

دوفصلنامه جامعه‌شناسی اقتصادی و توسعه، سال ششم، شماره دوم، پاییز و زمستان ۱۳۹۶، صفحات ۱۱۶-۸۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۸/۳۰

تاریخ پذیرش نهایی: ۱۳۹۷/۰۲/۰۳

مروری نظام‌مند بر مطالعات فرهنگ مالیاتی و عوامل موثر بر آن در ایران

محمد حیدری^۱

وحید قاسمی^۲

محسن رنانی^۳

محمدتقی ایمان^۴

چکیده

فرهنگ مالیاتی به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های اصلی پدیده مالیات و مالیات‌ستانی در دنیای مدرن بشمار می‌آید، سیاست‌گذاران اقتصادی و سیستم مالیاتی را چاره‌ای جز مدنظر قرار دادن و توجه و تمرکز بیشتر بر این فرهنگ و تقویت آن در جهت کارآمدی مالیات نیست. پژوهش حاضر با هدف بررسی مطالعات و پژوهش‌های صورت گرفته در خصوص فرهنگ مالیاتی و عوامل موثر بر آن در ایران با روش مرور نظام‌مند به انجام رسیده است. جامعه آماری پژوهش مطالعات انجام شده در خصوص فرهنگ مالیاتی به تعداد چهارده پژوهش است. یافته‌های پژوهش بیانگر این است: به‌لحاظ روش‌شناسی رویکرد غالب در پژوهش‌های مرتبط با فرهنگ مالیاتی در ایران، روش‌شناسی کمی و به‌عبارت دقیق‌تر رویکرد قیاسی-فرضیه‌ای است؛ جامعه آماری مطالعات مرتبط با فرهنگ مالیاتی طیفی از کنشگران درگیر در عرصه مالیات شامل مودیان، ممیزان و کارشناسان مالیاتی است؛ سنجش فرهنگ مالیاتی در این پژوهش‌ها مبتنی بر ابعاد ذهنی (نگرش مالیاتی) عینی (کنش و رفتار مالیاتی) و ترکیبی از این دو بعد است؛ عوامل اثرگذار مورد بررسی بر فرهنگ مالیاتی در پژوهش‌های صورت گرفته قابل تقسیم‌بندی به عوامل نهادی (ساختاری) و عوامل مربوط به کنشگران (عاملیت) است که در دو دسته عوامل بیرون از عرصه مالیات و درون آن و همچنین عوامل بازدارنده (تضعیف‌کننده) و پیش‌برنده (تقویت‌کننده) فرهنگ مالیاتی قرار می‌گیرند.

واژگان کلیدی: مالیات، فرهنگ مالیاتی، ایران، مرور نظام‌مند.

۱- دانشجوی دکتری جامعه‌شناسی اقتصادی و توسعه، دانشکده ادبیات و علوم انسانی دانشگاه اصفهان.

۲- دانشیار گروه علوم اجتماعی دانشکده ادبیات و علوم انسانی دانشگاه اصفهان (نویسنده مسئول). Email: v.ghasemi@itr.ui.ac.ir

۳- استاد گروه اقتصاد دانشکده اقتصاد دانشگاه اصفهان.

۴- استاد بخش جامعه‌شناسی دانشکده علوم اجتماعی دانشگاه شیراز.

مقدمه

دیدگاه غالب در اقتصاد نیمه دوم قرن بیستم؛ استوار بودن اقتصاد بر رفتار منطقی، بی‌توجهی اقتصاد به زمینه‌ای که فرایند تصمیم‌گیری در آن تحقق می‌یافت و نتایج نه چندان مطلوب ناشی از این رویکرد باعث شد از اوایل دهه نود (۱۹۹۰) بار دیگر فرهنگ در حوزه تحلیل اقتصادی مطرح گردد (یونگ^۱، ۱۳۹۰: ۷، دی‌ماجیو^۲، ۱۹۹۴). ضرورت توجه به فرهنگ به مثابه عاملی تبیینی در حوزه‌های مختلف اقتصادی توجه اندیشمندان، صاحب‌نظران و پژوهشگران این حوزه را به خود جلب کرد و این افراد با هدف ارائه تبیین‌های دقیق‌تر و مطلوب‌تر در خصوص پدیده‌های اقتصادی، رابطه فرهنگ و اقتصاد را در کانون توجه خود قرار دادند. در همین راستا فرهنگ مالیاتی و عوامل اثرگذار بر آن نیز در چند دهه اخیر به دلیل وجود نارسایی‌های نظام مالیاتی که تا حد زیادی ریشه در مشکلات فرهنگی دارد مورد توجه اقتصاددانان و جامعه‌شناسان اقتصادی قرار گرفت، به گونه‌ای که تعاریف و نظریات متفاوت و متنوعی در ارتباط با پدیده فرهنگ مالیاتی در دهه‌های اخیر توسط این افراد ارائه گردید (کامدسوس^۳، ۱۹۹۷؛ تانزی^۴، ۲۰۰۰؛ نر^۵، ۲۰۰۱؛ پوشچ^۶، ۲۰۰۱؛ وارنیک^۷ و همکاران، همکاران، ۲۰۰۸). همچنین پژوهشگران حوزه مالیات در پژوهش‌های گوناگونی به عناوین مختلف سعی در توصیف و تبیین پدیده فرهنگ مالیاتی مبتنی بر واقعیت‌های موجود نظام-های اقتصادی و اجتماعی داشته‌اند (کنسن^۸، ۱۹۹۰؛ اسلمرد^۹، ۱۹۹۲؛ مارتینز^{۱۰}، ۲۰۰۰؛ بلومنتال^{۱۱} و نر، ۲۰۰۳؛ دامایانتی^۱، ۲۰۱۲؛ چونجیت^۲، ۲۰۱۴). و این پدیده را در ارتباط با عوامل مختلف اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی مورد بررسی قرار داده‌اند.

- 1- Jong, A.D.
- 2- DiMaggio, M.
- 3- Camdessus, M.
- 4- Tanzi, V.
- 5- Nerre, B.
- 6- Pausch, A.
- 7- Wartick, M.L.
- 8- Cnossen, S.
- 9- Slemrod, G.
- 10- Martinez, V.
- 11- Blumenthal, K.V.

در ایران نیز ضمن توجه سیاست‌گذاران و برنامه‌ریزان اقتصادی به موضوع فرهنگ مالیاتی و الزمات آن با هدف کاهش اتکای اقتصاد جامعه به درآمدهای نفتی و ایجاد یک نظام مالیاتی منسجم و کارآمد، این پدیده و عوامل تأثیرگذار بر آن توسط پژوهشگران حوزه‌های مختلف (مدیریت، اقتصاد، حسابداری و جامعه‌شناسی اقتصادی) در قالب رساله‌های دانشجویی، مقالات علمی و طرح‌های پژوهشی مطالعه و مورد بررسی قرار گرفته است (نیکومرام و همکاران، ۱۳۸۶؛ طاهرپور کلانتری و علیاری شوره‌دلی، ۱۳۸۶؛ محسنی تبریزی و همکاران، ۱۳۸۹؛ لشکری‌زاده و عزیری، ۱۳۹۰؛ ملازاده، ۱۳۹۳؛ صالحی و همکاران، ۱۳۹۳؛ مسیحی و محمدنژاد، ۱۳۹۴).

کنکاش در مبانی نظری و تجربی فرهنگ مالیاتی ما را با طیف وسیعی از تعاریف مربوط به این پدیده مواجه می‌کند. شومپتر^۱، فرهنگ مالیاتی را به درجه‌ای از پیشرفته یا مدرن بودن و هوشمندی نظام مالیاتی اختصاص می‌دهد (نر، ۲۰۰۱). ویتو تانزی فرهنگ مالیاتی یک کشور را آگاهی مالیاتی خاصی از سوی بخشی از مالیات‌دهندگان معنا می‌کند (تانزی، ۲۰۰۰). از نظر آلفنس پوشچ فرهنگ مالیاتی مبین و تجلی از خلاقیت و خصوصیات درونی افرادی است که قوانین مالیاتی را وضع و نظام مالیاتی را طراحی می‌کنند (نر، ۲۰۰۱: ۴). بیرگر فرهنگ مالیاتی را مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش و واکنش اشخاص در قبال سیستم مالیاتی می‌داند (نر، ۲۰۰۱). در ایران نیز پژوهش‌گران این حوزه از جنبه‌های مختلف به این مفهوم توجه داشته و آن را تعریف کرده‌اند؛ فرهنگ مالیاتی مجموعه‌ای از طرز تلقی‌ها، بینش، برداشت، آرمان‌ها، ارزش‌های اجتماعی، قوانین جاری و میزان آگاهی مردم از مالیات، فرهنگ مالیاتی را می‌سازد (قربانی، ۱۳۸۹: ۴۰). فرهنگ مالیاتی آمیزه‌ای از نگرش‌ها، باورها، اعتقادات، کنش‌ها و عکس‌العمل‌هایی است که ما نسبت به سیستم مالیاتی پیدا می‌کنیم و طی آن یاد می‌گیریم که در قبال نظام مالیاتی چه وظیفه‌ای به دوش ما گذاشته شده و چه نقشی را باید ایفا کنیم (محسنی تبریزی و همکاران، ۱۳۸۹: ۱۲۴). بنابراین با

1- Damayanti, T.W

2- Chuenjit, P.

3- Schumpeter, J.

توجه به تعاریف ارائه شده از فرهنگ مالیاتی نزد اندیشمندان و پژوهشگران خارجی و داخلی می‌توان گفت فرهنگ مالیاتی پدیده‌ای در تعامل بین نظام اقتصادی، سیستم مالیاتی و شهروندان در جهت پرداخت روان و به موقع مالیات به منظور بهره‌برداری در جهت منافع عمومی و همگانی است. همچنین تعاریف مرتبط با فرهنگ مالیاتی نشان‌دهنده این موضوع است که صاحب‌نظران و پژوهشگران داخلی و خارجی در خصوص تعریف این پدیده مواردی از جمله کنشگران حوزه مالیات (سیاست‌گذاران و برنامه‌ریزان اقتصادی، مؤدیان مالیاتی)، نگرش‌ها و کنش‌های کنشگران، تعامل بین نظام اقتصادی، سیستم مالیاتی و شهروندان را مدنظر داشته و این موارد شالوده و چارچوب تعریف آنها در خصوص فرهنگ مالیاتی را شکل می‌دهد.

