

## تبیین جامعه‌شناختی فرهنگ مالیاتی بر مبنای واکاوی نظام معنایی مؤدیان مالیاتی در شهر اصفهان: رویکردی ترکیبی

محمد حیدری، دانشجوی دکتری جامعه‌شناسی، گرایش اقتصادی و توسعه، دانشگاه اصفهان، ایران

وحید قاسمی، استاد، گروه علوم اجتماعی، دانشگاه اصفهان، ایران\*

محسن رنانی، استاد، گروه اقتصاد، دانشگاه اصفهان، ایران

محمدتقی ایمان، استاد، بخش جامعه‌شناسی، دانشگاه شیراز، ایران

### چکیده

پژوهش حاضر با هدف تبیین جامعه‌شناختی فرهنگ مالیاتی مؤدیان از طریق واکاوی نظام معنایی آنها درباره پدیده مالیات انجام شده است. روش پژوهش از نوع ترکیبی و راهبرد اکتشافی - متوالی است. در مرحله کیفی پژوهش از روش نظریه زمینه‌ای (رویکرد سیستماتیک) و در مرحله کمی از روش پیمایش استفاده شد. جامعه مطالعه شده، مؤدیان مالیاتی شهر اصفهان است. تعداد نمونه در مرحله کیفی پژوهش ۳۰ نفر و در مرحله کمی ۴۴۰ نفر است. شیوه نمونه‌گیری در مرحله کیفی، هدفمند - نظری و در مرحله کمی، طبقه‌ای - نسبی است. برای تحلیل داده‌ها در مرحله کیفی از شیوه کدگذاری و در مرحله کمی از رویکرد مدل‌سازی معادله ساختاری واریانس محور استفاده شده است. یافته‌های مرحله کیفی پژوهش نشان‌دهنده شکل‌گیری نظام معنایی مؤدیان مالیاتی درباره پدیده مالیات پیرامون تعدادی مقوله عمده و یک مقوله هسته به نام «مطالبه‌گری نامتوازن» است. یافته‌های مرحله کمی پژوهش بیان‌کننده این است که میانگین متغیر فرهنگ مالیاتی در جامعه آماری پژوهش پایین‌تر از حد متوسط است. متغیرهای مستقل پژوهش در حد نسبتاً بالایی توان تبیین واریانس متغیر فرهنگ مالیاتی را دارند و در الگوی تجربی پژوهش متغیرهای نظام‌مندی مالیات، اعتماد متقابل کنشگران، عدالت مالیاتی و کارآمدی مصارف مالیاتی به‌طور مستقیم، متغیرهای شفاف‌بودن قوانین مالیاتی و اقتدارگرایی مالیاتی به‌طور غیرمستقیم و متغیرهای انصاف مالیاتی و سلامت اقتصادی مسئولان به‌طور مستقیم و غیرمستقیم بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان اثر می‌گذارند.

واژه‌های کلیدی: فرهنگ مالیاتی، نظام معنایی، تبیین جامعه‌شناختی، مؤدیان مالیاتی، روش ترکیبی

## مقدمه و بیان مسأله

یکی از موضوعات مهم و قابل مطالعه در حوزه جامعه‌شناسی اقتصادی معاصر، رابطه میان فرهنگ و اقتصاد یا به عبارت دیگر فرهنگ اقتصادی است. از اوایل دهه نود میلادی، صاحب‌نظران و پژوهشگران حوزه‌های مختلف اقتصادی به فرهنگ به‌منزله عاملی تبیینی توجه کرده‌اند. این افراد برای ارائه تبیین‌های دقیق‌تر و مطلوب‌تر درباره پدیده‌های اقتصادی، رابطه فرهنگ و اقتصاد را در قالب سه رویکرد «فرهنگ به‌منزله انحراف از نتیجه»<sup>۱</sup>، «فرهنگ به‌منزله محدودیت‌ها»<sup>۲</sup> و «فرهنگ به‌منزله اولویت‌ها»<sup>۳</sup> در کانون توجه خود قرار دادند (دیونگ، ۱۳۹۰: ۶۲). در همین رابطه و در چند دهه اخیر، به دلیل وجود نارسایی‌های نظام مالیاتی که تا حد زیادی در مسائل فرهنگی ریشه دارد، اقتصاددانان و جامعه‌شناسان اقتصادی و مالی به فرهنگ مالیاتی و عوامل مرتبط با آن توجه کرده‌اند.

در حوزه جامعه‌شناسی مالی<sup>۴</sup> نیز که براساس گفته جین بودین<sup>۵</sup> (1986) «وسایل مالی دستگاه عصبی دولت‌ها هستند» (به نقل از سوندربرگ و گرانووتر، ۱۳۹۵: ۳۱۲)، از یک سو مالیات جامع‌ترین و باثبات‌ترین راه تأمین مالی در نظام‌های اقتصادی است (دادگر، ۱۳۹۴) و از سوی دیگر، امروزه حجم و میزان درآمدهای مالیاتی در قسمت منابع بودجه، معرف سلامت اقتصادی جامعه و نظام اقتصادی شناخته می‌شود و قوت سیستم اقتصادی هر کشوری، شفاف‌بودن و سلامت نظام اقتصادی آن با اتکا به منابع و درآمدهای مالیاتی است (زهی و محمدخانلی، ۱۳۸۹)؛ بنابراین، شکل‌دهی نظام مالیاتی کارآمد برای تحقق اهداف ذکرشده، ضرورتی عقلانی و اجتناب‌ناپذیر است. این در حالی است که در اقتصاد ایران عوامل متعددی از جمله اقتصاد نفتی، حاکمیت سیاسی و مسائل فرهنگی مرتبط با پدیده‌های اقتصادی [از جمله مالیات] تحقق یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد را با چالش‌هایی روبه‌رو کرده است. برای رسیدن به هدف پژوهش حاضر، آنچه درباره فعالان

اقتصادی و به عبارتی مؤدیان مالیاتی به‌منزله کنشگران اصلی این حوزه، نظام مالیاتی را به سمت اثربخش‌نبودن و ناکارآمدی سوق می‌دهد، در مسائل فرهنگی ریشه دارد که به دلایل مختلف از آنها غفلت شده است؛ به عبارت دیگر، اقتصاد ایران و جامعه مطالعه‌شده درباره فرهنگ مالیاتی مؤدیان با دو مسئله مهم و اساسی روبه‌روست: ۱- فرهنگ مالیاتی و ابعاد آن به‌منزله ساخت‌وسازی که نزد مؤدیان مالیاتی معنا دارد، برای تصمیم‌سازان و سیاست‌گذاران حوزه اقتصادی به اندازه کافی شفاف و روشن نیست یا به عبارت دیگر، تصمیم‌سازان و سیاست‌گذاران اقتصادی شناخت دقیقی از نظام معنایی مؤدیان درباره مالیات ندارند. ۲. با در نظر گرفتن این موضوع که نظام معنایی مؤدیان درباره پدیده مالیات با تأثیر گرفتن از برخی عوامل، قابلیت شکل‌گیری، تداوم و تغییر دارد، این عوامل و وزن و اندازه اثرگذاری آنها به‌صورت دقیق و علمی بررسی و تبیین نشده‌اند. در حالی که اهمیت شناخت و آگاهی نسبت به نظام معنایی مؤدیان مالیاتی و تبیین آن برای سیاست‌گذاران، تصمیم‌گیران و مدیران اقتصادی در امر برنامه‌ریزی به‌گونه‌ای است که می‌توان گفت بهترین قوانین مالیاتی، امکانات، روش‌ها، منابع و سایر تسهیلات بدون توجه به این نظام معنایی، ناکارآمد و بی‌اثر خواهند بود.

پژوهش حاضر با مدنظر قراردادن فرهنگ مالیاتی به‌منزله ساخت‌وسازی<sup>۶</sup> که نزد مؤدیان معنادار است و این معنا از نظر آنها با تأثیر گرفتن از برخی عوامل، قابلیت شکل‌گیری، تداوم و تغییر دارد، به دنبال این بوده است که ابتدا با پژوهش کیفی (روش نظریه زمینه‌ای)، نظام معنایی<sup>۷</sup> مؤدیان مالیاتی را درباره پدیده مالیات واکاوی کند؛ سپس با توجه به سه مؤلفه اصلی، شرایط شکل‌دهنده به نظام معنایی مؤدیان درباره مالیات، عمل - تعامل مؤدیان مالیاتی و پیامدهای مرتبط با این عمل - تعامل در حوزه نظام اقتصادی و مالیاتی در شهر اصفهان، الگوی پارادایمی فرهنگ مالیاتی را نزد این افراد تدوین و بر مبنای این الگو نظریه داده‌بنیاد مربوط به این پدیده را در بستر مطالعه‌شده ارائه کند. در نهایت نیز با استفاده از پژوهش کمی

<sup>1</sup> Culture as a deviation of the result

<sup>2</sup> Culture as constraints

<sup>3</sup> Culture as preferences

<sup>4</sup> Fiscal Sociology

<sup>5</sup> Bodin

<sup>6</sup> Construction

<sup>7</sup> Meaning System

معیارهای کاربردپذیری<sup>۳</sup> و پیش‌بینی‌پذیری<sup>۴</sup> نظریه‌ها در درک درک و شناسایی جهان اجتماعی سنجیده می‌شود. پارادایم پراگماتیسم بر «کثرت‌گرایی معرفتی»<sup>۵</sup> تأکید دارد و با احتیاط التقاط‌گرایی تلفیقی (نظریه‌ها، رویکردها و روش‌های متفاوت و حتی متضاد) را در نظر می‌گیرد. این پارادایم یک «روش پراگماتیک»<sup>۶</sup> ارائه می‌دهد که درصدد حل دوگانه‌انگاری‌های سنتی فلسفی و ارائه گزینه‌های روش‌شناختی تلفیقی است و بر همین اساس مدافع «نظریه عملی»<sup>۷</sup> است (تدلی و تشکری، ۱۳۹۵: ۱۲۵)؛ به عبارت دیگر، پراگماتیسم مدعی است به جای چسبیدن به یک سبک نظری خاص و سازگارترین روش با آن می‌توان روش‌هایی را ترکیب کرد که تلفیق چشم‌اندازهای نظری متفاوت در تفسیر داده‌ها را تشویق یا حتی الزامی می‌کنند (Brewer & Hunter, 2006: 55) به نقل از تدلی و تشکری، (۱۳۹۵).

در پژوهش‌های ترکیبی با مبنای پارادایمی پراگماتیسم نیز نظریه ممکن است به‌صورت استقرایی، هنگام بروز یا پدیدارشدن نظریه یا الگوی کیفی یا به‌صورت قیاسی، هنگام آزمودن نظریه کمی و تأیید آن به کار برده شود. راه دیگر برای اندیشیدن درباره نظریه در روش پژوهش ترکیبی (راهبرد تحولی<sup>۸</sup>)، در نظر گرفتن آن به‌منزله لنز یا چشم‌انداز نظری<sup>۹</sup> است که به مطالعه جهت می‌دهد (کرسول، ۱۳۹۱: ۱۳۵). در راهبرد استفاده‌شده در پژوهش حاضر (اکتشافی - متوالی) با توجه به روش کیفی (نظریه زمینه‌ای) و کمی (پیمایش) پژوهش، در مرحله کیفی، نظریه‌ها می‌توانند به‌منزله راهنمای عمومی پژوهش مدنظر قرار گیرند. به این معنا که نظریه‌ها در بازشدن ذهن پژوهشگر، توجه به نکات، روندها و ابعاد محوری میدان مطالعه و ارائه چارچوب مفهومی برای طرح سؤال‌های اساسی ایفای نقش کنند (Patton, 2002; Fetterman, 2010). همان‌گونه که استراوس و کربین (۱۳۹۱) بر این

(روش پیمایش) مفاهیم مرتبط با فرهنگ مالیاتی را شاخص‌سازی کند و بسنجد و از این طریق با تعیین مختصات فرهنگ مالیاتی و شناسایی وزن و اندازه اثر<sup>۱</sup>، عوامل مرتبط با آن نزد مؤدیان مالیاتی را با توجه به مبانی نظری و تجربی حوزه جامعه‌شناسی اقتصادی و مالی این پدیده (فرهنگ مالیاتی) تبیین کند.

### اهداف و سؤال‌های پژوهش

پژوهش حاضر با هدف تبیین جامعه‌شناختی فرهنگ مالیاتی مؤدیان بر مبنای واکاوی نظام معنایی آنها درباره پدیده مالیات به انجام رسید. با توجه به روش پژوهش (ترکیبی - راهبرد اکتشافی متوالی<sup>۲</sup>) و مدنظر قراردادن این موضوع که داده‌های حاصل از مرحله کیفی پژوهش مبنای گردآوری و تحلیل داده‌های مرحله کمی است، در اینجا سؤال‌های پژوهش و در ادامه (مرحله کمی) فرضیه‌های آن ارائه شده‌اند: ۱- مؤدیان مالیاتی چه درک و تفسیری از پدیده مالیات دارند و نظام معنایی آنها درباره مالیات پیرامون چه مفاهیمی شکل گرفته است؟ ۲- شرایط شکل‌دهنده این نظام معنایی کدام‌اند؟ ۳- پیامدهای این نظام معنایی چیست؟ ۴- چه عواملی بر درک و تفسیر مؤدیان درباره پدیده مالیات (فرهنگ مالیاتی مؤدیان) اثر دارند؟ ۵- وزن و اندازه اثر هر یک از این عوامل اثرگذار به چه میزان است؟

### دیدگاه نظری پژوهش

در پژوهش‌های با رویکرد ترکیبی با توجه به مبانی پارادایمی این رویکرد (پارادایم پراگماتیسم)، از نظریه‌ها، تا حدودی متفاوت با مطالعات تک‌روشی (کمی یا کیفی) استفاده می‌شود. در این پارادایم، دانش امری برساخته انسانی است که بر مبنای واقعیت جهانی ساخته می‌شود که فرد تجربه کرده است و در آن زندگی می‌کند. به نظریه‌ها نگاه ابزاری می‌شود؛ به این معنا که نظریه‌ها به نسبت میزان فایده و کاربرد فعلی‌شان، درجه صدق و حقیقت متفاوتی دارند. مفیدبودن به‌ویژه با توجه به

<sup>3</sup> Applicability

<sup>4</sup> Predictability

<sup>5</sup> Epistemological Pluralism

<sup>6</sup> Pragmatic Method

<sup>7</sup> Practical Theory

<sup>8</sup> Transformative Strategy

<sup>9</sup> Theoretical Lens

<sup>1</sup> Effect Size

<sup>2</sup> Exploratory Sequential Strategy

مفهومی پژوهش برای طرح سؤال‌های اساسی استفاده شد. در مرحله کمی پژوهش نیز با توجه به الزامات رویکرد کمی که درصدد تبیین پدیده‌ها با مدنظر قراردادن مجموعه‌ای از عوامل یا متغیرهاست، در کنار نظریه داده‌بنیاد مرحله کیفی پژوهش، از نظریه‌های مختلف حوزه جامعه‌شناسی اقتصادی و مالی برای تبیین تأثیر عوامل مرتبط با فرهنگ مالیاتی بهره گرفته شد که در مرحله کیفی پژوهش شناسایی شدند.

