



## ارائه الگوی روحیه مالیاتی با رویکرد تئوری زمینه بنیان

حامد ربیع بیگی<sup>۱</sup>

رحمت الله محمدی پور<sup>۲</sup>

ایرج نوروش<sup>۳</sup>

رضا صالحی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۳/۲۱

### چکیده

مالیات یک جنبه اساسی از زندگی مدرن است. بودجه هایی که دولت ها از مالیات بدست می آورند، برای ارائه خدمات ضروری و کالاهای عمومی، پرداخت می شود. لذا تمایل افراد به پرداخت مالیات، نقش مهمی در ایجاد رفاه اقتصادی و اجتماعی هر کشوری دارد. این مطالعه با هدف ارائه الگوی روحیه مالیاتی با رویکرد تئوری زمینه بنیان انجام شده است. رویکرد این پژوهش ترکیبی از روش های کمی و کیفی است که در بخش کیفی مبتنی بر نظریه داده بنیاد مدل خود را ارائه می دهد و در بخش کمی از مدل سازی معادلات ساختاری (SEM) استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش در بخش کیفی شامل ۱۲ نفر از خبرگان و نخبگان سازمان امور مالیاتی و نخبگان دانشگاهی با تجربه بالا انجام شد که با روش گلوله برفی انتخاب شدند و از مصاحبه، برای گردآوری داده های مورد نیاز استفاده گردید. در بخش کمی نیز جامعه آماری بر اساس توصیه های استفاده از مدل های تاییدی ۲۷۰ نفر از مدیران و کارشناسان سازمان امور مالیاتی انتخاب شدند. داده های متنی پس از پیاده سازی با استفاده از سه مرحله متوالی کدگذاری باز، محوری و گزینشی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند و در نهایت مدل پارادایمی پژوهش تدوین شد. نتایج نشان می دهد که الگوی روحیه مالیاتی حول مقوله محوری فضای مجازی، دموکراسی و تبلیغات قرار دارد که تحت تأثیر شرایط علی شکل می گیرد. این فرآیند با شرایط علی آغاز می گردد و موجب شکل گیری مقوله محوری می شود که با استفاده از راهبردها به تقویت روحیه مالیاتی کمک می کنند و پیامد آن بهبود شاخص های اقتصادی، بهبود شاخص های اجتماعی و مبارزه با پولشویی است. عدم عدالت مالیاتی، چابک سازی و پیچیدگی قوانین مالیاتی نیز از شرایط مداخله گر بر الگوی روحیه مالیاتی است و فرهنگ سازی و برقراری عدالت مالیاتی از جمله راهبردهای تقویت روحیه مالیاتی محسوب می شوند.

**واژه های کلیدی:** مالیات، روحیه مالیاتی، موسسات رسمی، موسسات غیر رسمی، تئوری زمینه بنیان

**طبقه بندی JEL:** H71, H21, H26, F38

۱ گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران h.rabibaigi@gmail.com

۲ گروه حسابداری، واحد ایلام، دانشگاه آزاد اسلامی، ایلام، ایران (نویسنده مسئول) r.mohamadipor.acc@gmail.com

۳ گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران irajnoravesh@yahoo.com

۴ گروه آمار و ریاضی، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران sahehir2003@yahoo.com



## ۱- مقدمه

هر کشور مدرن و سازمان‌یافته زمانی در حال پیشرفت است که شهروندانش مالیات خود را بدون توجه به اینکه آیا توسط مقامات مالیاتی حسابرسی می‌شوند یا خیر، پرداخت کنند. اصطلاح "روحیه مالیاتی"<sup>۱</sup> اغلب به‌عنوان اصلاحی برای نوعی تأثیرات بر رعایت مالیات استفاده می‌شود. روحیه مالیاتی به‌طور کلی به‌عنوان یک چتر تصرف انگیزه‌های غیرمالی برای انطباق مالیاتی و همچنین عواملی که خارج از چارچوب مطلوب استاندارد و مورد انتظار است تعریف می‌شود. به‌عنوان مثال، افراد ممکن است انگیزه‌های ذاتی برای پرداخت مالیات داشته باشند یا از عدم رعایت آن احساس گناه یا شرم کنند. آن‌ها ممکن است به دلیل انگیزه‌های متقابل مطابقت داشته باشند: تمایل به پرداخت مالیات در ازای مزایایی که دولت به آن‌ها یا به دیگران می‌دهد حتی اگر مالیات پرداخت نکنند بازپرداخت مالی آن‌ها بیشتر خواهد بود. افراد ممکن است تحت تأثیر رفتار همسالان قرار بگیرند و امکان به رسمیت شناختن اجتماعی یا تحریم از طرف همسالان وجود دارد. هنجارهای فرهنگی یا اجتماعی می‌تواند بر قدرت این انگیزه‌های ذاتی، انگیزه‌های متقابل یا حساسیت نسبت به همسالان تأثیر بگذارد. ما همچنین در تعریف خود از روحیه مالیاتی، انحراف از حداکثر استاندارد مطلوب مورد انتظار، مانند انزجار از ضرر را داریم. هنگامی که اعضای یک جامعه به مالیات‌دهندگان دیگر اعتماد بالایی داشته باشند، روحیه مالیاتی آن‌ها افزایش می‌یابد. در مقابل، هر جا که سطح درک شده از فرار مالیاتی<sup>۲</sup> بالا است و سایر مالیات‌دهندگان به‌عنوان افراد آزاد تلقی می‌شوند، روحیه مالیاتی شهروندان پایین‌تر است. مؤلفه‌هایی چون فرهنگ، غرور ملی / میهن‌پرستی، دین، احساس اجتماع (از جمله اثر همتا)، مدنی، مشارکت سیاسی، اعتماد به دیگران، درک تقلب مالیاتی / فرار از جمله مولفه‌های نهادهای غیر رسمی هستند که بر روحیه مالیاتی اثرگذارند. از موارد رسمی نیز می‌توان به اعتماد به دولت، اعتماد به مجلس، اعتماد به حاکمیت قانون، اعتماد به مجوزها و مقامات مالیاتی، اعتماد به مقامات دولتی، اعتماد به سیاستمداران، اعتماد به رئیس‌جمهور و اعتماد به احزاب سیاسی اشاره کرد. این پژوهش بر این مساله متمرکز است که الگوی روحیه مالیاتی با رویکرد تئوری زمینه بنیان چگونه است؟

## ۲- مبانی نظری

### ۲-۱- روحیه مالیاتی

مفهوم روحیه مالیاتی برای اولین بار در دهه ۱۹۶۰ توسط "مکتب روانشناسی مالیاتی کلن" معرفی شد، اما برای چندین دهه توجه کمی از سوی محققان مالیاتی بدان جلب شد (آلم و تورگلر<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴). با شروع در دهه ۱۹۹۰، روحیه مالیاتی به‌طور فزاینده‌ای توجه‌ها را به خود جلب کرد و به یک موضوع اصلی در تحقیقات تجربی در مورد رعایت مالیات تبدیل شد (تورگلر<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱). روحیه مالیاتی اغلب به‌عنوان انگیزه درونی برای پرداخت مالیات تعریف

<sup>۱</sup> Tax morale

<sup>۲</sup> Tax Evasion

<sup>۳</sup> Alm and Turgler

<sup>۴</sup> Turgler

می شود (لاتمر و سینگال<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). روحیه مالیاتی را به عنوان مجموع انگیزه ها و عوامل غیرمالی برای رعایت مالیات تعریف می کنند که خارج از حداکثر مطلوبیت مورد انتظار است. با استفاده از یک دیدگاه نهادگرا، انگیزه درونی برای پرداخت مالیات و روحیه مالیاتی، در درجه اول ناشی از تعامل بین نهادهای رسمی و غیررسمی است. با این حال، مهم است که اذعان کنیم که ویژگی‌های شخصی نیز در شکل‌دهی روحیه مالیاتی افراد و در نتیجه، رفتار تبعیت مالیاتی مهم هستند. مطالعات قبلی نشان می دهد که افرادی وجود دارند که به آنها "مالیات دهندگان صادق" گفته می شود، که سعی نمی کنند فرار کنند (تورگلر<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳). زیرا به سادگی آنها "مستعد فرار نکردن" هستند (هوردونیک<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸) افراط در جهت مخالف توسط "فرارهای مالیاتی" نشان داده می شود که به طور کلی روحیه مالیاتی پایینی دارند (تورگلر<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳). علاوه بر این، افرادی هستند که ممکن است از فرار مالیاتی لذت ببرند و این را به عنوان یک بازی با دولت تلقی کنند (کرچلر و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۷). به طور کلی عوامل موثر بر فرار مالیاتی را می توان در قالب عوامل اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی، قانونی و اجرایی دسته بندی نمود (حیدرزادی و همکاران، ۱۴۰۱). بررسی ادبیات موضوع اینکه آیا روحیه مالیاتی عامل مهمی را نشان می دهد که بر انطباق مالیاتی تأثیر می گذارد، به این نتیجه رسید که روحیه مالیاتی نقش قابل توجهی در توضیح تصمیم‌های انطباق مالیاتی ایفا می کند (لاتمر و سینگال، ۲۰۱۴). حمایت بیشتر در این جهت توسط مطالعه انجام شده در مورد خاص کلیسای پروتستان در بایرن ارائه می شود، که در آن اجرای مالیات محدود است یا وجود ندارد و نتایج نشان می دهد که حدود ۲۰ درصد از افراد علی رغم تمایل به عدم پرداخت مالیات، آن را پرداخت کرده اند (دونگر و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۶). در واقع، اگرچه سطح بالای اخلاق مالیاتی (یعنی یک نگرش) به طور خودکار منجر به سطح بالایی از پذیرش مالیاتی (به عنوان مثال یک رفتار) نمی شود، با تجزیه و تحلیل نتایج مطالعات تجربی قبلی، به سرعت آشکار می شود که روحیه مالیاتی بر اشکال مختلف رفتارهای عدم پذیرش دارای تأثیری قوی است. سطوح پایین تر روحیه مالیاتی با سطوح بالاتر فرار مالیاتی و سطوح پایین تر با پذیرش مالیاتی (برینک و پورکانو<sup>۶</sup>، ۲۰۱۶؛ دل آنو<sup>۷</sup>، ۲۰۰۹؛ استارک و کرچلر<sup>۸</sup>، ۲۰۱۷)، سطوح بالاتر اقتصاد سایه (هالا<sup>۹</sup>، ۲۰۱۲؛ تورگلر و اشنایدر<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۶) مشارکت بیشتر در کارهای اعلام نشده یا مشارکت بیشتر در گزارش کمتر دستمزدها (ویلیامز و هورودنیک<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۷) مرتبط است. به طور مشابه، عدم تقارن بزرگ بین مؤسسات رسمی و غیررسمی با پرداخت‌های غیررسمی که بیماران برای خدمات مراقبت‌های بهداشتی می پردازند، همبستگی مثبت دارد (ویلیامز و هورودنیک، ۲۰۱۸). به منظور

<sup>1</sup> Latmer and Singhal

<sup>2</sup> Turgler

<sup>3</sup> Hordonic

<sup>4</sup> Kerchler et al

<sup>5</sup> Dongar et al

<sup>6</sup> Brink and Porcano

<sup>7</sup> Dell'Anno

<sup>8</sup> Stark and Kirchler

<sup>9</sup> Hala

<sup>10</sup> Stark and Kirchler

<sup>11</sup> Williams and Horodnik

ارائه درک بهتری از نحوه شکل‌گیری روحیه مالیاتی و بنابراین، شناسایی سیاست‌هایی که می‌تواند روحیه مالیاتی را بهبود بخشد بنابراین این مطالعه به ارائه الگوی روحیه مالیاتی با رویکرد داده بنیاد می‌پردازد.

### موسسات رسمی و روحیه مالیاتی

تأثیر نهادهای رسمی بر روحیه مالیاتی موضوع اصلی تحقیق شناسایی شده در ادبیات اخلاق مالیاتی را نشان می‌دهد. استدلال می‌شود که یک قرارداد اجتماعی بین شهروندان و دولت وجود دارد و افراد در ازای خدمات ارائه شده توسط دولت مالیات می‌پردازند (لاتمر و سینگال<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). به این ترتیب، اقدامات مثبت دولت باعث افزایش تعهد اجتماعی و روحیه مالیاتی می‌شود. برجسته‌ترین عامل تأثیرگذار بر روحیه مالیاتی، اعتماد است. در مجموع، با تجزیه و تحلیل اینکه چگونه نهادهای رسمی روحیه مالیاتی را شکل می‌دهند، می‌توان نتیجه گرفت که شهروندان با سطوح بالاتر مدرنیزاسیون (یعنی تولید ناخالص داخلی بالاتر، اقدامات حمایتی اجتماعی مؤثرتر، سطح پایین‌تر نایزبری و فساد)، اعتماد بالاتری نسبت به مردم، موسسات و اثربخشی هزینه‌های عمومی و همچنین مشارکت بیشتر در تصمیم‌گیری در مورد نحوه خرج پول عمومی، روحیه مالیاتی بالاتری دارند. جدول ۱ متغیرهای رسمی روحیه مالیاتی و نتایج آن را نشان می‌دهد.

