

## A Model for Tax Evasion Prevention in Iran, Based on Preventive Network Governance Approach

**Reza khodabandeh** Ph.D. Student, Department of Public Administration, Kish International Campus Tehran University, Kish Island, Iran.

**Abbas Monavarian<sup>1</sup>**, Professor, Department of Public Administration And Policy Making, Faculty of Public Administration and Organization Science, Tehran University, Tehran, Iran. (Corresponding Author)

**Abbas Nargessian<sup>2</sup>**, Associate Professor, Department of Leadership and Human Capital, Faculty of Public Administration and Organization Science, Tehran University, Tehran, Iran.

Received: 14/Apr/2023 | Accepted: 27/Nov/2023

### Abstract

**Purpose:** The purpose of this article was to present a preventive network governance model to meet tax evasion as a case study in Tax Affairs Organization of the Islamic Republic of Iran.

**Methodology:** The statistical sample, consisting of thirty managers of the State Tax Affairs Organization, was selected through targeted and accessible method. Applying the Multiple Grounded Theory approach, the researchers designed a network governance model, containing 341 concepts summarized in 79 primary open codes which finally led to 12 dimensions.

**Findings:** The results of the research show that the identified dimensions fall into six groups: 1. The core category including the private sector governance network and civil institutions, 2. social contexts including economic and cultural issues, 3. results and outcomes including participative, structured and sound tax system, 4. support platforms including judicial issues, laws and regulations, 5. internal conditions including human capital and organizational-administrative issues, 6. external conditions including international, structural and organizing issues.

**Keywords:** Preventive, Network Governance, Tax Evasion, Tax Affairs Organization, Grounded Theory.

---

1. amonavar@ut.ac.ir

2. anargesian@ut.ac.ir

# عنوان مقاله: ارائه مدلی برای مواجهه با فرار مؤدیان مالیاتی در ایران با رویکرد حکمرانی شبکه‌ای پیشگیرانه

رضا خدابنده<sup>۱</sup>، عباس منوریان<sup>۲</sup>، عباس نرگسیان<sup>۳</sup>

مقاله پژوهشی

دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۲۵

پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۰۶

## چکیده:

**هدف:** این پژوهش به دنبال ارائه مدل حکمرانی شبکه‌ای پیشگیرانه در مواجهه با فرار مؤدیان مالیاتی به صورت مطالعه موردی در سازمان امور مالیاتی جمهوری اسلامی ایران است.

**طرح پژوهشی / روش‌شناسی / رویکرد:** جامعه و نمونه آماری به صورت هدفمند و در دسترس به تعداد ۳۰ نفر که متشکل از مدیران سازمان امور مالیاتی کشور بودند، انتخاب شدند. پژوهشگران از طریق نظریه داده‌بنیاد چندگانه نسبت به طراحی مدل حکمرانی شبکه‌ای اقدام نمودند که در این راستا ۳۴۱ مفهوم در قالب ۷۹ کد باز اولیه در ۱۳ بُعد تجمیم و نهایی گردید.

**یافته‌ها:** نتایج نشان داد که مقوله‌های استخراج‌شده تحت شش دسته مقوله محوری، زمینه‌های اجتماعی، نتایج و پیامدها، بسترهای حمایتی، و شرایط عوامل درونی و بیرونی قرار گرفتند که بر اساس این ۱- جریان‌های اقتصادی و فرهنگی در دسته زمینه‌های اجتماعی، ۲- جریان‌های قضایی و قوانین و مقررات در دسته بسترهای حمایتی، ۳- جریان‌های بین‌المللی و ساختاری و سازماندهی در دسته عوامل بیرونی، ۴- جریان‌های سرمایه انسانی و جریان‌های سازمانی اداری در دسته عوامل درونی، ۵- شبکه حاکمیت بخش خصوصی و نهادهای مدنی در دسته مقوله محوری، و ۶- نظام مالیاتی مشارکت‌جو، نظام‌مند و سالم در دسته نتایج و پیامدها قرار گرفتند.

**کلیدواژه‌ها:** پیشگیرانه، حکمرانی شبکه‌ای، فرار مؤدیان، سازمان امور مالیاتی، نظریه داده‌بنیاد.

فراغد مدیریت بازرگانی

دوره ۳۶ - زمستان ۱۴۰۲ - شماره ۴

پیاپی ۱۲۶ - صص: ۳-۳۳

DOI: 10.52547/jmdp.36.4.3

۱. دانشجوی دکتری، گروه مدیریت دولتی، پردیس بین‌المللی کیش دانشگاه تهران، هرمزگان، ایران.  
۲. استاد، گروه خط‌مشی و اداره امور عمومی، دانشکده مدیریت و علوم سازمانی، دانشگاه تهران، تهران، ایران.  
(نویسنده مسئول)  
amonavar@ut.ac.ir  
۳. دانشیار، گروه رهبری و سرمایه انسانی، دانشکده مدیریت و علوم سازمانی، دانشگاه تهران، تهران، ایران.  
anargesian@ut.ac.ir

حکمرانی دارای اشکال مختلف و متنوعی است که می‌توان از آن به حکمرانی مشترک<sup>۱</sup>، حکمرانی مدیریت دولتی جدید<sup>۲</sup>، حکمرانی خوب<sup>۳</sup> (به کار برده شده از سوی بانک جهانی)، حکمرانی به عنوان وابستگی متقابل بین‌المللی، حکمرانی سایبرنتیک اجتماعی<sup>۴</sup>، حکمرانی اقتصاد سیاسی جدید<sup>۵</sup> و حکمرانی شبکه‌ای<sup>۶</sup> اشاره نمود. پژوهش‌هایی که دربارهٔ حکمرانی شبکه‌ای صورت پذیرفته است، عموماً بر عملکرد حکمرانی شبکه‌ای، فرایند ایجاد و شکل‌گیری آن، و نحوهٔ چگونگی تصمیم‌گیری در شبکه‌ها متمرکز بوده است. در این راستا، می‌توان ادعا نمود که کمیت پژوهش‌ها در مورد حکمرانی شبکه‌ای مطلوب نیست (Wang & Ran, 2023).