### پیشینه پژوهش

پژوهش‌های تجربی مرتبط با فرهنگ مالیاتی در زمینه دو محور اصلی سنجش فرهنگ مالیاتی برای شناسایی ابعاد و ویژگی‌های آن و تبیین فرهنگ مالیاتی انجام شده‌اند؛ به عبارت دیگر، دسته‌ای از این پژوهش‌ها تنها فرهنگ مالیاتی و ویژگی‌های آن را سنجیده‌اند و اندازه‌گیری کرده‌اند و دسته دیگر ضمن سنجش فرهنگ مالیاتی با استفاده از مجموعه‌ای از عوامل یا متغیرها به دنبال تبیین این پدیده بین کنشگران درگیر با مالیات (مؤدیان، ممیزان و کارشناسان مالیاتی) بوده‌اند. این پژوهش‌ها در چارچوب پارادایم اثبات‌گرایی و با استفاده از الزامات روش پژوهش کمی، فرهنگ مالیاتی را مطالعه و بررسی کرده‌اند. در زیر خلاصه‌ای از مهم‌ترین نتایج این پژوهش‌ها (Cnossen, 1990; Slemrod, 1992; Keen, 1993; Martinez, 2000; Sinkuniene, 2005; Atuguba, 2006; Damayanti, 2012) نیکومرام و همکاران، ۱۳۸۶؛ طاهرپورکلاتری و علیاری شوره‌دلی، ۱۳۸۶؛ محسنی تیریزی و همکاران، ۱۳۸۹؛ لشکری‌زاده و عزیزی، ۱۳۹۰؛ ملازاده، ۱۳۹۳؛ مسیحی و محمدنژادعالی‌زمینی، ۱۳۹۴؛ کمالی، ۱۳۹۵) ارائه می‌شود:

در این پژوهش‌ها مهم‌ترین ویژگی‌های فرهنگ مالیاتی در زمینه ابعاد و مؤلفه‌های آن به شرح زیر مشخص شده است: تمایل به پرداخت مالیات، احساس ادای دین به جامعه، پرداختن مالیات ضامن رفاه و آسایش عمومی، امنیت و عدالت، تشکیل پرونده در حوزه مالیاتی، پرداخت به‌موقع مالیات، تسلیم به‌موقع اظهارنامه مالیاتی، تسلیم اظهارنامه مالیاتی براساس درآمد و هزینه واقعی، گزارش فعالیت اقتصادی: یک وظیفه ملی، احساس افتخار از نپرداختن مالیات، مالیات به‌منزله نوعی مزاحمت، تلقی پرداخت مالیات به‌منزله

باورند که استفاده از نظریه‌ها و رویکردهای نظری با عنوان «ادبیات فنی»<sup>۱</sup> می‌تواند سبب ایجاد «حساسیت نظری»<sup>۲</sup> شود. در مرحله کمی با توجه به اینکه مفاهیم تعیین‌کننده تبیین‌اند و در این مرحله دست‌یابی به تبیین مطمئن مهم است، مفاهیم نظری در ابتدای پژوهش تعیین و در همه مراحل، فرایند پژوهش را به‌صورت قیاسی مدیریت می‌کنند (ایمان، ۱۳۹۱: ۸۶)؛ بنابراین، در این مرحله توجه به منطق قیاسی - فرضیه‌ای یک اصل بنیادی معرفت‌شناختی و روش‌شناختی است و نظریه جایگاه محوری دارد (محمدپور و همکاران، ۱۳۸۹: ۸۸)؛ به عبارت دیگر، با توجه به منطق قیاسی - فرضیه‌ای روش کمی و راهبرد ترکیبی، از یک نظریه یا تلفیقی از نظریه‌ها به‌منزله چارچوب نظری برای تدوین فرضیه‌ها (راهبرد تبیینی - متوالی) یا تبیین عوامل مرتبط با پدیده مطالعه‌شده (راهبرد اکتشافی - متوالی) استفاده می‌شود؛ بنابراین، مطالعات با راهبرد اکتشافی - متوالی (الگوی تدوین طبقه‌بندی) براساس منطق کیفی - استقرایی از نظریه به‌منزله حساسیت نظری یا چارچوب مفهومی برای تدوین سؤال‌ها و پیوند مفاهیم در یک نظام منسجم و مرتبط معنایی و براساس منطق کمی - قیاسی، از نظریه [داده‌بنیاد] برای تبیین عوامل مرتبط با پدیده مطالعه‌شده استفاده می‌کنند.

در پژوهش حاضر با توجه به جایگاه نظریه در پژوهش با روش ترکیبی و ماهیت مسئله پژوهش، دیدگاه نظری حاکم مبتنی بر مفروضات پارادایم پراگماتیسم و الزامات روش ترکیبی درباره کاربرد نظریه‌هاست؛ به عبارت دیگر، در این پژوهش نیز با مدنظر قراردادن راهبرد پژوهش (اکتشافی - متوالی) در مرحله کیفی با توجه به نوع نگاه روش‌شناسی پژوهش کیفی و روش نظریه زمینه‌ای، برای بررسی بسترها و دلایل شکل‌گیری نظام معنایی مؤدیان مالیاتی درباره پدیده مالیات از طریق واکاوی معنایی مالیات و چگونگی تفسیر این پدیده نزد این افراد، از رویکرد جامعه‌شناختی اقتصادی تفسیری (چگونگی برساخته‌شدن تفسیری و گفتمانی زندگی اقتصادی) برای تقویت حساسیت نظری و تدوین چارچوب

<sup>1</sup> Technical Literature

<sup>2</sup> Theoretical Sensitivity

مشخص می‌شود (کرسول، ۱۳۹۱: ۳۵۹). راهبرد اکتشافی بر این پیش فرض بنا شده است که به دلایلی نیازمند اکتشاف هستیم؛ اندازه‌گیری‌ها یا ابزارها در دسترس نیستند، متغیرها ناشناخته‌اند و چارچوب هدایت‌کننده یا نظریه‌ای وجود ندارد (کرسول و پلانوکلاک، ۱۳۹۰: ۸۳). در الگوی تدوین طبقه‌بندی، مرحله کیفی آغازین، مقوله‌بندی‌ها یا روابط خاص را تولید می‌کند؛ سپس از آنها برای جهت‌دهی به سؤالات پژوهش و جمع‌آوری داده‌هایی استفاده می‌شود که در مرحله کمی کاربرد دارند. از این الگو زمانی استفاده می‌شود که پژوهشگر براساس یافته‌های کیفی، پرسش‌های مرحله کمی یا فرضیه‌های خود را فرمول‌بندی می‌کند و با انجام مطالعه کمی تلاش می‌کند به این پرسش‌ها پاسخ دهد (Morse, 1991) به نقل از کرسول و پلانوکلاک، ۱۳۹۰: ۸۶). در این پژوهش نیز با استفاده از الگوی تدوین طبقه‌بندی ابتدا برای کشف نظام معنایی مؤدیان درباره پدیده مالیات و تدوین فرضیه‌های پژوهش از داده‌های کیفی (نظریه زمینه‌ای) استفاده شد و در ادامه برای تعیین مختصات فرهنگ مالیاتی و تبیین تأثیر عوامل مرتبط با آن از روش پیمایش بهره گرفته شد.

جدول ۱- مراحل انجام پژوهش در راهبرد اکتشافی - متوالی

فاز اول - کیفی (Qual)	فاز دوم - کمی (Quan)
۱- جمع‌آوری داده‌ها - کیفی	۱- جمع‌آوری داده‌ها - کمی
Qual	Quan
۲- تحلیل داده‌ها - کیفی	۲- تحلیل داده‌ها - کمی
Qual	Quan
۳- نتایج - کیفی	۳- نتایج - کمی
Qual	Quan
۴- تدوین طبقه‌بندی یا نظریه	۴- تفسیر - کیفی+ کمی (Qual + Quan)

(Creswell &amp; Plano Clark, 2010)

جامعه آماری پژوهش را مؤدیان مالیات‌دهنده شهر اصفهان در زمان مطالعه (۱۳۹۶-۱۳۹۵) تشکیل می‌دهند که به دو گروه اصلی اشخاص حقیقی (اصناف و مشاغل) و حقوقی (شرکت‌ها) تقسیم می‌شوند. طبق گزارش سازمان امور مالیاتی شهر اصفهان اشخاص حقیقی مالیات‌دهنده حدود هشتاد و نه هزار نفرند و اشخاص حقوقی مالیات‌دهنده حدود بیست هزار واحد است.

پول زور، تمکین مالیاتی، مقاومت در برابر پرداخت، چانه‌زنی و فرار مالیاتی. نتایج پژوهش‌هایی که با هدف تبیین پدیده فرهنگ مالیاتی از طریق مجموعه‌ای از عوامل یا متغیرها انجام شده‌اند، نشان‌دهنده این است که دو دسته عوامل نهادی (ساختاری) و عوامل مربوط به کنشگران (عاملیت) بر فرهنگ مالیاتی اثرگذار است. در سطح نهادی عواملی از جمله قوانین، عملکرد سازمان مالیاتی، عدالت مالیاتی، انصاف مالیاتی، فساد مسئولان مالیاتی، هزینه‌کرد مالیات و در سطح کنشگران یا عاملیت، عوامل بیرون از عرصه مالیات (نگرش و کنش کنشگران به پدیده مالیات) و عوامل مربوط به عرصه مالیات (تعامل کنشگران با سازمان امور مالیاتی) مطرح شده‌اند؛ به عبارت دیگر، با توجه به نتایج این پژوهش‌ها، مجموعه‌ای از عوامل نهادی و فردی در دو حوزه بیرون از عرصه مالیات و درون این عرصه، بر فرهنگ مالیاتی تأثیر می‌گذارند.

### روش پژوهش

روش استفاده شده در این پژوهش روش ترکیبی است. روش ترکیبی، طرح پژوهشی است که بر رویکردهای کیفی و کمی در طرح پرسش‌ها، روش‌های پژوهش، رویه‌های گردآوری و تحلیل داده‌ها و تولید استنتاج‌ها در یک مطالعه واحد تمرکز می‌کند. این روش بر پارادایم پراگماتیسم مبتنی است. پارادایم مذکور ضمن توجه به مناقشه‌های پارادایمی (اثبات‌گرایی و غیراثبات‌گرایی) بر مسئله پژوهشی تأکید می‌کند و به‌کارگیری چندین روش برای پاسخ به مسائل پژوهشی را مجاز می‌داند (کرسول و پلانوکلاک، ۱۳۹۰؛ تشکری و تدلی، ۱۳۹۴؛ تدلی و تشکری، ۱۳۹۵)؛ بنابراین، با توجه به دو مسئله ابهام نسبت به نظام معنایی مؤدیان مالیاتی و پدیده مالیات و تبیین‌نشدن این نظام معنایی و عوامل مرتبط با آن، روش پژوهش از نوع ترکیبی، راهبرد اکتشافی - متوالی و الگوی تدوین طبقه‌بندی<sup>۱</sup> انتخاب شد.

راهبرد اکتشافی - متوالی شامل گردآوری و تحلیل داده‌های کیفی در مرحله اول و به‌دنبال آن گردآوری و تحلیل داده‌های کمی در مرحله دوم که براساس نتایج کیفی است،

<sup>1</sup> Taxonomy Development Model

نسبی) برای انتخاب جمعیت‌های اصلی (حقیقی و حقوقی) و فرعی (اصناف و شرکت‌ها) مؤدیان مالیاتی استفاده شد. حجم نمونه در پژوهش حاضر به شیوه زیر محاسبه و انتخاب شد: ۱- نمونه مرحله کیفی پژوهش با توجه به گزینش نمونه در فرایند جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها و همچنین درجه اشباع اطلاعات (ایمان، ۱۳۸۸: ۲۰۲-۲۰۱)، سی نفر از مؤدیان مالیاتی شهر اصفهان‌اند که بخشی از درآمد خود را طبق قانون به منزله مالیات به اداره امور مالیاتی پرداخت می‌کنند.

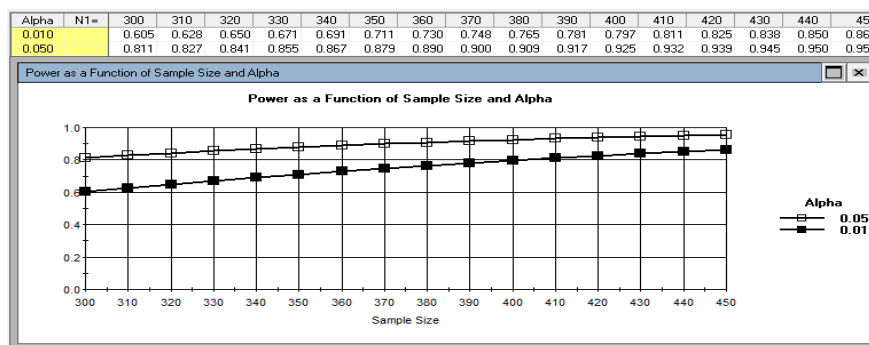
روش نمونه‌گیری در پژوهش حاضر بر پیش‌فرض‌های رویکرد ترکیبی و راهبرد اکتشافی - متوالی مبتنی است. شیوه نمونه‌گیری در مرحله کیفی پژوهش نمونه‌گیری هدفمند - نظری ( Purposive - Theoretical Sampling) است؛ به عبارت دیگر، برای انتخاب مشارکت‌کنندگان با توجه به ماهیت ظهوریابنده پژوهش کیفی از شیوه نمونه‌گیری هدفمند و با مدنظر قراردادن روش تحلیل داده‌های کیفی (نظریه زمینه‌ای) از شیوه نمونه‌گیری نظری استفاده شد. در مرحله کمی با توجه به اهداف پژوهش از شیوه نمونه‌گیری احتمالی (طبقه‌ای

جدول ۲- مشخصات مشارکت‌کنندگان مرحله کیفی پژوهش

مؤدی	تحصیلات	سن	جنس
حقوقی	کارشناسی ارشد و بالاتر	۳۰ تا ۴۱ سال	مرد
حقیقی	کارشناسی	۴۰ تا ۵۰ سال	زن
۱۴	۱۶	۱۳	۵
		۹	۲۵

ذکر این نکته ضروری است که با مدنظر قراردادن روش اصلی آزمون فرضیه‌های پژوهش و برازش الگوی نظری (رویکرد مدل‌سازی معادله ساختاری (Structural Equation Modeling)، به حجم بهینه نمونه مربوط به این رویکرد نیز توجه شد.

۲- با توجه به پیش‌فرض‌های مربوط به نمونه‌گیری احتمالی مرحله کمی (سطح اطمینان، توان آزمون، حجم اثر و تعداد متغیرهای درگیر در تحلیل) و با استفاده از نرم‌افزار SPSS Sample Power حجم نمونه آماری از بین مؤدیان حقیقی و حقوقی پرداخت‌کننده مالیات ۴۴۰ نفر مشخص شد.



شکل ۱- برآورد حجم نمونه در مرحله کمی پژوهش

این مصاحبه‌ها، مواد اصلی پژوهش برای استخراج مفاهیم و مقوله‌ها و ارائه الگوی پارادایمی است. در مرحله کمی پژوهش برای گردآوری داده‌ها از پرسش‌نامه محقق‌ساخته استفاده شد. پس از به‌دست‌آوردن اعتبار و پایایی پرسش‌نامه در مراحل

برای گردآوری داده‌ها در پژوهش حاضر از دو ابزار اصلی مصاحبه عمیق و پرسش‌نامه استفاده شد؛ به عبارت دیگر، فن اصلی استفاده‌شده برای جمع‌آوری داده‌ها در مرحله کیفی پژوهش مصاحبه عمیق است. متن حاصل از پیاده‌سازی

بازرس خارجی). در نهایت ضمن نظارت متخصص نظریه زمینه‌ای بر مراحل مختلف کدگذاری، مفهوم‌سازی و استخراج مقوله‌ها، از دو پژوهشگر آشنا با این روش درخواست شد مقوله‌های اصلی و فرعی و الگوی پارادایمی پژوهش را مطالعه و دیدگاه‌های خود را درباره آنها بیان کنند.

در مرحله کمی پژوهش برای دستیابی به اعتبار مدنظر از روش‌های ارزیابی اعتبار درونی و بیرونی<sup>۸</sup> استفاده شد. اعتبار درونی نمایانگر میزان برخورداری یافته‌های پژوهش از درستی و دقت لازم و اعتبار بیرونی نشان‌دهنده قابلیت تعمیم‌پذیری نتایج پژوهش به جامعه وسیع‌تر است (Campbell & Stanley, 1963؛ دواس، ۱۳۸۷؛ سرمد و همکاران، ۱۳۹۵)؛ بنابراین، در زمینه اعتبار درونی، به انتخاب دقیق افراد، ابزار اندازه‌گیری دارای اعتبار (محتوا و سازه) و قابلیت اعتماد، کنترل سوگیری پژوهشگر، کنترل عامل زمان و استفاده از تحلیل‌های آماری متناسب با آزمون فرضیه‌های پژوهش توجه شد و در زمینه اعتبار بیرونی، معرف‌بودن نمونه آماری (استفاده از روش نمونه‌گیری احتمالی - طبقه‌ای نسبی)، یک‌دست‌بودن ابزار گردآوری اطلاعات (پرسش‌نامه حضوری)، کفایت حجم نمونه (۴۴۰ نفر)، استفاده از پرسش‌نامه ساختارمند و بالابودن دقت برآورد (سطح اطمینان ۹۵ درصد در آزمون فرضیه‌های پژوهش) مدنظر قرار گرفت.