جدول ۱- موسسات رسمی و روحیه مالیاتی

منابع	نتیجه	متغیر
Andriani (۲۰۱۶), Chan et al. (۲۰۱۸), Vythelingum et al. (۲۰۱۷)	اعتماد بالا به مقامات دولتی با روحیه مالیاتی بالا همراه است	اعتماد به مقامات دولتی
Alasfour et al. (۲۰۱۶), Vythelingum et al. (۲۰۱۷)	درک بالاتر کیفیت/ اثربخشی هزینه‌ها با روحیه مالیاتی بالاتر همراه است	کیفیت / اثربخشی هزینه‌های دولتی
Torgler et al. (۲۰۰۸), Vythelingum et al. (۲۰۱۷)	هر چه انصاف دولت بالاتر باشد، روحیه مالیاتی بالاتر است	انصاف دولت (از جمله عادلانه بودن نظام مالیاتی)
Williams and Horodnic (۲۰۱۶c)	عدم ارتباط با روحیه مالیاتی خطر بالای کشف / تحریم‌های مورد انتظار مرتبط با روحیه مالیاتی بالاتر	اقدامات بازدارنده
Williams and Krasniqi (۲۰۱۷), Williams and Martinez (۲۰۱۴)	GDP/GNP تأثیر مثبت بر روحیه مالیاتی / همبستگی مثبت	شرایط سازه‌ای
Williams and Horodnic (۲۰۱۶c), Williams and Krasniqi (۲۰۱۷), Williams and Martinez (۲۰۱۴)	تأثیر مثبت بر روحیه مالیاتی	مخارج دولت (یعنی حمایت اجتماعی، آموزش، بهداشت)

<sup>1</sup> Luttmer and Singhal

منابع	نتیجه	متغیر
Alasfour et al. (۲۰۱۶), Williams and Krasniqi (۲۰۱۷)	تأثیر منفی تورم بر روحیه مالیاتی هر چه نرخ مالیات بالاتر باشد، روحیه مالیاتی پایین تر است. سیستم های مالیاتی مترقی روحیه مالیاتی را بهبود می بخشد	نرخ مالیات تورمی
Williams and Krasniqi (۲۰۱۷), Williams and Martinez (۲۰۱۴)	همبستگی منفی با روحیه مالیاتی	نابرابری درآمد (شاخص جینی)
Alasfour et al. (۲۰۱۶), Williams and Krasniqi (۲۰۱۷), Williams and Martinez (۲۰۱۴)	فساد گسترده تر با روحیه مالیاتی پایین تر همراه است	فساد
Williams and Krasniqi (۲۰۱۷)	دموکراسی مستقیم منجر به روحیه مالیاتی بالاتر می شود	دموکراسی / مقررات پاسخگو / حقوق قانونی
Torgler et al. (۲۰۰۷b, ۲۰۱۰)	تمرکز باعث کاهش روحیه مالیاتی می شود. خودمختاری محلی تأثیر مثبت قابل توجهی بر روحیه مالیاتی و اندازه اقتصاد سایه دارد	تمرکز
Williams and Martinez (۲۰۱۴)	مهاجرت/مهاجران بیشتر با روحیه مالیاتی بالاتر مرتبط است	سطح مهاجرت

منبع: یافته های پژوهشگر

### ۲-۳- موسسات غیر رسمی و روحیه مالیاتی

مطالعات انجام شده نشان می دهد عوامل موثر بر روحیه مالیاتی در دو دسته اصلی دسته بندی می شوند: نهادهای رسمی که شامل عوامل مرتبط با حاکمیتی و شرایط ساختاری کشورها می شود و نهادهای غیررسمی که شامل تأثیرات اجتماعی می شوند. در علوم رفتاری، افراد به عنوان موجودات منزوی بررسی نمی شوند، بلکه در ارتباط با گروه های اجتماعی و فرهنگ هایشان مطرح هستند (استینمو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). به این ترتیب، نگرش و رفتار فردی توسط نهادهای غیررسمی شکل می گیرد که به هنجارها، ارزش ها و باورهای نانوشته مشترک اجتماعی اشاره دارد. نقض هنجارهای اجتماعی منجر به تحریم های داخلی (یعنی گناه، شرم) یا تحریم های خارجی مانند انگ اجتماعی می شود (تورگلر، ۲۰۰۱، ۲۰۰۷). بنابراین تأثیر نهادهای غیررسمی بر روحیه مالیاتی چیست؟ در جدول ۲ این نهادهای غیر رسمی و تأثیرات آن ها نشان داده شده است.

<sup>۱</sup> Steinmo

جدول ۲- نهادهای غیر رسمی و روحیه مالیاتی

منابع	نتیجه	متغیر
Porcano (۲۰۱۶), D'Attoma (۲۰۱۵), Williams and Horodnic (۲۰۱۶c)	فرهنگ بر روحیه مالیاتی تأثیر دارد. وجود تفاوت های فرهنگی در داخل و بین کشورها بر روحیه مالیاتی تأثیر می گذارد	فرهنگ
Bilgin (۲۰۱۴), Kondelaji et al. (۲۰۱۶), Leonardo and Martinez-Vazquez (۲۰۱۶)	غرور ملی بالاتر در اصل ملی با روحیه مالیاتی بالاتر همراه است	غرور ملی / میهن پرستی
Alasfour et al. (۲۰۱۶), Vythelingum et al. (۲۰۱۷)	تفاوتی در روحیه مالیاتی بین ادیان مختلف وجود ندارد.	دین
Horodnic and Williams (۲۰۱۶), Williams and Horodnic (۲۰۱۶), Windebank and Horodnic (۲۰۱۶)	احساس قوی تر از جامعه روحیه مالیاتی را تقویت می کند اندازه جامعه کسانی که در مناطق بزرگتر زندگی می کنند روحیه مالیاتی پایین تری دارند کسانی که در مناطق روستایی زندگی می کنند روحیه مالیاتی پایین تری دارند	احساس اجتماع (از جمله اثر همتا)
Andriani (۲۰۱۶),	مشارکت، مسئولیت اجتماعی با روحیه مالیاتی مرتبط است	مدنی
Çevik (۲۰۱۶), Vythelingum et al. (۲۰۱۷)	بحث در مورد مسائل سیاسی با دوستان و خانواده اثرات منفی بر روحیه مالیاتی دارد. انگ اجتماعی افزایش نارضایتی اجتماعی (انگ اجتماعی).	مشارکت سیاسی و شدت
Çevik (۲۰۱۶), Kondelaji et al. (۲۰۱۶)	اعتماد زیاد مالیات دهندگان به سایر مالیات دهندگان با روحیه مالیاتی بالا همراه است	اعتماد به دیگران
Molero and Pujol (۲۰۱۲)	هر چه فرار مالیاتی بیشتر درک شود، روحیه مالیاتی پایین تر است	درک تقلب مالیاتی / فرار (اندازه)
Horodnic and Williams (۲۰۱۶)	زنان نسبت به مردان دارای روحیه مالیاتی بالاتری هستند	جنسیت
Chan et al. (۲۰۱۸), Vythelingum et al. (۲۰۱۷)	افراد مسن دارای روحیه مالیاتی بالاتری هستند	سن
Chan et al. (۲۰۱۸), Vythelingum et al. (۲۰۱۷), Williams and Krasniqi (۲۰۱۷)	افراد متاهل نسبت به مجردها روحیه مالیاتی بالاتری دارند	وضعیت تاهل

منابع	نتیجه	متغیر
Alasfour et al. (۲۰۱۶)	رضایت بیشتر از وضعیت مالی با روحیه مالیاتی بالاتر در ارتباط است	وضعیت مالی/اقتصادی
Li (۲۰۱۰), Martinez-Vazquez and Torgler (۲۰۰۹)	طبقه اقتصادی بالاتر با روحیه مالیاتی پایین تر همراه است	طبقه اجتماعی
Martins and Gomes (۲۰۱۴), Sá et al. (۲۰۱۵)	رضایت از زندگی فرد روحیه مالیاتی را افزایش می دهد	رضایت از زندگی
D'Attoma (۲۰۱۵), Williams and Martinez (۲۰۱۴)  Vythelingum et al. (۲۰۱۷)  Ibrahim et al. (۲۰۱۵), Williams and Martinez (۲۰۱۴)	افراد خوداشتغال روحیه مالیاتی کمتری نسبت به کارمندان دارند کارکنان پاره وقت، افراد بیکار و دانشجویان دارای روحیه مالیاتی کمتری نسبت به کارکنان تمام وقت هستند بازنشستگان نسبت به غیر بازنشستگان روحیه مالیاتی بالاتری دارند زنان خانه دار روحیه مالیاتی پایین تری دارند کسانی که به کارهای اعلام نشده اشتغال دارند روحیه مالیاتی کمتری دارند	وضعیت شغلی
Alasfour et al. (۲۰۱۶), Williams and Krasniqi (۲۰۱۷)	افراد با تحصیلات بالاتر روحیه مالیاتی بالاتری دارند	تحصیلات
Leonardo and Martínez-Vazquez (۲۰۱۶)	حمایت از ارزش های دموکراتیک با روحیه مالیاتی بالا همراه است	حمایت از دموکراسی
Bilgin (۲۰۱۴), Dell'Anno (۲۰۰۹), McKerchar et al. (۲۰۱۳)	صداقت شخصی روحیه مالیاتی را افزایش می دهد	هنجارهای اخلاقی
Belmonte et al. (۲۰۱۸)	تنوع بیزاری بیشتر از تنوع قومی با روحیه مالیاتی پایین تر همراه است منبع: یافته های پژوهشگر	بیزاری افراد از قومیت

#### ۲-۴- مرور سیستماتیک بر روحیه مالیاتی و نظریه های نهادی

انطباق مالیاتی به طور گسترده مورد بررسی قرار گرفته است و با این حال، این سوال که چرا مردم مالیات می پردازند تنها تا حدی پاسخ داده شده است. عدم انطباق مالیاتی همچنان یک مسئله اصلی برای بسیاری از دولت ها در سراسر جهان است (هورودنیک<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). برای چندین دهه، رویکرد نئوکلاسیک توسعه یافته توسط آلینگهام

<sup>1</sup> Horodnic

و ساندمو<sup>۱</sup> (۱۹۷۲) نشان دهنده مدل اقتصادی معیار عدم انطباق مالیاتی بود. این مدل فرض می‌کند که پرداخت‌کنندگان مالیات، بازیگران منطقی هستند که به دنبال حداکثر کردن سودمندی درآمد مشمول مالیات خود با وزن‌دهی به مزایا و هزینه‌های انطباق با مطلوبیت عدم رعایت مالیات هستند. به این ترتیب با زمانی که جریمه مورد انتظار و احتمال گرفتار شدن در مقایسه با سودمندی ناشی از عدم انطباق بسیار اندک باشد، مطابقت ندارند. در نتیجه، دولت‌ها به دنبال آن بودند که اطمینان حاصل کنند که فایده عدم انطباق با هزینه‌های عدم انطباق جبران می‌شود و جریمه‌ها و احتمال درک شده برای شناسایی مالیات‌دهندگان ناسازگار را افزایش دادند (ویلیامز<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴؛ ویلیامز و هورودنیک<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). با این حال، کاهش عدم انطباق مالیاتی تنها به اعمال جریمه‌های بالاتر و/یا افزایش احتمال تشخیص نیست به این ترتیب، پس از دهه‌ها نادیده گرفته شدن، از دهه ۱۹۹۰، روحیه مالیاتی به یک موضوع کلیدی در تحقیقات تجربی اخیر در مورد رعایت مالیات تبدیل شد (تورگلر<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱). روحیه مالیاتی در درجه اول به عنوان یک نتیجه از تعامل بین مؤسسات رسمی و غیر رسمی تعریف می‌شود. عدم تقارن در یک جامعه بین قوانین و مقررات مؤسسات رسمی آن و هنجارهای نانوشته مشترک اجتماعی مؤسسات غیررسمی آن، منجر به کاهش روحیه مالیاتی می‌شود.