شبکه‌ها سیستم‌هایی از روابط پیچیده هستند که پیرامون پروژه‌های مشخص با تمرکز بر حلقه‌های ارتباطی غیررسمی شکل می‌گیرند (Van Duijn et al., 2022). روش‌های سنتی مدیریت که با ساختارهای سلسله‌مراتبی و تشریفات زاید توصیف می‌شوند، در زمان برخورد با این رویدادها اثربخشی کم‌تری از خود نشان داده‌اند (Kapucu et al., 2023). شبکه‌ها معمولاً زمانی ظهور پیدا می‌کنند که کنشگران درگیر، به یکدیگر وابستگی متقابل دارند، یعنی زمانی که هیچ‌کدام از کنشگران نمی‌توانند به‌تنهایی به موضوع رسیدگی کنند. زمانی که آن‌ها به اقدامات مشترک تمام شرکای درگیر نیاز دارند، قدرت خود را از مکمل بودن منابع، قابلیت‌ها و دانش کنشگران درگیر به‌دست می‌آورند. بر اساس نظر استیتس و هاور<sup>۷</sup> (۲۰۱۸)، شبکه‌ها میان سه بخش دولت، بخش خصوصی، و جامعهٔ مدنی هم‌افزایی ایجاد می‌کنند. در واقع، آن‌ها میان اراده‌گرایی و مشروعیت سازمان‌های مردم‌نهاد (سمن)، قدرت مالی و توان اجرایی بخش خصوصی و کارکردهای قانونگذاری، اجبار و ظرفیت‌سازی دولت‌ها هم‌افزایی ایجاد می‌کنند. شبکه‌ها انعطاف‌پذیر هستند و ساختارها و رویه‌های کاری خود را با مشکل موجود و گام‌های حل مسئله منطبق می‌کنند (Steets & Haver, 2018). اگرچه پژوهش‌های زیادی به بررسی شبکه‌ها به عنوان واحد تحلیل پرداخته‌اند، اما بیش‌تر این مطالعات به صورت توصیفی بوده‌اند (Goldsmith & Eggers, 2005; Huxham & Vangen, 2005; Agranoff & McGuire, 2003; Van Bueren et al., 2003).

1. Corporate Governance
2. New Public Management Governance
3. Good Governance
4. Socio-Cybernetic Governance
5. New Political Economy Governance
6. Network Governance
7. Steets & Haver

امروزه حکمرانی شبکه‌ای در حال تبدیل شدن به پارادایمی غالب در حکمرانی است. بر اساس این، حکمرانی شبکه‌ای به عنوان پارادایمی جدید و جایگزینی برای مدل‌های مدیریت دولتی سنتی ارائه شده است. این نوع از حکمرانی تا حد زیادی بر اساس نظریه‌های شبکه پایه‌ریزی شده است. پیش‌فرض‌های عمده و معین حکمرانی شبکه‌ای بر اساس نظر کیست<sup>۱</sup> (۲۰۲۲: ۴۸۶) عبارت است از: «۱- شبکه‌های حکمرانی در ارتباط با اهداف عمومی هستند. آن‌ها حول موضوعات عمومی فرامرزی ایجاد و تکامل یافته‌اند که نمی‌توانند توسط یک کنشگر به‌تنهایی حل شود، بلکه نیازمند اقدام جمعی کنشگران بیش‌تری هستند. ۲- کنشگران بسیاری در شبکه‌های حکمرانی درگیر هستند و میان آن‌ها ارتباط و وابستگی وجود دارد. ۳- تعاملات میان این کنشگران بسیار پایدار و مداوم است. ۴- با توجه به این‌که کنشگران وابستگی متقابل قابل‌توجهی دارند، هدایت تعاملات میان آن‌ها پیچیده است. ۵- تعاملات میان کنشگران بر مبنای اعتماد است و مشارکت‌کنندگان در شبکه در مورد قوانین مذاکره و توافق می‌کنند. ۶- شبکه‌های حکمرانی یک بُعد شناختی دارند که شامل انتقال اطلاعات و فرایندهای یادگیری می‌شود».

**پرد<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۰۸)**، نشان داده‌اند که ساختار حکمرانی شبکه‌ای وابستگی بالایی به ساختار مالیات‌ها دارد. مطالعات متعددی به بررسی عوامل مهم تعیین‌کننده درآمدهای مالیاتی در کشورهای مختلف پرداخته‌اند و سرانه تولید ناخالص داخلی، سهم بخش‌های مختلف اقتصادی در تولید ناخالص داخلی، تجارت آزاد و تورم را به عنوان عوامل ساختاری و کیفیت حکمرانی شبکه‌ای را به عنوان عوامل نهادی اثرگذار بر عملکرد نظام مالیاتی ذکر کرده‌اند (Bird & Karolyi, 2017; Imam & Jacobs, 2014; Sen Gupta, 2007; Tanzi & Davoodi, 2001; عجم‌اوغلو<sup>۳</sup> (۲۰۱۲)، مصادیق شکست دولت مانند فرار مالیاتی را نتیجه استفاده نادرست از منابع عمومی برای به‌دست آوردن منافع شخصی می‌داند.

