور»، دوره ۱، شماره ۱ ص ۲۷-۳۶، بهار و تابستان ۱۳۹۲
- * ۵-ولیدی، نجفی توانا و احمدی (۱۳۹۵)، «آسیب شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین عوامل مؤثر در بروز آسیب ها» مجله حقوقی دادگستری، دوره ۸۰، شماره ۹۶، زمستان ۹۵
- * Allingham,M and Sandmo,A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, Vol. 1,pp. 323-338.
- * Becker , C. and Kaplan , s. (2008). An Ego-centric Model of the Relations among the Opportunity to underreport, Social Norms. Ethical beliefs, and Under reporting Behavior . *Accounting Organization and Society*. Vol. 33,pp. 684-703
- * Bame A, C.W (2013). National culture and firm – level tax evasion. *Journal of Business research* ,66(3) pp.390-396.
- * Christoph kogler , Larissa Batrancea ,Anca Nichita , Jozef Pantya , Alexis Belianin , Erich Kirchler (2013). Trust And Power As Determinants Of Tax Compliance Testing The Assumptions Of The Slippere, *Journal Of Economic psychology* 34,(2013), 169-180.
- * Christoph K. (2013) Trust and Power as determinants of tax compliance, *Journal of economic psychology* , 34(2013).pp.169-180
- * Diana Onu. Lynne o (2016) paying tax in part of life *Journal of Economic Behavior & Organization* 124(2016)29-42
- * David Rodriguez,Bernd Theilen. (2018) Education and tax Morale *Journal of Economic Psychology* 64 (2018) 18-48.
- * 8-Hanlon, M., Slemord, J., (2009). What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax aggressiveness. *Journal of public Economic* 93, 126-141
- * James Alm, Michele Bernasconi, Susan Laury,Daniel j. Lee, Sally Wallace. Culture, Compliance, and Confidentiality: Taxpayer behavior in the United States and Italy(2017). *Journal of Economic Behavior & Organization* 140, page 176-196
- * Jan. emmanuel De Neve (2019). How to improve Tax compliance? Evidence from population –wide Experiments in Belgium. . number page 71
- * Lucio Castro, Carlos S,(2015). , Tax compliance and enforcement in the pampas evidence from a field experiment. *Journal of Economic & Organization* 116 (2015) 65-82.
- * Luigi, M. (2016) Commitment to tax compliance”, *Journal of Economic Psychology* 53(2016), pp.99-117.

یادداشت‌ها

¹-OECD

²-Arard

^۳. برای محاسبه میانگین فرضی حد بالا و پایین نمرات را هربرد را محاسبه می کنند با توجه به اینکه این متغیر دارای ۷ سوال است حداکثر نمره ۳۵ و حداقل نمره ۵ می تواند باشد، و با توجه به طیف نمره گذاری لیکرت ۵ درجه ای میانگین فرضی ۲۱ بدست می آید(۲۱=۳*۷).

⁴.Cronbachs Alpha

⁵Magner

⁶. Construct Crossvalidated Commuality

⁷.Q square