### ۳- پیشینه پژوهش

در بررسی‌های پژوهشگر مشخص شد پژوهشی که به ارائه الگوی روحیه مالیاتی با نظریه داده بنیاد پرداخته باشد وجود ندارد. اما در این بخش تلاش شد تا مرتبط‌ترین پژوهش‌ها در زمینه روحیه مالیاتی و جوانب آن انتخاب و در پیشینه پژوهش از آن‌ها استفاده گردد.

### ۳-۱- پیشینه داخلی

نجفی و همکاران (۱۴۰۱)، الگویی برای کشف تقلب مالیاتی بر اساس تیپ‌های شخصیتی مدیران مالی شرکت‌ها با استفاده از رویکرد شبکه‌های عصبی ارائه کردند. هدف اصلی پژوهش ارائه الگویی برای کشف تقلب مالیاتی بر اساس تیپ‌های شخصیتی مدیران مالی شرکت‌ها با استفاده از رویکرد شبکه‌های عصبی است. جامعه آماری پژوهش را کلیه مدیران مالی شرکت‌های بوری و غیربوری در سال ۱۳۹۹ که معاف از مالیات نیستند، تشکیل می‌دهند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که الگوی شبکه عصبی طراحی شده با ۱۰ نرون در لایه پنهان دارای دقت ۷۹/۵ درصد توانایی کشف تقلب مالیاتی صورت گرفته توسط مدیران مالی شرکت‌ها را دارد. همچنین طبق نتایج حاصل از آزمون مدل رگرسیون، تیپ‌های شخصیتی روان‌رنجوری، برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری و توافق‌پذیری بر تقلب مالیاتی تأثیر مثبت و معنی‌دار و تیپ شخصیتی باوجدان بودن تأثیر منفی و معنی‌دار بر تقلب مالیاتی دارد.

<sup>1</sup> Allingham and Sandmo

<sup>2</sup> Williams

<sup>3</sup> Williams and Horodnic

<sup>4</sup> Turgler



کامیاب تیموری و همکاران (۱۴۰۰) شناسایی ریسک‌های قابل کنترل عدم تمکین مالیاتی با رویکرد مدل سازی معادلات ساختاری را مورد مطالعه قرار دادند. برای شناسایی محرک‌های قابل کنترل عدم تمکین مالیاتی پس از مصاحبه نیمه ساختار یافته با ۳۰ نفر از خبرگان مالیاتی و پس از حصول اشباع نظری، با استفاده از روش تحلیل تم و کدگذاری و تهیه پرسشنامه محقق ساخته شامل ۶۹ سوال و با رویکرد مدل سازی معادلات ساختاری مدل و روابط ارائه و پس از آزمون مدل محرک‌های شناسایی شده، دسته بندی گردیده‌اند. شناسایی محرک‌های عدم تمکین بجای موارد آن، به عنوان شکاف دانشی قابل بررسی شناخته شده است. سازمان مالیاتی می‌تواند با استفاده از نتایج این تحقیق تغییرات یا اصلاحاتی در قوانین و مقررات و فرایندهای اجرایی به عمل آورده و در مدیریت تمکین مالیاتی نقش موثرتری ایفا نماید.

حیدری و همکاران (۱۳۹۹)، با رویکرد داده بنیاد به شناسایی ریسک تمکین مالیاتی مشاغل پرداختند و ۲۸ مورد ریسک شناسایی نمودند که در چهار بخش ثبت رویدادهای مالی اظهارنامه مالیاتی، ارائه اطلاعات و تسویه بدهی مالیات طبقه بندی نموده بودند. اولویت بندی ریسک‌های تمکین مالیات با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی، نشان داده بود که در بخش عدم ثبت رویدادهای مالی، بیشترین ریسک تمکین، استفاده از دو دفتر در ثبت رویدادهای مالی است. در بخش ریسک تمکین مودی در اظهارنامه، مهمترین ریسک تمکین، عدم ارائه اظهارنامه است. در بخش ریسک تمکین مؤدی در ارائه اطلاعات نیز بیشترین ریسک تمکین، عدم تسلیم اسناد و مدارک و دفا تر در موعد مقرر بوده و در نهایت مهمترین ریسک تمکین مشاغل در بخش عدم تسویه بدهی، اعتراض به رأی هیأت حل اختلاف تجدیدنظر و ارجاع به شورای عالی مالیاتی است. با توجه به نتایج این پژوهش، تصمیم گیران حوزه مالیاتی می‌توانند خلاءهای قانونی موجود در بخش‌هایی که بیشترین ریسک تمکین مالیات دارد را رفع و ضمانت اجرایی برای رعایت آن پیش بینی نمایند.

رحمت‌اللهی و همکاران (۱۳۹۹)، الگوی ترکیبی برای وضعیت مطلوب تمکین مالیاتی ارائه دادند. با استفاده از روش تحلیل ثانویه، مصاحبه این دو الگو را در نظام مالیاتی ایران بررسی کرده و نتیجه می‌گیرد که تأکید قوانین مالیاتی ایران به ویژه اصلاحات سال ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم بیشتر بر رویکرد بازدارندگی بوده و کمتر به شاخص‌های رفتاری نظر دارد. لذا توجه به مؤلفه‌های رفتاری در کنار شفافیت اطلاعات مالیاتی (افزایش احتمال کشف + مسئولیت پذیری دولت) به عنوان الگوی شایسته در طراحی و تعبیه ضمانت اجراهای مالیاتی پیشنهاد کرده بودند.

مکیان و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی اثر شوک مالیات‌های مستقیم بر تولید ناخالص داخلی و تورم در ایران در چارچوب یک مدل تعادل عمومی پویای تصادفی پرداختند. برای این منظور، از یک مدل تعادل عمومی پویای تصادفی استفاده گردید. نتایج نشان داد که ایجاد یک شوک به میزان یک انحراف معیار در مالیات بر شرکت‌ها می‌تواند سبب کاهش ۰/۱۳ درصدی در تولید ناخالص داخلی و کاهش ۰/۰۱ واحد درصدی در تورم شود. در واقع افزایش مالیات بر شرکت‌ها، سرمایه‌گذاری بنگاهها را تحت تأثیر قرار داده و سبب کاهش ۱/۵ درصدی در سرمایه گذاری می‌شود. همچنین ایجاد یک شوک در مالیات بر درآمد نیروی کار به میزان یک انحراف معیار باعث می‌شود تولید ناخالص داخلی به میزان ۰/۰۰۷۴ درصد کاهش یابد که دلیل آن در کاهش عرضه نیروی کار می‌باشد. با

بروز شوک مالیات بر درآمد، مقدار عرضه نیروی کار ۰/۰۱۲ درصد کاهش می‌یابد اثر شوک بر تولید ناخالص داخلی پس از ۱۰ دوره از بین می‌رود. در کوتاه مدت تورم به میزان ۰/۰۲۵ درصد افزایش یافته و سپس کاهش یافته و در کمتر از یک سال به مقدار باثبات خود باز می‌گردد.

اسداله زاده بالی و همکاران (۱۳۹۸) به پژوهشی با عنوان نگرشی بر ارتباط میان بار مالیاتی و اثرگذاری آن بر اقتصاد پنهان در ایران (رهیافتی از الگوی ARDL) پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد حجم اقتصاد پنهان در ایران بالا و مالیات یکی از عوامل مهم و تاثیرگذار بر آن محسوب می‌شود. در این مقاله، به ارتباط میان اقتصاد زیرزمینی و مالیات ها به تفکیک پایه های مالیاتی با بهره گیری از تحلیل هم انباشتگی بر اساس مدل ARDL در دوره ۱۳۵۰-۱۳۹۶ پرداخته شد. در مدل اول بار مالیاتی کل به دو جزء بار مالیات مستقیم و غیر مستقیم تفکیک و تاثیر آن بر رشد اقتصاد پنهان بررسی گردید. نتایج برآورد حاصل از مدل ها نشان داد که، ارتباط میان بار مالیات غیرمستقیم با اقتصاد پنهان دارای اثر مثبت می باشد. در مدل دوم، متغیرهای بار مالیاتی مستقیم و غیر مستقیم بر حسب اجزاء تفکیک و نتایج نشان داد در بلند مدت بار مالیات بر مستغلات، شرکت ها، ثروت، واردات و کالاهای و خدمات تاثیر مثبتی بر حجم اقتصاد پنهان دارند. در کوتاه مدت تمام پایه های مالیاتی فوق الذکر اثر مثبتی بر حجم اقتصاد پنهان دارند.

### ۳-۲- پیشینه خارجی

کونستانتین فوتیادیس و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱)، اخلاق مالیاتی: مسیرهای مستقیم و غیرمستقیم بین عوامل اعتماد: شواهد تجربی از یونان را مورد بررسی قرار دادند. شواهد زیادی را می‌توان در ادبیات یافت که از این دیدگاه حمایت می‌کند که اعتماد شهروندان به دولت نقش تعیین‌کننده‌ای در انطباق کلی مالیات آن‌ها ایفا می‌کند. با این وجود، در یونان که پیامدهای یک بحران اقتصادی ده‌ساله هنوز وجود دارد، پدیده فرار مالیاتی هنوز با روش‌های اجرایی سنتی مانند مجازات، حسابرسی‌های منظم و سیاست‌های مالیاتی برخورد می‌شود. یک مدل مفهومی جدید با استفاده از داده‌های ۱۰۱۴ شهروند یونانی از پنجاه منطقه یونان پیشنهاد شده و به‌طور تجربی آزمایش شده است. این مقاله سعی دارد اثر ترکیبی ده عامل مرتبط با اعتماد را بررسی کند که در چهار بعد بر روحیه مالیاتی (اعتماد به کیفیت حکمرانی، اعتماد به اصول و نهادها، اعتماد به همشهریان و اعتماد به ادراکات شخصی) گروه‌بندی می‌شوند. نتایج نشان می‌دهد که اعتماد شهروندان یونانی به تقابل مالیاتی عاملی است که عمدتاً بر روحیه مالیاتی تأثیر می‌گذارد و اعتماد شهروندان به مقامات مالیاتی و نهاد دموکراسی از نزدیک دنبال می‌شود.

اورخان نادیرف<sup>۲</sup> (۲۰۲۱)، رضایت از زندگی و روحیه مالیاتی در آذربایجان: نقش میانجی اعتماد نهادی و رضایت مالی را مورد مطالعه قرار داد. این مقاله رابطه بین رضایت از زندگی (که به‌عنوان رضایت خود گزارش شده هر فرد از زندگی گذشته و دستاوردهای هدف اندازه‌گیری می‌شود) و روحیه مالیاتی (که به‌عنوان احتمال انگیزه درونی یک فرد برای پرداخت مالیات اندازه‌گیری می‌شود) را بررسی می‌کند. با استفاده از مجموعه داده‌های نظرسنجی در

<sup>1</sup> Konstantinos Fotiadis & Prodromos Chatzoglou

<sup>2</sup> Orkhan Nadirov

مقیاس بزرگ از آذربایجان، مستند شده است که رضایت از زندگی به طور مثبت باروحیه مالیاتی مرتبط است. رضایت از زندگی نقش مهمی در افزایش شیوه‌های انطباق مالیاتی دارد. توجه به این نکته نیز حائز اهمیت است که از طریق رضایت مالی و اعتماد نهادی، اثر میانجی مثبت رضایت از زندگی بر روحیه مالیاتی وجود دارد. مطابق با فرضیه‌ها نتایج یک سری تحلیل‌ها برای مدل‌های مختلف قوی باقی می‌ماند. این نتایج نشان می‌دهد که سطح بالاتر رضایت از زندگی ممکن است نسبت افرادی را که بالاترین روحیه مالیاتی را در آذربایجان گزارش می‌کنند افزایش دهد. یافته‌ها پیامدهای سیاستی برای آذربایجان و سایر دولت‌ها باهدف کاهش سطوح بالای فرار مالیاتی دارد.