بر اساس این، کیفیت حکمرانی و کنترل فرار مالیاتی به عنوان دو عامل نهادی به‌هم پیوسته‌ای است که بر عملکرد نظام مالیاتی اثرگذار خواهد بود. بنابراین، حکمرانی شبکه‌ای می‌تواند به ایجاد نهادهای کارآمد و ایجاد محیط مناسب برای تنظیم روابط اقتصادی در جامعه منجر شود. به علاوه، عوامل نظام‌مندی از قبیل کنترل‌های درونی ناکافی، شفافیت محدود، مدیریت و نظارت ضعیف، و پاسخگویی بیرونی ضعیف که در ارتباط با نحوه حکمرانی شبکه‌ای هستند، باعث افزایش فرار مالیاتی می‌شوند. بنابراین، فرار مالیاتی به عنوان پدیده‌ای چندبُعدی بر عملکرد اقتصادی اثرگذار است.

1. Keast
2. Bird
3. Acemoglu

بر اساس گزارش سازمان امور مالیاتی، فرار مالیاتی یکی از چالش‌های بسیار مهم در ایران است.<sup>۱</sup> فرار مالیاتی به عنوان جزئی از فعالیت‌های زیرزمینی<sup>۲</sup> یا بخش نامنظم اقتصاد شناخته می‌شود و فعالیت‌هایی را شامل می‌شود که مالیات آن‌ها پرداخت نشده باشد. فرار مالیاتی صرفاً ریشه اقتصادی ندارد، بلکه باید نقش عوامل اجتماعی و نهادی را نیز در شکل‌گیری آن در نظر گرفت. در ایران، مهم‌ترین علت ایجاد این پدیده، نبود سیستم اطلاعاتی کارآمد و در نتیجه اشراف نداشتن سازمان امور مالیاتی کشور بر اطلاعات اقتصادی اشخاص است. بر اساس این، فرار مالیاتی در ایران رقمی حدود ۵۰ درصد وصولی درآمدهای مالیاتی اعلام شده است، که این برآورد مبتنی بر نتایج حاصل از مدل‌های اقتصادسنجی نیست. بر اساس برآورد حجم فرار مالیاتی در اقتصاد ایران به روش تقاضای پول، که در این روش با محاسبه مبادلات در اقتصاد رسمی و غیررسمی به محاسبه فرار مالیاتی پرداخته می‌شود، سهم مالیات از تولید ناخالص داخلی کشور (GDP) بر اساس برنامه ششم<sup>۳</sup> توسعه ۱۰ درصد پیش‌بینی شده است که در وضع موجود در حدود ۵/۵ درصد است. بر اساس این روش، متوسط فرار مالیاتی طی دوره زمانی سال‌های ۱۳۹۶-۱۳۶۰ معادل ۳۵ درصد درآمدهای مالیاتی محاسبه شده است. بر اساس این مدل، در سال ۱۳۹۷ حدود ۳۸ هزار و ۱۵۰ میلیارد تومان، در سال ۱۳۹۸ ۴۲ هزار میلیارد تومان، در سال ۱۳۹۹ ۵۶ هزار و ۷۰۰ میلیارد تومان، در سال ۱۴۰۰ حدود ۱۱۳ هزار و ۷۵۰ میلیارد تومان، و در سال ۱۴۰۱ حدود ۱۶۴ هزار میلیارد تومان فرار مالیاتی در کشور انجام شده است (حسینی، ۱۴۰۲).

با وجود اهمیت بسیار زیاد حکمرانی شبکه‌ای و شبکه‌های حکمرانی به منظور توسعه و پیشرفت جوامع، در زمینه توسعه شبکه‌ها و حکمرانی شبکه‌ای، مطالعات اندکی وجود دارد. حکمرانی شبکه‌ای با دغدغه‌هایی از جمله مشکلات مربوط به پرورش خط‌مشی‌گذاران و مدیران شبکه‌ای، مدیریت مطلوب شبکه‌ها، پاسخگویی و تنظیم ارتباطات روبه‌روست (Khajeh Nacini, 2014; Danaeefard, 2013)، که این خود می‌تواند نشئت‌گرفته از مطالعات اندکی باشد که در رابطه با مدل‌های حکمرانی شبکه‌ای و مدل‌های استقرار و توسعه آن صورت گرفته است. بنابراین، دوام موثر حکمرانی شبکه‌ای نیاز به درک فرایندهای توسعه آن دارد، به طوری که مدل‌های پیشنهادی برای درک توسعه حکمرانی شبکه‌ای در ابتدا روی ساخت روابط تمرکز می‌کنند و در مراحل بعدی بر ثبات و موفقیت متمرکز می‌شوند (Imperial, 2005).

با توجه به پیشران‌ها و مداخلات سیاسی، امنیتی، نظامی، قانونی و اجتماعی در کشور ایران،

1. <https://dolat.ir/detail/410683>
2. Underground Economy
3. <https://rc.majlis.ir/fa/law/show/1014547>

مسائل و چالش‌های مختلفی در زمینه شناسایی عوامل موثر بر پیشگیری از فرار مؤدیان وجود دارد (مانند تاثیر تحریم‌های ظالمانه غرب بر اقتصاد ایران و کاهش فروش نفت و محدودیت‌های تبادلات مالی با نظام بین‌الملل و در نهایت کسری بودجه؛ افزایش تبعیض اجتماعی در میان اقشار مختلف کشور در راستای پرداخت مالیات؛ ایجاد شکاف طبقاتی در میان دهک‌های مختلف اجتماعی؛ ایجاد اصطکاک میان بدنه اجتماعی نسبت به فرار مالیاتی؛ و سوء استفاده مالی از گلوگاه‌ها و منافذ فرار مالیاتی). از طرف دیگر، تاکنون مدل جامعی در حوزه مالیاتی برای پیشگیری از فرار مالیاتی از طریق حکمرانی شبکه‌ای ارائه نشده است، که بیانگر شکاف موجود در ادبیات است. تحلیل حکمرانی شبکه توسط نویسندگان مختلف با پیشنهادهای مختلفی مانند نظریه، مدل یا چارچوب استفاده شده است.