با مطالعه و بررسی پژوهش‌های صورت گرفته در ایران در خصوص فرهنگ مالیاتی می‌توان گفت آنچه که در این پژوهش‌ها به عنوان مسأله پژوهش تعریف و بر آن تأکید شده مواردی به شرح زیر است: الف) تلقی پرداخت یکجانبه مالیات از طرف ملت به دولت و ذهنیت نه چندان مطلوب و نگاه منفی جامعه نسبت به پرداخت مالیات و تبدیل شدن اجتناب از پرداخت مالیات و فرار مالیاتی به یک هنجار اجتماعی، ب) کم‌توجهی سیاست‌گذاران و وضع‌کننده‌های مالیات به فرهنگ مالیاتی و در حاشیه راندن فرهنگ در طول سال‌های گذشته و در همین راستا لزوم توجه به بازاندیشی در این نوع مواجهه با فرهنگ مالیاتی به عنوان یکی از شروط لازم اثرگذاری مالیات در نظام اقتصادی، ج) تأثیرگذاری عوامل مختلف اجتماعی، فرهنگی، اقتصادی و سیاسی بر پدیده فرهنگ مالیاتی و عدم ارائه تبیین دقیق از نوع و میزان اثرگذاری این عوامل. بنابراین می‌توان گفت این موارد لزوم توجه دقیق‌تر و عمیق‌تر به پدیده فرهنگ مالیاتی و عوامل اثرگذار بر آن به منظور جهت دادن مالیات به سمت کارآمدی مطلوب در نظام اقتصادی و همچنین ایجاد ثبات در برنامه‌ریزی دولت برای ارائه خدمات را به یک ضرورت تبدیل کرده است. در همین راستا توجه به فرهنگ مالیاتی و عوامل موثر بر آن مستلزم انجام پژوهش‌هایی است که ابعاد مختلف این پدیده را با استفاده از روش‌های دقیق علمی مورد بررسی و واکاوی قرار دهند. یکی از راه‌های تحقق این امر (استفاده از روش‌های دقیق علمی) مرور و ارزیابی پژوهش‌های انجام شده در زمینه فرهنگ

مالیاتی و شناسایی نقاط قوت و ضعف این پژوهش‌ها با استفاده از مرور نظام‌مند و روش‌های مشابه است.

پژوهش حاضر با هدف مقایسه و ترکیب یافته‌های پژوهش‌های انجام شده در خصوص فرهنگ مالیاتی و همچنین ایجاد ارتباط بین این پژوهش‌ها و به‌دست آوردن نتیجه‌ای منسجم و منظم از میان نتایج این مطالعات جهت شفاف‌سازی پدیده فرهنگ مالیاتی و همچنین شناسایی عوامل مؤثر بر این پدیده به انجام رسیده است. به عبارت دیگر این پژوهش با هدف مرور نظام‌مند پژوهش‌های صورت گرفته در خصوص فرهنگ مالیاتی، درصد پاسخگویی به سوالات زیر در ارتباط با این پدیده است: (۱) مطالعات صورت گرفته در خصوص فرهنگی مالیاتی در ایران کدامند؟ (۲) تعریف این پژوهش‌ها از فرهنگ مالیاتی چیست؟ یا به عبارت دیگر این پژوهش‌ها فرهنگ مالیاتی را چگونه تعریف مفهومی و عملیاتی کرده‌اند؟ (۳) روش مورد استفاده جهت سنجش فرهنگ مالیاتی در این پژوهش‌ها چه روشی است؟ (۴) در این پژوهش‌ها چه عوامل یا متغیرهایی را به‌عنوان عوامل اثرگذار بر فرهنگ مالیاتی مورد بررسی قرار داده‌اند؟ (۵) کاستی‌های موجود در جهت بررسی و سنجش فرهنگ مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن در پژوهش‌های مورد بررسی کدامند؟ (۶) در راستای کاستی‌های موجود چه راهکارهایی جهت پرداختن مطلوب‌تر به فرهنگ مالیاتی و کارآمدتر ساختن مالیات در نظام اقتصادی قابل طرح و ارائه است؟

مبانی نظری

با مروری بر مبانی نظری و رویکردهای نظری مرتبط با فرهنگ مالیاتی در پژوهش‌های پیشین می‌توان گفت این پدیده بیشتر از طرف اقتصاددانان تعریف و مورد بررسی قرار گرفته است به گونه‌ای که بیرگر نر (۲۰۰۱) سه گروه از اقتصاددانان را که در مورد فرهنگ مالیاتی نظریه‌پردازی کرده‌اند از هم متمایز کرده است: الف) اقتصاددانان کلاسیک ب) اقتصاددانان گذار ج) اقتصاددانانی که در گروه اول و دوم قرار ندارند و در برخی منابع از آنها به‌عنوان اقتصاددانان عصر جدید یاد می‌کنند. می‌توان گفت دسته‌بندی فوق جهت تبیین فرهنگ مالیاتی و عوامل مرتبط با آن مطلوب و قابل اتکا محسوب می‌شود. بنابراین در این مطالعه نیز بر اساس همین تقسیم‌بندی چارچوب نظری پژوهش تدوین و ارائه گردیده است:

در بین اقتصاددانان کلاسیک شومپیتر (۱۹۲۹) از واژه فرهنگ مالیاتی در ارتباط با وضع‌کنندگان سیستم مالیاتی استفاده کرد، بنابه نظر او ممکن است درآمد مالیاتی شیرین‌ترین شکوفه فرهنگ مالیاتی به‌نظر برسد، دستاورد بالاتر، تکنیک وضع مالیات و انصاف مالیاتی است. وی فرهنگ مالیاتی را به درجه‌ای از پیشرفته یا مدرن بودن و هوشمندی نظام مالیاتی اختصاص می‌دهد. به اعتقاد او وضع مالیات به‌مثابه یک هنر است که آن را از وضع مالیات به‌عنوان یک صنعت صرف متمایز می‌کند. در نتیجه منظور شومپیتر از فرهنگ مالیاتی متمرکز بر روی وضع‌کننده‌های سیستم مالیاتی یعنی اقتصاددانان و سیاستمداران مالیاتی است که آن را ایجاد می‌کنند (نر، ۲۰۰۱: ۲-۳). آرمین اسپیتالر^۱ (۱۹۵۴) بین سیستم‌های مالیاتی فرهیخته و غیرفرهیخته تمایز قایل می‌شود. تعریف جامع اسپیتالر از فرهنگ مالیاتی حول این موضوع شکل می‌گیرد که فرهنگ مالیاتی تحت تأثیر مسائل اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، تاریخی، جغرافیایی، روان‌شناختی و تفاوت‌های عمومی و متداول دیگری در هر کشور و جامعه قرار می‌گیرد. آلفنس پوشچ (۲۰۰۱) از دیگر اقتصاددانان کلاسیک فرهنگ مالیاتی یک کشور را در ارتباط نزدیک با ویژگی‌های شخصیتی افرادی می‌داند که تکامل سیستم مالیاتی را تعیین می‌کنند. نظر او همچنین این شباهت را با دیدگاه شومپیتر دارد؛ فرهنگ مالیاتی مبین و تجلی از خلاقیت و خصوصیات درونی افراد است که قوانین مالیاتی را وضع و نظام مالیاتی را طراحی می‌کنند (نر، ۲۰۰۱: ۴). بنابراین می‌توان گفت اقتصاددانان کلاسیک فرهنگ مالیات را بیشتر متوجه اقتصاددانان، سیاست‌گذاران و وضع‌کنندگان مالیات می‌کنند و از نظر آنها فرهنگ مالیاتی بیشتر در ارتباط با این افراد معنا پیدا می‌کند هر چند تحت تأثیر مسائل مختلف اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و ... در یک جامعه باشد. به عبارت دیگر از منظر این دسته از اقتصاددانان نقش و جایگاه شهروندان و مودیان مالیاتی در ارتباط با فرهنگ مالیاتی در مقایسه با وضع‌کنندگان و سیاست‌گذاران کم‌رنگ و محدود است و شهروندان و مودیان مالیاتی نقش و جایگاه چندان تعیین‌کننده‌ای در ایجاد و تقویت فرهنگ مالیاتی ندارند، بلکه این سیاست‌گذاران مالیاتی است که فرهنگ مالیاتی یک کشور را شکل و جهت می‌دهند.

1- Spitaler, A.

بنا به نظر بیرگر نر اقتصاددانان گذار بیشتر بر فرایند گذار در شرق اروپا تأکید دارند، مایکل کامدسوس (۱۹۹۷) اعتقاد دارد که باید با افزایش میل به پرداخت مالیات، شفاف‌سازی قوانین مالیاتی و آموزش این قوانین به بهبود فرهنگ مالیاتی پرداخت. به نظر وی عقاید جاری که در بین اقتصادهای در حال گذار از مفهوم فرهنگ مالیاتی وجود دارد فهم فرهنگ مالیاتی را منحصرأً به طرف مؤدیان مالیاتی محدود می‌کند و طرف دیگر یعنی سیاستمداران و اقتصاددانان مالیاتی را نادیده می‌گیرد (نر، ۲۰۰۱). بنابه نظر کامدسوس فرهنگ مالیاتی باید مبتنی بر اجابت داوطلبانه با قوانین شفاف مالیاتی که بطور مداوم و سازگار به کار گرفته می‌شود، باشد. در نهایت اینکه وی درک مفهوم فرهنگ مالیاتی را به مالیات‌دهندگان محدود کرده است. ویتو تانزی (۲۰۰۰). فرهنگ مالیاتی یک کشور را آگاهی مالیاتی خاصی از سوی بخشی از مالیات‌دهندگان معنا می‌کنند و اعتقاد دارد که درک فرهنگ مالیاتی یک کشور نیازمند آگاهی دادن اطلاعات و قوانین مالیاتی به مؤدیان است. بر این اساس برخلاف اقتصاددانان کلاسیک که فرهنگ مالیاتی را در ارتباط با سیاست‌گذاران و وضع‌کنندگان مالیات تعریف کرده‌اند و به نوعی فرهنگ مالیاتی را محدود به این دسته از کنشگران حوزه مالیات می‌دانند، اقتصاددانان دوره گذار فرهنگ مالیاتی را در ارتباط با مودیان مالیاتی و به عبارت دیگر مالیات‌دهندگان تعریف می‌کنند و اعتقاد دارند جوهره اصلی فرهنگ مالیاتی مربوط به مودیان مالیاتی است و آگاهی بخشی به این کنشگران در خصوص مالیات و قوانین مالیاتی می‌تواند در جهت تقویت فرهنگ مالیاتی مفید و موثر واقع شود.