تحلیل داده‌های پژوهش با توجه به چارچوب تحلیل داده در رویکرد ترکیبی پژوهش و راهبرد اکتشافی - متوالی به صورت زیر انجام شد: ۱- در مرحله کیفی پژوهش تحلیل داده‌ها با مدنظر قراردادن ساختار اصلی تحلیل داده‌ها در رویکرد سیستماتیک نظریه زمینه‌ای بر مبنای سه شیوه کدگذاری باز، محوری و گزینشی (استراوس و کرین، ۱۳۹۱؛ Corbin & Strauss, 2015) انجام شد. در مرحله کدگذاری باز پژوهشگر بیشتر با مفاهیم سروکار دارد و کانون اصلی کدگذاری محوری مقوله‌ها هستند و در مرحله کدگذاری گزینشی، آنچه بروز و ظهور پیدا می‌کند، ارتباط بین مقوله‌ها و به عبارت دیگر قضایاست. ذکر این نکته ضروری است که با توجه به هدف پژوهش در مراحل کدگذاری سه‌گانه، از ابزار

مقدماتی پژوهش، از آن در مرحله نهایی برای گردآوری داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شد.

در زمینه اعتباریابی در پژوهش‌های ترکیبی، تدلی و تشکری<sup>۱</sup> (2008; 2003) از اصطلاح کیفیت استنباط یا استنتاج<sup>۲</sup> استفاده کرده‌اند. کیفیت استنتاج اصطلاحی است که برای تلفیق اعتبار (پژوهش کمی) و اعتمادپذیری<sup>۳</sup> (پژوهش کیفی) پیشنهاد شده است؛ به عبارت دیگر، اعتبارسنجی طرح‌ها یا راهبردهای ترکیبی باید متضمن هر دو نوع اعتبارهای کمی و کیفی باشد (تدلی و تشکری، ۱۳۹۵: ۶۲). هدف نهایی راهبردهای ترکیبی ارائه بینش چندوجهی است که آن را فرااستنباط یا فرااستنتاج<sup>۴</sup> می‌نامند (Johnson & Christensen, 2008 به نقل از محمدپور، ۱۳۸۹: ۹۵)؛ بنابراین، اعتبارسنجی و ارزیابی فرااستنباط به دست‌آمده در پژوهش‌های ترکیبی، اهمیتی کلیدی دارد. در پژوهش حاضر برای اعتباریابی (کیفیت استنتاج) با توجه به الزامات دو روش کیفی (نظریه زمینه‌ای) و کمی (پیمایش) به شرح زیر عمل شد:

در مرحله کیفی پژوهش برای دستیابی به اعتماد موردنیاز برای تأیید علمی پژوهش، از فن‌های رایج اعتباریابی در روش نظریه زمینه‌ای شامل کنترل یا اعتباریابی توسط اعضا<sup>۵</sup> (Creswell, 1998; Patton, 2002; Silverman, 2005)، مقایسه‌های تحلیلی<sup>۶</sup> و فن ارزیابی یا بازرس خارجی<sup>۷</sup> (Creswell, 1998; Creswell & Miller, 2000) استفاده شد؛ به عبارت دیگر، درستی یافته‌های پژوهش در مراحل کدگذاری توسط تعدادی از مشارکت‌کنندگان پژوهش تأیید شد (اعتباریابی توسط اعضا). پژوهشگران با مراجعه مستمر به داده‌های خام و درگیری مداوم با اطلاعات، ساخت‌بندی الگوی پارادایمی پژوهش را با این داده‌ها مقایسه و ارزیابی کردند (مقایسه‌های تحلیلی) و یک نفر کارشناس اقتصادی و مالیاتی فرایند و یافته‌های پژوهش را ارزیابی و تصدیق تفسیرها و نتیجه‌گیری‌ها به‌وسیله داده‌ها را تأیید کرد (فن

<sup>1</sup> Teddlie & Tashakkori

<sup>2</sup> Good Inferences

<sup>3</sup> Trustworthiness

<sup>4</sup> Meta - Inference

<sup>5</sup> Member Check

<sup>6</sup> Analytical Comparison

<sup>7</sup> Auditing

<sup>8</sup> Internal & External Validity

ساختاری واریانس‌محور (حداقل مربعات جزئی (Partial Least Square) (PLS – SEM)) استفاده شد. برای انجام محاسبات آماری مربوط به مرحله کمی پژوهش از نرم‌افزارهای SPSS 23 و Smart PLS 3.2.6 استفاده شد.

### یافته‌های کیفی پژوهش

در مرحله کیفی مفاهیم مربوط به مرحله کدگذاری باز در مرحله کدگذاری محوری در قالب چند مقوله عمده مقوله‌بندی و در مرحله کدگذاری گزینشی سبب استخراج مقوله هسته «مطالبه‌گری نامتوازن» شد.

تحلیلی پارادایم نیز مطابق آنچه استراوس و کربین (۱۳۹۱) مدنظر داشته‌اند، استفاده شد. اجزای سه‌گانه پارادایم (شرایط، عمل – تعامل و پیامدها) در تمام مراحل پژوهش از طرح پرسش‌ها تا ارائه الگوی پارادایمی به‌منزله راهنمایی برای پژوهشگران عمل کرده و سبب سازماندهی بیشتر یافته‌ها شده است. ۲- تحلیل داده‌ها در مرحله کمی پژوهش در دو بخش توصیفی و استنباطی به انجام رسید. در بخش توصیفی ابتدا توصیفی از نمونه آماری پژوهش ارائه و در ادامه با استفاده از شاخص‌های آمار توصیفی متغیرهای اصلی پژوهش توصیف شدند. در بخش استنباطی با توجه به سؤال‌ها و فرضیه‌های پژوهش از آزمون تی تک‌نمونه‌ای و رویکرد مدل‌سازی معادله

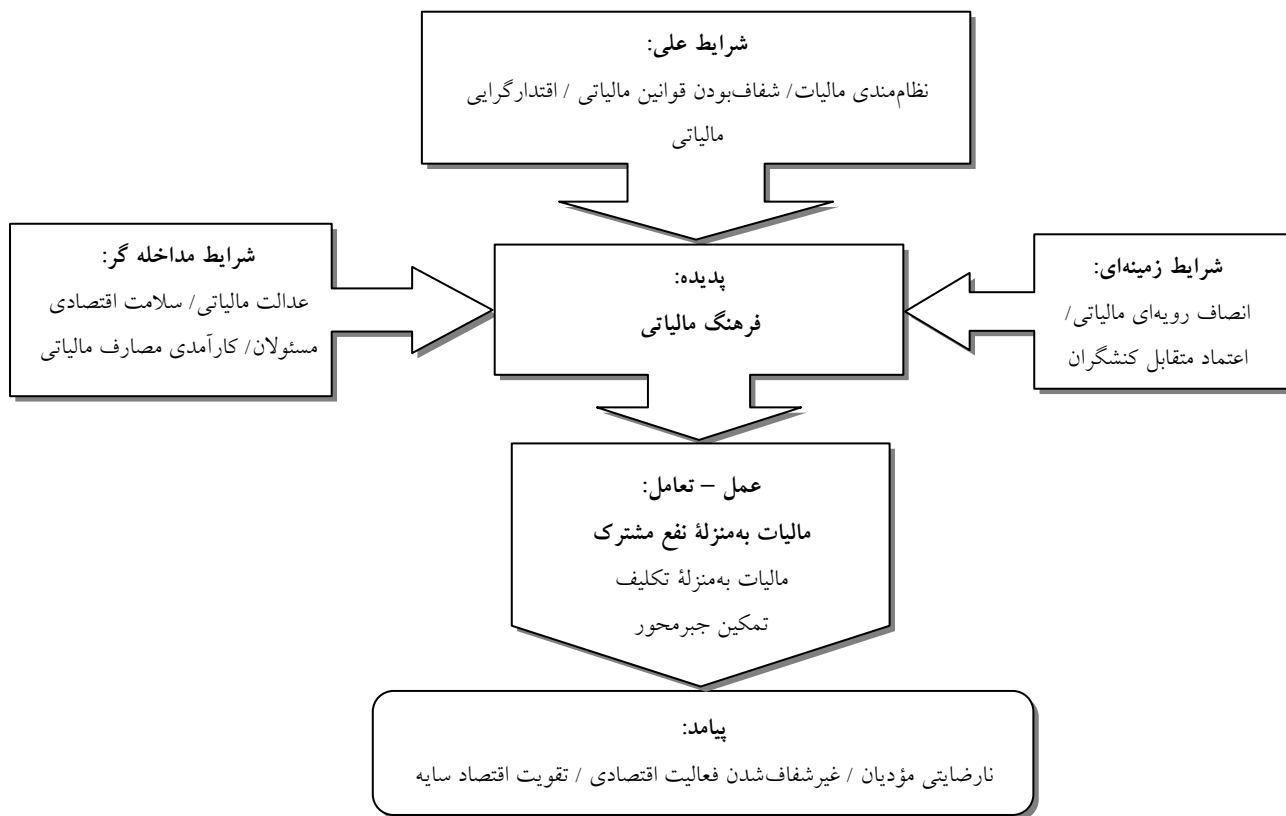
جدول ۳- مقوله‌های فرعی، اصلی و هسته استخراج‌شده پژوهش به تفکیک اجزای الگوی پارادایمی

مقوله هسته	مقوله اصلی	مقوله فرعی	پارادایم			
مطالبه‌گری نامتوازن	نظام‌مندی مالیات	ضرورت نداشتن مالیات	قرابت علمی			
		پول‌محوری سیستم مالیاتی				
	اقتدارگرایی مالیاتی	سیستمی نبودن مالیات		ارباب‌منشی سیستم مالیاتی		
		رفتار آمرانه سیستم مالیاتی		کنش تهدیدآمیز سیستم		
		انصاف مالیاتی		شفاف بودن قوانین مالیاتی	انکار واقعیت بازار	
				نپذیرفتن هزینه‌ها	تشخیص صوری مالیات	
	اعتماد متقابل کنشگران	فرسایش اعتماد نهادی		ضعف اعتماد به مسئولان مالیاتی	شرایط زمینه‌ای	
		بی‌اعتمادی به مؤدیان		ضعف اعتماد به ممیزان مالیاتی		بدبینی به مؤدیان
				نپذیرفتن صداقت مؤدیان		بی‌عدالتی ناشی از قانون
	عدالت مالیاتی	سلامت اقتصادی مسئولان		بی‌عدالتی ناشی از فرار	شرایط مداخله‌گر	
بی‌عدالتی ناشی از نفوذ						
کارآمدی مصارف مالیاتی	سلامت مالی	مبارزه با فساد	عمل - تعامل			
		مصرف غیرشفاف مالیات				
		سوءمصرف مالیات				
مالیات به‌منزله نفع مشترک	مالیات به‌منزله تکلیف	مصرف غیرتخصصی مالیات	تفکیک			
		پرداخت خلاص‌گونه				
تمکین جبرمحور	نارضایتی مؤدیان	پرداخت اجبارگونه	غیرشفاف شدن فعالیت اقتصادی			
		پول‌محور شدن فعالیت اقتصادی				
تقویت اقتصاد سایه	فعالیت اقتصادی غیررسمی	فعالیت اقتصادی غیررسمی				



کیفی پژوهش تشریح می‌شود:

در ادامه الگوی پارادایمی فرهنگ مالیاتی براساس مقوله‌های اصلی مربوط به اجزای این الگو ارائه و مهم‌ترین یافته‌های مرحله



شکل ۲- الگوی پارادایمی فرهنگ مالیاتی نزد مؤدیان مالیاتی شهر اصفهان

نوعی بی‌اعتنایی و کم‌توجهی کرده است. در زیر رابطه بین مقوله‌های مربوط به اجزای الگوی پارادایمی و به عبارت دیگر «خط داستان»<sup>۱</sup> برآمده از داده‌ها، به‌منزله نتیجه مرحله کیفی پژوهش ارائه می‌شود.

فعالان اقتصادی یا مؤدیان مالیاتی در یک نظام مالیاتی اقدام به پرداخت مالیات می‌کنند که بنا به نظر آنها نظام‌مندی آن با چالش‌هایی روبه‌روست. به این معنا که نگرش غیرنظاممند، سازمان‌دهی نشده و تک‌بعدی (مطالبه پول و درآمدزایی) دولت و سیستم مالیاتی به امر مالیات و مالیات‌ستانی زمینه بی‌توجهی به سایر الزامات مرتبط با این پدیده (فرهنگ‌سازی، توجه به مطالبات مؤدیان و ...) را فراهم

بر مبنای مقوله هسته که نشان‌دهنده مضمون اصلی پژوهش و انتزاع‌شده از سایر مقوله‌های عمده پژوهش است، می‌توان گفت تفسیر مؤدیان مالیاتی از پدیده مالیات نوعی مطالبه‌گری متقابل بین دولت و عاملان آن از یک طرف و مؤدیان مالیاتی از طرف دیگر است که در شرایط موجود طبق تفسیر مؤدیان این مطالبه‌گری در حالت بی‌توازی یا وضعیت نامتوازن قرار دارد؛ به عبارت دیگر، نظام اقتصادی تا حد زیادی انتظارات و مطالبات خود را - که بیشتر کسب درآمد و درآمدزایی است - با ابزارهای مختلف (قانون، اقتدارگرایی) تحقق بخشیده است. در حالی که طرف مقابل (دولت)، به انتظارات و مطالبات مؤدیان مالیاتی هم در فرایند تشخیص و وصول مالیات و هم دریافت خدمات در ازای مالیات پرداختی به

<sup>1</sup> Story Line

نسبت به پدیده مالیات و مالیات‌ستانی اثر نامطلوب داشته است.

مجموعه‌ای از عوامل نیز به‌منزله شرایط مداخله‌گر در فرایند درگیرشدن فعالان اقتصادی با پدیده مالیات، اثر شرایط علی را بر نظام معنایی مؤدیان تقویت می‌کنند. یکی از این عوامل عدالت مالیاتی است. اینکه نظام اقتصادی برای وصول مالیات از فعالان اقتصادی تا چه حد عادلانه عمل می‌کند اهمیت اساسی دارد. بنا به نظر مشارکت‌کنندگان پژوهش، در شرایط موجود عدالت مالیاتی درباره سه مقوله قوانین تبعیض‌آمیز، فرار مالیاتی سایر مؤدیان و نفوذ برخی افراد و نهادهای اقتصادی در سیستم مالیاتی وضعیت چندان مطلوبی ندارد و بار مالیات پرداختی به دولت بر دوش گروه خاصی از فعالان اقتصادی است که این موضوع چندان مطلوب مؤدیان مالیاتی نیست. عامل مداخله‌گر دیگری که برای مؤدیان اهمیت زیادی دارد، سلامت اقتصادی مسئولان است که بر میزان سلامت مالی و عزم و اراده مسئولان برای مبارزه با مفاسد اقتصادی ناظر است. از نظر آنها، مسئولان سلامت مالی لازم را ندارند. همچنین عزم و اراده جدی برای مبارزه با فساد اقتصادی و مفسدان بین آنها وجود ندارد؛ بنابراین، در این شرایط جهت‌گیری منفی مؤدیان نسبت به مسئولان به دلیل فساد اقتصادی و وجودنداشتن مبارزه جدی با مفسدان تقویت و سبب می‌شود آنها پرداخت مالیات را کنشی غیرعقلانی و غیراقتصادی تلقی کنند. درباره سلامت اقتصادی مسئولان، موضوع کارآمدی مصارف مالیاتی به‌منزله یکی از عوامل کلیدی و دارای اهمیت مضاعف برای مؤدیان برجسته می‌شود. از نظر آنها کارآمدی مصارف مالیاتی به میزان زیادی بر تحقق انتظارات و مطالباتشان درباره پدیده مالیات دلالت دارد که چندان دفاع‌کردنی نیست و نشان‌دهنده بخشی از بی‌توانی در مطالبه‌گری متقابل بین مؤدیان و دولت درباره مالیات است.