کازی عبدل و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) شبکه اجتماعی و فرار مالیاتی: مدل نظری و شواهد تجربی در بنگلادش را مورد مطالعه قرار دادند. این مقاله جنبه‌های اخلاقی و رفتاری مالیات دهندگان، وضعیت مالی شهروندان، انصاف مالیاتی، خدمات مالیات دهندگان، پیچیدگی‌های رژیم مالیاتی، نرخ‌های مالیاتی، مجازات‌ها و اجراء، و بخشودگی مالیاتی و اقتصاد سیاه را بررسی می‌کند. داده‌های اولیه با انجام یک نظرسنجی با استفاده از پرسشنامه‌های ساختاریافته جمع‌آوری شد. داده‌های ثانویه از گزارش‌های پروژه، نشریات و اسناد دولتی، کتاب‌ها، مجلات، گزارش‌ها، روزنامه‌ها و رسانه‌های الکترونیکی جمع‌آوری شد. یافته‌های تجربی نشان می‌دهد که همه این مسائل با فرار مالیاتی در بنگلادش مرتبط است. همچنین مالیات دهندگان بر تصمیمات یکدیگر در مورد اجتناب مالیاتی تأثیر می‌گذارند، اهمیت حسابداری برای تعاملات اجتماعی در درک رفتار اجراء و اجتناب مالیاتی را برجسته می‌کند و نمونه‌ای ملموس از اصطکاک بهینه‌سازی در زمینه واکنش‌های رفتاری به مالیات ارائه می‌دهد. رابینز و کیزر<sup>۲</sup> (۲۰۲۰)، اجبار دولتی، نگرش‌های اخلاقی و انطباق مالیاتی: شواهدی از یک آزمایش آماری ملی در مورد فرار مالیاتی بر درآمد را مورد بررسی قرار دادند. چرا برخی افراد به تعهدات خود در پرداخت مالیات عمل می‌کنند در حالی که برخی دیگر انجام نمی‌دهند؟ محققان رفتار مالیاتی، به‌ویژه اقتصاددانان و دانشمندان علوم سیاسی، برای پاسخ به این سؤال بر مدل‌های اجبار دولتی و رفتار متقابل دولتی تکیه کرده‌اند. با این حال، نه اجبار دولتی و نه اقدام متقابل دولتی، به اندازه کافی برای افرادی که داوطلبانه از تعهدات مالیاتی خود در قبال دولت پیروی می‌کنند، حساب نمی‌کنند. ما توضیح سومی را ارائه می‌دهیم که برگرفته از جامعه‌شناسی جدید اخلاق و روانشناسی اخلاقی است که نشان می‌دهد دو نوع نگرش اخلاقی (اجبارات اخلاقی و همسویی اخلاقی) بر انطباق مالیات تأثیر می‌گذارد. با استفاده از یک آزمایش پیمایشی فاکتوریل از فرار مالیات بر درآمد و یک پرسشنامه نظرسنجی که بر روی یک نمونه تصادفی نماینده ملی از بزرگسالان ایالات متحده اجراء شده است، ما یک آزمون سیستماتیک از سه مدل مختلف انطباق مالیاتی ارائه می‌کنیم. نتایج حمایت قوی از نگرش‌های اخلاقی (هم الزامات اخلاقی و هم همسویی اخلاقی) و اجبار دولتی، اما حمایت اندکی از عمل متقابل دولت را ارائه می‌نماید.

<sup>1</sup> Kazi Abdul et al.

<sup>2</sup> Robbins, B.G., Kiser, E

ادموند افوری<sup>۱</sup> (۲۰۲۰)، به بررسی سهم روحیه مالیاتی و هزینه های انطباق با رعایت مالیات شرکت های خرد و کوچک در غنا پرداخت. هدف وی از این مطالعه یافتن میزان تأثیر روحیه مالیاتی و هزینه های انطباق بر انطباق مالیاتی شرکت های خرد و کوچک در غنا بود. در این مطالعه از طراحی مقطعی و همبستگی استفاده شده است. برای مطالعه از روش نمونه گیری هدفمند قضاوت و برای جمع آوری داده ها از پرسشنامه استاندارد سازی استفاده شده بود. از نظر آماری رابطه مثبت و معناداری بین روحیه مالیات، هزینه های انطباق و انطباق مالیاتی شرکت های کوچک در غنا وجود دارد. روحیه مالیاتی و هزینه های انطباق ۶۴.۴ درصد از واریانس انطباق مالیاتی شرکت های خرد و کوچک در غنا را توضیح می دهد. این مطالعه فقط به شرکت های کوچک در غنا محدود شده بود اما سایر بخش های اقتصاد غنا را شامل نمی شد. یافته های این مطالعه نشان می داد که روحیه مالیات و هزینه های انطباق بخشی از عواملی است که بر شرکت های کوچک در غنا تأثیر می گذارد تا از سیاست های مالیاتی در غنا پیروی کنند.

لانیس، ریچاردسون<sup>۲</sup> (۲۰۲۰)، به تحلیل تجربی در زمینه ارتباط بین مسئولیت اجتماعی شرکت ها و تعدی مالیاتی پرداختند. (مسئولیت پذیری (CSR) و تعدی مالیات شرکت ها). بر اساس یک نمونه ۴۰۸ شرکت استرالیایی که به صورت عمومی انتخاب شده بودند، برای سال مالی ۲۰۰۹/۲۰۰۸، بررسی شد و نتایج رگرسیون نشان داد که سطح بالای افشای CSR یک شرکت، به مفهوم سطح تعدی مالیاتی پایین تر است و از نظر آماری ارتباط معناداری بین افشای CSR و تهاجم مالیاتی وجود دارد (منفی)، بنابراین شرکت هایی که مسئولیت اجتماعی بیشتری دارند، ماهیت تهاجمی مالیاتی کمتری دارند. سرانجام، نتایج رگرسیون از تجزیه و تحلیل اضافی آنان نشان داد که تعهد سرمایه گذاری اجتماعی و استراتژی شرکت و CSR (از جمله اخلاق و رفتار تجاری) یک شرکت می باشد، عناصر مهم فعالیت های CSR که تأثیر منفی در مورد تعدی مالیاتی دارند.

#### ۴- روش شناسی پژوهش

در این پژوهش به منظور ارائه الگوی روحیه مالیاتی با رویکرد تئوری زمینه بنیان از روش داده بنیاد استفاده شده است. نظریه پردازی داده بنیاد<sup>۳</sup>، روش پژوهش کیفی پرکاربردی است که توسط استراوس و گلیسر ارائه شده است. نظریه پردازی زمینه ای (گراندد تئوری)، روشی نظام مند جهت تجزیه و تحلیل داده های کیفی است که به منظور ارائه گزارشی نظری از ویژگی های عمومی موضوع مورد نظر و همچنین تولید نظریه (تبیین کلی) مورد استفاده پژوهشگران قرار می گیرد. فرایند نظریه پردازی داده بنیاد دربرگیرنده سه مرحله کدگذاری است: کدگذاری باز یا آزاد، کدگذاری محوری، کدگذاری انتخابی یا گزینشی. نحوه کار با داده ها در گراندد تئوری در شکل ۱ (به نقل از پندیت) خلاصه شده است.

<sup>1</sup> Edmond Ofori

<sup>2</sup> Lanis, G. Richardson

<sup>3</sup> Grounded Theory (GT)



شکل ۱: فرآیند کار با داده‌ها در گراند تئوری  
(پندیت<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲)

در این پژوهش از مصاحبه اکتشافی و نیمه ساختاریافته استفاده شده است و برای انتخاب نمونه‌های تحقیق از روش گلوله برفی استفاده شده است. به این ترتیب پانل مذکور با مشارکت ۱۲ نفر از خبرگان و نخبگان سازمان امور مالیاتی کشور و نخبگان دانشگاهی با تجربه بالا در این حوزه به تفکیک ۴ نفر از نخبگان دانشگاهی و اعضای هیأت علمی و اساتید رشته‌های حسابداری و مدیریت دانشگاه‌ها و ۸ نفر از کارشناسان سازمان امور مالیاتی مجرب و کاردان ایجاد گردید.

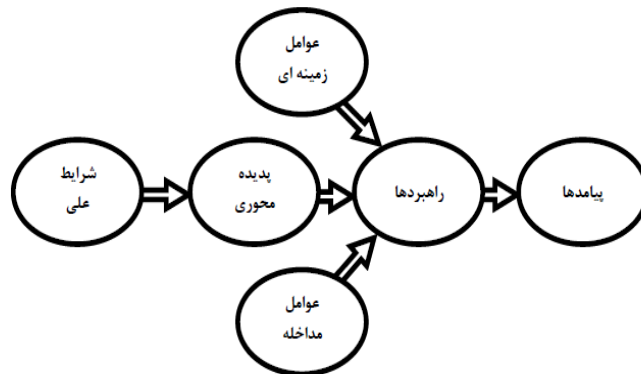
#### ۵- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای انجام پژوهش‌های داده بنیاد، سه رهیافت با طرح پژوهش وجود دارد که عبارت‌اند از: رهیافت نظام‌مند که با اثر استراوس و کوربین (۱۹۹۸) شناخته می‌شود؛ رهیافت پیمایشی یا ظهوری که مربوط به اثر گلاسر (۱۹۹۲) است و رهیافت ساخت که به وسیله چارمز (۲۰۰۰) حمایت می‌شود (کرسول<sup>۲</sup>، ۲۰۰۴). در این پژوهش از رهیافت نظام‌مند استفاده می‌شود. این رهیافت، که در آثار مشترک استراوس و کوربین در سال‌های ۱۹۹۰ و ۱۹۹۸ به آن پرداخته شده، برای تدوین نظریه درباره یک پدیده، به صورت استقرایی مجموعه‌ای سیستماتیک از رویه‌ها را بکار می‌برد. مدل پارادایم (استراوس و کوربین<sup>۳</sup>، ۱۹۹۸) به شکل زیر است:

<sup>1</sup> Pandit

<sup>2</sup> Creswell

<sup>3</sup> Strauss and corbin



شکل ۲: مدل پارادایم پژوهش

(عمار و هاگ، ۱۷۰۲)

#### ۵-۱- کدگذاری باز

کدگذاری باز، فرایند تحلیلی است که از طریق آن، مفاهیم و مقوله‌ها شناسایی شده و ویژگی‌ها و ابعاد آن‌ها در داده‌ها کشف می‌شود (دی. فلنت، گملگارد، مانوج و پولن، ۲۰۱۲). در مرحله کدگذاری باز، با بررسی عمیق متن مصاحبه‌ها و اسناد سازمانی، مفاهیم مستتر در آن‌ها شناسایی شده و این مفاهیم در قالب مقوله‌های اولیه طبقه‌بندی شدند. در گام اول، با مطالعه‌ی سطر به سطر، جمله به جمله و یا پاراگراف به پاراگراف متن مصاحبه‌ها و اسناد سازمانی، واژه‌ها و عبارات مرتبط با پدیده شبکه‌سازی فعالیت‌های بازاریابی استخراج گردید. سپس به هر یک از واژه‌ها و عبارات کد اولیه‌ای اختصاص داده شد (مهرا، ۲۰۰۶). این مفاهیم (۲۶۲ کد شناسایی شده) در مرحله دوم جهت انسجام بیشتر و تحلیل و تفسیر منسجم‌تر در قالب مدل گردند کدگذاری شدند. نتایج این کدگذاری و نحوه تحلیل و ترکیب مفاهیم اولیه در قالب مفاهیم ثانویه در ادامه نشان داده شده است.

#### ۵-۲- کدگذاری محوری

کدبندی متمرکز عبارت است از استفاده از معنادارترین و یا فراوان‌ترین کدهای اولیه برای غربال کردن و تقلیل میزان زیادی از داده‌ها. در این مرحله از کدبندی، انبوه داده‌ها به تعداد مشخص و محدودی از مقوله‌های عمده کاهش می‌یابند (استراوس و کوربین، ۲۰۰۸). در این مرحله بیست‌وهفت مقوله فرعی و شش مقوله اصلی شناسایی شد.

<sup>1</sup> Amar & Haag

<sup>2</sup> D. Flint, Gammelgaard, Manuj, & Pohlen

<sup>3</sup> mehra

<sup>4</sup> Strauss and corbin

### ۵-۳- کدگذاری انتخابی

کدگذاری انتخابی مرحله اصلی نظریه پردازی است که بر اساس نتایج دو مرحله پیشین استراوس و کوربین، به تولید نظریه می‌پردازد.