در بین اقتصاددانان عصر جدید دیدگاه بیرگر نر (۲۰۰۱)؛ در خصوص فرهنگ مالیاتی منظم‌تر و منسجم‌تر ارائه گردیده است، وی فرهنگ مالیاتی را مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش و واکنش اشخاص در قبال سیستم مالیاتی می‌داند. این طرز تلقی به طور قطع با یک قانون مناسب و نیز عملکرد مأمورین در به‌کارگیری قانون در مواجهه با مودیان، نقش اساسی دارد (لشکری‌زاده و عزیزی، ۱۳۹۰: ۸۴). بیرگر نر سه عنصر مهم و تأثیرگذار بر فرهنگ مالیاتی را نام برد که این عناصر به هر دو بعد فرهنگ مالیاتی، یعنی هم مودیان و هم سیاست‌مداران و قانون‌گذاران مالیاتی توجه دارند: الف) وضعیت قوانین و سیستم مالیاتی کشور؛ هر چه سیستم مالیاتی پیشرفته، نظام‌مند و کارآمدتر شود می‌تواند در ارتقای فرهنگ

مالیاتی موثرتر باشد ب) نقش سازمان امور مالیاتی؛ موثر بودن سازمان امور مالیاتی به سطح عدم تمرکز سیاسی و مالی و همچنین به میزان فساد اداری در هر کشور وابسته است. به عبارت دیگر جمع‌آوری مالیات تحت عدم تمرکز سیاسی بسیار سخت‌تر از عدم تمرکز مالی است ج) میزان همکاری مردم با سازمان امور مالیاتی و پرداخت داوطلبانه؛ می‌توان مشارکت و تمایل به پرداخت مالیات را به وسیله ایجاد جو اعتماد بین مودیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی افزایش داد (نر، ۲۰۰۱: ۳-۲). در نهایت اینکه از نظر نر هنجارهای فرهنگی و نهادها قواعد بازی مالیاتی را مشخص می‌کنند و بازیگران عرصه فرهنگ مالیاتی شامل مودیان مالیاتی، سیاست‌مداران، مسئولان مالیاتی، کارشناسان (مشاوران مالیاتی) و دانشگاهیان هستند، بنابراین بر اساس نظر نر فرهنگ مالیاتی مفهومی بیش از فرهنگ اخذ و پرداخت مالیات را در بر می‌گیرد. در نتیجه می‌توان در خصوص دیدگاه اقتصاددانان جدید و به‌طور خاص و مشخص بیرگر نر به عنوان نماینده این گروه در ارتباط با فرهنگ مالیاتی نکات زیر را مدنظر داشت: الف) هم جنبه عینی و هم جنبه ذهنی فرهنگ را در ارتباط با تعریف فرهنگ مالیاتی مدنظر دارند. ب) در تعریف فرهنگ مالیاتی بر خلاف دو گروه دیگر اقتصاددانان که یک دسته از کنشگران (مودیان مالیاتی و برنامه‌ریزان و سیاست‌گذاران) را در کانون توجه خود قرار دادند، هر دو گروه کنشگران عرصه مالیات را مورد توجه قرار می‌دهند. ج) از نظر این گروه فرهنگ مالیاتی در تعامل بین کنشگران و تحت تأثیر هنجارهای فرهنگی و نهادها شکل می‌گیرد و تداوم می‌یابد.

بنابراین در جمع‌بندی دیدگاه سه گروه اقتصاددان بالا می‌توان گفت اقتصاددانان کلاسیک فرهنگ مالیاتی را در ارتباط با وضع‌کنندگان و سیاست‌گذاران حوزه مالیات تعریف و تفسیر می‌کنند و از نظر آنها این افراد هستند که فرهنگ مالیاتی یک جامعه را شکل و جهت‌دهی می‌کند، اقتصاددانان دوره گذار برخلاف اقتصاددانان کلاسیک فرهنگ مالیاتی را در ارتباط با مودیان مالیاتی تعریف کرده و معتقدند آگاهی‌بخشی به این افراد می‌تواند زمینه را جهت تقویت فرهنگ مالیاتی فراهم نماید، در نهایت اینکه دیدگاه اقتصاددانان عصر جدید به نوعی تلفیق دیدگاه دو دسته اقتصاددان کلاسیک و گذار است و از نظر آنها در ارتباط با

پدیده فرهنگ مالیاتی و اتخاذ سیاست‌های تقویت و ارتقاء فرهنگ مالیاتی باید هر دو گروه کنشگران (سیاست‌گذاران و مؤدیان) و تعامل بین آنها را مدنظر داشت.

روش پژوهش

روش پژوهش حاضر از نوع بازنگری یا مرور نظام‌مند است، مرور نظام‌مند به دنبال جست و جویی نظام‌مند برای ارزیابی و تلفیق پژوهش‌ها (عباسی و سراج‌زاده، ۱۳۹۴: ۱۳۶) و کاربرد روش‌های رسمی و واضح برای توصیف و ترکیب شواهد موجود است (نیومن^۱، ۲۰۰۰: ۴۴۶). این نوع مرور در پی استقرار و ترکیب پژوهش‌ها و شواهدی است که بر پرسش خاصی متمرکز است. این کار با توسل به رویه‌ها و فرایندهای سازمان‌یافته، شفاف، رسمی، واضح و باز یافت‌پذیر صورت می‌گیرد. مرور نظام‌مند صرفاً به مرور در پیشینه پژوهش محدود نمی‌شود و این مرور برای سطوح و حوزه‌ها و اهداف متفاوتی قابل استفاده است. به عبارت دیگر مرور نظام‌مند کاربرد استراتژی‌هایی است که در جمع‌آوری، سنجش انتقادی و سنتز همه مطالعات مربوط به یک موضوع مشخص جهت‌گیری و خطا را محدود می‌کند (قاضی طباطبائی و ودادهیر، ۱۳۸۹: ۶۳). پیتکرو و رابرتس^۲ می‌نویسند تفاوت اصلی میان مرورهای سنتی و مرورهای نظام‌مند به کار بردن پروتکل‌ها، معیارهای شمول و توضیح دقیق این معیارهاست (پیتکرو و رابرتس، ۲۰۰۶: ۶). به عبارت دیگر مرور نظام‌مند به دنبال بررسی شواهد پیرامون پرسشی است که به‌گونه‌ای واضح تدوین گردیده است. در این بررسی از روش‌های منظم و مشخصی جهت شناسایی، گزینش و ارزیابی نقادانه پژوهش‌های اولیه در باب موضوع استفاده می‌شود و داده‌های این مطالعات، استخراج و تجزیه و تحلیل می‌شوند. در این روش تمام مطالعات منفرد مرتبط شناسایی، ارزیابی و خلاصه می‌شوند تا امکان دسترسی به شواهد موجود برای تصمیم‌سازان بیش از پیش فراهم آید. بدیهی است ترکیب کردن نتایج چندین پژوهش، برآورد قابل اطمینان و دقیق‌تری جهت مداخله اثربخش فراهم می‌آورد تا مطالعه‌ای منفرد. به بیان دیگر مرور نظام‌مند به شکلی موثر در یکپارچه‌سازی اطلاعات معتبر و ارائه مبنایی برای تصمیم‌گیری منطقی نقش ایفا می‌کند

1- Neuman, L.

2- Petticrew, M & Robert, H.

(مولرو^۱، ۱۹۹۴: ۵۹۹-۵۹۷ نقل از عباسی و سراج‌زاده، ۱۳۹۴: ۱۳۸). بنابراین می‌توان گفت در روش مرور نظام‌مند پژوهش‌های مرتبط با یک موضوع مشخص با هدف ارزیابی و تلفیق این پژوهش‌ها جهت ارائه اطلاعات منسجم و یکپارچه در خصوص موضوع مورد مطالعه به طور منظم مرور و مورد بررسی نقادانه قرار می‌گیرند. در همین راستا مطالعه حاضر با هدف مقایسه و ترکیب یافته‌های پژوهش‌های انجام شده در خصوص فرهنگ مالیاتی و همچنین ایجاد ارتباط بین این پژوهش‌ها، با استفاده از الزامات روشی و تکنیکی مربوط به روش مرور نظام‌مند (جست و جوی نظام‌مند، انتخاب پژوهش‌های مناسب، توصیف، ارزیابی و تلفیق پژوهش‌ها) به انجام رسیده است.

برای انجام یک مرور نظام‌مند فرایندهای نسبتاً مشابهی توسط نویسندگان مختلف عنوان گردیده است. رایت^۲ و همکاران یک فرایند هفت مرحله‌ای به‌شرح زیر را پیشنهاد می‌کنند: تعیین سوال پژوهش، تعیین پروتکل انجام کار، جستجوی متون، استخراج داده‌ها، ارزیابی کیفیت، تحلیل داده‌ها، ارائه نتایج و در نهایت تفسیر نتایج است (رایت و همکاران، ۲۰۰۷). نیکلسون^۳ شش مرحله شامل نحوه مدیریت پژوهش، طراحی نحوه مرور شواهد، جستجوی متون، ارزیابی کیفیت مطالعات، ارائه خلاصه نکات کلیدی از مطالعات مهم، نمره‌دهی به شواهد حاصل و ارائه پیشنهادها را مطرح می‌کند (نیکلسون، ۲۰۰۷). در کتاب راهنمای کوکران برای انجام یک مرور نظام‌مند هفت مرحله شامل انتخاب سوال، تعیین معیارهای ورود، یافتن مطالعات، انتخاب مطالعات، ارزیابی کیفیت مطالعات، استخراج داده‌ها، تحلیل و ارائه نتایج آمده است (هیگینز و گرین^۴، ۲۰۰۸). در پژوهش حاضر نیز یک فرایند هفت مرحله‌ای که به‌طور متداول در مطالعات مرور نظام‌مند به‌کار گرفته شده است، استفاده گردید: (۱) تدوین سوالات پژوهش (۲) جستجوی پایگاه‌های الکترونیک اطلاعات علمی و

1- Mulrow, C. D

2- Wright, R.W.

3- Nicholson, P.J.

4- Higgins, J. PT & Green, S.

درگاه الکترونیک مجلات ۳) انتخاب پژوهش‌های مناسب^۱ مربوط به فرهنگ مالیاتی در راستای اهداف پژوهش ۴) ارزیابی کیفیت پژوهش‌های انتخاب شده ۵) استخراج اطلاعات پژوهش‌ها ۶) ارائه یافته‌ها ۷) بحث و نتیجه‌گیری در خصوص یافته‌های پژوهش.

جامعه آماری پژوهش مطالعات صورت گرفته در خصوص فرهنگ مالیاتی است که در ایران به انجام رسیده‌اند و در قالب مقاله‌های پژوهشی به چاپ رسیده‌اند و از طریق درگاه‌های الکترونیکی و سایت‌های علمی قابل دسترسی هستند. با جستجوهای صورت گرفته پژوهش‌های مرتبط با فرهنگ مالیاتی و عوامل اثرگذار آن در ایران به شرح جدول زیر است:

جدول شماره ۱: پژوهش‌های انجام شده در خصوص فرهنگ مالیاتی و عوامل اثرگذار بر آن

کد	عنوان مقاله	نویسندگان	حوزه علمی	روش	مجله	رتبه علمی	سال
۱	فرهنگ مالیاتی و بررسی آن در میان جامعه پزشکان شمال شهر تهران	هاشم نیکومرام، اسماعیل کاوسی و غلامرضا قبله‌وی	مدیریت	پیمایش	فصلنامه بصیرت	علمی - پژوهشی	۱۳۸۶
۲	شناسایی عوامل فرهنگ مالیاتی مؤدیان مشاغل شهر تهران (مرکز)	حبیب‌الله طاهریور، کلانتری و علی‌علیاری شوره‌دلی	مدیریت و اقتصاد	پیمایش	پژوهشنامه اقتصادی - ویژه‌نامه مالیات	علمی - پژوهشی	۱۳۸۶
۳	بررسی عوامل موثر بر افزایش فرهنگ مالیاتی در میان مؤدیان بخش مشاغل (صنف لوازم التحریر) البرز	علیرضا محسنی، تبریزی، اکبر، کمیجانی و مرتضی عباس‌زاده	جامعه‌شناسی	پیمایش	پژوهشنامه مالیات	علمی - پژوهشی	۱۳۸۹
۴	فرهنگ پرداخت مالیات	مرضیه آسترکی	علوم اجتماعی	کتابخانه - ای	مهندسی فرهنگی	ماهنامه	۱۳۸۹
۵	نگاهی به فرهنگ مالیاتی در ایران	صابر قربانی	مدیریت	کتابخانه - ای	تدبیر	ماهنامه	۱۳۸۹
۶	شناسایی برخی عوامل موثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در ایران	مریم لشکری‌زاده و محمد عزیزی	اقتصاد و مدیریت	پیمایش	فصلنامه مدیریت	علمی - پژوهشی	۱۳۹۰

۱- ملاک انتخاب پژوهش‌ها؛ الف) ارتباط با هدف پژوهش؛ بررسی فرهنگ مالیاتی و عوامل موثر بر آن ب) تجربی بودن پژوهش؛ به این معنا که جهت بررسی فرهنگ مالیات و عوامل موثر بر آن داده تجربی جمع‌آوری کرده باشند. ج) انتشار پژوهش‌های مورد بررسی در مجلات علمی معتبر د) دسترسی به متن کامل پژوهش.