یکی از انتقادهای مطرح شده این است که در صورتی که تحلیل شبکه را به مثابه یک نظریه در نظر بگیریم، فاقد قابلیت آزمون‌پذیری و قدرت پیش‌بینی‌کنندگی است و نمی‌تواند تحولات و نتایج را پیش‌بینی کند. از جمله انتقادهای اصلی از تحلیل معاصر شبکه‌های سیاستگذاری نیز همین موضوع است. نتیجه این که تحلیل شبکه اغلب ویژگی استعاره‌ای پیدا کرده و توصیف را بر تحلیل غلبه داده است.

انتقاد دیگری که نسبت به رویکرد حکمرانی شبکه‌ای مطرح می‌شود، نحوه اداره کردن شبکه است. در واقع، در این رویکرد مشخص نیست که بخش دولتی یا مدیر دولتی تنظیم‌کننده شبکه (برقرارکننده ارتباطات) است یا تضمین‌کننده منافع عمومی است؟ آیا هنوز از اقتدار و مشروعیت کافی برای قرار گرفتن در موقعیت غالب در شبکه برخوردار است؟ آیا می‌تواند بازیگر غالب در شبکه باشد؛ بدون این که گفتمان و قواعد حاکم بر آن را تضعیف کند؟

در کنار انتقادهای مطرح شده باید توجه داشت که استفاده از چارچوب حکمرانی شبکه‌ای مزایای تحلیلی ویژه‌ای برای تحلیلگران سیاستی در پی خواهد داشت. وظایف دولت در جوامع با ویژگی‌ها و روابط پیچیده کنونی، تنها با ابزارها و مدل‌های نظری قابل تحلیل است که ابتدا وجود این روابط را بپذیرند و سپس توانایی انطباق با ویژگی‌های این ارتباطات پیچیده را داشته باشند. چارچوب حکمرانی شبکه‌ای از جمله این ابزارهای تحلیلی است. ابهام و پیچیدگی ماهیت وظایف نهادهای دولتی در عصر معاصر به‌گونه‌ای است که دولت را ناگزیر از مشارکت با دیگر مشارکت‌کنندگان خواهد کرد و استفاده از راهبردهای مدیریت شبکه به بخشی از رویه‌های کاری دولت بدل خواهد شد.

چارچوب حکمرانی شبکه‌ای (در مقایسه با دیگر نظریات) پذیرفته است که سیاست‌های

عمومی دیگر تنها به وسیله دولت تدوین نمی‌شوند، بلکه شبکه‌ای از ارتباطات میان سیاستمداران، بوروکرات‌ها، شرکت‌های خصوصی، گروه‌های فشار و شهروندان تعیین‌کننده ماهیت آن‌ها هستند. این موضوع یکی از نقاط قوت تحلیل حکمرانی شبکه‌ای است. البته این بدان معنا نیست که دولت نیز به راحتی از انحصار و قدرت خود به نفع دیگر بازیگران چشم‌پوشی می‌کند، بلکه همواره با مقاومت، به بازتولید قدرت و سیاست می‌پردازد. در پاسخ به انتقادهای مطرح‌شده باید گفت که وقت آن رسیده که حکمرانی شبکه‌ای شکاف‌های رویکرد توصیفی خود را با آزمون تجربی گسترده پُر کند. البته رویکرد شبکه‌ای برای شکوفا و عملیاتی شدن با برخی موانع نهادی روبه‌روست. بنابراین، لازم است که از محرک‌های مثبت و منفی موجود در سازمان‌های دولتی برای همکاری‌های میان‌سازمانی استفاده شود. همچنین، رویکرد شبکه‌ای باید شواهد کافی برای پاسخ به این ادعا که «چارچوب شبکه‌ای منحصر به دولت‌های ائتلافی، فرهنگ‌های سیاسی - اجتماعی، و نظام‌های حکومتی غیرمتمرکز است»، ارائه کند.

در مجموع، روند رو به افزایش ارتباطات افقی، نهادهای دولتی را به سوی جوامع شبکه‌ای با شاخصه‌های وابستگی متقابل سوق داده است. حکمرانی شبکه‌ای سیاست را به عنوان نتیجه فرایند اداره کردن می‌داند که دیگر کاملاً توسط حکومت صورت نمی‌پذیرد. در این‌جا سیاستگذاری از طریق شکل‌های تعاملی اداره کردن انجام می‌شود که بازیگران زیادی را از حوزه‌های مختلف دربر می‌گیرد. اتکای این مفهوم جدید بر مذاکره میان بازیگران مختلف است که تعاملات آن‌ها را به نحوی افزایش داده و مدل نسبتاً پایداری از سیاستگذاری و هماهنگی را به وجود آورده است. البته حکمرانی شبکه‌ای با چالش‌هایی از جمله دموکراتیک بودن، پاسخگویی، مسئله یادگیری، حافظه سازمانی و مدیریت شبکه‌ها روبه‌روست.