مؤدیان مالیاتی با تأثیرگرفتن از مجموعه عوامل بالا دست به عمل - تعامل می‌زنند و راهبردهایی در پیش می‌گیرند که در سه سطح (بینش یا طرز تلقی نسبت به پدیده مالیات، آمادگی برای عمل و درنهایت کنش مالیاتی) تفسیرپذیر است؛ به عبارت دیگر، این سه سطح راهبرد یا عمل - تعامل، نمایانگر

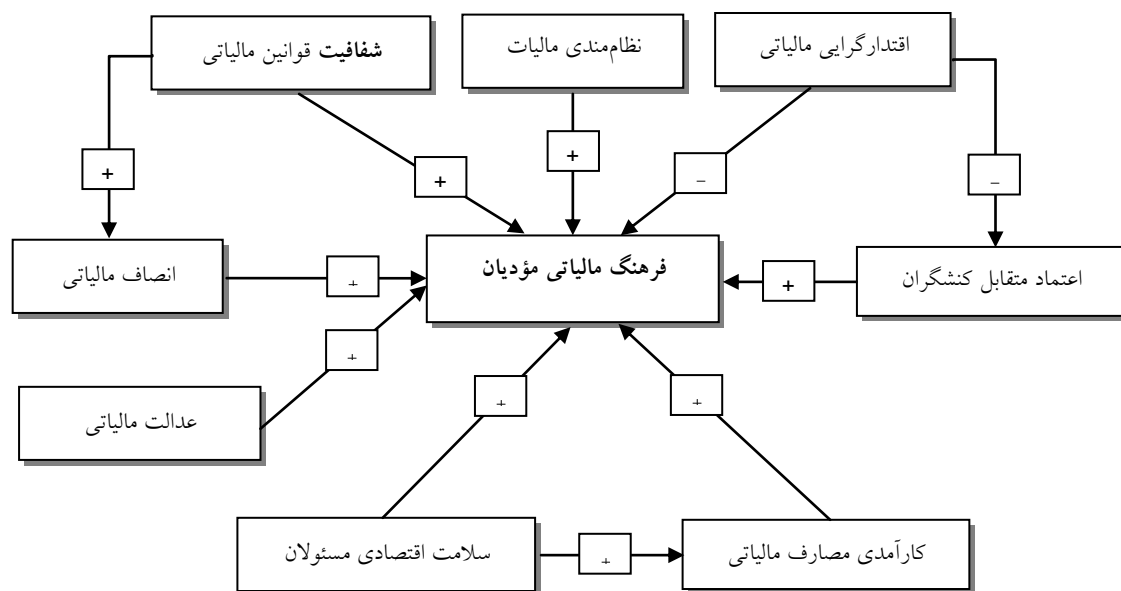
کرده است. در حالی که از نظر مؤدیان مالیاتی فلسفه وجودی شکل‌گیری و تداوم مطلوب امر مالیات‌ستانی مستلزم توجه به همه الزامات مرتبط با این پدیده و مدنظر قراردادن انتظارات و مطالبات همه کنشگران و بازیگران این عرصه است. در کنار این وضعیت، نظام مالیاتی برای تحقق مطالبات خود (درآمدزایی)، نوعی ساختار اقتدارگرایانه را نیز تعریف و در این چارچوب برای وصول مالیات اقدام به فعالیت می‌کند که از نظر مؤدیان این درجه از اقتدارگرایی در رابطه فعالان اقتصادی رسمی که به‌طور منظم اقدام به پرداخت مالیات می‌کنند، توجیه عقلانی و منطقی چندان ندارد؛ بلکه این موضوع ضمن بیشترکردن فاصله و شکاف بین سیستم و مؤدیان مالیاتی، اعتماد متقابل بین کنشگران این عرصه را مخدوش می‌کند و بر نظام معنایی مؤدیان اثر منفی می‌گذارد. بنا به نظر مشارکت‌کنندگان، در این نظام مالیاتی با درجه نظام‌مندی ضعیف و اقتدارگرایی بالا، قوانین مالیاتی نیز به دلیل شفاف‌نبودن چندان مستند نیستند. شفاف‌نبودن قوانین مالیاتی سبب قائم‌به‌شخص شدن تشخیص و وصول مالیات یا به عبارت دیگر ممیزمحوری مالیات شده است که درنهایت عملکرد غیرمنصفانه سیستم مالیاتی را به‌دنبال دارد.

در کنار عوامل بالا که در نقش شرایط علی یا سبب‌ساز بر نظام معنایی مؤدیان درباره پدیده مالیات اثر می‌گذارند، عواملی نیز در قالب شرایط زمینه‌ای (انصاف سیستم مالیاتی در فرایند تشخیص و وصول مالیات و اعتماد متقابل بین کنشگران مالیاتی) بر نظام معنایی مؤدیان درباره مالیات تأثیر دارند. بنا به نظر مشارکت‌کنندگان پژوهش، عملکرد غیرمنصفانه سیستم مالیاتی برای وصول مالیات فشار مضاعفی را بر مؤدیان مالیاتی وارد کرده است که این موضوع تناسب چندان با داوطلبانه‌بودن کنش مالیاتی ندارد و به‌نوعی تحمیل اراده سیستم مالیاتی برای وصول مطالباتش است. در کنار این عامل که بیشتر جنبه مادی دارد، عامل دیگری که جنبه ارتباطی و تعاملی دارد، اعتماد متقابل بین مؤدیان و کنشگران سازمان امور مالیاتی است که بنا به نظر مشارکت‌کنندگان پژوهش در طول سالیان گذشته دچار فرسایش و سبب فاصله‌گرفتن مؤدیان از سیستم مالیاتی شده و بر طرز تلقی آنها

می‌کنند. در سطح نگرش سبب نارضایتی مؤدیان مالیاتی می‌شوند و در سطح کنش آنها را وادار به انجام فعالیت‌هایی (غیرشفاف‌شدن فعالیت‌های اقتصادی، پول‌محورشدن فعالیت‌های اقتصادی و فعالیت‌های اقتصادی غیررسمی) می‌کنند که به‌نوعی اقدام در جهت فرار مالیاتی محسوب می‌شود.

در ادامه با توجه اینکه نتایج حاصل از مرحله کیفی پژوهش مرجع اصلی تدوین الگوی مفهومی و فرضیه‌های مرحله کمی پژوهش است، ابتدا این موارد ارائه و در ادامه یافته‌های مرحله کمی پژوهش گزارش می‌شوند.

نظام معنایی مؤدیان درباره پدیده مالیات و به عبارت دقیق‌تر فرهنگ مالیاتی آنهاست. در توضیح و تفسیر این راهبردها می‌توان گفت تفسیر مؤدیان از مالیات، در سطح بینش، مطلوب و نوعی نفع مشترک است و در سطح آمادگی برای عمل، مالیات را نوعی تکلیف و ادای دین به جامعه می‌داند. در مقابل، در سطح کنش، پرداخت مالیات با دو ویژگی اجبارگونه و خلاص‌گونه به‌نوعی تمکین جبرمحور تفسیر می‌شود. درنهایت عمل - تعامل مؤدیان درباره پدیده مالیات پیامدهایی برای آنها، نظام اقتصادی و سیستم مالیاتی در بر دارد. این پیامدها در دو سطح نگرش و رفتار نمود پیدا



شکل ۳- الگوی مفهومی (نظری) پژوهش

فرضیه ۴- سلامت اقتصادی مسئولان از طریق کارآمدی مصارف مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان اثر می‌گذارد.

**تعریف متغیرها**

در این قسمت ابتدا تعاریف مفهومی متغیرها - براساس یافته‌های مرحله کیفی پژوهش - و در ادامه شیوه عملیاتی کردن یا سنجش این متغیرها ارائه می‌شود:

**نظام‌مندی مالیات:** نظام‌مندی مالیات نشان‌دهنده نوعی تفکر سیستمی و نظام‌مند درباره پدیده مالیات است؛ به عبارت دیگر، اینکه نظام مالیاتی درباره پدیده مالیات تا چه حد

**فرضیه‌های پژوهش**

فرضیه‌های پژوهش براساس الگوی مفهومی پژوهش شامل یک فرضیه اصلی (برازش الگوی مفهومی پژوهش) و چند فرضیه فرعی است:

فرضیه ۱- شفاف‌بودن قوانین مالیاتی از طریق انصاف مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان اثر می‌گذارد.

فرضیه ۲- انصاف مالیاتی از طریق اعتماد نهادی بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان اثر می‌گذارد.

فرضیه ۳- اقتدارگرایی مالیاتی از طریق اعتماد متقابل کنشگران بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان اثر می‌گذارد.

### کارآمدی مصارف مالیاتی: کارآمدی و اثربخشی مصرف

یا هزینه‌کرد درآمدهای مالیاتی را در سطح جامعه جامعه نشان می‌دهد. به این معنا که میزان اثربخشی مفید و مطلوب مصارف مالیاتی برای حل مسائل و مشکلات جامعه در چه وضعیتی است.

### فرهنگ مالیاتی: فرهنگ مالیاتی بیان‌کننده شناخت و

جهت‌گیری ذهنی، تعهد و آمادگی برای عمل و کنشگری مؤدیان درباره پدیده مالیات است؛ به عبارت دیگر، اینکه مؤدیان مالیات درباره مالیات چگونه می‌اندیشند، چه نقش و وظیفه‌ای را برای خودشان تعریف می‌کنند و کنش مالیاتی خود را چگونه تفسیر می‌کنند، نشان‌دهنده فرهنگ مالیاتی آنهاست.

در راهبرد اکتشافی - متوالی نقل‌قول‌های مرحله کیفی پژوهش می‌توانند سؤال‌های پرسش‌نامه، کدها، متغیرها و مقوله‌های مقیاس‌های بزرگ‌تر یک ابزار باشند (کرسول و پلانوکلاک، ۱۳۹۰)؛ بنابراین، مفاهیم پژوهش حاضر از طریق ابعاد این مفاهیم - برگرفته از یافته‌های مرحله کیفی - شاخص‌سازی و در قالب طیف لیکرت (مقیاس پنج‌درجه‌ای ۱ تا ۵) سنجیده شدند؛ به عبارت دیگر، در زمینه ابعاد متغیرهای پژوهش تعدادی گویه در قالب طیف لیکرت (کاملاً مخالف تا کاملاً موافق) تدوین و برای اندازه‌گیری این متغیرها در جامعه آماری پژوهش استفاده شد. اعتبار ابزار سنجش یا پرسش‌نامه مربوط به متغیرهای پژوهش از طریق شیوه اعتبار محتوا (صوری) و اعتبار سازه - رویکرد تحلیل عاملی و فن‌های اعتبار همگرا<sup>۱</sup> (شاخص AVE) و اعتبار ممیز<sup>۲</sup> (معیار فورنل و لارکر<sup>۳</sup>، بارهای عاملی متقاطع<sup>۴</sup> و شاخص HTMT<sup>۵</sup>) و پایایی پرسش‌نامه نیز با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی<sup>۶</sup> بررسی شد. در جدول زیر مقادیر مربوط به شاخص AVE، ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی گزارش می‌شود:

منسجم و یکپارچه عمل می‌کند.

### شفاف‌بودن قوانین مالیاتی: بیان‌کننده میزان وضوح،

سادگی و شفاف‌بودن قوانین مالیاتی برای تشخیص و وصول مالیات است؛ به عبارت دیگر، اینکه تا چه حد قوانین مالیاتی، شفافیت لازم برای تشخیص صحیح میزان مالیات دریافتی از مؤدیان را دارد و مانع شکل‌گیری برداشت‌ها و تفسیرهای متفاوت می‌شود.

### اقتدارگرایی مالیاتی: اقتدارگرایی مالیاتی عملکرد مبتنی

بر اقتدار سازمان امور مالیاتی و کنشگران آن نسبت به مؤدیان برای تشخیص و وصول مالیات است. به این معنا که نظام مالیاتی تا چه اندازه از موضع اجبار و اقتدار وارد تعامل و کنش متقابل با مؤدیان مالیاتی می‌شود.

### انصاف مالیاتی: عملکرد منصفانه سازمان امور مالیاتی و

کنشگران آن برای تشخیص و وصول مالیات از مؤدیان است؛ به عبارت دیگر، اینکه سازمان امور مالیاتی تا چه اندازه مرجعی منصف قلمداد می‌شود و رویه‌های درپیش‌گرفته آن برای تشخیص و وصول مالیات تا چه حد بر معیارهای واقع‌بینانه مبتنی است.

### اعتماد متقابل کنشگران: اعتماد متقابل کنشگران در زمینه

دو بعد اعتماد به مؤدیان و اعتماد نهادی تعریف می‌شود. اعتماد به مؤدیان بیان‌کننده نگرش مثبت به مؤدیان برای گزارش دقیق و مبتنی بر واقعیت فعالیت اقتصادی و درآمد حاصل از این فعالیت است و اعتماد نهادی که در آن اعتماد به افراد مبتنی بر عملکرد نهادی است و نشان‌دهنده اعتماد به این افراد به لحاظ دانش تخصصی و رعایت انصاف و اخلاق میزان تعهد در کار است.

### عدالت مالیاتی: یکی از اصول حقوقی درباره حقوق

مالیاتی مؤدیان اصل عدالت و برابری مالیاتی است. برابر با این اصل، مالیات باید به صورت عادلانه بین افراد تقسیم و از آنها دریافت شود.

### سلامت اقتصادی مسئولان: سلامت اقتصادی نمادی از

سلامت و به‌حق‌بودن است که معرف عملکرد اخلاقی یک نظام اقتصادی و مسئولان آن درباره مسائل مالی است؛ به عبارت دیگر، اینکه مسئولان، سلامت مالی لازم و عزم واراده کافی برای مبارزه با مفاسد اقتصادی و مفسدان را دارند.

<sup>1</sup> Convergent Validity

<sup>2</sup> Average Variance Extracted

<sup>3</sup> Discriminant Validity

<sup>4</sup> Cross Loading

<sup>5</sup> Fornell and Larcker

<sup>6</sup> Hetero Trait Mono Trait Ratio

<sup>7</sup> Composite Reliability

جدول ۴- برآورد مقادیر شاخص AVE، ضریب آلفای کروناخ و پایایی ترکیبی

مفهوم	بعد	AVE	آلفای کروناخ	پایایی ترکیبی
نظام‌مندی مالیات	ضرورت مالیاتی	۰/۶۴	۰/۷۲	۰/۸۴
	همه‌جانبه‌نگری	۰/۶۵	۰/۷۳	۰/۸۵
	عملکرد نظام‌مند	۰/۶۴	۰/۷۲	۰/۸۴
اقتدارگرایی مالیاتی	اریاب‌منشی	۰/۶۶	۰/۷۵	۰/۸۵
	رفتار آمرانه	۰/۶۷	۰/۷۶	۰/۸۶
	کنش تهدیدآمیز	۰/۷۱	۰/۷۹	۰/۸۸
شفاف‌بودن قوانین مالیاتی	-	۰/۵۶	۰/۸۴	۰/۸۶
انصاف مالیاتی	واقع‌بینی شرایط بازار	۰/۷۵	۰/۸۳	۰/۹۰
	پذیرش هزینه‌ها	۰/۶۷	۰/۷۶	۰/۸۶
	تناسب مالیات با درآمد	۰/۶۴	۰/۷۲	۰/۸۴
اعتماد متقابل کنشگران	اعتماد نهادی	۰/۶۶	۰/۸۳	۰/۸۹
	اعتماد به مؤدیان	۰/۶۰	۰/۷۷	۰/۸۵
	قانون عادلانه	۰/۶۵	۰/۷۳	۰/۸۵
عدالت مالیاتی	شمول عادلانه	۰/۶۴	۰/۷۳	۰/۸۴
	وصول عادلانه	۰/۶۵	۰/۷۳	۰/۸۵
	سلامت مالی	۰/۶۶	۰/۷۴	۰/۸۵
سلامت اقتصادی مسئولان	مبارزه با فساد مالی	۰/۵۷	۰/۷۵	۰/۸۴
	شفاف‌بودن مصرف	۰/۷۲	۰/۸۰	۰/۸۸
	مصرف مطلوب	۰/۶۹	۰/۷۷	۰/۸۷
کارآمدی مصارف مالیاتی	مصرف تخصصی	۰/۶۳	۰/۷۱	۰/۸۴
	بینش مالیاتی	۰/۷۳	۰/۸۸	۰/۹۲
	منش مالیاتی	۰/۷۶	۰/۸۹	۰/۹۳
فرهنگ مالیاتی	کنش مالیاتی	۰/۵۷	۰/۷۵	۰/۸۴

توصیف متغیرهای اصلی پژوهش) و استنباطی (آزمون فرضیه‌های پژوهش) ارائه می‌شود:

#### یافته‌های توصیفی

بیشتر نمونه آماری پژوهش را مردان (۹۲ درصد) تشکیل داده‌اند. میانگین سن نمونه آماری حدود ۴۰ سال است. مؤدیان حقیقی ۷۲/۷ درصد از نمونه آماری پژوهش و مؤدیان حقوقی ۲۷/۳ درصد از نمونه آماری پژوهش را به خود اختصاص داده‌اند. میانگین سابقه فعالیت اقتصادی نمونه آماری پژوهش حدود ۱۷ سال و میانگین سابقه پرداخت مالیات آنها حدود ۱۵ سال است.