ادامه جدول شماره: ۱

کد	عنوان مقاله	نویسندگان	حوزه علمی	روش	مجله	رتبه علمی	سال
۷	فرهنگ مالیاتی در ایران	قربانعلی محمودی و نجف‌علی شهبازی	علوم اجتماعی	کتابخانه-ای	مهندسی فرهنگی	ماهنامه	۱۳۹۰
۸	عوامل موثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در میان مودیان نظام مالیات بر ارزش افزوده (صنف طلافروشان) استان آذربایجان غربی	محمد ملازاده	مدیریت	پیمایش	مطالعات کمی در مدیریت	علمی - پژوهشی	۱۳۹۳
۹	تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مودیان امور مالیاتی	مهدی صالحی، سعید پرویزی فرد و مستوره استوار	حسابداری و مالی	پیمایش	پژوهشنامه مالیات	علمی - پژوهشی	۱۳۹۳
۱۰	بررسی عوامل موثر بر فرهنگ مالیاتی از دیدگاه مودیان و کارشناسان مالیاتی اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران	محمد مسیحی و ابوالقاسم محمدنژاد عالی زمینی	حسابداری و مدیریت	پیمایش	مدیریت فرهنگی	علمی - پژوهشی	۱۳۹۴
۱۱	ارزیابی عوامل موثر بر میزان ارتقای فرهنگ پرداخت مالیات بر ارزش افزوده استان آذربایجان غربی (مطالعه موردی: صنف آهن‌فروشان استان آغ)	مهران مولوی، جواد کاوه‌ئی و امیر صدقی	مدیریت	پیمایش	فصلنامه اقتصاد و مالیات	علمی ° تخصصی	۱۳۹۴
۱۲	بررسی تأثیر عوامل سازمانی بر ارتقاء فرهنگ مالیاتی شرکت‌های تولیدی (مطالعه موردی: شرکت‌های تولیدی شهرک‌ها صنعتی استان آذربایجان غربی)	اسحاق رحیمی و سلیمان ایران‌زاده	مدیریت	پیمایش	فصلنامه اقتصاد و مالیات	علمی ° تخصصی	۱۳۹۴
	بررسی نقش نظام مالیاتی کشور در مدیریت و ارتقای						

ادامه جدول شماره: ۱

کد	عنوان مقاله	نویسندگان	حوزه علمی	روش	مجله	رتبه علمی	سال
۱۳	فرهنگ مالیاتی در میان مودیان اشخاص حقوقی (واحد‌های تولیدی) استان آذربایجان غربی	مهدی حکیمی و طاده سارکیسیان	مدیریت	پیمایش	فصلنامه اقتصاد و مالیات	علمی ^۰ تخصصی	۱۳۹۵
۱۴	بررسی نقش شفافیت اقتصادی در تقویت فرهنگ مالیاتی	یحیی کمالی	اقتصاد	کتابخانه-ای	راهبرد توسعه	علمی - ترویجی	۱۳۹۵

بر اساس مستندات جدول بالا؛ (۱) تعداد پژوهش‌های انتشار یافته مرتبط با فرهنگ مالیاتی در ماهنامه، مجلات با رتبه علمی-ترویجی، علمی-تخصصی و علمی-پژوهشی چهارده پژوهش است که از طریق جستجو در پایگاه‌های الکترونیک علمی^۱ امکان دسترسی به آنها وجود دارد. (۲) تعداد چهار پژوهش از مجموع این پژوهش‌ها با استفاده از روش کتابخانه‌ای (اسنادی) و ده پژوهش با استفاده از روش تجربی یا به عبارت دیگر جمع‌آوری اطلاعات از میدان پژوهش به انجام رسیده است. (۳) در بین پژوهش‌هایی که به روش تجربی انجام شده است پژوهش شماره نه (۹) نیز با هدف مطالعه حاضر همخوانی و تناسب کامل ندارد. بنابراین از مجموع چهارده پژوهش مربوط به فرهنگ مالیاتی و عوامل موثر بر آن تعداد نه پژوهش در راستای اهداف مطالعه حاضر قابلیت بررسی داشته است و این تعداد پژوهش با توجه به ملاک‌های مدنظر (در مباحث قبل اشاره شد) به عنوان نمونه آماری مطالعه حاضر انتخاب و جهت بررسی وارد تحلیل نهایی گردیدند.

۱- پایگاه‌های علمی و درگاه‌های الکترونیکی جهت جستجوی پژوهش‌های مربوط به فرهنگ مالیاتی و عوامل موثر بر آن به ترتیب عبارتند از: (۱) پایگاه اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی (www.sid.ir) (۲) پورتال جامع علوم انسانی (www.ensani.ir) (۳) پایگاه مجلات تخصصی نور (www.noormags.ir) (۴) پایگاه اطلاعات نشریات کشور (www.magiran.com) (۵) پژوهشگاه علوم و فناوری اطلاعات ایران (www.irandoc.ac.ir) (۶) پایگاه مجلاتی از جمله پژوهشنامه مالیات، پژوهش‌های اقتصادی، جامعه‌شناسی اقتصادی، راهبرد فرهنگ و ...

جدول شماره ۲: مشخصات پژوهش‌های مورد بررسی در خصوص فرهنگ مالیاتی

کد	عنوان مقاله	نویسندگان	سال مطالعه	محل مطالعه	نوع مطالعه	جامعه آماری
۱	فرهنگ مالیاتی و بررسی آن در میان جامعه پزشکان شمال شهر تهران	هاشم نیکومرام، اسماعیل کاوسی و غلامرضا قبله‌وی	۱۳۸۶	تهران	پیمایش (توصیفی)	پزشکان
۲	شناسایی عوامل فرهنگ مالیاتی مودیان مشاغل شهر تهران (مرکز)	حبیب‌الله طاهرپور کلاتری و علی علیاری شوره‌دلی	۱۳۸۶	تهران	پیمایش - (توصیفی - کاربردی)	مودیان مالیاتی
۳	بررسی عوامل موثر بر افزایش فرهنگ مالیاتی در میان مودیان بخش مشاغل (صنف لوازم التحریر) البرز	علیرضا محسنی تبریزی، اکبر کمیجانی و مرتضی عباس‌زاده	۱۳۸۹	البرز	پیمایش (توصیفی - همبستگی)	صنف لوازم التحریر
۴	شناسایی برخی عوامل موثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در ایران	مریم لشکری‌زاده و محمد عزیزی	۱۳۹۰	ایران	پیمایش (توصیفی - کاربردی)	ممیزین، سرممیزین، ممیزین کل، کارشناسان مالیاتی و مودیان
۵	عوامل موثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در میان مودیان نظام مالیات بر ارزش افزوده (صنف طلافروشان) استان آذربایجان غربی	محمد ملازاده	۱۳۹۳	آذربایجان غربی	پیمایش (توصیفی - همبستگی)	صنف طلافروشان
۶	بررسی عوامل موثر بر فرهنگ مالیاتی از دیدگاه مودیان و کارشناسان مالیاتی اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران	محمد مسیحی و ابوالقاسم محمدنژاد عالی زمینی	۱۳۹۴	تهران	پیمایش (توصیفی - همبستگی)	مودیان و کارشناسان مالیاتی
	ارزیابی عوامل موثر بر میزان					

ادامه جدول شماره: ۲

کد	عنوان مقاله	نویسندگان	سال مطالعه	محل مطالعه	نوع مطالعه	جامعه آماری
۷	ارتقای فرهنگ پرداخت مالیات بر ارزش افزوده استان آذربایجان غربی (مطالعه موردی: صنف آهن‌فروشان استان آغ)	مهران مولوی، جواده کاوه‌ئی و امیر صدقی	۱۳۹۴	آذربایجان غربی	پیمایش (توصیفی - همبستگی)	صنف آهن‌فروشان
۸	بررسی تأثیر عوامل سازمانی بر ارتقاء فرهنگ مالیاتی شرکت‌های تولیدی (مطالعه موردی: شرکت‌های تولیدی شهرک‌ها صنعتی استان آذربایجان غربی)	اسحاق رحیمی و سلیمان ایران‌زاده	۱۳۹۴	آذربایجان غربی	پیمایش (توصیفی - همبستگی)	شرکت‌های تولیدی (مؤدیان حقوقی)
۹	بررسی نقش نظام مالیاتی کشور در مدیریت و ارتقای فرهنگ مالیاتی در میان مؤدیان اشخاص حقوقی (واحدهای تولیدی) استان آذربایجان غربی	مهدی حکیمی و طاده سارکسیان	۱۳۹۵	آذربایجان غربی	پیمایش (توصیفی - همبستگی)	واحدهای تولیدی (مؤدیان حقوقی)

بر اساس مستندات جدول شماره ۲: ۱) عنوان پژوهش‌های انتخاب شده فرهنگ مالیاتی و عوامل موثر بر آن است، به عبارت دیگر در این پژوهش‌ها فرهنگ مالیاتی و عوامل اثرگذار بر آن مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. ۲) پژوهش‌های انتخابی با استفاده از روش پیمایش به انجام رسیده‌اند به این معنا که پژوهشگران با مراجعه به میدان پژوهش (به اقتضای جامعه آماری) در خصوص فرهنگ مالیاتی و عوامل موثر بر آن داده‌های پژوهش را جمع‌آوری کرده‌اند. ۳) پژوهش‌های مورد بررسی در مجلات معتبر علمی - پژوهشی و علمی-تخصصی به چاپ رسیده‌اند و دسترسی به متن کامل آنها از طریق درگاه‌های الکترونیک وجود دارد. ۴) در نهایت اینکه جامعه آماری پژوهش‌های مورد بررسی طیفی از کنشگران درگیر در امور مالیاتی شامل مؤدیان مالیاتی، ممیزان و کارشناسان مالیاتی هستند.

یافته‌های پژوهش

مهم‌ترین یافته‌های مطالعه حاضر در راستای اهداف پژوهش و مراحل تعریف شده جهت اجرای مرور نظام‌مند پژوهش‌های مرتبط با فرهنگ مالیاتی در چهار بخش مجزا و مرتبط با هم ارائه شده است: ۱- مشخصات پژوهش‌های مورد بررسی (روش پژوهش، حوزه مطالعاتی، محل مطالعه و سال انتشار) ۲- سنجش فرهنگ مالیاتی ۳- ابزار گردآوری داده‌ها، شیوه نمونه‌گیری و تکنیک‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها ۴- وضعیت فرهنگ مالیاتی و عوامل اثرگذار بر آن.