برخی از انتقادهای به رویکرد شبکه‌ای هنوز با پاسخ جامعی روبه‌رو نشده است، از جمله این پرسش که چه نوع شبکه‌ای در چه شرایطی و با کدام خروجی سیاستی بروز خواهد یافت؟ فرجام سخن آن که چارچوب حکمرانی شبکه‌ای می‌تواند با پذیرفتن برخی از انتقادهای و تلاش برای تعمیم تجربی خود، گام‌های اساسی را در جهت گسترده‌تر کردن مرزهای نظری و بهره‌گیری بیش‌تر پژوهشگران از این رویکرد بردارد. پژوهش حاضر درصدد پاسخ به این پرسش اساسی است که عوامل پیش‌برنده و بازدارنده به منظور پیشگیری از فرار مالیاتی مؤدیان به صورت مطالعه موردی در سازمان امور مالیاتی ایران در قالب مدل حکمرانی شبکه‌ای کدام‌اند؟



### حکمرانی

از نظر واژه‌شناسی، حکمرانی به واژه یونانی «کوبرمن»<sup>۱</sup> به معنای هدایت کردن یا اداره کردن برمی‌گردد و از جانب افلاطون در رابطه با چگونگی طراحی نظام حکومت<sup>۲</sup> استفاده شده است. این اصطلاح یونانی ریشه لغت «Gubnare» در لاتین قرون وسطی بود که بر همان مفاهیم هدایت کردن، قانونگذاری یا راندن دلالت می‌کند. این اصطلاح در فرهنگ آکسفورد مترادف با واژه Government استفاده شده است (Fukuyama, 2013). در این‌جا حکمرانی عمل یا شیوه<sup>۳</sup> حکم راندن و همچنین، اداره یا وظیفه حکم راندن است. حکم راندن به معنای حکم‌فرمایی یا کنترل کردن با استفاده از اختیار و همچنین بودن در حکومت است (نقیبی مفرد، ۱۳۸۹). حکمرانی واژه‌ای است که حاکی از تغییر پارادایم نقش دولت و حکومت‌هاست. حکمرانی تنها در مورد دستگاه‌ها یا بازیگران نیست، بلکه از آن مهم‌تر در مورد کیفیت حکمرانی است که با شاخص‌ها و ابعادی آن را تشریح می‌کنند (Abdel-Latif et al., 2023).

### حکمرانی شبکه‌ای

حکمرانی شبکه‌ای ممکن است دارای مفاهیم متضادی باشد. عبارت شبکه حمل بر مفهومی می‌شود که خود به خود، باز، مسطح و گوناگون است. حکمرانی نیز از سوی دیگر به معنای هدایت، هماهنگی و حتی راهبری تعبیر می‌شود. با توجه به ادبیات، بیش‌ترین تفسیر در خصوص ادبیات مدیریت دولتی معاصر بر روش حکمرانی شبکه‌ای، مدیریت شبکه و فراحکمرانی گسترش می‌یابد (Hertting & Vedung, 2012). در شرایط فعلی که جامعه از پیچیدگی زیادی برخوردار است، تعریف شبکه‌ای از همکاری کارآمدتر و به واقعیت نزدیک‌تر است. سیر تطور تاریخی در اداره کشورها نشان می‌دهد که دولت‌ها برای تحقق اهداف عمومی و ارائه خدمات عمومی به شهروندان با شرکت‌های خصوصی، انجمن‌ها و سازمان‌های غیرانتفاعی همکاری مبتنی بر اعتماد متقابل دارند (Danaeefard, 2013). حکمرانی شبکه‌ای نتیجه تعاملاتی است که در آن شهروندان یا بازیگران آگاه از جمله سازمان‌های اجتماعی برای انتقال اطلاعات مرتبط با اهداف اجتماعی و اتخاذ تصمیمات

1. Kuberman
2. System of Rule
3. Manner



مطلوب به سازمان‌های دولتی کمک می‌کنند (Maturo, 2004). البته خاستگاه اصلی اصول حکمرانی شبکه‌ای پیچیدگی همراه با ناکارآمدی عملکرد، عدم مشروعیت و عدم اعتماد در ساختار سلسله‌مراتبی در حکمرانی است، در حالی که این پیچیدگی مستلزم هماهنگی در سراسر ساختار حاکمیتی و همچنین در سراسر حوزه‌های عمومی و خصوصی است (Hertting & Vedung, 2012). به‌طور کلی، پژوهشگران حوزه مدیریت از مفهوم حکمرانی شبکه‌ای برای برقراری هماهنگی میان نهادهای رسمی و نیمه‌رسمی به‌جای ساختارهای سلسله‌مراتبی و روابط رسمی قراردادی استفاده می‌کنند، در حالی که در علوم سیاسی، حکمرانی شبکه‌ای برای پاسخگویی به نگرانی‌های مربوط به شکست سازوکارهای سلسله‌مراتب و متمرکز مورد استفاده قرار می‌گیرد (عالی‌خانی و خیامین، ۱۳۹۷). حکمرانی شبکه‌ای هم به عنوان استعاره‌ای برای توصیف رشد مسائل پیچیده، مجزا شدن فزاینده جامعه و پلی برای عبور از مرزهای بخشی به‌کار می‌رود و هم به عنوان پاسخی از سوی سیاستگذاران به پویایی تعاملات محیط تغییر یافته سیاسی عمل می‌کند. چارچوب حکمرانی شبکه‌ای پذیرفته است که سیاست‌های عمومی دیگر تنها به وسیله دولت تدوین نمی‌شوند، بلکه شبکه‌ای از ارتباطات میان بازیگران مختلف مانند سیاستمداران، بوروکرات‌ها، شرکت‌های خصوصی، گروه‌های فشار و شهروندان وجود دارد (Danacefard, 2013). این پژوهش با معرفی چارچوب‌هایی مثل فراحکمرانی و راهبردهای ترکیبی هدایت و خودتنظیمی، راهکارهایی را برای رویارویی با این چالش‌ها معرفی می‌کند.