### ۵-۴- مدل معادلات ساختاری

چارچوب مفهومی، ایجاد شده با نظریه پایه (GT)، به عنوان مبنایی برای بخش کمی پژوهش مورد استفاده قرار می‌گیرد. بخش اول پژوهش مدل روحیه مالیاتی و عواملی را که بالقوه بر آن تأثیر می‌گذارند منعکس می‌کند. هدف مدل SEM بررسی آماری بین دسته‌های مختلف مدل مفهومی است. پرسشنامه ای برای انجام SEM تهیه شد. بخش‌هایی از پرسش‌نامه بر اساس پژوهش‌های قبلی و بقیه بر اساس مصاحبه‌های نیمه‌ساختارمند بخش اول تهیه شده است. از آنجایی که سؤالات باید با مقوله‌های چارچوب مرتبط می‌شدند، محققان دوباره رونوشت‌های مصاحبه را مرور کردند، مسائل مهم را برای هر دسته برجسته کردند و بر اساس آنها سؤالاتی را تشکیل دادند. همچنین می‌توان گفت که رونویسی‌ها به گونه‌ای مهندسی معکوس شده‌اند که سؤالات مربوطه را ارائه می‌کنند. این پرسشنامه شامل هفت بخش مختلف بود که بخش اول آن اطلاعات دموگرافیک بود، در حالی که شش بخش باقی مانده به بخش (گروه) خاصی از مدل مفهومی مرتبط است. این بخش‌ها به تفصیل در بخش نتایج مورد بحث قرار خواهند گرفت، اما می‌توان آنها را به طور خلاصه به این صورت فهرست کرد. عوامل علی، مداخله گر، زمینه ای، محوری، نتیجه و پیامد. پرسشنامه از مقیاس پنج درجه ای لیکرت استفاده شده است. پاسخ به هر سؤال بین ۱ - کاملاً مخالف و ۵ - کاملاً موافق بود. نمونه آماری نیز بر اساس توصیه‌های استفاده از مدل تاییدی برابر ۲۷۰ نفر از مدیران و کارشناسان سازمان امور مالیاتی انتخاب شد. قبل از شروع تجزیه و تحلیل SEM، نرم افزار آماری SPSS ۲۲ برای تجزیه و تحلیل اولیه داده‌ها استفاده شده بود. از تحلیل عاملی توضیحی برای حذف سوالاتی با بار عاملی کم یا سوالاتی که با بقیه آیتم‌های عامل همخوانی نداشتند استفاده شده بود. در طی این فرایند، همچنین مشاهده شد که داده‌ها به طور نرمال توزیع نشده‌اند، بنابراین یا باید تبدیل شوند یا به روش تحلیل ناپارامتریک نیاز است. در این راستا، تصمیم گرفته شد از مدل معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) استفاده شود. این روش بیشتر زمانی که توزیع داده‌ها غیر نرمال، حجم نمونه نسبتاً کوچک است و زمانی که ماهیت مطالعه توضیحی است، SEM معمولی مناسب است (گارسون<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). با توجه به این واقعیت که این پژوهش همه این جنبه‌ها را دارد، روش PLS-SEM بر SEM ترجیح داده شد. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزار *Amos* استفاده شد. برای ارزیابی روابط بین مقوله‌های چارچوب از مدل ساختاری متغیر مکنون استفاده شد.

<sup>۱</sup> Garson

<sup>۲</sup> فونیکس



### ۶- یافته های پژوهش

مقوله‌های شناسایی شده در ادامه ارائه شده است:  
 شرایط علی: این شرایط باعث ایجاد و توسعه پدیده یا مقوله محوری می‌شوند. این شرایط را مجموعه‌ای از مقوله‌ها به همراه ویژگی‌هایشان تشکیل می‌دهند که بیشترین تأثیر را بر شکل‌گیری مقوله محوری دارند. کدگذاری عوامل علی در جدول ۳ ارائه شده است:

جدول ۳- کدگذاری عوامل علی

مفاهیم	مقوله‌های فرعی
اعتماد عمومی احاد جامعه	اعتماد
اعتماد به مقامات دولتی	
اعتماد به بدنه دولت	
بی اعتمادی به دولت	
درک همدلی از طرف دولتمردان	
اعتماد سازی	
وجود شفافیت	شفافیت
شفافیت هزینه های دولت	
شناسایی افراد در زنجیره تامین	
افشای اطلاعات	
ارتباط شفاف بین مودیان و بدنه اقتصادی	اصل عدالت
شایسته سالاری	
کنترل فساد	
عدالت مالیاتی	
اشتغال جوانان	
درآمد افراد جامعه	
شکاف طبقاتی	دموگرافی ها
سن	
جنسیت	
تحصیلات	انتظارات
وضعیت تاهل	
اثربخشی هزینه های دولت	
تعارض منافع سیاست گذران	
ساختار بودجه دولت	
تاثیر همسالان	
شرایط درونی	خوشبینی و شادی
خوشبینی و شادی	

منبع: یافته های پژوهشگر



طبقه محوری: پدیده یا مقوله محوری عبارت است از ایده (انگاره، تصور) پدیده‌ای که اساس و محور فرآیند است. مقوله‌ای که به‌عنوان مقوله محوری انتخاب می‌شود باید به‌قدر کافی انتزاعی بوده و بتوان سایر مقولات اصلی را به آن ربط داد. کدهای حاصل از مقوله محوری در جدول ۴، ارائه شده است:

جدول ۴- کدگذاری مقوله محوری

مفاهیم	مقوله‌های فرعی
نحوه نگرش مردم	فضای مجازی
رسانه‌ها	
هنجارهای اجتماعی	
شبکه‌های اجتماعی	
رسانه‌های اجتماعی	
همنوایی اجتماعی	
روابط اجتماعی	
رفتار خانواده‌ها	
اخذ عادلانه مالیات	دموکراسی
حس مشارکت	
عدم ثبات اقتصادی	
بی‌اعتمادی به دولت	
تعارض منافع سیاست‌گذاران	
سیاست‌های دولت	
فرهنگ پرداخت	تبلیغات
احساس نیاز افراد به سیستم مالیاتی درست	
فرهنگ سازی	
تیزرهای تبلیغاتی	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بستر: به شرایط خاصی که به راهبردها تأثیر می‌گذارند بستر گفته می‌شود. تمایز آن‌ها از شرایط علی مشکل است. در برابر شرایط علی که مجموعه‌ای از متغیرهای فعال است، این شرایط را مجموعه‌ای از مفاهیم، مقوله‌ها یا متغیرهای زمینه‌ای تشکیل می‌دهند. کدهای مربوط در جدول ۵، ارائه شده است:

جدول ۵- مقوله اصلی: شرایط زمینه‌ای

مفاهیم	مقوله‌های فرعی
انصاف دولت	گسترش مشوق های مالیاتی
معافیت های مالیاتی	
گسترش تشویق ها	
اطلاعات در مورد منابع	اطلاع رسانی
نحوه خرج کردن منابع	
سطح اقتصادی افراد	
محل خرج مالیات ها	
رسانه ها ، جرایم و درگاه های اینترنتی	شرایط اجتماعی
تحصیلات افراد	
درآمد افراد	
سطح رفاهی اجتماعی	
کیفیت زندگی	
سطح آسایش	
اعتقادات خانواده	
سبک تربیتی	
رابطه بین والدین	
سواد مالی	
سطح رضایت مندی افراد	

منبع: یافته های پژوهشگر

شرایط مداخله‌گر: شرایط علمی و ساختاری هستند که مداخله سایر عوامل را تسهیل یا محدود می‌کنند. کدهای مربوط در جدول ۶، ارائه شده است.

جدول ۶- مقوله اصلی: شرایط مداخله‌گر

مفاهیم	مقوله‌های فرعی
فساد گسترده	عدم عدالت مالیاتی
رانت های موجود	
نرخ ناعادلانه مالیات	
وجود رانت اقتصادی	
عدم شایسته سالاری	
رانت اقتصادی	

مفاهیم	مقوله‌های فرعی
فساد اداری	
نابرابری در آمد	
نرخ ناعادلانه مالیات	
عدم شایسته سالاری	
نابرابری در آمد	
بازنگری در نرخ های مالیات	چابک سازی
همکاری نهادها	
بستر سازی	
تغییر ساختار مودی یابی	
کاهش سطح فساد اداری	
استفاده از مالیات به عنوان اهرم اعتبار یابی	پیچیدگی قوانین مالیاتی
عدم اعتماد به حکومت	
اقتصاد تورمی	
عدم شفافیت	
طولانی شدن اخذ مالیات	
اقتصاد غیر رسمی	
قاچاق	
اقتصاد تورمی	
شکاف طبقاتی	
تورم بالا	
رکود	
عدم اعتماد به حکومت	
عدم شفافیت	

منبع: یافته های پژوهشگر

راهبردهای تعامل و کنش: کنشها و برهم کنشها بیانگر رفتارها، فعالیتها و تعاملات هدفداری هستند که در پاسخ به مقوله محوری و تحت تأثیر شرایط مداخله‌گر، اتخاذ می‌شوند. به این مقولات راهبرد نیز گفته می‌شود. البته از آنها تحت عنوان فرآیندها نیز یاد می‌شود. کدهای مربوط در جدول ۷، ارائه شده است.

جدول ۷- مقوله اصلی: راهبردها

مفاهیم	مقوله‌های فرعی
روحیه میهن پرستی	فرهنگ سازی
رسانه ای شدن	
تبلیغات	
مسئول دانستن خود	
آگاهی شرکت ها و افراد	
درگیری افراد در تصمیمات سیاسی	
شفاف سازی	برقراری عدالت مالیاتی
ایجاد اعتماد	
عدم وجود شکاف طبقاتی	
رضایت از زندگی افراد	
ارتقا سطح زندگی افراد	
ارتقا سطح کیفی زندگی	
سطح دسترسی به امکانات بالا	
اصلاح بودجه	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پیامد: مقوله‌ای که در رابطه با آن تئوری ارائه شده و نتیجه راهبردهای تعامل و کنش است، پیامد خوانده می‌شود. این مقوله همان عنوانی (نام یا برجسب مفهومی) است که برای چارچوب یا طرح به وجود آمده در نظر گرفته می‌شود. کدهای مربوط در جدول ۸، ارائه شده است.

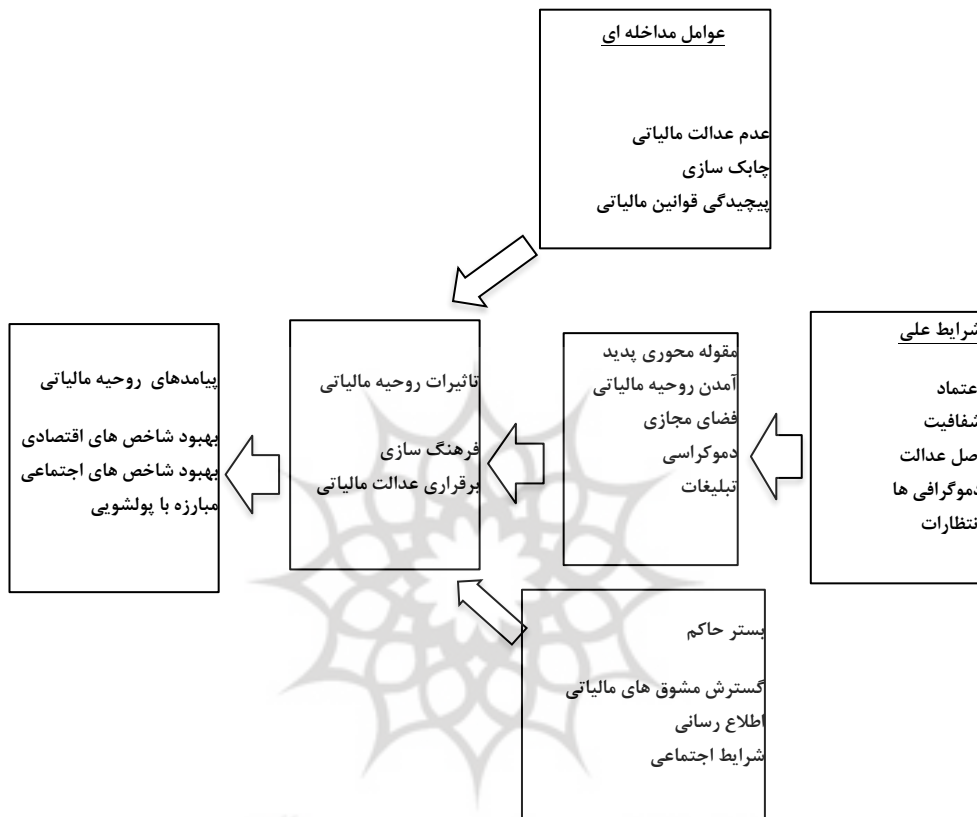
جدول ۸- مقوله اصلی: پیامدها

مفاهیم	مقوله‌های فرعی
توزیع عادلانه ثروت	بهبود شاخص های اقتصادی
افزایش رفاه	
موفقیت دولت در برنامه ریزی ها اقتصادی	
کنترل تورم سیاست های مالیاتی	
تقسیم ثروت در جامعه	
تقویت شاخص های اقتصادی	
کاهش شکاف طبقاتی	
عدالت در توزیع درآمدها	