مشخصات پژوهش‌های مرتبط با فرهنگ مالیاتی

توزیع پژوهش‌های مورد بررسی بر حسب روش‌شناسی، حوزه مطالعاتی، محل مطالعه و سال انتشار به شرح جدول شماره ۳ است:

جدول شماره ۳: توزیع پژوهش‌های مورد بررسی بر حسب روش، حوزه، محل مطالعه و سال اجرا

درصد	فراوانی	مشخصات پژوهش‌ها	
۱۰۰	۹	کمی	روش پژوهش ^۱
۰	۰	کیفی	
۰	۰	ترکیبی	
۱۰۰	۹	جمع	
۲۲/۲۲	۲	مدیریت	حوزه مطالعاتی ^۲
۵۵/۵۵	۵	مدیریت و اقتصاد	
۱۱/۱۱	۱	حسابداری و مدیریت	
۱۱/۱۱	۱	جامعه‌شناسی	
۱۰۰	۹	جمع	
۳۳/۳۳	۳	تهران	محل مطالعه

۱- با توجه به تقسیم‌بندی‌های موجود در خصوص پارادایم‌های تحقیق در علوم انسانی (اثبات‌گرایی، تفسیری، انتقادی و پراگماتیسم) و روش‌شناسی مرتبط با این پارادایم‌ها، پژوهش‌های مورد بررسی دسته‌بندی گردیده‌اند.
 ۲- منظور از حوزه مطالعاتی رشته تحصیلی و زمینه فعالیت پژوهشگران و نویسندگان مقاله‌های مربوط به فرهنگ مالیاتی است که در این مطالعه مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

ادامه جدول شماره: ۳

درصد	فراوانی	مشخصات پژوهش‌ها	
۱۱/۱۱	۱	البرز	
۴۴/۴۴	۴	آذربایجان غربی	
۱۱/۱۱	۱	ایران	
۱۰۰	۹	جمع	
۲۲/۲۲	۲	۱۳۸۶	سال انتشار
۱۱/۱۱	۱	۱۳۸۹	
۱۱/۱۱	۱	۱۳۹۰	
۱۱/۱۱	۱	۱۳۹۳	
۳۳/۳۳	۳	۱۳۹۴	
۱۱/۱۱	۱	۱۳۹۵	
۱۰۰	۹	جمع	

با توجه به اطلاعات جدول: الف) همه پژوهش‌های مورد بررسی از طریق روش‌شناسی کمی پژوهش و استفاده از الزامات مربوط به این روش‌شناسی به انجام رسیده‌اند. ب) رشته تحصیلی و حوزه فعالیت علمی پژوهشگران و نویسندگان پژوهش‌های مورد بررسی مدیریت، اقتصاد، حسابداری و جامعه‌شناسی است. افرادی که حوزه فعالیت آنها مدیریت و اقتصاد است درصد بیشتری از پژوهش‌های مربوط به فرهنگ مالیاتی را انجام داده‌اند. ج) پژوهش‌های مورد بررسی مربوط به فرهنگ مالیاتی در ایران در شهرهای تهران، البرز و آذربایجان غربی به انجام رسیده‌اند، درصد بیشتری از این پژوهش مربوط به استان آذربایجان غربی است و جامعه آماری یک مورد از این پژوهش‌ها نیز مراکز استان‌های کشور بوده است. د) پژوهش‌های مورد بررسی در فاصله بین سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۵ به انجام رسیده‌اند.

سنجش فرهنگ مالیاتی

با توجه به اینکه یکی از ارکان اصلی پژوهش‌های مبتنی بر رویکرد روش‌شناسی کمی تعریف عملیاتی یا به عبارت دقیق‌تر سنجش مفاهیم مورد بررسی است، در این قسمت شیوه سنجش مفهوم فرهنگ مالیاتی در این پژوهش‌ها ارائه گردیده است:

جدول شماره ۴: سنجش فرهنگ مالیاتی در پژوهش‌های مورد بررسی

کد	تعریف عملیاتی	ابعاد و مولفه‌ها
۱	-	-
۲	گزارش	عدالت و کارکرد سازمان مالیاتی (عدالت، عدم اعتماد به مسئولان مالیاتی، شفافیت سازمان مالیاتی، نحوه خرج‌کرد مالیات، رشوه و ...) صدافت و احساس مسئولیت مودیان (ندادن اطلاعات، احساس افتخار از نپرداختن مالیات، احساس دین به جامعه، یک امر خوشایند، پول زور) تمایل به پرداخت مالیات (فرار مالیاتی، چانه‌زنی، نپرداختن مالیات، مقاومت در پرداخت مالیات)
۳	گزارش	تشکیل پرونده در حوزه مالیاتی / پرداخت به موقع مالیات / تسلیم به موقع اظهارنامه مالیاتی
۴	-	-
۵	گزارش	تشکیل پرونده در حوزه مالیاتی / پرداخت به موقع مالیات / تسلیم به موقع اظهارنامه مالیاتی
۶	گزارش	رعایت حقوق شهروندی / تسلیم اظهارنامه مالیاتی بر اساس درآمد و هزینه واقعی / گزارش فعالیت اقتصادی پنهان سایرین یک وظیفه ملی / اعلام شروع فعالیت اقتصادی یک وظیفه ملی / پذیرش فاکتور صوری زیان منافع ملی / حساب‌سازی و پنهان‌کاری مغایر ارزش‌های دینی و ملی / پرداخت مالیات ضامن رفاه و آسایش عمومی / پرداختن مالیات ضامن امنیت / پرداختن مالیات ضامن عدالت / نپرداختن مالیات ضایع کردن حقوق شهروندی / نپرداختن مالیات انباشت سرمایه در اختیار افراد خاص
۷	گزارش	تشکیل پرونده در حوزه مالیاتی / پرداخت به موقع مالیات / تسلیم به موقع اظهارنامه مالیاتی
۸	-	-
۹	-	-

با توجه به اطلاعات ارائه شده جدول شماره ۴ در خصوص سنجش فرهنگ مالیاتی در این پژوهش‌ها مواردی به شرح زیر قابل ذکر است: (۱) برخی از این پژوهش‌ها تعریف

عملیاتی از فرهنگ مالیاتی ارائه نکرده‌اند و به عبارت دقیق‌تر به نظر می‌رسد فرهنگ مالیاتی را مورد سنجش قرار نداده‌اند و به بررسی تأثیر عوامل اثرگذار بر این پدیده اکتفا کرده‌اند. به این معنا که به‌طور مستقیم از نمونه آماری پژوهش خواسته‌اند که میزان تأثیر مجموعه‌ای از متغیرها یا عوامل را بر فرهنگ مالیاتی مورد ارزیابی قرار دهند. ۲) برخی دیگر از این پژوهش‌ها (شماره ۳، ۵، ۷) به سنجش جنبه عینی یا بعد رفتاری فرهنگ مالیاتی اکتفا کرده و تنها این بعد از فرهنگ مالیاتی را مورد سنجش قرار داده‌اند و بعد ذهنی یا نگرش در خصوص فرهنگ مالیاتی را سنجش و بررسی نکرده‌اند. ۳) در بین پژوهش‌های مورد بررسی، پژوهش شماره شش و تا حدودی پژوهش شماره دو هر دو بعد فرهنگ مالیاتی (بعد ذهنی و عینی) را مدنظر داشته و مورد سنجش قرار داده‌اند. ۴) در خصوص ابعاد و مولفه‌های مورد استفاده جهت سنجش فرهنگ مالیاتی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد: الف) در ارتباط با پژوهش شماره دو مولفه اول (عدالت و کارکرد سازمانی) بیشتر از آنچه که جزء ابعاد یا مولفه‌های فرهنگ مالیاتی محسوب شود می‌تواند جزء عوامل اثرگذار بر این پدیده باشد و دیگر مولفه‌ها که به نوعی هماهنگی بیشتری با فضای مفهومی فرهنگ مالیاتی دارند ترکیبی است از دو بعد نگرشی و رفتاری افراد مورد مطالعه در خصوص پدیده مالیات. ب) پژوهش‌های شماره سه، پنج و هفت فرهنگ مالیاتی را به جنبه‌هایی از رفتار مالیاتی (تشکیل پرونده، تسلیم به موقع اظهارنامه و پرداخت به موقع مالیات) تقلیل داده و به عبارت دیگر فرهنگی مالیاتی معادل با این جنبه‌های رفتار مالیاتی است. ج) پژوهش شماره شش در خصوص سنجش فرهنگ مالیاتی هم نگرش و هم رفتار مودیان را در ارتباط با جنبه‌های مختلف پدیده مالیات (تعامل بین کنشگران اقتصادی، کارکردها، آثار و پیامد مالیات) مدنظر داشته است، اما با این حال سنجش بعد ذهنی و نگرشی فرهنگ مالیاتی در این پژوهش غالب‌تر و محسوس‌تر است.

ابزار گردآوری داده‌ها، شیوه نمونه‌گیری و تکنیک‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها

ابزار مورد استفاده جهت سنجش و گردآوری داده‌ها، شیوه نمونه‌گیری و همچنین مهم‌ترین تکنیک‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها به شرح زیر است:

جدول شماره ۶: توزیع پژوهش‌های مورد بررسی بر حسب تکنیک جمع‌آوری اطلاعات، شیوه نمونه‌گیری، حجم نمونه و تجزیه و تحلیل داده‌ها

کد	ابزار	نمونه‌گیری	حجم نمونه	تجزیه و تحلیل داده‌ها	توصیفی	استنباطی
۱	پرسشنامه	احتمالی - تصادفی منظم	۳۵۶	فراوانی و درصد	میانگین و انحراف معیار	تجزیه و تحلیل عاملی، کای اسکوئر و فریدمن، همبستگی تی مستقل، تحلیل واریانس
۲	پرسشنامه	احتمالی ° تصادفی ساده	۳۱۴	فراوانی و درصد	میانگین و انحراف معیار	تجزیه و تحلیل عاملی
۳	پرسشنامه	احتمالی ° طبقه‌ای	۲۶۵	فراوانی و درصد	-	تجزیه و تحلیل عاملی، کای اسکوئر
۴	پرسشنامه	احتمالی ° طبقه‌ای	۶۲۸	فراوانی و درصد	میانگین و انحراف معیار	تجزیه و تحلیل عاملی، کای اسکوئر
۵	پرسشنامه	احتمالی ° طبقه‌ای	۲۸۵	فراوانی و درصد	-	تی تک‌نمونه‌ای، فریدمن
۶	پرسشنامه	احتمالی ° تصادفی	۳۸۴	-	-	تجزیه و تحلیل عاملی، تحلیل مسیر
۷	پرسشنامه	احتمالی ° طبقه‌ای	۱۵۵	-	-	تی تک‌نمونه‌ای
۸	پرسشنامه	احتمالی ° تصادفی ساده	-	-	-	ضریب رگرسیون
۹	پرسشنامه	احتمالی ° طبقه‌ای	۳۱۷	فراوانی و درصد	-	تی تک‌نمونه‌ای