برحسب مقادیر جدول بالا، مقدار شاخص AVE دلالت بر اعتبار ابزار سنجش متغیرهای پژوهش و ضریب آلفای کروناخ دارد. همچنین قابلیت اعتماد ترکیبی نشان‌دهنده این است که همبستگی درونی گویه‌های مربوط به متغیرها و ابعاد آنها در وضعیت مطلوبی قرار دارد و به عبارت دیگر، ابزار سنجش متغیرهای پژوهش، دقت اندازه‌گیری - قابلیت اعتماد لازم را دارد.

#### یافته‌های مرحله کمی پژوهش

در این بخش مهم‌ترین یافته‌های مرحله کمی پژوهش در دو قسمت یافته‌های توصیفی (توصیف نمونه آماری پژوهش و

جدول ۵- توصیف متغیرهای مستقل و وابسته پژوهش با استفاده از شاخص‌های توصیفی

شاخص				متغیر
کشیدگی	چولگی	واریانس	میانگین	
-۰/۰۹	۰/۳۳	۰/۳۳	۲/۳۳	نظام‌مندی مالیات
-۰/۳۹	-۰/۵۰	۰/۵۶	۳/۸۵	اقتدارگرایی مالیاتی
-۰/۰۸	۰/۶۰	۰/۷۷	۲/۱۳	شفاف‌بودن قوانین مالیاتی
-۰/۷۰	۰/۱۳	۰/۴۶	۲/۳۱	انصاف مالیاتی
-۰/۴۶	-۰/۰۱	۰/۴۷	۲/۴۲	اعتماد متقابل کنشگران
-۰/۴۶	۰/۳۱	۰/۳۶	۲/۲۳	عدالت مالیاتی
-۰/۸۳	۰/۱۵	۰/۵۴	۲/۰۸	سلامت اقتصادی مسئولان
-۰/۳۳	۰/۲۸	۰/۴۰	۲/۱۹	کارآمدی مصارف مالیاتی
-۰/۸۸	-۰/۰۶	۰/۶۵	۲/۷۸	فرهنگ مالیاتی

نامطلوب قرار دارد و مصارف مالیاتی کارآمدی لازم را ندارند. درنهایت اینکه فرهنگ مالیاتی مؤدیان در وضعیت نسبتاً نامطلوبی قرار دارد.

#### یافته‌های استنباطی

در این قسمت با توجه به اهداف پژوهش ابتدا با استفاده از آزمون تی تک‌نمونه‌ای برآوردی از وضعیت فرهنگ مالیاتی و ابعاد آن ارائه و در ادامه با استفاده از رویکرد مدل‌سازی معادله ساختاری واریانس‌محور (PLS-SEM)، فرضیه‌های پژوهش آزمون و الگوی مفهومی پژوهش برآزش می‌شود. سؤال ۱- وضعیت فرهنگ مالیاتی و ابعاد آن (بینش، منش و کنش مالیاتی) بین جامعه آماری پژوهش چگونه است؟

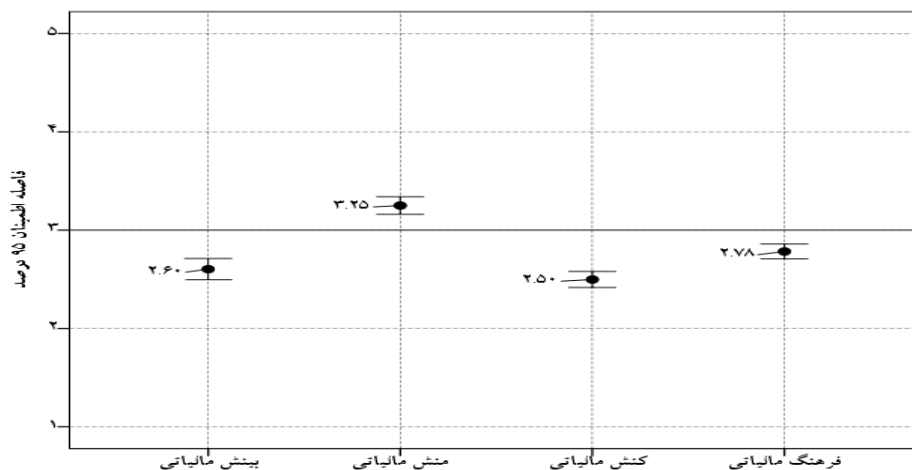
برحسب مقادیر جدول بالا میانگین متغیرهای اقتدارگرایی مالیاتی بالاتر از حد متوسط، میانگین متغیرهای نظام‌مندی مالیات، شفاف‌بودن قوانین مالیاتی، انصاف مالیاتی، عدالت مالیاتی، اعتماد متقابل کنشگران، سلامت اقتصادی و کارآمدی مصارف مالیاتی، پایین‌تر از حد متوسط و درنهایت میانگین متغیر فرهنگ مالیاتی پایین‌تر از حد متوسط برآورد شده است؛ به عبارت دقیق‌تر، از نظر مؤدیان مالیاتی، نظام‌مندی مالیات چندان در وضعیت مطلوبی نیست، نظام مالیاتی درباره مؤدیان اقتدارگرایانه عمل می‌کند، قوانین مالیاتی شفافیت لازم را ندارند، انصاف مالیاتی و عدالت مالیاتی در وضعیت مطلوبی قرار ندارند، اعتماد متقابل کنشگران (مؤدیان و ممیزان) ضعیف است، میزان سلامت اقتصادی مسئولان در وضعیت

جدول ۶- برآورد آزمون تی تک‌نمونه برای برآورد میانگین متغیر فرهنگ مالیاتی و ابعاد آن

آمار استنباطی		آمار توصیفی		متغیر
Sig	Df	آماره t	انحراف معیار	
۰/۰۰۱	۴۳۹	-۷/۲۵	۱/۱۵	بینش مالیاتی
۰/۰۰۱		۵/۵۰	۰/۹۵	منش مالیاتی
۰/۰۰۱		-۱۲/۰۵	۰/۸۷	کنش مالیاتی
۰/۰۰۱		-۵/۶۳	۰/۸۱	فرهنگ مالیاتی

این سؤال که وضعیت فرهنگ مالیاتی و ابعاد آن (بینش، منش و کنش مالیاتی) بین جامعه آماری پژوهش چگونه است، باید گفت فرهنگ مالیاتی و ابعاد بینش و کنش مالیاتی پایین‌تر از حد متوسط (وضعیت نسبتاً نامطلوب) و منش مالیاتی در وضعیت مطلوبی قرار دارند.

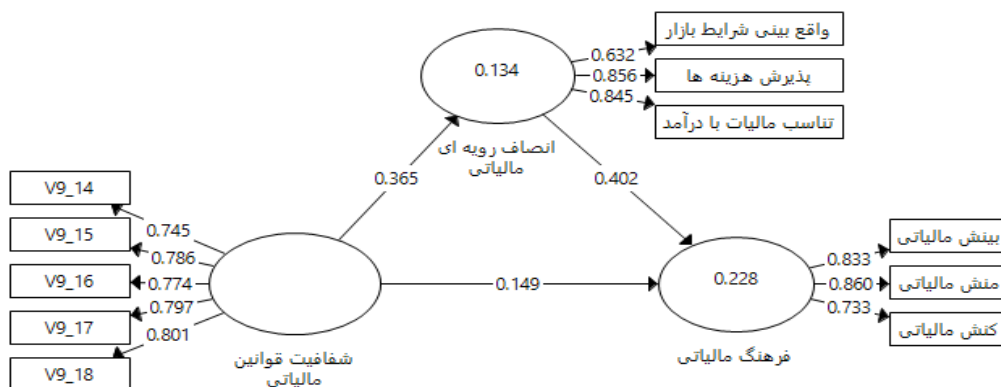
مقادیر جدول بالا نشان‌دهنده این موارد است: ۱- میانگین ابعاد بینش و کنش مالیاتی بین نمونه آماری پژوهش به‌طور معناداری پایین‌تر و میانگین بعد منش مالیاتی به‌طور معناداری بالاتر از میانگین فرضی یا حد متوسط (۳) برآورد شده است. ۲- میانگین فرهنگ مالیاتی نیز به‌طور معناداری پایین‌تر از میانگین فرضی یا حد متوسط (۳) است؛ بنابراین، در پاسخ به



نمودار ۱- برآورد میانگین متغیر فرهنگ مالیاتی و ابعاد آن

شفاف‌بودن قوانین مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی) در زیر گزارش می‌شود:

فرضیه ۱- شفاف‌بودن قوانین مالیاتی از طریق انصاف مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان اثر می‌گذارد. برآورد شاخص‌های ارزیابی کلیت الگوی معادله ساختاری و پارامترهای اصلی این الگو (اثرات مستقیم و غیرمستقیم



شکل ۴- الگوی معادله ساختاری اثرات مستقیم و غیرمستقیم متغیر شفاف‌بودن قوانین مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی

بیان‌کننده این است که الگوهای مفروض تدوین‌شده توسط داده‌های پژوهش حمایت می‌شوند؛ به عبارت دیگر، برازش داده‌ها به الگو برقرار است.

جدول ۷- برآورد شاخص‌های ارزیابی کلیت الگوی معادله ساختاری

شاخص	NFI	SRMR	GOF
مقدار	۰/۹۱	۰/۰۸	۰/۳۳

شاخص‌های ارزیابی کلیت الگوی معادله ساختاری

جدول ۸- برآورد اثرات کل، مستقیم و غیرمستقیم متغیر شفافیت قوانین مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی

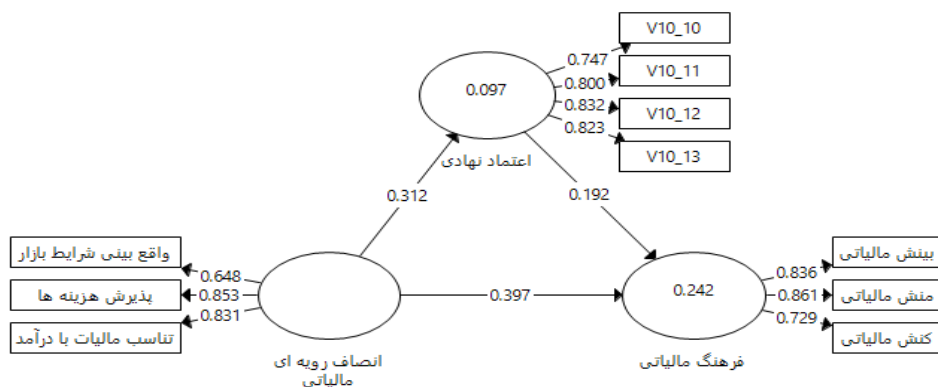
متغیر مستقل	میانجی	متغیر وابسته	ضریب تعیین	برآورد	
				کل	
				مستقیم	غیرمستقیم
شفافیت قوانین	انصاف مالیاتی	فرهنگ مالیاتی	۰/۲۳	اثر P	اثر p
انصاف مالیاتی	-	مالیاتی		۰/۰۰۱	۰/۱۵
				۰/۰۰۱	۰/۴۰

شفافیت قوانین مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی به لحاظ آماری معنادار است ( $p \leq 0/05$ )؛ بنابراین، فرضیه پژوهش مبنی بر اینکه شفاف بودن قوانین مالیاتی از طریق انصاف مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان اثر می‌گذارد، تأیید می‌شود.

فرضیه ۲- انصاف مالیاتی از طریق اعتماد نهادی بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان اثر دارد.

برآورد شاخص‌های ارزیابی کلیت الگوی معادله ساختاری و پارامترهای اصلی این الگو (اثرات مستقیم و غیرمستقیم متغیر انصاف مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی) در زیر گزارش می‌شود:

مقادیر برآوردشده در جدول بالا نشان‌دهنده این موارد است: ۱- متغیرهای شفاف بودن قوانین مالیاتی و انصاف مالیاتی در مجموع ۲۳ درصد از واریانس متغیر فرهنگ مالیاتی را تبیین می‌کنند. با توجه به مقادیر مربوط به حجم اثر شاخص ضریب تعیین این مقدار در متوسط برآورد می‌شود. ۲- اثر مستقیم متغیر شفاف بودن قوانین مالیاتی و انصاف مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی معنادار است ( $p \leq 0/05$ ). با توجه به مقادیر ضریب تأثیر، اثر متغیر شفاف بودن قوانین مالیاتی مستقیم و در حد ضعیف و اثر متغیر انصاف مالیاتی مستقیم و در حد متوسط برآورد می‌شود. ۳- اثر غیرمستقیم متغیر



شکل ۵- الگوی معادله ساختاری اثر مستقیم و غیرمستقیم متغیر انصاف مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی



بیان‌کننده این است که الگوی مفروض تدوین‌شده توسط داده‌های پژوهش حمایت می‌شود؛ به عبارت دیگر، برازش داده‌ها به الگو برقرار است.

جدول ۹- برآورد شاخص‌های ارزیابی کلیت الگوی معادله ساختاری

شاخص	GOF	SRMR	NFI
مقدار	۰/۳۵	۰/۰۸	۰/۹۰

شاخص‌های ارزیابی کلیت الگوی معادله ساختاری

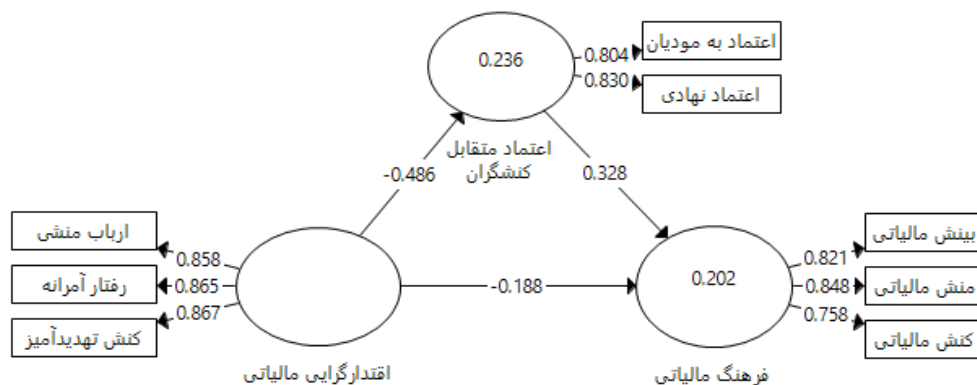
جدول ۱۰- برآورد اثرات کل، مستقیم و غیرمستقیم متغیر انصاف مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی

متغیر مستقل	میانجی	متغیر وابسته	برآورد			ضریب تعیین		
			کل	مستقیم	غیرمستقیم			
اثر	اثر	اثر	P	اثر	P	اثر		
انصاف مالیاتی	اعتماد نهادی	فرهنگ مالیاتی	۰/۴۶	۰/۴۰	۰/۰۶	۰/۲۴	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱
اعتماد نهادی	-	-	۰/۱۹	۰/۱۹	-	-	۰/۰۰۱	-

که  $p < 0.05$ ؛ بنابراین، فرضیه پژوهش مبنی بر اینکه انصاف مالیاتی از طریق اعتماد نهادی بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان اثر دارد، تأیید می‌شود.