## فرار مالیاتی

در سال‌های اخیر، در برخی از کشورها، دولت‌ها و پژوهشگران سعی در اندازه‌گیری میزان فرار مالیاتی، برای مالیات‌های خاص و نیز برای کل سیستم مالیاتی، داشته‌اند (Motallebi et al., 2018). اندازه‌گیری میزان دقیق فرار مالیاتی در کشور ایران با مشکلاتی روبه‌رو بوده است که از اهم موانع در راه تخمین فرار مالیاتی می‌توان به این موارد اشاره کرد (ایمانیان و منوریان، ۱۳۹۴):

- ۱- ناتوانی در استفاده از روش‌های مستقیم اندازه‌گیری (چرا که مردم مقادیر فرار مالیات‌شان را ابراز نمی‌کنند).
- ۲- انجام نشدن پژوهشی جامع در مورد میزان فرار مالیاتی در هر یک از شاخه‌های مشمول مالیات در ایران.
- ۳- تفاوت تعاریف بین‌المللی مالیات با تعاریف مالیات در ایران، به‌نحوی که برخی از درآمدهایی که در ایران جزو درآمدهای مالیاتی محسوب نمی‌گردد، در سایر کشورها سهم عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی را به خود اختصاص می‌دهد.
- ۴- عدم تطبیق آمارهای مراکز مختلف، و
- ۵- محرمانه بودن اطلاعات مربوط. اگرچه مالیات‌ستانی در ایران نوپا نیست و همچنین

از وصول مالیات به طریق نظام شبه‌سیستمی در حدود یک قرن در ایران می‌گذرد، اما همچنان نمی‌توان ادعا کرد که نظام مالیات‌گیری در ایران حتی شبیه کشورهای تقریباً در حال توسعه است.

## پیشینه تجربی

قاسمی و همکاران (۱۴۰۲)، در راستای پیش‌بینی فرار مالیاتی بیان کردند که تدوین راهبردهای عملیاتی از حیث ساختاری و محتوایی می‌تواند میزان افزایش فرار مالیاتی را متوقف نماید. امین رشتی و همکاران (۱۴۰۲)، به این نتیجه دست یافتند که عوامل موثر بر فرار مالیاتی شامل نرخ موثر مالیاتی، اندازه دولت، ابهام و پیچیدگی قوانین و مقررات و تعداد پرونده‌های مالیاتی در چرخه دادرسی مالیاتی است. هاشمی و همکاران (۲۰۲۲)، به این نتیجه دست یافتند که یکی از اساسی‌ترین گام‌ها در پیشگیری از فرار مالیاتی در حوزه مالیات بر ارزش افزوده، شناخت دقیق تعاملات مالیاتی بین مؤدیان و سازمان مالیاتی بر اساس متغیرها و قوانین موجود است. همچنین، با ادغام حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و حسابرسی مالیات بر درآمد، میزان فرار مالیاتی در حوزه مالیات بر ارزش افزوده کاهش خواهد یافت. زارع و همکاران (۲۰۲۲)، به این نتیجه رسیدند که مهم‌ترین عامل اصلی فرار مالیاتی عامل اجرایی است و عوامل اصلی اقتصادی - محیطی و قانونی در اولویت‌های بعدی قرار دارند. پایدارمنش و همکاران (۲۰۲۲)، نشان دادند که بین محدودیت‌های مالی و فرصت برنامه‌ریزی مالیاتی با فرار مالیاتی شرکت‌ها ارتباط معناداری وجود ندارد؛ بین محدودیت‌های مالی و فرار مالیاتی در شرکت‌هایی که فرصت برنامه‌ریزی مالیاتی دارند، رابطه مثبتی وجود ندارد؛ در شرکت‌هایی که دارای بحران مالی هستند و در دوره بعد فرار مالیاتی بیش‌تری دارند، فرصت برنامه‌ریزی مالیاتی بیش‌تر نیست؛ و بین محدودیت‌های مالی و فرار مالیاتی شرکت‌ها ارتباط معناداری وجود دارد.

با بررسی‌های به‌عمل‌آمده از ادبیات حوزه حکمرانی شبکه‌ای و فرار مالیاتی، تاکنون مدل جامعی در حوزه مالیاتی برای پیشگیری از فرار مالیاتی از طریق حکمرانی شبکه‌ای ارائه نشده است. بیش‌تر پژوهش‌ها صرفاً به شناسایی عوامل موثر، راهکارهای جلوگیری از فرار مالیاتی، و بررسی میزان اثرگذاری و تبعات فرار مالیاتی بر عملکرد اقتصادی کشور و آسیب‌های اجتماعی ناشی از آن پرداخته‌اند و به صورت عملیاتی و از طریق مصاحبه با خبرگان و مدیران فعال در سازمان امور مالیاتی اطلاعات مورد بحث و بررسی قرار نگرفته است که به این منظور، پژوهشگران این پژوهش نسبت به کارگیری یکی از روش‌های کیفی به نام نظریه داده‌بنیاد که دارای امتیازهای نگاه همه‌جانبه به مسئله، ارتباطات منطقی بین ابعاد، و ارائه راهکارها و راهبردهای مورد نیاز است، اقدام نمودند.

## روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ گردآوری داده‌ها به صورت توصیفی از نوع اکتشافی است که برای گردآوری اطلاعات از ابزار مصاحبه استفاده شده است. در این پژوهش، از میان روش‌های پژوهش کیفی از نظریه داده‌بنیاد چندانگانه استفاده شد. نظریه داده‌بنیاد روشی مناسب برای کشف زمینه‌های جدیدی است که اطلاعات محدود و ناقصی در رابطه با آن‌ها در محیط وجود دارد، این روش به دلیل تناسب آن با محیط مورد مطالعه و تاکید آن بر داده‌های برگرفته از زمینه به‌جای نظریه‌های موجود کارآمد، عملی و قابل‌اجراست (غلام‌پور، ۱۴۰۱). در پژوهش حاضر سازمان امور مالیاتی به عنوان سازمان مورد مطالعه انتخاب گردید. به منظور دسترسی به اطلاعات در سازمان امور مالیاتی، پژوهشگران از طریق انجام مصاحبه نیمه‌ساختاریافته اقدام به کسب اطلاعات نمودند. پانل خبرگان این پژوهش شامل مدیران سازمان امور مالیاتی کشور است که دارای سابقه فعالیت دست‌کم ۵ سال در حوزه مالیاتی، ترجیحاً مدرک دکتری و دارای رشته تخصصی مدیریت مالی، مدیریت راهبردی، مدیریت دولتی و مهندسی مالی بودند که بر اساس این، ۳۰ نفر به عنوان مشارکت‌کنندگان نهایی تا دستیابی به اشباع نظری تعیین گردیدند.

### پرسش‌های مصاحبه

**جدول (۱)**، ماتریسی است که در آن پرسش‌های مصاحبه در ردیف‌ها و پرسش‌های پژوهش در ستون‌ها فهرست می‌شود. هنگامی که پرسش مصاحبه خاصی ظرفیت بیرون کشیدن اطلاعات مرتبط با پرسش پژوهشی خاصی را دارد، سلول مربوطه علامت‌گذاری می‌شود.

**جدول ۱: ارتباط پرسش‌ها با اهداف و مفاهیم پژوهش**

پرسش‌های مصاحبه	علت‌ها	زمینه‌ها	عوامل بیرونی	عوامل درونی	راهکارها	بسترها
پرسش اول	*					
پرسش دوم	*					
پرسش سوم		*				
پرسش چهارم		*				
پرسش پنجم			*			
پرسش ششم			*			
پرسش هفتم			*			

### ادامه جدول ۱: ارتباط پرسش‌ها با اهداف و مفاهیم پژوهش

پرسش‌های مصاحبه	علت‌ها	زمینه‌ها	عوامل بیرونی	عوامل درونی	راهکارها	بسترها
پرسش هشتم			*			
پرسش نهم			*			
پرسش دهم				*		
پرسش یازدهم	*				*	

مصاحبه نیمه‌ساختاریافته یکی از انواع مصاحبه در پژوهش کیفی است که هدف آن دستیابی به درک دقیق و غنی از موضوع مورد مطالعه است. در مصاحبه نیمه‌ساختاریافته نیز پروتکل مصاحبه تهیه می‌شود. به این معنا که در این روش نیز معمولاً از تعدادی پرسش‌های باز و از پیش طراحی‌شده استفاده می‌شود. همچنین، پژوهشگر این آزادی عمل را دارد که در جریان مصاحبه نیز پرسش‌های جدیدی را مطرح نماید. با وجود این، در مصاحبه عمیق کوشش اصلی برای شناخت درکی گسترده از موضوع مورد مطالعه است. در این‌جا معمولاً واحد تحلیل افرادی هستند که در زمینه‌ای خاص تجاربی را از سر گذرانده‌اند. استفاده از مصاحبه عمیق رویکردی قوم‌نگاری است و مشاهده‌های افراد را در روش اقدام‌پژوهی تکمیل می‌کند. با توجه به موارد ارائه‌شده، پژوهشگران بر اساس تنظیم پروتکل مصاحبه که از مبانی نظری پژوهش به‌دست آمده است، نسبت به تنظیم پرسش‌های مصاحبه اقدام نمودند که به این شرح است: وضعیت فرار مالیاتی در اقتصاد کشور چگونه است؟ زمینه‌های وقوع فرار مالیاتی در اقتصاد کشور چیست؟ فرار مالیاتی چه پیامدهایی برای کشور دارد؟ نقش بخش خصوصی در کاهش فرار مالیاتی چیست؟ نقش نهادهای مدنی در کاهش فرار مالیاتی چیست؟ نقش دولت به معنای حکومت (قوای سه‌گانه) در کاهش فرار مالیاتی چیست؟ چه موانعی پیش‌روی کاهش فرار مالیاتی وجود دارد؟ چرا تاکنون اقداماتی که برای کاهش فرار مالیاتی انجام شده، موفق نبوده است؟ در حال حاضر همکاری یا هماهنگی میان نهادهای مدنی، بخش خصوصی و دولت برای کاهش فرار مالیاتی به چه صورت است و آیا موازی‌کاری در این زمینه وجود دارد یا خیر؟ نقش حکمرانی شبکه‌ای را که حل مسائل و مشکلات را از طریق مشارکت بخش‌های دولتی، خصوصی و نهادهای مدنی توصیه می‌نماید، در کاهش فرار مالیاتی چگونه ارزیابی می‌کنید؟ چه راهکارهایی را برای کاهش فرار مالیاتی در کشور پیشنهاد می‌دهید؟

## یافته‌های پژوهش

آمار جمعیت‌شناختی پژوهش به صورت **جدول (۲)** است:

**جدول ۲: آمار جمعیت‌شناختی پژوهش**

۲۸	مرد	جنسیت
۲	زن	
۴	کارشناسی ارشد	تحصیلات
۲۶	دکتری	
۲	بین ۵ تا ۱۰ سال	سابقه کار
۱	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	
۱۲	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	
۵	بین ۲۰ تا ۲۵ سال	
۱۰	بین ۲۵ تا ۳۰ سال	
۱۲	مدیریت مالی	رشته تحصیلی
۸	مدیریت راهبردی	
۷	مهندسی مالی	
۳	مدیریت دولتی	

به منظور شناسایی ابعاد و مولفه‌های موثر بر ارائه مدل حکمرانی شبکه‌ای پیشگیرانه در مواجهه با فرار مؤدیان به صورت مطالعه موردی در سازمان امور مالیاتی جمهوری اسلامی ایران، بر اساس دیدگاه مدیران فعال در حوزه مالیاتی، در قالب مدل پارادایمی نظریه داده‌بنیاد چندگانه، داده‌ها طبق سازوکارهای این نظریه، بر اساس مدل **اشتراوس و کوربین**<sup>۱</sup> (۱۹۹۰) و تمامی مصاحبه‌ها تحلیل شدند.