اطلاعات جدول بیانگر این است: (۱) ابزار گردآوری داده‌های مربوط به همه پژوهش‌های مورد بررسی مبتنی بر روش‌شناسی غالب در این پژوهش‌ها، ابزار پرسشنامه بوده است. به عبارت دیگر پژوهش‌های بررسی شده داده‌های مربوط به فرهنگ مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن را از طریق ابزار پرسشنامه گردآوری کرده‌اند. (۲) شیوه نمونه‌گیری مورد استفاده در این پژوهش‌ها نمونه‌گیری احتمالی است و از دو نوع نمونه‌گیری تصادفی و طبقه‌ای جهت جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده است و حجم نمونه این پژوهش‌ها بین حداقل ۲۸۵ تا حداکثر ۶۲۸ نمونه است. (۳) جهت تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش از شاخص‌های توصیفی (فراوانی، درصد، میانگین و انحراف معیار) و ضرایب و آزمون‌های آماری استنباطی (تحلیل عاملی، کای اسکوئر، فریدمن، تی تک‌نمونه‌ای، تی مستقل، آنالیز واریانس، ضریب

همبستگی پیرسون و تحلیل مسیر) استفاده گردیده است. در خصوص تجزیه و تحلیل داده‌ها نکاتی قابل طرح است: الف) شاخص‌های مربوط به آمار توصیفی (گرایش مرکزی، پراکندگی و شکل توزیع) رایج‌ترین شاخص‌هایی است که در پژوهش‌های مبتنی بر رویکرد کمی انتظار می‌رود گزارش شود، در پژوهش‌های مورد بررسی، پژوهش‌های شماره یک، دو و چهار به گزارش شاخص‌های میانگین و انحراف معیار اکتفا کرده و بقیه پژوهش‌ها این شاخص‌ها را گزارش نکرده‌اند. ب) یکی از تکنیک‌های پرکاربرد در این پژوهش‌ها تکنیک تحلیل عاملی است که با دو هدف بررسی اعتبار ابزار سنجش فرهنگ مالیاتی و همچنین تعیین عوامل یا مولفه‌های این مفهوم مورد استفاده قرار گرفته است. ج) از دیگر موارد حائز اهمیت و قابل بررسی در خصوص عوامل اثرگذار بر فرهنگ مالیاتی، تبیین و پیش‌بینی میزان اثرات عوامل یا متغیرها بر این پدیده است. در پژوهش‌های مورد بررسی به‌جز یک مورد (پژوهش شماره ۶ و ۸) که با استفاده از تحلیل مسیر و ضریب رگرسیون به این موضوع پرداخته و اثر این عوامل بر فرهنگ مالیاتی را مورد بررسی قرار داده است سایر پژوهش‌ها به این موضوع نپرداخته‌اند و به عبارت دیگر تبیینی از میزان و نوع اثر عوامل موثر بر فرهنگ مالیاتی ارائه نکرده‌اند.

وضعیت فرهنگ مالیاتی و عوامل موثر بر آن

در این بخش وضعیت فرهنگ مالیاتی و عوامل یا به عبارت دقیق‌تر متغیرهای اثرگذار بر این پدیده در پژوهش‌های مورد بررسی مشخص و گزارش گردیده است:

جدول شماره ۶: وضعیت فرهنگ مالیاتی و عوامل موثر بر آن

کد	وضعیت فرهنگ مالیاتی	متغیرهای مستقل	فرضیه رابطه تفاوت اثر	آزمون آماری	نتیجه آزمون تأیید رد
۱	عدم گزارش	عوامل باردارنده (موانع) / عوامل پیش‌برنده (موثر) / عوامل عمومی	*	فریدمن	*
۲	عدم گزارش	عدالت و کارکرد سازمان مالیاتی / صداقت و احساس	*	تحلیل عاملی	*

ادامه جدول شماره ۶

کد	وضعیت فرهنگ مالیاتی	متغیرهای مستقل	فرضیه		نتیجه آزمون
			رابطه تفاوت	اثر	
		مسئولیت مودیان / تمایل به پرداخت مالیات	*	تحلیل عاملی	*
۳	عدم گزارش	عوامل اجتماعی شدن / عوامل درون سازمانی / عوامل برون-سازمانی / عوامل فردی	*	خی‌دو یا کای اسکوئر	*
۴	پایین‌تر از حد متوسط	بی‌اطلاعی از اهمیت مالیات / ساده‌سازی قوانین / آموزش قوانین و مقررات / عدالت و کارکرد سازمان مالیاتی / صداقت و مسئولیت مودیان مالیاتی	*	خی‌دو یا کای اسکوئر	*
۵	عدم گزارش	عوامل اجتماعی شدن / عوامل درون سازمانی / عوامل برون-سازمانی / عوامل فردی	*	تی‌تک‌نمونه‌ای	*
۶	عدم گزارش	قانون‌مداری / دانش مالیاتی / ضمانت اجرای قوانین / رضایت‌مندی مودیان / رضایت‌مندی کارگزاران / عزم و اراده دولت‌مردان	*	تحلیل مسیر	*
۷	عدم گزارش	عوامل اجتماعی شدن / عوامل درون سازمانی / عوامل برون-سازمانی / عوامل فردی	*	تی‌تک‌نمونه‌ای	*
۸	عدم گزارش	عوامل سازمانی، عدم تمرکز سازمانی، حرفه‌ای بودن سازمان	*	تحلیل رگرسیون	*
۹	عدم گزارش	عوامل درون سازمانی / عوامل برون سازمانی	*	تی‌تک‌نمونه‌ای	*

در خصوص مستندات جدول بالا به‌عنوان مهم‌ترین بخش یافته‌های مربوط به مرور نظام‌مند و در راستای اهداف و سوالات مطالعه حاضر اشاره به چند نکته ضرورت دارد: (۱) در ارتباط با وضعیت فرهنگ مالیاتی به‌عنوان یکی از اهداف و سوالات اصلی این مطالعه باید گفت تا حدودی امکان پاسخگویی به این سوال با مرور پژوهش‌های پیشین مرتبط با فرهنگ مالیاتی وجود ندارد، چرا که تنها در یکی از این پژوهش‌ها (شماره ۴) وضعیت فرهنگ مالیاتی در بین جامعه آماری پژوهش مشخص گردیده است (پایین‌تر از حد متوسط) در حالی که در سایر پژوهش‌ها اشاره‌ای به این موضوع نشده است، به‌عبارت دیگر در خصوص وضعیت فرهنگ مالیاتی در بین افراد مورد مطالعه این ابهام وجود دارد که فرهنگ مالیاتی دارای چه وضعیتی است؟ یا اینکه چه نوع فرهنگ مالیاتی در بین این جوامع آماری حاکم یا غالب است؟ (۲) عوامل اثرگذار بر فرهنگ مالیاتی در پژوهش‌های مورد بررسی قابل دسته‌بندی به موارد زیر است: الف) عواملی که به عنوان ابعاد و مولفه‌های فرهنگ مالیاتی مدنظر قرار گرفته و میزان تأثیر این ابعاد بر فرهنگ مالیاتی با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی و آزمون فریدمن مورد بررسی قرار گرفته است ب) عواملی بیرون از فضای مفهومی فرهنگ مالیاتی به عنوان متغیرهای مستقل اثرگذار بر این پدیده که یا رابطه این عوامل با فرهنگ مالیاتی با استفاده از ضرایب و آزمون‌های آماری آزمون شده است؛ یا اینکه تأثیر آنها بر فرهنگ مالیاتی با استفاده از ضریب رگرسیون و تحلیل مسیر مورد بررسی قرار گرفته است. (۳) نتایج آزمون فرضیه پژوهش‌های مورد بررسی بیانگر این است که عوامل یا متغیرهای مستقل انتخاب شده در این پژوهش‌ها با فرهنگ مالیاتی رابطه داشته یا بر آن تأثیر می‌گذارند.

بحث و نتیجه‌گیری

به‌طور کلی می‌توان گفت پژوهش‌های صورت گرفته در ایران در خصوص پدیده فرهنگ مالیاتی با توجه به کاستی‌های موجود در حوزه مالیات و مالیات‌ستانی و ضرورت ایجاد یک نظام مالیاتی منسجم و کارآمد محدود و انگشت‌شمار هستند. به‌عبارت دیگر با توجه به فراگیر بودن مسأله فرهنگ مالیاتی و ضرورت توجه به آن به‌عنوان یکی از مسائل اصلی نظام اقتصادی، پژوهش‌های قابل توجهی در خصوص این پدیده در ایران به انجام نرسیده

است و پژوهش‌های صورت گرفته نیز محدود به جنبه‌هایی از فرهنگ مالیاتی است. بنابراین می‌توان گفت حل مشکلات و مسائل مربوط به حوزه مالیات به طور عام و فرهنگ مالیاتی به طور خاص مستلزم توجه دقیق‌تر و علمی‌تر به همه ابعاد فرهنگ مالیاتی (ابعاد عینی و ذهنی، نهادها، کنشگران، تعاملات بین کنشگران و ...) با مدنظر داشتن شرایط اقتصادی - اجتماعی و ویژگی‌های متمایز فرهنگی در ایران است. در راستای هدف اصلی مطالعه، مقایسه و ترکیب یافته‌های پژوهش‌های انجام شده در خصوص فرهنگ مالیاتی و همچنین ایجاد ارتباط بین این پژوهش‌ها و به‌دست آوردن نتیجه‌ای منسجم و منظم از میان نتایج آنها مواردی به شرح زیر قابل بحث و بررسی است:

با توجه به این موضوع که فرهنگ به طور عام و پدیده‌های فرهنگی به طور خاص مبتنی بر واقعیت‌های خاص و مشخص و به‌عبارت دقیق‌تر زمان‌مند و مکان‌مند هستند، بنابراین در ارتباط با تعریف فرهنگ مالیاتی، توجه به این واقعیت‌ها و تفسیر افراد درگیر از اهمیت بالایی برخوردار است که در پژوهش‌های مورد بررسی به دلیل قرار داشتن این پژوهش‌ها در چارچوب پارادایم اثبات‌گرایی و استفاده از روش‌شناسی کمی به ارائه تعاریف عام فرهنگ مالیاتی اکتفا و توجه کمی به تعریف، تفسیر و چگونگی معنابخشی افراد مورد مطالعه در خصوص مالیات شده است، چه بسا تعاریف مدنظر پژوهشگران که اغلب بر اساس مبانی نظری و تا حدودی تجربی مرتبط با فرهنگ مالیاتی ارائه شده است با تعریف و تفسیر افراد مورد مطالعه از فرهنگ مالیاتی و الزامات مربوط به آن زاویه داشته است. بنابراین ضرورت دارد ضمن توجه به تعاریف مربوط به فرهنگ مالیاتی در مبانی نظری و تجربی، تعریف و تفسیر این پدیده از دیدگاه افراد مورد مطالعه و به‌عبارت دیگر چگونگی معنابخشی این افراد به پدیده مالیات در مطالعات مقدماتی و اکتشافی مورد توجه پژوهشگران این حوزه قرار گیرد.