فرضیه ۳- اقتدارگرایی مالیاتی از طریق اعتماد متقابل کنشگران بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان تأثیر دارد. برآورد شاخص‌های ارزیابی کلیت الگوی معادله ساختاری و پارامترهای اصلی این الگو (اثرات مستقیم و غیرمستقیم متغیر اقتدارگرایی مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی) در زیر گزارش می‌شود:

مقادیر جدول بالا نشان‌دهنده این موارد است: ۱- مقادیر شاخص‌های انصاف مالیاتی و اعتماد نهادی در مجموع ۲۴ درصد از واریانس متغیر فرهنگ مالیاتی را تبیین می‌کنند. با توجه به مقادیر مربوط به حجم اثر شاخص ضریب تعیین این مقدار در حد متوسط برآورد می‌شود. ۲- اثر مستقیم متغیرهای انصاف مالیاتی و اعتماد نهادی بر فرهنگ مالیاتی به لحاظ آماری معنادار است ( $p < 0.05$ ). با توجه به مقادیر ضریب تأثیر، اثر هر دو متغیر بر فرهنگ مالیاتی مستقیم و در حد متوسط برآورد می‌شود. ۳- اثر غیرمستقیم متغیر انصاف مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی به لحاظ آماری معنادار است ( $p < 0.05$ ).



شکل ۶- الگوی معادله ساختاری اثر مستقیم و غیرمستقیم متغیر اقتدارگرایی مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی

بیان‌کننده این است که الگوی مفروض تدوین‌شده توسط داده‌های پژوهش حمایت می‌شود؛ به عبارت دیگر، برازش داده‌ها به الگو برقرار است.

جدول ۱۱- برآورد شاخص‌های ارزیابی کلیت الگوی معادله ساختاری

شاخص	NFI	SRMR	GOF
مقدار	۰/۹۱	۰/۰۸	۰/۳۸

شاخص‌های ارزیابی کلیت الگوی معادله ساختاری

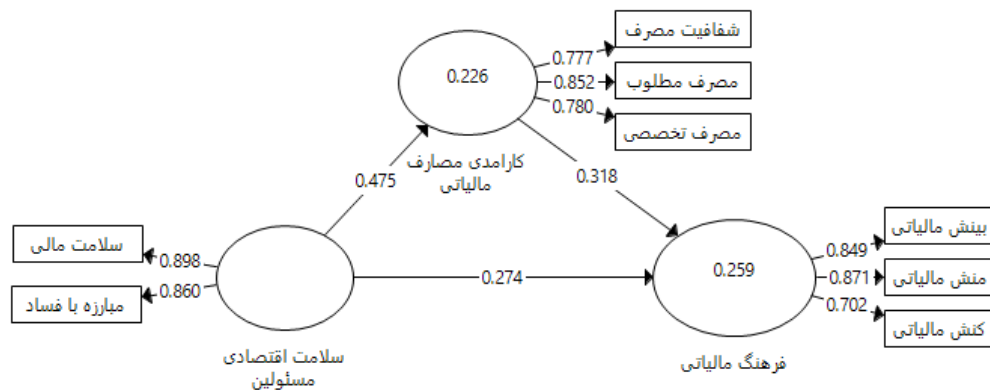
جدول ۱۲- برآورد اثرات کل، مستقیم و غیرمستقیم متغیر اقتدارگرایی مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی

متغیر مستقل	میانجی	متغیر وابسته	برآورد			ضریب تعیین			
			کل	مستقیم	غیرمستقیم				
اثر	اثر	اثر	P	اثر	P	اثر			
اقتدارگرایی مالیاتی	اعتماد متقابل	فرهنگ مالیاتی	۰/۳۵	۰/۰۱	۰/۱۹	۰/۲۰	۰/۰۱	۰/۱۶	۰/۰۱
اعتماد متقابل کنشگران	-		۰/۳۳	۰/۰۱	۰/۳۳		۰/۰۱	-	-

مالیاتی به لحاظ آماری معنادار است ( $p \leq 0/05$ )؛ بنابراین، فرضیه پژوهش مبنی بر اینکه اقتدارگرایی مالیاتی از طریق اعتماد متقابل کنشگران بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان اثر می‌گذارد، تأیید می‌شود.

فرضیه ۴- سلامت اقتصادی مسئولان از طریق کارآمدی مصارف مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان تأثیر دارد. برآورد شاخص‌های ارزیابی کلیت الگوی معادله ساختاری و پارامترهای اصل این الگو (اثرات مستقیم و غیرمستقیم متغیر سلامت اقتصادی مسئولان بر فرهنگ مالیاتی) در زیر گزارش می‌شود:

مقادیر برآوردشده در جدول بالا نشان‌دهنده این موارد است: ۱- متغیرهای اقتدارگرایی مالیاتی و اعتماد متقابل کنشگران در مجموع ۲۰ درصد از واریانس متغیر فرهنگ مالیاتی را تبیین می‌کنند. با توجه به مقادیر مربوط به حجم اثر شاخص ضریب تعیین این مقدار در حد متوسط برآورد می‌شود. ۲- اثر مستقیم متغیر اقتدارگرایی مالیاتی و اعتماد متقابل کنشگران بر فرهنگ مالیاتی به لحاظ آماری معنادار است ( $p \leq 0/05$ ). با توجه به ضرایب تأثیر می‌توان گفت اثر متغیر اقتدارگرایی مالیاتی معکوس و در حد متوسط و اثر متغیر اعتماد متقابل کنشگران مستقیم و در حد متوسط برآورد شده است. ۳- اثر غیرمستقیم متغیر اقتدارگرایی مالیاتی بر فرهنگ



شکل ۷- الگوی معادله ساختاری اثر مستقیم و غیرمستقیم متغیر سلامت اقتصادی مسئولان بر فرهنگ مالیاتی

شاخص‌های ارزیابی کلیت الگوی معادله ساختاری بیان‌کننده این است که الگوی مفروض تدوین‌شده توسط داده‌های پژوهش حمایت می‌شود؛ به عبارت دیگر، برازش داده‌ها به الگو برقرار است.

جدول ۱۳- برآورد شاخص‌های ارزیابی کلیت الگوی معادله ساختاری

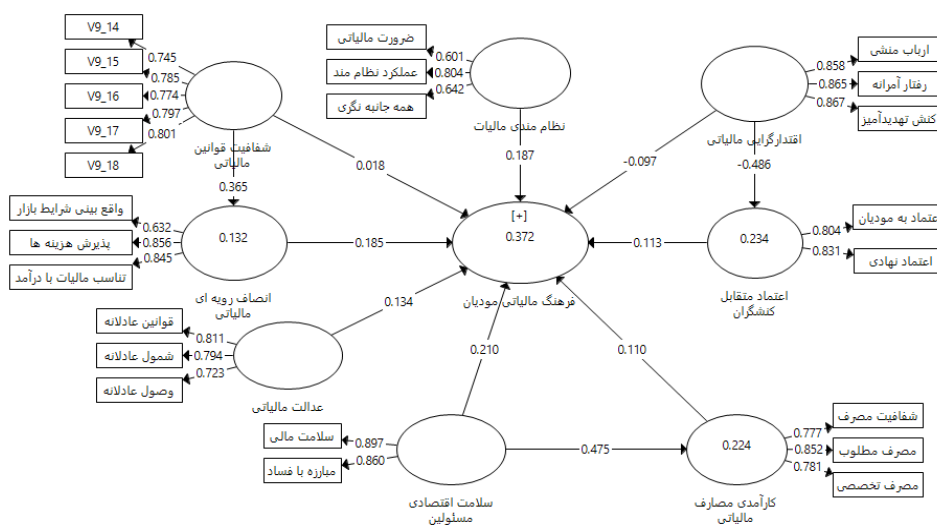
شاخص	GOF	SRMR	NFI
مقدار	۰/۴۰	۰/۰۸	۰/۹۲

جدول ۱۴- برآورد اثرات کل، مستقیم و غیرمستقیم متغیر سلامت اقتصادی مسئولان بر فرهنگ مالیاتی

متغیر مستقل	میانجی	متغیر وابسته	ضریب تعیین	برآورد	
				کل اثر	غیرمستقیم
سلامت اقتصادی	مصارف مالیاتی	فرهنگ مالیاتی	۰/۲۶	۰/۴۲	۰/۱۵
مصارف مالیاتی	-	-	-	۰/۳۲	۰/۰۱

سلامت اقتصادی بر فرهنگ مالیاتی به لحاظ آماری معنادار است ( $p \leq 0/05$ )؛ بنابراین، فرضیه پژوهش مبنی بر اینکه متغیر سلامت اقتصادی مسئولان از طریق کارآمدی مصارف مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی اثر می‌گذارد، تأیید می‌شود. درنهایت فرضیه اصلی پژوهش (برازش الگوی مفهومی) بررسی و برآوردهای مربوط به شاخص‌های ارزیابی کلیت الگو و پارامترهای اصلی (اثرات مستقیم و غیرمستقیم متغیرهای مستقل پژوهش بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان) در زیر گزارش می‌شود:

برحسب مقادیر برآوردشده در جدول بالا: ۱- متغیرهای سلامت اقتصادی مسئولان و کارآمدی مصارف مالیاتی در مجموع ۲۶ درصد از واریانس متغیر فرهنگ مالیاتی را تبیین می‌کنند. با توجه به مقادیر مربوط به حجم اثر شاخص ضریب تعیین این مقدار متوسط برآورد می‌شود. ۲- اثر مستقیم متغیر سلامت اقتصادی مسئولان و کارآمدی مصارف مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی به لحاظ آماری معنادار است ( $p \leq 0/05$ ). با توجه به ضرایب تأثیر می‌توان گفت اثر این متغیرها مستقیم و در حد متوسط برآورد می‌شود. ۳- اثر غیرمستقیم متغیر



شکل ۸- الگوی معادله ساختاری اثرات متغیرهای مستقل پژوهش بر فرهنگ مالیاتی

بیان‌کننده این است که الگوی مفروض تدوین‌شده توسط داده‌های پژوهش حمایت می‌شود؛ به عبارت دیگر، برازش داده‌ها به الگو برقرار است.

جدول ۱۵- برآورد شاخص‌های ارزیابی کلیت الگوی معادله ساختاری

شاخص	NFI	SRMR	GOF
مقدار	۰/۹۱	۰/۰۸	۰/۳۹

شاخص‌های ارزیابی کلیت الگوی معادله ساختاری

جدول ۱۶- برآورد اثرات کل، مستقیم و غیرمستقیم متغیرهای مستقل بر فرهنگ مالیاتی

متغیر وابسته	متغیر مستقل	میانجی	برآورد		اثر	P
			مستقیم	غیرمستقیم		
فرهنگ مالیاتی مؤدیان	فرهنگ مالیاتی	- اعتماد متقابل شفاف‌بودن قوانین مالیاتی انصاف مالیاتی اعتماد متقابل کنشگران عدالت مالیاتی سلامت اقتصادی کارآمدی مصارف	اثر	اثر	اثر	P
			۰/۳۷	۰/۱۹	۰/۰۰۱	۰/۱۹
	-۰/۱۷	۰/۰۴۴	-۰/۱۰	۰/۴۱۵	-۰/۰۷	۰/۰۳۰
	۰/۰۹	۰/۶۶۸	۰/۰۲	۰/۲۵۴	۰/۰۷	۰/۰۰۱
	۰/۱۸	۰/۰۰۱	۰/۱۸	۰/۰۰۱	-	-
	۰/۱۱	۰/۰۲۵	۰/۱۱	۰/۰۲۵	-	-
	۰/۱۳	۰/۰۰۳	۰/۱۳	۰/۰۰۳	-	-
	۰/۲۶	۰/۰۰۱	۰/۲۱	۰/۰۰۱	۰/۰۵	۰/۰۵۰
	۰/۱۱	۰/۰۴۰	۰/۱۱	۰/۰۴۰	-	-

مسئولان بر فرهنگ مالیاتی به لحاظ آماری معنادار است (۰/۰۵ ≤ p)؛ به عبارت دیگر، متغیر اعتماد متقابل کنشگران، انصاف مالیاتی و کارآمدی مصارف مالیاتی در رابطه بین این متغیرها با متغیر فرهنگ مالیاتی نقش میانجی ایفا می‌کند. با توجه به اثر مستقیم غیرمعنادار متغیر اقتدارگرایی مالیاتی و شفاف‌بودن قوانین مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی میانجی‌گری متغیرهای اعتماد متقابل کنشگران و انصاف مالیاتی از نوع میانجی‌گری کامل و با توجه به اثر مستقیم معنادار متغیر سلامت اقتصادی مسئولان بر فرهنگ مالیاتی میانجی‌گری متغیر کارآمدی مصارف مالیاتی از نوع جزئی برآورد می‌شود.

#### نتیجه

در این قسمت ضمن ارائه خلاصه‌ای از مهم‌ترین نتایج پژوهش در دو مرحله کیفی و کمی، وضعیت فرهنگ مالیاتی و عوامل مرتبط با آن بین جامعه آماری مطالعه‌شده با توجه به مبانی نظری و تجربی حوزه جامعه‌شناسی اقتصادی و مالی

مقادیر برآوردشده در جدول بالا نشان دهنده این موارد است: ۱- متغیرهای مستقل پژوهش در مجموع ۳۷ درصد از واریانس متغیر فرهنگ مالیاتی را تبیین می‌کنند. با توجه به مقادیر مربوط به حجم اثر شاخص ضریب تعیین این مقدار بزرگ برآورد می‌شود؛ به عبارت دیگر، متغیرهای مستقل پژوهش در حد بالایی توان تبیین واریانس متغیر فرهنگ مالیاتی مؤدیان را دارند. ۲- اثر مستقیم متغیرهای نظام‌مندی مالیات، انصاف مالیاتی، اعتماد متقابل کنشگران، عدالت مالیاتی، سلامت اقتصادی مسئولان و کارآمدی مصارف مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی به لحاظ آماری معنادار است (۰/۰۵ ≤ p). با توجه به مقادیر ضرایب تأثیر می‌توان گفت اثر این متغیرها بر فرهنگ مالیاتی مستقیم و در حد متوسط به پایین برآورد می‌شود. در حالی که اثر مستقیم متغیرهای اقتدارگرایی مالیاتی و شفاف‌بودن قوانین مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی به لحاظ آماری معنادار نیست. ۳- اثر غیرمستقیم متغیرهای اقتدارگرایی مالیاتی، شفاف‌بودن قوانین مالیاتی و سلامت اقتصادی

مشترک همگانی و عمومی عمل نمی‌کند. در سطح منش یا آمادگی برای کنش، مؤدیان مالیات را به‌منزله تکلیف شهروندی قبول دارند و بر این باورند که پرداخت مالیات نوعی مسئولیت اجتماعی در قبال جامعه است و باید انجام شود. در سطح کنش نیز کنش مالیاتی را نوعی تمکین جبرمحور می‌دانند که بر اراده و اختیار آنها مبتنی نیست؛ بلکه اراده سازمان امور مالیاتی است که کم و کیف این کنش را تعیین می‌کند. در تبیین این وضعیت (مختصات فرهنگ مالیاتی در جامعه مطالعه‌شده) می‌توان نکات زیر را مدنظر قرار داد:

فرهنگ مالیاتی مؤدیان در مجموع پایین‌تر از حد متوسط است و در وضعیت نسبتاً نامطلوبی قرار دارد؛ به عبارت دیگر، با اینکه جامعه آماری پژوهش مؤدیان مالیاتی‌اند که به‌طور منظم اقدام به پرداخت مالیات می‌کنند، فرهنگ مالیاتی آنها درباره دو بعد بینش و کنش مالیاتی با وضعیت مطلوب فاصله دارد؛ بنابراین، پرداخت منظم مالیات نشان‌دهنده فرهنگ مالیاتی مطلوب نیست؛ بلکه آنچه در اینجا اهمیت دارد طرز تلقی افراد نسبت به ماهیت و کارکرد مالیات پرداختی آنها در جامعه و همچنین عاملیت داشتن آنها در فعالیتی است که اقدام به کنشگری می‌کنند. با توجه به نتایج پژوهش مؤدیان مالیاتی ادعا دارند مالیات، کارکرد اصلی خودش (نفع مشترک) را ندارد و آنها نیز برای پرداخت مالیات عاملیت چندانی ندارند؛ به عبارت دیگر، تمکین مالیاتی آنها ارادی و داوطلبانه نیست؛ بلکه بیشتر با تأثیرگرفتن از اراده طرف مقابل (سازمان امور مالیاتی) اقدام به کنش یا پرداخت مالیات می‌کنند.