مفاهیم	مقوله‌های فرعی
تقویت زیر ساخت ها	
رهایی از اقتصاد نفتی	
افزایش سطح درآمد دولت	
افزایش رضایتمندی	بهبود شاخص های اجتماعی
آرامش روانی	
ایجاد غرور ملی	
نشاط زندگی	
افزایش کیفیت زندگی	
افزایش سطح درآمد مالیاتی	
افزایش رفاه	
کاهش شکاف طبقاتی	
افزایش سطح امنیت	
ایجاد همبستگی ملی	
افزایش رفاه	
گسترش خدمات عمومی	
ایجاد اشتغال پایدار	
افزایش مطالبات دولت	مبارزه با پولشویی
الگو برداری از کشورهای موفق	
استفاده از تجارب سایر کشورها	
استفاده از سوت زنی	
کاهش هزینه های مالیات برای دولت	
تمکین بیشتر مالیاتی	
وصول آسانتر مالیات	
کاهش هزینه های فرارا و اجتناب	

منبع: یافته های پژوهشگر

الگوی پارادایمی پژوهش در شکل ۳ نشان داده شده است:



شکل ۳: الگوی پارادایمی پژوهش  
منبع: یافته های پژوهشگر

### تحلیل عاملی تاییدی

برای بررسی سهم هر یک از مقوله های شناسایی شده در افزایش روحیه مالیاتی مولفه های شناسایی شده توسط پرسشنامه محقق ساخته در اختیار خبرگان و کارشناسان مالیاتی قرار گرفت. داده های جمع آوری شده از پرسشنامه با استفاده از نرم افزار آماری SPSS ۲۲ و نرم افزار فونیکس مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. تحلیل عاملی تبیینی به عنوان ابزاری برای پیش پردازش داده ها انجام شد. برای مشاهده بار عاملی هر شاخص از روش تحلیل مولفه اصلی با چرخش Varimax استفاده شد تا دریابیم که آیا شاخص ها عوامل مناسبی را در دسته بندی های مربوطه خود تشکیل می دهند یا خیر. مدل ساختاری پیشنهادی یک مدل انعکاسی است، بنابراین شاخص های

با رتبه‌بندی عوامل پایین در این مرحله حذف می‌شوند. آزمون Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) نمره ۰.۸۶ را به دست آورد که نشان دهنده مناسب بودن گروه نمونه برای تحلیل عاملی است.

جدول ۹- مقادیر آماره KMO

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.۸۶۰
Bartlett's Test of Sphericity	۳۹۸۰.۲۹۵	۳۹۸۰.۲۹۵
	۲۳۱	۲۳۱
	.۰۰۰	.۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پس از انجام تحلیل اولیه، از نرم افزار فونیکس برای تهیه مدل سازه استفاده شد. برای بررسی پایایی و روایی از تحلیل عاملی تاییدی استفاده شد. خلاصه‌ای از این اندازه‌گیری‌ها را می‌توان در جدول ۳ مشاهده کرد. از آنجایی که این یک مدل بازتابی است، مقادیر آلفای کرونباخ و AVE (متوسط واریانس استخراج شده) برای بررسی روایی سازه و پایایی مدل مورد استفاده قرار گرفت. رتبه‌بندی‌های AVE (متوسط واریانس استخراج شده) همگی بین ۰.۶ و ۰.۹ هستند که به این معنی است که همه شاخص‌ها بالاتر از مقدار آستانه ۰.۰۵ قرار دارند. تمام مقادیر آلفای کرونباخ بالای ۰.۸ هستند و می‌توان گفت که مدل دارای روایی سازه مناسب و روایی همگرا می‌باشد.

جدول ۱۰: بارهای عاملی، اعتبار سازه و امتیاز اعتبار همگرا مدل پیشنهادی

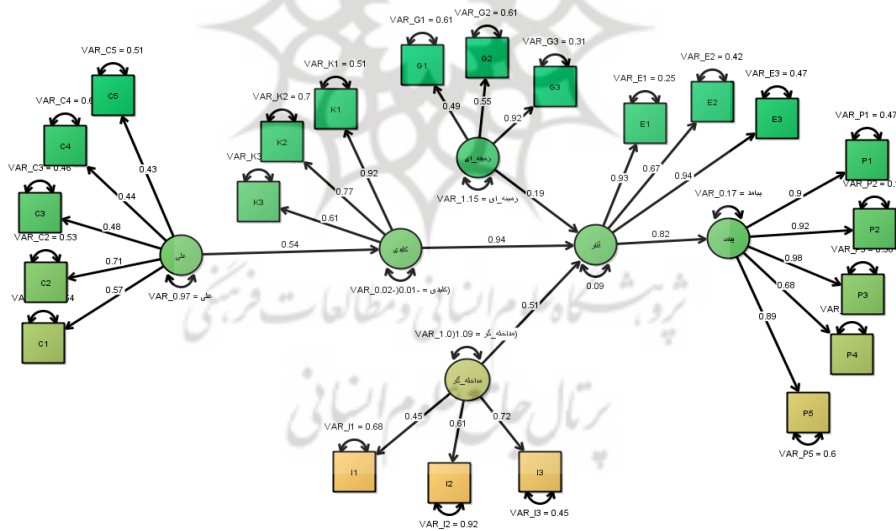
فاکتور	نشانه‌گر	بارعاملی	آلفای کرونباخ	AVE
علی	C1	.۶۳۰	۰.۸۱	۰.۷۹
	C2	.۶۵۵		
	C3	.۵۰۲		
	C4	.۶۳۷		
	C5	.۶۸۴		
مداخله‌گر	I1	.۷۰۷	۰.۸۰	۰.۸۳
	I2	.۶۴۴		
	I3	.۶۴۷		
محوری	K1	.۷۵۵	۰.۸۹	۰.۸۱
	K2	.۷۹۷		
	K3	.۶۶۲		
بستر	G1	.۵۱۶	۰.۸۷	۰.۷۷
	G2	.۷۵۴		
	G3	.۷۰۸		

فاکتور	نشانهگر	بارعاملی	آلفای کرونباخ	AVE
نتیجه	E۱	.۷۶۹	۰.۸۴	۰.۷۳
	E۲	.۶۷۴		
	E۳	.۸۶۵		
پیامد	P۱	.۵۸۵	۰.۹۳	۰.۷۷
	P۲	.۷۶۹		
	P۳	.۶۳۸		
	P۴	.۸۱۳		
	P۵	.۷۰۵		

منبع: یافته های پژوهشگر

### مدل ساختاری (SEM)

شکل ۴ نتایج تحلیل مسیر را نشان می دهد. همانطور که از جدول ۱۱ مشاهده می شود، تمام مسیرها از لحاظ آماری معنی دار هستند. در مسیر اول متغیرهای شاخص علی ضریب مسیر ۵۴ درصد با متغیرهای محوری دارد؛ این ارتباط برای متغیرهای کلیدی و آثار روحیه مالیاتی و ۰.۹۴ و بین آثار روحیه مالیاتی و پیامدهای آن ۰.۸۲ است. تاثیر متغیرهای زمینه ای بر آثار روحیه مالیاتی ۰.۱۹ و متغیرهای مداخله گر بر آثار ۰.۵۱ بدست آمده است.



شکل ۴: مدل معادلات ساختاری با متغیرهای مکنون و ضرایب مسیر

منبع: یافته های پژوهشگر



در این پژوهش برای بررسی برازش مدل از شاخص‌هایی که گیفن و استراب<sup>۱</sup> ۲۰۰۰ مطرح نموده‌اند، استفاده شد. این شاخص‌ها شامل موارد زیر هستند. شاخص نیکویی برازش (GFI)، شاخص برازش تطبیقی<sup>۲</sup> (CFI)، که مقادیر بیشتر از ۰.۹ نشانگر برازش مناسب الگو هستند، شاخص نیکویی برازش تعدیل‌یافته (AGFI) که مقادیر بیشتر از ۰.۸ قابل پذیرش هستند، شاخص برازش ایجاز (PNFI) که مقادیر بیشتر از ۰.۶ نشانگر برازش مناسب الگو هستند و مجذور میانگین مربعات خطای تقریب (RMSEA) که مقادیر کمتر از ۰.۰۸ نشانگر برازش مناسب الگو هستند و در این پژوهش از نرم‌افزار فونیکس استفاده گردید. آماره‌های مربوط به مناسبت برازش نیز در جدول ۱۱ ارائه شده است.

جدول ۱۱: آماره‌های مربوط به برازش مدل

پارامترها	کای دو	df	p-value	GFI	CFI	AGFI	PNFI	RMSEA
مدل ۱	۱۲۸۶	۲۲۶	۰/۰۰۰	>۰.۹	>۰.۹	>۰.۹	۰.۷۶	۰.۰۰۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

شاخص‌های نیکویی برازش مدل نهایی حاکی از مناسب بودن مدل است. ضرایب مسیرهای مستقیم و غیرمستقیم نیز در ادامه ارائه شده است:

جدول ۱۲: نتایج حاصل از مدل معادلات ساختاری پژوهش همراه با مقادیر ضریب مسیر و سطوح معنی داری

مسیر	ضریب تاثیر مستقیم	ضریب همبستگی	SIG	ارتباط
علی -- محوری	۰.۵۴	۰.۵۰	۰.۰۰۰**	تایید
محوری -- نتایج (آثار)	۰.۹۴	۰.۴۹	۰.۰۰۰**	تایید
نتایج -- پیامد	۰.۴۷	۰.۷۷	۰.۰۰۶**	تایید
مداخله گر -- نتیجه	۰.۹۰	۰.۷۶	۰.۰۰۰**	تایید
بستر -- نتیجه	۰.۸۵	۰.۶۴	۰.۰۰۰**	تایید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### نتیجه گیری

چرا مردم مالیات می پردازند یکی از قدیمی ترین سوالات در علوم اقتصادی است. سازوکارهای اجباری و متقابل دولتی پاسخ های غالب بوده است. با این مطالعه، ما بر آن شدید تا توضیح سومی را در مورد رعایت مالیات برگرفته از ادبیات ارائه دهیم: روحیه مالیاتی. با این کار، امید ما این است که به اقتصاد جامعه کمک کنیم تا مبانی اخلاقی

<sup>1</sup> Gefen and Straub

<sup>2</sup> Comparative Fit Index

ظرفیت مالی را بهتر درک کنند و زمینه تحقیقاتی را فراهم کنیم که نه تنها بر ظرفیت کنترل یک دولت، بلکه بر ظرفیت اخلاقی یک جامعه نیز تمرکز دارد. این تحقیق مکانیسم‌های انگیزشی افزایش روحیه مالیاتی را ارائه می‌کند ما به ویژه معتقدیم که توسل به عمل متقابل، روحیه مالیاتی را نسبت به رفتار هنجارهای اجتماعی افزایش می‌دهد. با توجه به این تصور معمول که نگرش‌های اخلاقی مالیاتی نسبتاً غیر قابل انعطاف هستند و با در نظر گرفتن «پذیرش فرار مالیاتی» به عنوان یک معیار، اندازه اثرات رفتاری نسبتاً قابل توجهی به نظر می‌رسد. نتایج ما پیامدهای سیاستی مهمی دارد. افزودن عناصر متقابل و برجسته کردن استفاده از درآمدهای مالیاتی ممکن است فرصت‌های آسانی برای مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی ایجاد کند. بر اساس تحلیل داده بنیاد این مقاله به چندین گزاره رسیدیم که در ادامه ارائه شده است:

### گزاره اول:

عدم تقارن بین قوانین و مقررات و هنجارهای نانوشته مشترک اجتماعی منجر به روحیه پایین مالیاتی می‌شود. ارزیابی تأثیر نهادهای رسمی بر روحیه مالیاتی، اولین درس سیاست مربوط به محدودیت‌های مدل بازیگر اقتصادی منطقی است. همانطور که مطالعات قبلی نشان می‌دهد، افزایش سطح بازدارنده‌ها مثل عدم شفافیت و انتظارات ممکن است به سمت پایین آمدن روحیه مالیاتی منجر شود و به تبع آن رعایت مالیات نیز پایین تر می‌شود. بنابراین، دولت‌ها می‌توانند از اقدامات دیگری فراتر از اجرای قانون برای بهبود روحیه مالیاتی شهروندان و به تبع آن پیروی از مالیات آن‌ها استفاده کنند. از این رو، اقدامات خاصی مورد نیاز است. به همین ترتیب، اقدامات نه تنها برای نوسازی دولت و برای بهبود شرایط ساختاری اقتصادی و اجتماعی بلکه برای ایجاد اعتماد به مقامات دولتی مورد نیاز است. بخش گسترده‌ای از ادبیات نشان می‌دهد که روحیه مالیاتی کم است و اعتماد کم به مقامات مختلف دولتی (یعنی دولت، مجلس و سیستم حقوقی، مرجع مالیاتی و غیره) است. علاوه بر این، انصاف و اثربخشی ادراک شده از هزینه‌های دولت و همچنین سطح درک شده فساد، روحیه مالیاتی را شکل می‌دهد. به همین ترتیب، اقدامات با هدف بهبود قرارداد اجتماعی بین دولت‌ها و شهروندان و تقویت اعتماد لازم است. این امر مستلزم پیشرفت در عدالت رویه‌ای است (یعنی شهروندان با مرجع مالیاتی به صورت محترمانه، بی طرفانه و مسئول رفتار شوند)، انصاف رویه‌ای (شهروندان درک می‌کنند که سهم آن‌ها در مقایسه با سهم پرداخت شده توسط دیگران عادلانه است) و عدالت توزیع مجدد (شهروندان معتقدند که آن‌ها کالاها و خدماتی را که با توجه به مالیات‌ها پرداخت شده، دریافت می‌کنند).