یکی از موارد قابل بحث در پژوهش‌های مرتبط با فرهنگ مالیاتی جامعه آماری این پژوهش‌ها و به‌عبارت دیگر افرادی است که فرهنگ مالیاتی آنها مورد سنجش و بررسی قرار گرفته است، در برخی از این پژوهش‌ها به‌طور هم‌زمان و با سوالات مشابه فرهنگ مالیاتی افراد و کنشگران شامل مودیان، ممیزان و کارشناسان مالیاتی با نقش‌های کاملاً

متفاوت در عرصه مالیات سنجش گردیده است، به عبارت دیگر در این پژوهش‌ها تمایزی بین کنشگران عرصه مالیات قائل نشده‌اند و فرهنگ مالیاتی طیفی از کنشگران عرصه مالیات به صورت یکجا و با سوالات همسان سنجش شده است. به نظر می‌رسد این موضوع با واقعیت‌های مربوط به نقش و جایگاه این افراد در عرصه مالیات همخوانی و تناسب لازم را ندارد. به دلیل اینکه این افراد تعریف و تفسیر متفاوتی از مالیات و عوامل اثرگذار بر آن با توجه به نقش و جایگاه خود در این عرصه دارند، بنابراین پرسش سوالات همسان از آنها در خصوص فرهنگ مالیاتی (همسان‌نگری کنشگران عرصه مالیات) با توجه به پیش‌فرض‌های مربوط به مبانی پارادایمی رویکرد تفسیری به‌عنوان یکی از پارادایم‌های اصلی و مسلط علوم انسانی و اجتماعی^۱ در دهه‌های اخیر چندان مطلوب و قابل استناد به لحاظ علمی نیست. به این دلیل که از منظر این پارادایم تفسیر کنشگران مختلف در ارتباط با پدیده‌های اجتماعی و فرهنگی متفاوت است. در نتیجه جهت بررسی فرهنگ مالیاتی، توجه به تقسیم‌بندی کنشگران، نقش و جایگاه این افراد در عرصه مالیات و به تبع آن تفاوت در تفسیر و معنابخشی آنها به پدیده مالیات حائز اهمیت است.

در ارتباط با روش‌شناسی پژوهش دو طرح پژوهشی (قیاسی - فرضی^۲ و استقرایی - قوم‌نگارانه^۳) در مطالعه رابطه میان فرهنگ و اقتصاد قابل طرح و بکارگیری است (یونگ، ۱۳۹۰). پژوهش‌های صورت گرفته در خصوص فرهنگ مالیاتی در ایران از نوع فرضی - قیاسی است و به عبارت دیگر در این پژوهش‌ها بر مبنای نظریات موجود فرضیه‌هایی استخراج و با استفاده از تکنیک‌های مربوط به روش پژوهش کمی مورد آزمون قرار گرفته‌اند

۱- در یک تقسیم‌بندی بنیادی پارادایم‌های اصلی در علوم انسانی را به پارادایم اثبات‌گرایانه، تفسیری و انتقادی تقسیم می‌کند، البته پارادایم‌های دیگری از جمله پست مدرن و پراگماتیسم نیز در سال‌های اخیر به این تقسیم‌بندی اضافه شده است.
 ۲. طرح فرضی^۲ قیاسی؛ متضمن تدوین نظریه‌ای است که فرضیه‌هایی بر اساس آن استنتاج شوند و سپس این فرضیه‌ها برای یک مورد خاص یا مجموعه‌ای از موارد آزمایش می‌شوند. نتایج حاصل می‌تواند محقق را ترغیب به پذیرش، رد یا اصلاح نظریه مورد نظر کنند (شیوه اتیک)

۳. طرح قوم‌نگارانه^۳ استقرایی؛ سعی دارد نظام اجتماعی را از دیدگاه افراد درون جامعه (نگرش امیک) درک کند. این طرح زندگی اجتماعی را بررسی می‌کند و از آن جا سعی می‌کند روند تحول و رشد فرایندهای اجتماعی را شرح دهد. از این رو، وضعیت ویژه مورد نظر در آن به مثابه نقطه شروع محسوب می‌شود و از آن پس نوبت به نتیجه‌گیری‌های کلی‌تر برای نیل به نظریه‌ای خاص می‌رسد. نظریه در تغییرات واقعی جامعه ریشه دارد. (شیوه امیک)

و نوع دوم طرح‌های پژوهشی مرتبط با رابطه بین فرهنگ و اقتصاد در این پژوهش خواسته یا ناخواسته مورد غفلت واقع شده است. این در حالی است که در رویکردهای نظری و تجربی نوین مربوط به رابطه فرهنگ و اقتصاد تأکید بر چگونگی برساخته‌شدن کنش‌های اقتصادی در کنار سایر موجودیت‌های اقتصادی (اسلیتر و تونکیس^۱، ۱۳۹۰: ۲۸۵-۲۸۳) و تمایل بیشتر به سمت طرح‌های پژوهشی از نوع قوم‌نگارانه - استقرایی است با این استدلال که عدم توجه به محیط اجتماعی و فرهنگی که فعالیت و کنش اقتصادی در آن جریان دارد موجب عدم قابلیت اجرای قانونمندی‌های آن می‌شود. بنابراین ضرورت دارد سایر طرح‌ها یا رویکردهای پژوهش (کیفی و ترکیبی^۲) نیز در مطالعات آینده به اقتضای جامعه مورد مطالعه و در جهت پاسخگویی به سوالات و ابهامات مرتبط با این پدیده به عنوان پدیده‌ای که وابسته به شرایط اجتماعی و فرهنگی است مورد استفاده قرار گیرد.

در خصوص سنجش فرهنگ مالیاتی در پژوهش‌های مورد بررسی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد: ۱) با توجه به این موضوع که فرهنگ به معنای عام و فرهنگ مالیاتی به طور خاص دارای دو جنبه بنیادی و اساسی عینی و ذهنی است؛ در برخی از پژوهش‌های مورد بررسی تنها به سنجش بعد عینی فرهنگ مالیاتی اکتفا شده است. به عبارت دیگر در این پژوهش‌های بیشتر رفتار مالیاتی افراد مورد توجه و سنجش قرار گرفته است. در حالی که به منظور تبیین دقیق‌تر و علمی‌تر فرهنگ مالیاتی ضرورت دارد تعریف عملیاتی و سنجش این پدیده در راستای هر دو بعد آن (ذهنی و عینی) صورت گیرد و به عبارتی نگرش و کنش مالیاتی این افراد در خصوص پدیده مالیات کنکاش و مورد بررسی قرار گیرد. ۲) شکاف بین مبانی نظری و سنجش فرهنگ مالیاتی از دیگر موارد قابل بحث در پژوهش‌های مرتبط با این پدیده در ایران است. به عبارت دیگر برخلاف آنچه در پژوهش‌های فرضیه‌ای - قیاسی انتظار می‌رود، پیوند مطلوبی بین مبانی نظری و سنجش فرهنگ مالیاتی در این پژوهش‌ها وجود ندارد، به این معنا که در برخی از این پژوهش‌ها ابعاد و مولفه‌های فرهنگ مالیاتی که در مبانی نظری مورد بحث و بررسی قرار گرفته‌اند وارد مرحله سنجش نشده است و گسست

1- Slater, D. & Tonkiss, F.

۲ - نویسندگان مقاله در پژوهشی (رساله دکتری جامعه‌شناسی اقتصادی) با عنوان "ارائه مدل پارادایمی فرهنگ مالیاتی و تبیین جامعه‌شناسی آن" از طرح ترکیبی (رویکرد اکتشافی، متوالی) استفاده کرده‌اند.

محسوسی بین مبانی نظری مرتبط با فرهنگ مالیاتی و سنجش آن وجود دارد. بنابراین ضرورت دارد به اقتضای روش‌شناسی مورد استفاده جهت مطالعه این پدیده الزامات روشی آن رویکرد روش‌شناسی مدنظر و به اجرا گذاشته شود.

در ارتباط با وضعیت فرهنگ مالیاتی در پژوهش‌های مورد بررسی ذکر دو نکته ضروری به نظر می‌رسد: الف) یکی از موارد مهم، قابل توجه و قابل بررسی در پژوهش‌ها مرتبط با فرهنگ مالیاتی، وضعیت و یا نوع فرهنگ مالیاتی جامعه مورد مطالعه است، به عبارت دیگر انتظار می‌رود در پژوهش‌هایی با عنوان فرهنگ مالیاتی، وضعیت فرهنگ مالیاتی یا نوع فرهنگ مالیاتی گزارش و مورد بحث و بررسی قرار گیرد. در این پژوهش‌ها به جزء یک مورد که وضعیت فرهنگ مالیاتی را در جامعه مورد مطالعه پایین‌تر از حد متوسط گزارش کرده است در سایر پژوهش‌های اشاره‌ای به وضعیت فرهنگ مالیاتی و یا نوع فرهنگ مالیاتی حاکم در آن جامعه نشده است. ب) ارائه راهکار در خصوص ارتقاء فرهنگ مالیاتی مستلزم پرداختن به وضعیت فرهنگ مالیاتی و به عبارت دیگر سنخ یا نوع فرهنگ مالیاتی در جامعه مورد مطالعه است. به این معنا که قبل از هر کاری لازم به نظر می‌رسد نوع‌شناسی مشخص و مدونی از فرهنگ مالیاتی کنشگران درگیر در عرصه مالیات ارائه و در ادامه جهت تقویت و ارتقاء فرهنگ مالیاتی مطلوب و کارآمد اقدامات لازم را پیشنهاد و سیاست‌گذاری کرد.

در نهایت در راستای هدف اصلی پژوهش عوامل اثرگذار بر فرهنگ مالیاتی در پژوهش‌های مورد بررسی ارائه و تقسیم‌بندی جدیدی از این عوامل به عنوان نتیجه مشخص این مطالعه ارائه گردیده است. پژوهش‌های مورد مطالعه با استناد به مبانی نظری و در برخی موارد نیز فارغ از مبانی نظری متغیرها یا عواملی را همانگونه که در قسمت یافته‌ها و جدول شماره ۶ اشاره گردید به عنوان عوامل اثرگذار بر فرهنگ مالیاتی مورد بررسی قرار داده‌اند. با توجه به ماهیت عوامل موثر بر فرهنگ مالیاتی در این پژوهش‌ها و همچنین مدنظر قرار دادن دیدگاه‌های نظری جدید در خصوص ارتباط بین عوامل نهادی و فردی اثرگذار بر پدیده‌های مختلف اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی و ... می‌توان این عوامل را به صورت زیر دسته‌بندی کرد:

جدول شماره ۸: تقسیم‌بندی عوامل موثر بر فرهنگ مالیاتی بر اساس مبانی تجربی پژوهش

عوامل	مولفه‌ها	
قوانین مالیاتی	ساده‌سازی قوانین / آموزش قوانین و مقررات / ضمانت اجرای قوانین / شفاف‌سازی قوانین مالیاتی	نهادی (ساختاری)
	اطلاع‌رسانی / نظام جامع اطلاعات مالیاتی / کاهش فرایند اداری وصول مالیات / برخورد مناسب با مودیان مالیاتی / توافق و تفاهم سازمان مالیات با مودیان / عدالت مالیاتی / بخشودگی جرائم مالیاتی / شفافیت سازمان مالیاتی / توجه به توان پرداخت مودیان / مکانیزه کردن امور مالیاتی / تشویق و تقدیر از مودیان خوش-حساب	
سازمان مالیاتی	تشخیص علی‌الرس / محاسبه دستی و سنتی مالیات / تبعیض مالیاتی / نحوه هزینه‌کرد مالیات	نهادی (ساختاری)
	خانواده / رسانه‌های جمعی / اتحادیه‌های صنفی	
سیاست‌گذاران و مجریان	عزم و اراده دولتمردان / رضایت‌مندی کارگزاران	کنشگران (عام‌لیت)
مودیان	التزام به دین / مشارکت اجتماعی / اعتماد عوامل بیرون از عرصه مالیات / نهادی / قانون‌مداری / قانون‌گرایی / صداقت و احساس مسولیت	
	نگرش مثبت به مالیات / اهمیت و ضرورت پرداخت مالیات / ارزیابی مشارکت در تأمین مخارج دولت / نگرش به مالیات در جهت پیشرفت جامعه / تمایل به پرداخت مالیات / آشنایی با قوانین مالیاتی / اطلاع از اهمیت مالیات / دانش مالیاتی / رضایت-مندی / تمایل به پرداخت مالیات	