درباره بعد منش مالیاتی، فرهنگ مالیاتی در وضعیت نسبتاً مطلوبی قرار دارد؛ به عبارت دیگر، مؤدیان مالیاتی در سطح بینش، مالیات را نفع مشترک همگان در نظر نمی‌گیرند و در سطح کنش ارادی و داوطلبانه بودن کنش مالیاتی را تأیید نمی‌کنند؛ ولی در سطح منش یا آمادگی برای کنش مالیاتی بر این باورند که پرداخت مالیات نوعی تکلیف شهروندی است که باید انجام داد. دلیل این وضعیت به این موضوع برمی‌گردد که مؤدیان مالیاتی دو سطح بینش و منش مالیاتی را تا حد

تبیین و درنهایت ترکیب نتایج کیفی و کمی پژوهش در قالب فرااستنباط ارائه می‌شود:

یافته‌های مرحله کیفی پژوهش نشان‌دهنده این است که پدیده مالیات و مالیات‌ستانی را باید در یک فرایند واکاوی و بررسی کرد؛ فرایندی شامل سه مرحله اساسی تشخیص مالیات، وصول مالیات و هزینه‌کرد یا مصرف درآمدهای مالیاتی که هر کدام از این مراحل الزامات و سازوکارهایی دارند که بر نظام معنایی مؤدیان درباره پدیده مالیات تأثیرگذارند. مهم‌ترین این عوامل همان گونه که در بخش یافته‌های کیفی پژوهش اشاره شد، در قالب شرایط علی شامل نظام‌مندی مالیات، اقتدارگرایی مالیاتی و شفاف‌بودن قوانین مالیاتی، شرایط زمینه‌ای شامل انصاف مالیاتی و اعتماد متقابل کنشگران و شرایط مداخله‌گر شامل عدالت مالیاتی، سلامت اقتصادی مسئولان و کارآمدی مصارف مالیاتی است. درباره مجموعه این شرایط و عوامل «مطالبه‌گری نامتوازن» به‌منزله مقوله هسته پژوهش در شکل‌گیری نظام معنایی مؤدیان درباره پدیده مالیات ایفای نقش کرده و آنها را وادار به درپیش‌گرفتن راهبردها یا عمل - تعامل‌هایی در سه سطح زیر کرده است: طرز تلقی نسبت به پدیده مالیات - مالیات به‌منزله نفع مشترک، آمادگی برای عمل یا کنش مالیاتی - مالیات به‌منزله تکلیف و کنش مالیاتی - تمکین جبرمحور. درنهایت این نظام معنایی و عمل - تعامل مؤدیان مالیاتی درباره پدیده مالیات پیامدهایی را به‌همراه داشته است که به‌نوعی اقدام در جهت فرار مالیاتی در قالب فعالیت‌های اقتصادی غیرشفاف و غیررسمی محسوب می‌شود.

نتایج مرحله کمی پژوهش تا حد زیادی تأییدکننده یافته‌های مرحله کیفی پژوهش و نشان‌دهنده این است که میانگین متغیر فرهنگ مالیاتی و ابعاد بینش و کنش مالیاتی مؤدیان پایین‌تر از حد متوسط و میانگین بعد منش مالیاتی بالاتر از حد متوسط قرار دارد؛ به عبارت دیگر، مؤدیان مالیاتی بر این باورند که در این شرایط و نظام اقتصادی، مالیات برخلاف آنچه آنها تصور می‌کنند و اعتقاد دارند به‌منزله نفع

مرحله کیفی پژوهش به آن اشاره داشته‌اند، اقتصاد رانتی است که علاوه بر فراهم کردن زمینه فساد اقتصادی، نظام مالیاتی را تضعیف می‌کند؛ بنابراین، برای اصلاح این سیستم و ایجاد یک نظام مالیاتی منسجم و مطلوب لازم است نظام اقتصادی رویکرد جدیدی را در نظام مالیاتی کشور ایجاد و اجرا کند که ترویج‌کننده نوعی تفکر سیستمی و نظام‌مند باشد. ایجاد این تفکر مستلزم توجه همزمان به عوامل درونی [سازمانی] و بیرونی [محیطی] مرتبط با پدیده مالیات و مالیات‌ستانی است که در نظام‌مند کردن مالیات ایفای نقش می‌کنند.

اقتدارگرایی یا عملکرد اقتدارگرایانه سازمان امور مالیاتی درباره مؤدیان از دیگر عواملی است که به‌طور مستقیم و از طریق تضعیف اعتماد متقابل بین کنشگران بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان اثر منفی دارد. براساس یافته‌های پژوهش حاضر سازمان امور مالیاتی در تعامل با مؤدیان مالیاتی نوعی اقتدارگرایی را با محوریت مؤلفه‌های ارباب‌منشی، رفتار آمرانه و کنش تهدیدآمیز تعریف و تنظیم کرده است که چندان مطلوب این افراد نیست و سبب نوعی فاصله‌گرفتن و شکاف بین کنشگران می‌شود، اعتماد متقابل بین آنها را تضعیف می‌کند و بر کنش مالیاتی مؤدیان اثر مخرب و منفی دارد؛ به عبارت دیگر، این نوع تعامل سازمان امور مالیاتی و کنشگران آن با مؤدیان مالیاتی، تمکین مالیاتی را از حالت ارادی و داوطلبانه بودن آن - که ویژگی بارز و برجسته یک فرهنگ مالیاتی مطلوب و کارآمد است - خارج و نوعی تمکین جبرمحور را جایگزین و بر آنها تحمیل می‌کند. این در حالی است که بنا به نظر بورديو (1997) عمل کنشگران اقتصادی مستدل و معقول است و در میدان اقتصادی «عادات اقتصادی» را با خود می‌آورد که کنش‌های آینده را با گذشته مرتبط کند (به نقل از سوندبرگ و گرانووتر، ۱۳۹۵)؛ بنابراین، این نوع تمکین با عاملیت یا کنشگری این کنشگران در تضاد و تعارض است و آنها را به سمت یک فرهنگ مالیاتی نامطلوب و ناکارآمد سوق می‌دهد که مؤدیان مالیاتی در آن تلاش می‌کنند کمترین مالیات را آن هم در ناگزیرترین شرایط پرداخت کنند.

زیادی با عملکرد دولت و سازمان امور مالیاتی درباره مالیات مرتبط می‌دانند. در حالی که منش مالیاتی آنها موضوعی است که به اندازه دو بعد دیگر از عملکرد دولت تأثیر نمی‌گیرد. آنها معتقدند در شرایطی که مالیات حداقل کارایی و کارآمدی را در سطح جامعه داشته باشد، وظیفه دارند نسبت به پرداخت آن اقدام کنند.

از دیگر نتایج مهم مرحله کمی پژوهش برای تبیین عوامل مرتبط با فرهنگ مالیاتی مؤدیان به‌منزله محور اصلی این مرحله، اثر معنادار متغیرهای مستقل پژوهش (نظام‌مندی مالیات، اقتدارگرایی مالیاتی، شفاف بودن قوانین مالیاتی، عدالت مالیاتی، انصاف مالیاتی، اعتماد متقابل کنشگران، سلامت اقتصادی و کارآمدی مصارف مالیاتی) بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان است. اثر متغیرهای اقتدارگرایی مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان معکوس و اثر متغیرهای شفاف بودن قوانین مالیاتی، انصاف مالیاتی، اعتماد متقابل کنشگران، عدالت مالیاتی، سلامت اقتصادی و کارآمدی مصارف مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی مستقیم برآورد شده است. برای تبیین تأثیر متغیرهای مستقل پژوهش بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان می‌توان چنین گفت:

تأثیر نظام‌مندی مالیات بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان بیان‌کننده این است که مؤدیان مالیاتی انتظار دارند دولت و نظام اقتصادی در قبال مالیات به‌گونه‌ای نظام‌مند عمل کند و همه الزامات مرتبط با پدیده مالیات را در نظر بگیرد و از حاکم شدن نوعی نگرش تک‌بعدی [پول‌محوری] بر این پدیده اجتناب کند. این در حالی است که براساس یافته‌های پژوهش در جامعه مطالعه‌شده، نظام‌مندی مالیات در وضعیت چندان مطلوبی قرار ندارد؛ به عبارت دیگر، به دلیل اینکه نوعی نگرش سیستمی مستحکم، یکپارچه و منسجم بر نظام مالیاتی حاکم نیست، با چالش‌هایی روبه‌روست. عوامل متعددی می‌توانند در شکل‌گیری این وضعیت [ضعف نظام‌مندی] نقش داشته باشند. یکی از مهم‌ترین این عوامل که هم در مبانی نظری و تجربی پژوهش بر آن تأکید شده است و هم مشارکت‌کنندگان در

با رویه‌های در پیش گرفته‌شده دولت و سازمان امور مالیاتی برای تشخیص و وصول مالیات ارتباط دارد؛ به عبارت دیگر، از نظر آنها رویه‌های تشخیص و وصول مالیات چندان مبتنی بر معیارهای منصفانه نیست و سازمان امور مالیاتی حتی در شرایط رکود اقتصادی، نسبت به مؤدیان مالیاتی انعطافی ندارد و این امر نقطه‌ای منفی و بازدارنده در عملکرد این سازمان است. انصاف مالیاتی علاوه بر اینکه به‌طور مستقیم بر کنش مالیاتی مؤدیان اثرگذار است، به‌واسطه اثرگذاری بر اعتماد نهادی بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان تأثیر دارد. براساس نظر لونتال<sup>۴</sup> (1980) رویه‌های اداری با تأمین معیارهای انسجام، دقت، عاری از خطا بودن، قابلیت تعمیم داشتن، اخلاقی و اصلاح‌پذیر بودن منصفانه قلمداد می‌شوند (به نقل از الماسی و همکاران، ۱۳۹۳: ۲۲۴)؛ بنابراین، ضرورت دارد سازمان امور مالیاتی برای منصفانه‌کردن رویه‌های تشخیص و وصول مالیات در زمینه یافته‌های پژوهش واقع‌بینی شرایط اقتصاد و بازار، انعطاف‌پذیری نسبت به دوره‌های رکود و رونق اقتصادی و اتکا به معیارهای علمی، تخصصی و کارشناسانه برای تشخیص و وصول مالیات از فعالان اقتصادی را مبنای عمل قرار دهد.

اعتماد متقابل کنشگران عرصه مالیات (مؤدیان و ممیزان) از دیگر عواملی است که هم به‌طور مستقیم و هم در نقش میانجی متغیر اقتدارگرایی مالیاتی، در فرایند تشخیص و وصول مالیات بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان تأثیرگذار است. با توجه به نتایج پژوهش اعتماد متقابل بین دو گروه کنشگران (مؤدیان و ممیزان مالیاتی) دچار فرسایش شده و آنها در یک فضای بی‌اعتمادی متقابل با همدیگر تعامل دارند. سازمان امور مالیاتی با این نگاه به مقوله مالیات می‌نگرد که مؤدیان در سطح عمومی مالیات واقعی خودشان را پرداخت نمی‌کنند و مؤدیان نیز به تخصص و تعهد کنشگران سازمان امور مالیاتی در فرایند تشخیص و وصول مالیات اعتماد چندان ندارند. زیمل<sup>۵</sup> (1978) می‌گوید: معاملات پولی بدون اعتماد سقوط

شفاف‌بودن قوانین مالیاتی از دیگر متغیرهایی است که به‌طور غیرمستقیم از طریق انصاف مالیاتی بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان اثر دارد. مبنای نظری مرتبط با فرهنگ مالیاتی از زوایای مختلف مسائل مرتبط با قوانین مالیاتی را که بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان تأثیر دارد بررسی کرده‌اند. میشل کامدسوس<sup>۱</sup> (1997) معتقد است باید با شفاف‌سازی قوانین مالیاتی و آموزش آنها به مؤدیان، فرهنگ مالیاتی را بهبود بخشید و ویتو تانزی<sup>۲</sup> (2000) بر این باور است که درک فرهنگ مالیاتی یک کشور نیازمند آگاهی‌دادن اطلاعات و قوانین مالیاتی به مؤدیان است (in: Nerre, 2001: 5). بیرگر نر (2001) اعتقاد دارد شفاف‌سازی قوانین مالیاتی، ساده و قابل فهم کردن آنها برای بهبود فرهنگ مالیاتی مؤثر است. در پژوهش حاضر نیز مسئله مرتبط با قوانین مالیاتی برای مؤدیان، شفاف‌بودن پایین این قوانین است که سبب ممیزمحوری مالیات شده است؛ پدیده‌ای که به‌واسطه آن انصاف مالیاتی تحت تأثیر قرار می‌گیرد؛ به عبارت دیگر، شفاف‌بودن قوانین مالیاتی از طریق درک انصاف مالیاتی توسط مؤدیان بر فرهنگ مالیاتی آنها اثر می‌گذارد.

از دیگر متغیرهای اثرگذار بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان متغیر انصاف مالیاتی است که به‌طور مستقیم و در نقش میانجی، بر متغیر شفاف‌بودن قوانین مالیاتی و از طریق متغیر اعتماد نهادی، بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان تأثیر می‌گذارد. آنچه برای مؤدیان مالیاتی در جامعه مطالعه‌شده مسئله است، عملکرد منصفانه سازمان امور مالیاتی برای تشخیص و وصول مالیات است. شومپتر<sup>۳</sup> (1991) بر این باور است که دولت نباید آنقدر مالیات از مردم طلب کند که آنها منفعت مالی‌شان را در تولید یا در هر میزانی برای استفاده از بهترین انرژی‌شان برای آن از دست بدهند (به نقل از سوندبرگ و گرانووتر، ۱۳۹۵: ۳۱۴). انصاف مالیاتی در زمینه ابعاد مختلفی قابل توضیح و تبیین است. آنچه در پژوهش حاضر برای مؤدیان مالیاتی اهمیت بیشتری دارد

<sup>1</sup> Camdessus

<sup>2</sup> Tanzi

<sup>3</sup> Schumpeter

<sup>4</sup> Leventhal

<sup>5</sup> Simmel

(دادگر، ۱۳۹۴: ۱۵۲-۱۵۱). این در حالی است که بنا به نظر مؤدیان مالیاتی در جامعه مورد مطالعه، مفاد و ضوابط عدالت مالیاتی در راستای قوانین غیرعادلانه [معافیت مالیاتی برخی از افراد، نهادها و بنگاه‌های اقتصادی]، دایره شمول مؤدیان مالیاتی [محدود شدن مالیات به گروه خاصی از فعالان اقتصادی] و وصول غیرعادلانه مالیات [عدم تناسب مالیات دریافتی با میزان فعالیت اقتصادی و درآمد افراد] با چالش مواجه است.