### گزاره دوم:

فرار مالیاتی توسط شهروندان به عنوان مکانیزم دفاع شخصی مورد استفاده قرار می‌گیرد. روحیه مالیاتی در جایی افزایش می‌یابد که رابطه نزدیک‌تری بین دولت و شهروندان وجود داشته باشد که به عنوان حقوق قانونی/دموکراسی یا خودمختاری محلی بیان می‌شود. در واقع، مطالعات انجام شده در کانتون‌های مختلف (تقسیمات کشوری) در سوئیس به این نتیجه رسیدند که حقوق دموکراتیک مستقیم (به عنوان مثال ابتکار قانون اساسی، ابتکار قانونگذاری، همه پرسی قانونگذاری، همه پرسی مالی) اثرات مثبتی بر روحیه مالیاتی و اندازه اقتصاد سایه دارد (تورگلر و اشنايدر، ۲۰۰۴؛ تورگلر و همکاران، ۲۰۰۷، b، ۲۰۱۰). به طور مشابه، هرچه صلاحیت دادگاه‌های حسابرسی محلی

گسترده‌تر باشد، که اجازه شفافیت بالاتر بودجه و همچنین هزینه کردن مالیات‌ها بر اساس ترجیحات شهروندان را می‌دهد، روحیه مالیاتی بالاتر است. رسانه‌های اجتماعی و فضای مجازی در توسعه و گسترش روحیه مالیاتی بسیار اثر بخش است و آموزش‌ها از طریق دیداری و شنیداری و تکرار بیش از حد باعث افزایش روحیه مالیاتی می‌شود همچنین روابط بین فردی نیز مهم است و هم‌نوایی اجتماعی باعث می‌شود روحیه مالیاتی تقویت شود. شبکه‌های اجتماعی، تبلیغاتی که در خصوص روحیه یا فرهنگ پرداخت مالیات ارائه می‌شود از مهم‌ترین بحث‌های تقویت روحیه مالیاتی است. تاثیر شبکه‌های اجتماعی و فضای مجازی نیز در مقوله محوری مطرح است استفاده از ابزارهایی که بتواند پل ارتباطی سازمان مالیاتی با مردم باشد باید از این پل استفاده کرد که همان تبلیغات و تیزرهای تبلیغاتی است که به کمک فرهنگ سازی می‌توان روحیه مالیاتی افراد را تقویت کرد.

#### گزاره سوم:

مقدار و مبلغ هزینه کرد منابع که توسط دولت انجام می‌شود و اطلاعات در مورد منابع و نحوه خرج کردن آن‌ها که از طریق رسانه‌ها، جراید و درگاه‌های اینترنتی می‌توان این اطلاع‌رسانی را انجام داد زمینه ساز تقویت روحیه مالیاتی هستند. گسترش مشوق‌های مالیاتی نیز نقش بسیار زیادی دارد و سطح رضایت مندی افراد نیز نقش به‌سزایی در پرداخت مالیات و افزایش و تقویت روحیه مالیاتی دارد. با افزایش روحیه مالیاتی مطالبات دولت افزایش می‌یابد توزیع عادلانه ثروت اتفاق می‌افتد و موجبات کاهش شکاف طبقاتی فراهم می‌گردد، افزایش رضایتمندی از خدمات دولت افزایش رفاه اجتماعی در بهداشت، درمان و امنیت نتیجه آن خواهد شد.

#### گزاره چهارم:

روحیه مالیاتی انگیزه ذاتی شرکت‌ها برای پرداخت مالیات یا احساس گناه از عدم رعایت آن است. اقتصاد قوی و شفاف که تمام شرکت‌ها را دربرگیرد و نبود شکاف طبقاتی عوامل اصلی مدل فیشر سرمایه اجتماعی (اعتماد به دولت که برنامه‌ای در راستای عدالت سیستم مالیاتی داشته باشد) رشد نارضایتی در مورد عدم عدالت دلیل اصلی فرار مالیاتی است. ریچاردسون<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) بیان می‌کند اصل عدالت به طور معنی داری منجر به کاهش فرار مالیاتی می‌شود. مورد دیگر مدل فیشر غرور ملی و اعتقادات مذهبی است. سن نیز در مدل فیشر مطرح است که تمکین و روحیه مالیاتی را افزایش می‌دهد. کشور ما دچار اقتصاد تورمی است و عدم شفافیت و رانت اقتصادی، پیچیدگی قوانین مالیاتی که برای مالیات دهندگان قابل درک نیست و طولانی شدن جریان اخذ مالیات از جمله عوامل مداخله‌گر در کاهش روحیه مالیاتی است که با چابک‌سازی تا حدودی می‌توان این پیچیدگی و عدم عدالت را کاهش و در نتیجه روحیه مالیاتی را افزایش داد.

#### گزاره پنجم:

به طور مشابه، تعداد زیادی از مطالعات به این نتیجه رسیدند که روحیه مالیاتی به عدالت و اثربخشی درک شده از دولت بستگی دارد. به این ترتیب، هر چه مخارج دولت موثرتر درک شود (آلاسفور و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶؛ ویتلینگوم

<sup>1</sup> Richardson

<sup>2</sup> Alasfour et al

و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷) و سطح بالاتری از مزایای هزینه های دولت درک شود، سطح روحیه مالیاتی بالاتر است. محققانی نظیر آرماحتیتو و اوول (۲۰۱۳) نشان دادند که ظرفیت یک کشور برای فراهم نمودن رفاه و امنیت شهروندان، علاوه بر توسعه و تقویت دموکراسی به توانایی دولت ها برای جمع آوری مناسب مالیات بستگی دارد. همچنین بیان می کنند که جمع آوری مناسب درآمد مالیاتی، بیشتر از سایر عوامل اقتصادی، میزان خدمات عمومی را افزایش می دهد و توسعه و دستیابی به اهداف کشور را در کشورهای در حال توسعه، تسهیل می کند. بنابراین یکی از راه های کاهش هزینه های مالیاتی فرهنگ سازی مالیاتی و ایجاد و تقویت روحیه مالیاتی می باشد. در واقع، با تجزیه و تحلیل ابعاد فرهنگ ها، سطح روحیه مالیاتی در فرهنگ‌هایی که فاصله تا قدرت بالاتر است، پایین تر است (برینک و پورکانو<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶). بنابراین فرهنگ ها، خرده فرهنگ ها (در داخل کشورها)، جوامع و گروه های اجتماعی بر روحیه مالیاتی تأثیر می گذارند. روحیه مالیاتی فردی با رفتار سایر اعضای جامعه شکل می گیرد. زمانی که رعایت مالیات یک هنجار اجتماعی تلقی شود و در نتیجه منقلب بودن منجر به طرد و نارضایتی اجتماعی شود، روحیه مالیاتی افزایش می یابد. برعکس، در جایی که اعتماد پایینی در جامعه وجود داشته باشد و افراد احساس کنند که سهم زیادی از مردم از پرداخت مالیات فرار می کنند، سطح روحیه مالیاتی مالیات دهندگان به شکل محسوسی پایین می آید.

#### گزاره ششم:

کاهش شکاف طبقاتی و شفافیت اقتصادی پیامد تقویت روحیه مالیاتی است که منجر به تقویت زیر ساخت ها می شود و سطح امنیت در جامعه زیاد و افراد نسبت به هم احساس انسجام و وحدت می کنند و همبستگی ملی بین آن ها به وجود می آید و شاخص های اقتصادی تقویت می گردد و افزایش سطح درآمد دولت را در پی خواهد داشت.

#### پیشنهاد های پژوهش

اثبات شده است که مؤسسات غیررسمی نیز روحیه مالیاتی را شکل می دهند و اقدامات با هدف تغییر نهادهای غیررسمی نیز لازم است. تا زمانی که پرداخت مالیات یک هنجار پذیرفته شده اجتماعی را نشان نمی دهد، روحیه مالیاتی کم خواهد بود. با این حال، نتایج حاصل از مطالعات قبلی نشان می دهد که دولت ها توانایی تأثیرگذاری بر هنجارهای اجتماعی را دارند. به این ترتیب، دولت ها می توانند شفافیت هزینه های عمومی را بهبود بخشند، می توانند از کمپین های افزایش آگاهی برای ارائه اطلاعات در مورد پرداخت کالاها و خدمات عمومی از مالیات استفاده کنند یا می توانند آموزش مالیاتی را تشویق کنند. به عنوان مثال، یک مطالعه در انگلستان نشان می دهد که ارسال نامه هایی که به مالیات دهندگان یادآوری می کند چگونه مالیات آن ها به کالاهای عمومی کمک می کند منجر به کاهش تأخیر در پرداخت مالیات می شود (هالسورث و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷).

<sup>1</sup> Vythelingum et al

<sup>2</sup> Brink and Porcano

<sup>3</sup> Hallsworth et al

به همین ترتیب، مطالعه ای که در ترکیه و اسپانیا انجام شده است نشان می دهد که آموزش مالیاتی در دانشگاه ها تأثیر مثبتی بر سطح روحیه مالیاتی دارد (گوکسو و سهپاز<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵). به عنوان عدم اعتماد به سایر مالیات دهندگان و این تصور که فرار مالیاتی در یک جامعه گسترده است، بر روحیه مالیاتی تأثیر منفی می گذارد، اقدامات با هدف تقویت اعتماد نیز لازم است. به عنوان مثال، این امر با ارائه اطلاعات شهروندان در مورد رفتار همسالان خود می تواند حاصل شود (لوتمر و سینگال<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). مطالعه ای که در انگلستان انجام شده است، بررسی کرده است که آیا پیام های مختلفی درباره رفتار همسالان بر پرداخت های به موقع تأثیر می گذارد (هالسورث و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷). همانطور که در این مقاله نشان داده شده است، در دهه های گذشته، تعداد زیادی از مطالعات بر درک روحیه مالیاتی و نقش آن در انطباق مالیاتی متمرکز شده اند. با این حال، اکثریت قریب به اتفاق بر اساس تجزیه و تحلیل مقطعی است. با توجه به اینکه روحیه مالیاتی و تمایل افراد به رعایت افراد می توانند با گذشت زمان تغییر کنند، تجزیه و تحلیل طولی بیشتر محققان را قادر می سازد تا اندازه گیری کنند که چگونه اقدامات مختلف سیاست ها روحیه مالیاتی را شکل می دهد و چگونه روحیه مالیاتی با این اقدامات تغییر می کند. نهادهای رسمی و غیررسمی بر یکدیگر تأثیر می گذارند. نه تنها دولت می تواند از اقدامات برای تغییر نهادهای رسمی به روشی مثبت برای بهبود روحیه مالیاتی و انطباق مالیاتی استفاده کند، بلکه شهروندان نیز می توانند با انتخاب و رأی دادن به مقامات نظرات و انتظارات خود را بر روی نهادهای رسمی بیان کنند، بر روحیه دولت تأثیر بگذارند. به همین ترتیب، بررسی اثرات تعامل بین نهادهای رسمی و غیر رسمی در شکل دادن به روحیه مالیاتی ممکن است منجر به بینش های مهم جدید شود.

## تعارض منافع

هیچ گونه تعارض منافع توسط نویسندگان بیان نشده است.