بر اساس اطلاعات جدول می‌توان گفت عوامل اثرگذار مورد بررسی در پژوهش‌های مرتبط با فرهنگ مالیاتی در دو دسته عوامل نهادی (ساختاری) و عوامل مربوط به کنشگران این عرصه (عاملیت) قابل تقسیم‌بندی است. در سطح نهادی عواملی از جمله قوانین، عملکرد سازمان مالیاتی و نهادهایی از جمله خانواده، رسانه‌های جمعی و اتحادیه‌های صنفی در حوزه‌های مختلف و در سطح کنشگران یا عاملیت نیز عواملی از جمله عوامل بیرون از عرصه مالیات (عواملی مربوط به نگرش و کنش کنشگران در زندگی اجتماعی) و عوامل مربوط به عرصه مالیات (ارتباط و تعامل کنشگران با سازمان مالیاتی) قابلیت تمایزگذاری است. به عبارت دیگر مجموعه‌ای عوامل نهادی و فردی در دو عرصه بیرون از حوزه مالیات و درون این عرصه فرهنگ مالیاتی را شکل داده و جهت می‌دهند.

در خصوص عوامل اثرگذار بر فرهنگ مالیاتی علاوه بر تقسیم‌بندی که با توجه به مرور پژوهش‌ها در بالا به آن اشاره شد می‌توان تقسیم‌بندی دیگر را نیز مدنظر داشت، برخی از عوامل اثرگذار بر فرهنگ مالیاتی عام و مشترک هستند در حالی که بعضی از این عوامل با توجه اقتضائات فرهنگی و اجتماعی جوامع مورد مطالعه می‌توانند خاص و منحصر به واقعیت‌های مشخصی باشند که در مبانی نظری و تجربی چندان به این عوامل توجه نشده است. لذا مطلوب به نظر می‌رسد ضمن توجه به مجموعه این عوامل، از طریق پژوهش‌های اکتشافی نیز عوامل و متغیرهایی را که مربوط به موقعیت‌های اجتماعی و فرهنگی مشخصی هستند استخراج و جهت تبیین دقیق‌تر پدیده فرهنگ مالیاتی مورد استفاده قرار داد. چه بسا برنامه‌ریزان و سیاست‌گذاران عرصه مالیات این عوامل را نیز در سیاست‌گذاری‌های کلان و محلی مورد توجه قرار داده و برخورد علمی‌تر و عمل‌گرایانه‌تری با موضوع مالیات در راستای کارآمدتر کردن آن در عرصه اقتصاد داشته باشند.

منابع

- اسلیتر، دان و تونیکس، فران (۱۳۹۴) *جامعه بازار؛ بازار و نظریه اجتماعی مدرن*، ترجمه حسین قاضیان، تهران: نشر نی.
- اسملسر، نیل جی (۱۳۹۵) *جامعه‌شناسی اقتصادی*، ترجمه محسن کلاهچی، تهران: انتشارات کویر.
- حکیمی، مهدی و طاده سارکیسیان (۱۳۹۵) بررسی نقش نظام مالیاتی کشور در مدیریت و ارتقای فرهنگ مالیاتی در میان مودیان اشخاص حقوقی (واحدهای تولیدی) استان آذربایجان غربی، *فصلنامه اقتصاد و مالیات*، دوره ۱، شماره ۲: ۱۵۴-۱۳۹.
- رحیمی، اسحاق و سلیمان ایران‌زاده (۱۳۹۴) بررسی تأثیر عوامل سازمانی بر ارتقاء فرهنگ مالیاتی شرکت‌های تولید (مطالعه موردی: شرکت‌های تولیدی شهرک‌های صنعتی استان آذربایجان غربی). *فصلنامه اقتصاد و مالیات*، دوره ۳، شماره ۲ و ۳: ۹۱-۱۰۵.
- عباسی، مهدی و سیدحسین سراج‌زاده (۱۳۹۴) مسائل روش‌شناختی در مرور نظام‌مند همراه با ارزیابی مقالات ایرانی مبتنی بر این روش، *مجله مطالعات اجتماعی ایران*، دوره ۹، شماره ۳: ۱۶۰-۱۳۲.
- سوئدبرگ، ریچارد و مارگ گرانووتر (۱۳۹۵) *جامعه‌شناسی اقتصادی؛ ساخت اجتماعی و کنش اقتصادی*، ترجمه علی‌اصغر سعیدی، تهران: انتشارات تیسرا.
- صالحی، مهدی؛ پرویزی‌فرد، سعید و مستوره استوار (۱۳۹۳) تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مودیان امور مالیاتی، *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۷۱: ۲۱۴-۱۸۵.
- طاهرپور کلانتری، حبیب‌الله و علی علیاری شوره‌دلی (۱۳۸۶) شناسایی عوامل فرهنگ مالیاتی مودیان مشاغل شهر تهران (مرکز)، *ویژه‌نامه اقتصادی*، شماره ۹۸: ۷۳.
- قاضی طباطبائی، محمود و ابوعلی ودادهیر (۱۳۸۹) *فرا تحلیل در پژوهش‌های اجتماعی و رفتاری*، تهران: جامعه‌شناسان.
- قربانی، صابر (۱۳۸۹) نگاهی به فرهنگ مالیاتی در ایران، *مجله تدبیر*، شماره ۲۱۹: ۴۲-۳۵.
- کمالی، یحیی (۱۳۹۵) بررسی نقش شفافیت اقتصادی در تقویت فرهنگ مالیاتی، *فصلنامه راهبرد توسعه*، شماره ۴۶: ۲۲۰-۲۰۲.
- لشکری‌زاده، مریم و محمد عزیزی (۱۳۹۰) شناسایی برخی عوامل موثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در ایران، *فصلنامه مدیریت*، شماره ۲۲: ۹۱-۸۲.

- محبوبی، قربانعلی و نجفعلی شهبازی (۱۳۹۰) فرهنگ مالیاتی در ایران. *ماهنامه مهندسی فرهنگی*، شماره ۵۵ و ۵۶: ۶۷-۵۵.
- محسنی تبریزی، علیرضا؛ کمیجانی، اکبر و مرتضی عباسزاده (۱۳۸۹) بررسی عوامل موثر بر افزایش فرهنگ مالیاتی در میان مودیان بخش مشاغل (صنف لوازم‌التحریر) البرز، *پژوهشنامه مالیات*، شماره نهم (مسلسل ۵۷): ۲۲۷-۱۹۹.
- مسیحی، محمد و ابوالقاسم محمدنژاد عالی زمینی (۱۳۹۴) بررسی عوامل موثر بر فرهنگ مالیاتی از دیدگاه مودیان و کارشناسان مالیاتی اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران، *مجله مدیریت فرهنگی*، شماره ۲۷: ۴۶-۲۹.
- ملازاده، محمد (۱۳۹۳) عوامل موثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در میان مودیان نظام مالیات بر ارزش افزوده (صنف طلافروشان) استان آذربایجان غربی، *مطالعات کمی در مدیریت*، سال پنجم، شماره اول: ۱۴۸-۱۲۱.
- مولوی، مهرداد؛ کاوه‌ئی، جواد و امیر صدقی (۱۳۹۴) ارزیابی عوامل موثر بر میزان ارتقای فرهنگ پرداخت مالیات بر ارزش افزوده استان آذربایجان غربی (مطالعه موردی: صنف آهن‌فروشان استان آذربایجان غربی)، *فصلنامه اقتصاد و مالیات*، دوره ۱، شماره ۱: ۱۲۳-۱۰۹.
- نیکومرام، هاشم؛ کاوسی، اسماعیل و غلامرضا قبله‌وی (۱۳۸۶) فرهنگ مالیاتی و بررسی آن در میان جامعه پزشکان شمال شهر تهران، *فصلنامه بصیرت*، شماره ۳۸: ۹۲-۷۲.
- یونگ، الکه د (۱۳۹۰). *فرهنگ و اقتصاد*، ترجمه سهیل سمی و زهره حسین‌زادگان، تهران: ققنوس.
- Alm, J. & Torgler, B. (2006) Culture differences and tax morale in United States and Europe, *Journal of Economic Psychology*, 27: 224-246.
- Blumenthal, K.V. & Nerre, B. (2003) Tax Culture in Nineteenth-Century Austria, *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 96: 54-62.
- Chuenjit, P. (2014) The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration, *Journal of Population and Social Studies*, 22 (1): 14-34.
- Cnossen, S. (1990). The Case for Tax Diversity in the European Community, *European Economic Review*, 34: 471-479.
- 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.

- Higgins, J. PT & Green, S. (2008) *Cochrane Handbook for Systematic Reviews of Interventions*, Blackwell Publishing, United Kingdom.
- Kirchler, E. (2007) *The economic psychology of tax behavior*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Martinez V.J. (2000). The Ups and downs of Comprehensive Tax Reform in Russia, *National Tax Association Proceedings: Annual Conference on Taxation*: 5-14.
- Mulrow, C.D. (1994) Rationale for systematic reviews, *British Medical Journal*, 309: 597-599.
- Nerre, B. (2001) *The Concept of Tax Culture, Paper prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association*.
- Nerre, B. (2008) Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics, *Economic Analysis & Policy*, 38(1): 153 ° 167.
- Neuman, L.W. (2000) *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches*, Boston: Allyn & Bacon.
- Nicholson, PJ (2007). How to undertake a systematic review in an occupational setting, *Occupational and Environmental Medicine*, 64(5): 353-358.
- Pausch, A. (2001) *The Role of Tax Culture in Transformation Processes*, Working Paper.
- Petticrew, M. & Robert, H. (2006) *Systematic Reviews in the Social Sciences: A Practical Guide*, Blackwell Publishing, United Kingdom.
- Slemrod, J. (1992) *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, University of Michigan Press.
- Smelser, N. & Swedberg, R. (2005) *The Handbook of Economic Sociology*, Princeton: Princeton University Press.
- Tanzi, V. and Tsibouris, G. (2000). Fiscal Reform Over Ten Years of Transition, IMF Working Paper, Washington.
- Wartick, M.L, B. Madio, & C. Vines, (2008) *Reward Dominance in Tax Reporting Experiments: the role of context*, University of Kentucky.
- Wright R.W, Brand RA, Dunn W, Spindler KP (2007) How to write a systematic review, *Clinical Orthopaedics and Related Research*, (455): 23-29.