از دیگر عوامل مرتبط با فرهنگ مالیاتی مؤدیان میزان سلامت اقتصادی مسئولین است که به طور مستقیم و با میانجی‌گری متغیر کارآمدی مصارف مالیاتی بر این پدیده تأثیر دارد. اینکه مسئولین و مدیران سیاسی و اقتصادی به چه میزان از سلامت مالی لازم برخوردار هستند و در هزینه‌کرد منابع مالی حساسیت لازم را دارند و همچنین در جهت مبارزه با فساد مالی و اقتصادی تا چه حدی جدی و قاطعانه عمل می‌کنند نشان دهنده سلامت اقتصادی آنها نزد مؤدیان است. در جهت تبیین تأثیر متغیر سلامت اقتصادی بر فرهنگ مالیاتی می‌توان گفت وضعیت نامطلوب سلامت اقتصادی یا به عبارت دیگر فساد اقتصادی می‌تواند مشروعیت دولت و کارایی اقتصادی آن را کاهش دهد. بنابراین شهروندان در شرایط مشروعیت اندک دولت و حکومت تلاش می‌کنند تا از مالیات دادن اجتناب کنند (دوگراف و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۳۶). عجم‌اغلو و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۱) بر این باورند که فساد کسب‌وکار را وادار می‌کند در بخش غیررسمی فعال شود تا از مالیات و قوانین تنظیم‌گر بگریزد (به نقل از دوگراف و همکاران، ۱۳۹۴). مطالعه تورگلر<sup>۴</sup> (۲۰۰۶) درباره نگرش به فرار مالیاتی در اروپای شرقی و مرکزی نشان می‌دهد وقتی شهروندان فکر می‌کنند فساد زیاد است احتمال آنکه بگویند مایل به پرداخت مالیات هستند کاهش می‌یابد؛ بنابراین، یکی از تأثیرات غیرمستقیم فساد یا به عبارت دیگر سلامت اقتصادی پایین این است که مردم را متقاعد می‌کند مالیات نپردازند (به نقل از

خواهند کرد. فوکویاما<sup>۱</sup> (۱۹۹۵) معتقد است جوامعی که در آن بی‌اعتمادی غالب شده باشد، نوعی شرایط منفی را تجربه می‌کنند. کلمن<sup>۲</sup> (۱۹۹۰) اعتماد را شرط‌بندی درباره آینده می‌داند (به نقل از سوندبرگ و گرانووتر، ۱۳۹۵: Swedberg, 2003: 248)؛ به عبارت دیگر، در حالی که اقتصاددانان اعتماد را برحسب واژه‌های فایده‌گرایی - که کارکردش نرم‌کردن نظام اجتماعی است و مانند هر کالایی قیمتی دارد - می‌نگرند، جامعه‌شناسان تأکید می‌کنند که اعتماد کیفیت مستقلی دارد که قابل تقلیل به سودجویی و محاسبه نیست. درنهایت اینکه می‌توان گفت اعتماد به صورت نزدیکی به زندگی اقتصادی و مبادلات مالی که با آینده درگیرند، مرتبط است (سوندبرگ و گرانووتر، ۱۳۹۵: ۴۱۹). دریافت و پرداخت مالیات نیز از نوع مبادلات مالی است که با آینده درگیر است و تقویت اعتماد متقابل بین کنشگران این حوزه برای تداوم مفید و مطلوب این مبادله امری ضروری است.

عدالت مالیاتی از دیگر عواملی است که بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان اثرگذار است، به عبارت دیگر اینکه نظام مالیاتی تا چه حد در جهت وصول مالیات از فعالان اقتصادی عادلانه عمل می‌کند برای مؤدیان مالیاتی مهم است. فعالان اقتصادی باید اعتماد کنند که وضع مالیات‌ها به ترتیبی است که هر کس سهم عادلانه خود را می‌پردازد. در مورد عادلانه بودن مالیات دو مفاد کلی و دو ضابطه وجود دارد؛ دو مفاد کلی عدالت افقی و عدالت عمودی هستند، در عدالت افقی از درآمدهای مشابه، مالیات‌های مشابه اخذ می‌شود. عدالت عمودی نیز به مفهوم گرفتن مالیات بیشتر از صاحبان درآمد یا ثروت بیشتر است. دو ضابطه عدالت مالیاتی نیز عبارت‌اند از: توان پرداخت و فایده. ضابطه توان پرداخت به این معناست که مالیات از کسی گرفته می‌شود که قدرت پرداخت بالایی دارد بر اساس ضابطه فایده منطقی است که اشخاص حقیقی یا حقوقی که از خدمات بخش عمومی استفاده بیشتری می‌برند، در پرداخت مالیات هم مشارکت بیشتری داشته باشند

<sup>3</sup> Acemoglu et al.

<sup>4</sup> Torgler

<sup>1</sup> Fukuyama

<sup>2</sup> Coleman



می‌دهند و هدایت می‌کنند؛ اما شیوه نگرش کنشگران به جهان (از جمله نگرش به منافع خودشان) جهت کلی این کنش‌ها را تعیین خواهد کرد (in: Swedberg, 2003). براساس نظر بوردیو (1990) منفعت است که کنشگر را به مشارکت می‌کشاند و قانع می‌کند که بازی ارزش بازی کردن را دارد و اینکه منفعت سهم ایجاد می‌کند و از طریق این واقعیت است که ارزش پیگیری دارد. از این منظر نهادها را نیز نباید به‌منزله قواعد دید؛ بلکه باید به‌منزله پیکربندی متمایز منافع و روابط اجتماعی فهمید (به نقل از سوئدبرگ و گرانووتر، ۱۳۹۵)؛ بنابراین، می‌توان گفت تحلیل جهت‌گیری مؤدیان مالیاتی درباره پدیده مالیات یا فرهنگ مالیاتی آنها علاوه بر توجه به عواملی که بررسی شد، مستلزم توجه به موضوع منفعت، به‌منزله یکی از محورهای اصلی تحلیل پدیده‌ها در حوزه جامعه‌شناسی مالی است. بر همین اساس با توجه به رنگ تاریخی روحیه محاسبه‌گری [خاستگاه منفعت] به‌منزله یکی از ویژگی‌های بارز کنشگران جامعه مطالعه‌شده - اصفهان - توجه به فشار مالیاتی بر مؤدیان، عملکرد منصفانه برای وصول مالیات، انعطاف‌پذیری در دوره‌های رکود و رونق و هزینه‌کرد مطلوب مالیات برای نگه‌داشتن داوطلبانه و رضایت‌مندانه آنها در بازی مالیاتی و پذیرفتن این موضوع که بازی مذکور ارزش بازی کردن دارد و همچنین ممانعت از فرار مالیاتی آنها در چارچوب فعالیت‌های اقتصادی غیرشفاف و غیررسمی، امری اجتناب‌ناپذیر برای دولت مالیاتی است.

#### منابع

استراوس، الف. و کربین، ج. (۱۳۹۱). مبانی پژوهش کیفی، فنون و مراحل تولید نظریه زمینه‌ای، ترجمه: ابراهیم افشار، تهران: نشر نی.

الماسی، ح؛ عاملی، آ. و حاج‌محمدی، ف. (۱۳۹۳). «بررسی طرز تلقی مؤدیان نسبت به انصاف نظام مالیاتی و تأثیر آن بر رفتار تمکین مالیاتی»، پژوهشنامه مالیات، ش ۲۲، ص ۲۴۹-۲۲۱.

دوگراف و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۴۱-۱۳۹). در نتیجه توجه به سلامت اقتصادی و مبارزه با فساد و مفسدان برای تقویت فرهنگ مالیاتی مؤدیان و جلوگیری از گسترش فعالیت‌های غیررسمی و اقتصاد زیرزمینی امری اجتناب‌ناپذیر است.

متغیر دیگری که مرتبط با سلامت اقتصادی مسئولان، بر فرهنگ مالیاتی مؤدیان تأثیر دارد و به عبارت دقیق‌تر از نظر مؤدیان به پدیده مالیات و مالیات‌ستانی معنا می‌دهد، نحوه هزینه‌کرد مالیات از طرف دولت است. اینکه درآمدهای مالیاتی تا چه حد برای حل مسائل و مشکلات جامعه مصرف می‌شود و کارآمدی لازم را در جامعه دارد، بر باور مالیاتی مؤدیان مالیاتی اثرگذار است. مؤدیان مالیاتی انتظار دارند مالیاتی که پرداخت می‌کنند اثربخشی لازم را در جامعه داشته باشد و نمود بیرونی مالیاتی پرداختی‌شان را در سطح جامعه ببینند. در تبیین رابطه متغیر کارآمدی مصارف مالیاتی با فرهنگ مالیاتی با استناد به مبانی نظری حوزه جامعه‌شناسی مالی، شومپیتر معتقد است هزینه‌های دولت می‌تواند برای اهداف مختلفی از جمله جنگ، رفاه و... استفاده شود و این به‌طور آشکار آثار مهمی خواهد داشت (سوئدبرگ و گرانووتر، ۱۳۹۵). در جامعه‌ای که مردم معتقد باشند دولت پرداخت مالیاتی آنها را ارج می‌نهد و آن را در جایگاه درست و برای رفاه حال بیشتر خود مردم صرف می‌کند، با میل بیشتری از قوانین مالیاتی تمکین می‌کنند.

درنهایت براساس یافته‌های مرحله کیفی و کمی پژوهش می‌توان استنباط کرد که پدیده مالیات پیرامون مطالبه‌گری متقابل بین دو گروه کنشگر (دولت و فعالان اقتصادی) شکل می‌گیرد و تداوم می‌یابد؛ در این مطالبه‌گری توجه به موضوع «منفعت» به‌منزله محور بیشتر تبیین‌های نظری و تجربی (شومپیتر، وبر، توکویل، کلمن، بوردیو) حوزه جامعه‌شناسی اقتصادی و مالی امری ضروری است؛ به عبارت دیگر، باید تلاش کرد تحلیل را در سطح منفعت نیز انجام داد؛ وبر<sup>۱</sup> (1946) استدلال می‌کند که منافع کنش‌های آدمی را جهت

<sup>1</sup> Weber

- ایمان، م. (۱۳۸۸). مبانی پارادایمی روش‌های تحقیق کمی و کیفی در علوم انسانی، قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
- ایمان، م. (۱۳۹۱). روش‌شناسی تحقیقات کیفی، قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
- تدلی، چ. و تشکری، ع. (۱۳۹۵). مبانی پژوهش ترکیبی؛ تلفیق رویکردهای کمی و کیفی، ترجمه: عادل آذر و سعید جهانیان، تهران: جهاد دانشگاهی.
- تشکری، ع. و تدلی، چ. (۱۳۹۴). راهنمای روش‌های آمیخته در پژوهش‌های علوم رفتاری و اجتماعی، ترجمه: مرتضی اکبری، زهرا فزونی‌اردکانی، ضرغام عبداللهی‌پور، سارا جعفری و نیلوفر مسروری، تهران: دانشگاه تهران.
- دادگر، ی. (۱۳۹۴). ابعاد اساسی در اخلاق و اقتصاد، تهران: سمت.
- دواس، د. (۱۳۸۷). طرح تحقیق در تحقیقات اجتماعی، ترجمه: هوشنگ نایبی، تهران: آگه.
- دوگراف، خ؛ و اخنار، پ. و فون‌مارافیک، پ. (۱۳۹۴). چشم‌اندازهای نظری فساد، ترجمه: داوود حسینی‌هاشم‌زاده، محمد فاضلی، هانیه هژیرالسادات و جلیل یاری، تهران: آگه.
- زهی، ن. و محمدخانلی، ش. (۱۳۸۹). «بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)»، پژوهشنامه مالیات، ش ۹ (۵۷)، ص ۶۰-۲۵.
- سرمد، ز؛ بازرگان، ع. و حجاری، الف. (۱۳۹۵). روش‌های تحقیق در علوم رفتاری، تهران: آگه.
- سوئدبرگ، ر. و گرانووتر، م. (۱۳۹۵). جامعه‌شناسی اقتصادی؛ ساخت اجتماعی و کنش اقتصادی، ترجمه: علی‌اصغر سعیدی، تهران: تیسرا.
- طاهرپورکلانتری، ح. و علیاری‌شوره‌دلی، ع. (۱۳۸۶). «شناسایی عوامل فرهنگ مالیاتی مؤدیان مشاغل شهر تهران (مرکز)»، پژوهشنامه اقتصادی (ویژه‌نامه مالیات)، د ۷، ش ۱، ص ۹۸-۷۳.
- کرسول، ج. د. (۱۳۹۱). طرح پژوهش؛ رویکردهای کیفی، کمی و ترکیبی، ترجمه: علی‌رضا کیامنش و مریم دانای‌طوس. تهران: جهاد دانشگاهی.
- کرسول، ج. د. و پلانوکلاک، و. (۱۳۹۰). روش‌های پژوهش ترکیبی، ترجمه: علی‌رضا کیامنش و جاوید سرایی، تهران: آبیژ.
- کمالی، ی. (۱۳۹۵). «بررسی نقش شفافیت اقتصادی در تقویت فرهنگ مالیاتی»، فصلنامه راهبرد توسعه، ش ۴۶، ص ۲۰۲-۲۲۰.
- لشکری‌زاده، م. و عزیزی، م. (۱۳۹۰). «شناسایی برخی عوامل مؤثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در ایران»، فصلنامه مدیریت، ش ۲۲، ص ۹۱-۸۲.
- محسنی‌تبریزی، ع؛ کمیجانی، الف. و عباس‌زاده، م. (۱۳۸۹). «بررسی عوامل مؤثر بر افزایش فرهنگ مالیاتی در میان مؤدیان بخش مشاغل (صنف لوازم‌التحریر) استان البرز»، پژوهشنامه مالیات، ش ۹، ص ۲۲۷-۱۹۹.
- محمدپور، الف. (۱۳۸۹). «طرح‌های تحقیق با روش‌های ترکیبی: اصول پارادایمی و روش‌های فنی»، مجله مطالعات اجتماعی ایران، د ۴، ش ۲، ص ۱۰۷-۸۱.
- محمدپور، الف؛ صادقی، ر. و رضایی، م. (۱۳۸۹). «روش‌های تحقیق ترکیبی به‌عنوان سومین جنبش روش‌شناختی: مبانی نظری و اصول عملی»، جامعه‌شناسی کاربردی، د ۲۱، ش ۲، ص ۱۰۰-۷۷.
- مسیحی، م. و محمدنژادعالی‌زمینی، الف. (۱۳۹۴). «بررسی عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران»، مجله مدیریت فرهنگی، ش ۲۷، ص ۴۶-۲۹.
- ملازاده، م. (۱۳۹۳). «عوامل مؤثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در

- Silverman, D. (2005) *Doing Qualitative Research*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Sinkuniene, K. (2005) "Taxation Principles in Tax Culture: Theoretical and Practical Aspects." *Organizacija Vadyba: Sisteminiai Tyrimi*, 35: 177-192.
- Slemrod, J. (1992) *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*. Michigan: University of Michigan Press.
- Swedberg, R. (2003) *Principle of Economic Sociology*. Princeton: Princeton University Press.
- Tashakkori, A. & Teddlie, C. (2003) *Handbook of Mixed Methods in Social and Behavioral Research*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Teddlie, C. & Tashakkori, A. (2008) *Foundations of Mixed Methods Research Integrating Quantitative and Qualitative Approaches in the Social and Behavioral Sciences*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- میان مؤدیان نظام مالیات بر ارزش افزوده (صنف پلافروشان) استان آذربایجان غربی»، *مطالعات کمی در مدیریت*، س ۵، ش ۱، ص ۱۴۸-۱۲۱.
- نیکومرام، ه؛ کاوسی، الف. و قبله‌وی، غ. (۱۳۸۶). «فرهنگ مالیاتی و بررسی آن در میان جامعه پزشکان شمال شهر تهران»، *فصلنامه بصیرت*، ش ۳۸، ص ۹۲-۷۲.
- د یونگ، الف. (۱۳۹۰). *فرهنگ و اقتصاد*، ترجمه: سهیل سمی و زهره حسین‌زادگان، تهران: ققنوس.
- Atuguba, R. (2006) *The Tax Culture of Ghana: A Research Report Prepared for the Revenue Mobilisation Support (RMS)*. Accra: German Development Cooperation (GTZ), Revenue Mobilisation Support (RMS), Ghana.
- Campbell, D. T. & Stanley, J. C. (1963) *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*. Boston: Houghton Mifflin.
- Cnossen, S. (1990) "the Case for Tax Diversity in the European Community." *European Economic Review*, 34: 471-479.
- Corbin, J. & Strauss, A. (2015) *Basic of Qualitative Research: Techniques and Procedures Developing Grounded Theory*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Creswell, J. W. (1998) *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing among Five Traditions*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Creswell, J. W. & Miller, D. L. (2000) "Determining Validity in Qualitative Research." *Theory into Practice*, 39 (3): 124-130.
- Creswell, J. W. & Plano Clark, V. L. (2010) *Designing and Conducting Mixed Methods Research*. London: Sage.
- Damayanti, T. W. (2012) "Changes on Indonesia Tax Culture, Is There a Way? Studies Through Theory of Planned Behavior." *Journal of Arts, Science & Commerce*, 4 (1): 8-15.
- Fetterman, D. M. (2010) *Ethnography Step by Step*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Keen, M. (1993) "The Welfare Economies of Tax Co-ordination in the European Community: A Survey." *Fiscal Studies the Journal of Applied Public Economics*, 14 (2): 15-36.
- Martinez, V. J. (2000) "The Ups and Downs of Comprehensive Tax Reform in Russia." *National Tax Association Proceedings: Annual Conference on Taxation*: 5-14.
- Nerre, B. (2001) "The Concept of Tax Culture." Paper Prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association.
- Patton, M. (2002) *Qualitative Research & Evaluation Methods*. Thousand Oaks, CA: Sage.