## فهرست منابع

- ۱) اسداله زاده بالی، سید رستم، دامن کشیده، مرجان، هادی نژاد، منیژه، گرائی نژاد، غلامرضا، مومنی، صالیان، هوشنگ. (۱۳۹۸). نگرشی بر ارتباط میان بار مالیاتی و اثرگذاری آن بر اقتصاد پنهان در ایران (رهیافتی از الگوی ARDL). *اقتصاد مالی*، ۱۳(۴۹)، ۱۳۱-۱۵۲.
- ۲) حیدرزادی، حسین، خداپناه، مسعود، منتظر حجت، امیرحسین. (۱۴۰۱). بررسی عوامل تعیین کننده فرار مالیاتی در اقتصاد ایران با رویکرد اقتصادسنجی بیزین. *پژوهشنامه مالیات*؛ ۳۰(۵۳): ۹۷-۱۲۲.
- ۳) حیدری، رضا، حیدریپور، فرزانه، جهادنشاد، آریتا (۱۳۹۹) شناسایی ریسک تمکین مالیات مشاغل با روش نظریه پردازی زمینه بنیان، *پژوهشنامه مالیات* (۴۵): ۹۳-۸۹ : ۱۱۸-۸۹.

<sup>1</sup> Goksu and Sahpaz

<sup>2</sup> Luttmer and Singhal

<sup>3</sup> Hallsworth et al

- ۴) رحمت الهی، حسین، حبیب نژاد، سید احمد، ایزدی، سلمان (۱۳۹۹) الگوی مطلوب تمکین مالیاتی در ایران: الگویی ترکیبی، پژوهشنامه مالیات، ۹۳(۴۵): ۱۵۵-۱۸۱.
- ۵) کامیاب تیموری، رضا، کیقبادی، امیررضا، فرساد امان الهی، غلامرضا. (۱۴۰۰). شناسایی ریسک‌های قابل کنترل عدم تمکین مالیاتی با رویکرد مدل سازی معادلات ساختاری Identify controllable risks of tax non-compliance with the structural equation modeling. اقتصاد مالی، ۱۵(۵۶)، ۲۶۹-۳۰۲.
- ۶) مکیان، سید نظام الدین، توکلیان، حسین، نجفی فرا شاه، سید محمد صالح. (۱۳۹۸). بررسی اثر شوک مالیات‌های مستقیم بر تولید ناخالص داخلی و تورم در ایران در چارچوب یک مدل تعادل عمومی پویای تصادفی. اقتصاد مالی، ۱۳(۴۹)، ۱-۴۶.
- ۷) نجفی، سمیه، صالحی، اله‌کرم، امیری، هوشنگ. (۱۴۰۱). ارائه الگویی برای کشف تقلب مالیاتی بر اساس تیپ‌های شخصیتی مدیران مالی شرکتها با استفاده از رویکرد شبکه‌های عصبی. پژوهشنامه مالیات؛ ۳۰ (۵۳) ۷۱-۹۶:
- 8) ALASFOUR, F., SAMY, M. AND BAMPTON, R. (2016). "The determinants of tax morale and tax compliance: evidence from Jordan". In Hasseldine, J. (Ed.), *Advances in Taxation*, Emerald Group Publishing, Bingley, pp. 125-171.
  - 9) ALM, J. A. T., B. (2011). "Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality". *Journal of Business Ethics*, Vol. 101, pp. 635-651.
  - 10) AMAR, H. H. M. (2017). Exploring the Critical Success Factors of Virtual-Agile IT Projects: A Grounded Theory Study. *International Journal of Innovation Management & Technology*, 8(6), 427-434.
  - 11) ANDRIANI, L. (2016). "Tax morale and prosocial behaviour: evidence from a Palestinian survey". *Cambridge Journal of Economics*, Vol. 40 No. 3, pp. 821-841.
  - 12) BRINK, W. D. A. P., T.M. (2016). The impact of culture and economic structure on tax morale and tax evasion: a country-level analysis using SEM". in Hasseldine, J. (Ed.), *Advances in Taxation* (Advances in Taxation, Vol. 23, Emerald Group Publishing, Bingley, pp. 87-123.
  - 13) ÇEVİK, S. (2016). "Tax morale and tax compliance in socio-political context". in Aydin, M. and Tan, S.S. (Eds), *Political Economy of Taxation*, IJOPEC Publication, Istanbul, , pp. 37-57.
  - 14) CHAN, H. F., SUPRIYADI, M.W. AND TORGLER, B. (2018). "Trust and tax morale", in Uslaner, E.M. (Ed.). *The Oxford Handbook of Social and Political Trust*, Oxford University Press, New York, NY, pp. 1-71.
  - 15) DELL'ANNO, R. (2009). "Tax evasion, tax morale and policy maker's effectiveness". *The Journal of Socio-Economics*, Vol. 38 No. 6, pp. 988-997.
  - 16) DWENGER, N., KLEVEN, H., RASUL, I. AND RINCKE, J. (2016). "Extrinsic and intrinsic motivations for tax compliance: evidence from a field experiment in Germany". *American Economic Journal: Economic Policy*, Vol. 8 No. 3, pp. 203-232.
  - 17) EDMOND OFORI. (2020) Contribution of Tax Morale and Compliance Costs to Tax Compliance of Micro and Small Scale Enterprises in Ghana. *International Journal of Arts and Commerce*, (9)8: 33-52.
  - 18) FLINT, D. G. B. M. I. P. T. L. (2012). . A reviewer's guide to the grounded theory methodology in logistics and supply chain management research. *International Journal of Physical Distribution and Logistics Management*: 794-803.



- 19) Fotiadis, Konstantinos and Chatzoglou, Prodromos, (2021), Tax Morale: Direct and Indirect Paths between Trust Factors: Empirical Evidence from Greece, *Journal of Economic Issues*, 55, issue 4, p. 1066-1100
- 20) Garson GD. 2016, *Partial least squares: regression & structural equation models*. Asheboro (NC): Statistical Associates Publishers
- 21) Gefen, D., Straub, D., & Boudreau, M.- C. (2000). *Structural equation modeling and regression: Guidelines for research practice*. *Communications of the association for information systems*, 4(1), 7.
- 22) GOKSU, G. G. A. S., K.I. (2015). "Comparison of tax morale of Turkish and Spanish higher education students: the samples of Sakarya University and the University of Zaragoza". *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, Vol. 186, , pp. 222-230.
- 23) HALLA, M. (2012). "Tax morale and compliance behavior: first evidence on a causal link". *The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy*, Vol. 12 No. 1., pp. 1-27.
- 24) HALLSWORTH, M., LIST, J.A., METCALFE, R.D. AND VLAEV, I. (2017). "The behavioralist as tax collector: using natural field experiments to enhance tax compliance". *Journal of Public Economics*, Vol. 148, pp. 14-31. .
- 25) HORODNIC, A. V. A. W., C.C. (2018). "Informal payments by patients for health services: prevalence and determinants". *The Service Industries Journal*, Vol. 38 Nos 11-12, pp. 841-855.
- 26) HORODNIC, I. A. A. W., C.C. (2016). "An evaluation of the shadow economy in Baltic States: a tax morale perspective". *International Journal of Entrepreneurship and Small Business*, Vol. 28 Nos 2-3., pp. 339-358.
- 27) IBRAHIM, M., MUSAH, A. AND ABDUL-HANAN, A. (2015). "Beyond enforcement: what drives tax morale in Ghana?" *Humanomics*, 31(4): 399-414.
- 28) KAZI ABDUL, M. A. K. M., FARHANA AND G M OMAR FARUQUE, CHOWDHURY (2021). *Social Network and Tax Evasion: Theoretical Model and Empirical Evidence in Bangladesh*. Published in: *The Cost and Management*, Vol. 49, No. 2 (2021): pp. 14-32.
- 29) KIRCHLER, E., MUEHLBACHER, S., KASTLUNGER, B. AND WAHL, I. (2007), . "Why pay taxes? A review of tax compliance decisions", *International Studies Program Working Paper No. 07-30*, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, GA, Decembe.
- 30) KONDELAJI, M. H., SAMETI, M., AMIRI, H. AND MOAYEDFAR, R. (2016). "Analyzing determinants of tax morale based on social psychology theory: case study of Iran",. *Iranian Economic Review*, Vol. 20 No. 4, pp. 581-598.
- 31) LEONARDO, G. A. M.-V., J. (2016) , "Politicians, bureaucrats, and tax morale: what shapes tax compliance attitudes?", *International Studies Program Working Paper No. 16-08*, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, GA, August.
- 32) LUTTMER, E. F. P. A. S., M. (2014), "Tax morale", *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 28 No. 4, pp. 149-168.
- 33) MARTINS, A. A. G., C. (2014), "Tax morale, occupation and income level: an analysis of Portuguese taxpayers", *Journal of Economics, Business and Management*, Vol. 2 No. 2, pp. 112-116.
- 34) MEHRA, A, S. B. R. D. A. L. R. B. (2006). *Distributed Leadership in Teams: The Network of Leadership Perceptions and Team Performance*. *The Leadership Quarterly*, 17, 232-245.
- 35) MOLERO, J. C. A. P., F. (2012), "Walking inside the potential tax evader's mind: tax morale does matter", *Journal of Business Ethics*, Vol. 105 No. 2,, pp. 151-162.
- 36) Nadirov, O.; Aliyev, K.; Dehning, B.; Sharifzada, I.; Aliyeva, (2021). *R. Life Satisfaction and Tax Morale in Azerbaijan: Mediating Role of Institutional Trust and Financial Satisfaction*. *Sustainability* 13, 12228.

- 37) ROBBINS, B. G., KISER, E. (2020). STATE COERCION, MORAL ATTITUDES, AND TAX COMPLIANCE: EVIDENCE FROM A NATIONAL FACTORIAL SURVEY EXPERIMENT OF INCOME TAX EVASION1. Social Science Research.
- 38) Sá, C., MARTINS, A. AND GOMES, C. (2015). "Tax morale determinants in Portugal". European Scientific Journal, ESJ August 2015 Special Edition, pp. 236-254.
- 39) STARK, J. A. A. K., E. (2017). "Inheritance tax compliance – earmarking with normative value principles". International Journal of Sociology and Social Policy, Vol. 37 Nos 7-8, pp. 452-467.
- 40) STEINMO, S. (2017). "Trustworthy institutions: a cognitive theory of tax morale". Tax\_Morale
- 41) VYTHELINGUM, P., SOONDRAM', H. AND JUGURNATH, B. (2017). "An assessment of tax morale among Mauritian taxpayers". Journal of Accounting and Taxation, Vol. 9 No. 1, pp. 1-10.
- 42) WILLIAMS, C. C. A. K., B. (2017). "Evaluating the individual- and country-level variations in tax morale: evidence from 35 Eurasian countries". Journal of Economic Studies, Vol. 44 No. 5, pp. 816-832.





## **Presenting the Model of Tax Morale with Grounded Theory Approach**

Hamed Rabi Beigi<sup>1</sup>  
Rahmatollah Mohammadipour<sup>2</sup>  
Iraj Noravesh<sup>3</sup>  
Reza Salehi<sup>4</sup>

Received: 06 / April / 2023      Accepted: 11 / June / 2023

### **Abstract**

Taxes are a fundamental aspect of modern life. The funds that governments get from taxes are used to provide essential services and public goods. Therefore, people's willingness to pay taxes plays an important role in the economic and social well-being of any country. The approach of this research is a combination of quantitative and qualitative methods, which presents its model in the qualitative part based on grounded theory, and structural equation modeling (SEM) is used in the quantitative part. The statistical population of this research was conducted in the qualitative section, including 12 experts and elites of the country's tax affairs organization and university elites with high experience, who were selected by the snowball method, and interviews were used to collect the required data. In the quantitative part, the statistical population was selected based on the recommendations of using confirmatory models of 270 managers and financial experts. After the implementation, the textual data were analyzed using three successive stages of open, central and selective coding, and finally the research paradigm model was developed. The results show that the pattern of tax sentiment is based on the central category of virtual space, democracy and advertising, which is formed under the influence of causal conditions. This process begins with causal conditions and leads to the formation of a central category that helps to strengthen tax morale by using strategies, and its consequence is the improvement of economic indicators, the improvement of social indicators and the fight against money laundering. The lack of tax justice, flexibility and complexity of tax laws are also among the conditions interfering with the model of tax morale, and creating a culture and establishing tax justice are among the strategies to strengthen tax morale.

**Key Words:** Tax, Tax Morale, Formal Institutions, Informal Institutions, Grounded Theory

**JEL classification:** F38, H26, H71, H21

<sup>1</sup> Department of Accounting, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran. (h.rabibaigi@gmail.com).

<sup>2</sup> Department of Accounting, ilam Branch, Islamic Azad University, ilam, Iran. (Corresponding Author) (r.mohamadipor.acc@gmail.com).

<sup>3</sup> Department of Accounting, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran. (irajnoravesh@yahoo.com).

<sup>4</sup> Department of Statistics, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran. (salehir2003@yahoo.com).



پروہشگاہ علوم انسانی و مطالعات فرہنگی  
پرتال جامع علوم انسانی