### الف. کدگذاری باز

در این مرحله، تمامی مصاحبه‌ها تحلیل شدند و کدهای مورد نظر استخراج گردیدند. در طول زمان مصاحبه که معمولاً بین ۴۰ تا ۶۰ دقیقه به طول انجامید، از طریق هماهنگی‌های به‌عمل‌آمده به صورت تلفنی و حضوری، دقت می‌شد که از پرسش‌های نامربوط و پاسخ‌های حاشیه‌ای اجتناب

1. Strauss & Corbin

شود و بر اساس روشی منظم و از پیش برنامه‌ریزی شده مصاحبه‌ها اجرا شود. برچسب‌گذاری کدها با استناد به مصاحبه‌ها صورت گرفته و سعی شده است تا حد ضرورت به بینش افراد نسبت به پاسخ داده‌شده پایبند باشد تا از هرگونه سوءگیری احتمالی و ناخواسته جلوگیری شود. در تمام فرایند کدگذاری‌ها به حساسیت نظری که از اصول پژوهش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد بوده توجه شده است؛ و این کار را برای غنای هرچه بیشتر پژوهش انجام داده‌ایم. در ادامه، آن دسته از مفاهیم استخراج‌شده که به عقیده پژوهشگران به یک موضوع یا مفهوم مشترک اشاره داشته‌اند، تحت عنوانی انتزاعی‌تر و به عنوان مقوله در نظر گرفته‌ایم. در جدول (۳)، به برخی از کدهای اولیه و نکته‌های کلیدی مصاحبه‌ها اشاره می‌شود:



جدول ۳: کدگذاری باز

کد اولیه	نکته‌های کلیدی مصاحبه	کد اولیه	نکته‌های کلیدی مصاحبه
نیاز به سازماندهی مجدد	شرایط تغییر می‌کند همانند ورود فضاهای مجازی و الزام دارد دستگاه‌های مالیاتی در نظام حکمرانی با شرایط هماهنگ باشند.	قدرت زیاد گروه‌های غیررسمی در سه قوه تمایل به حفظ وضع موجود و مقاومت در برابر تحول و نوسازی دارند.	غیررسمی
قدرت زیاد گروه‌های غیررسمی	گروه‌های غیررسمی باعث شایعه‌پراکنی می‌شوند و باعث می‌شوند کارکنان و سازمان از اهداف فاصله بگیرند.	ضعف پاسخگویی اجتماعی ضعف پاسخگویی دولت در قبال جامعه و اتخاذ رفتار کارفرماآبانه با مراجعان و مردم.	ضعیف
پاسخگویی اجتماعی ضعیف	برخی از دستگاه‌ها در پاسخ به مؤدیان مالیاتی عملکرد ضعیفی دارند.	ضعف تضمین شفافیت و پاسخگویی بخش خصوصی در ارائه داده‌های مالی و پیشگیری از فرار مالیاتی.	ضعف توسعه بخش خصوصی
کاهش سرمایه اجتماعی	برخی خط‌مشی‌های مالیاتی با هنجارها و ارزش‌های اجتماعی در تعارض است همانند وجود مناطق آزاد تجاری و معاف از مالیات.	اعتماد و اطمینان عمومی به دولت در زمینه هزینه‌کرد مالیات کم شده است.	کاهش سرمایه اجتماعی
جهانی شدن	تحریم‌ها را باید مهم‌ترین پدیده فراگیر دانست که توجه به مالیات را افزایش داده است.	تحولات ده‌سال اخیر در سطح جهانی همانند تحریم‌های نفتی، روند تحول در نظام مالیاتی را سرعت بخشیده است.	جهانی شدن
نهادهای مدنی	نهادهای مدنی می‌توانند از طریق کارگاه‌ها و... بر سیاستگذاری در حوزه‌های مختلف مالیاتی تاثیر بگذارند همانند کشورهای نظیر سنگاپور.	برخی سازمان‌ها از قانون و رسوم متعارف و استانداردهای عموماً پذیرفته‌شده در ارائه خدمات مالیاتی تبعیت نمی‌کنند.	کمبود توجه به مسئولیت اجتماعی
تمرکززدایی، مهندسی نقش و ساختار دولت	یافتن راهکارها و اعمال سیاست واگذاری تصدی‌های خدماتی و پشتیبانی به بخش خصوصی.	مهندسی مزداایی، مهندسی نقش و ساختار دولت	تمرکززدایی، مهندسی نقش و ساختار دولت
تمرکز بر ستاده‌های نظام مالیاتی	ارائه خدمات مالیاتی باکیفیت مبتنی بر رقابت.	خدمات زیربنایی و اجرای طرح‌های عمرانی، بهداشتی و... که الزاماً باید توسط دولت از درآمدهای مالیاتی انجام شود، نظیر ساخت و احداث راه‌ها، سدها، فرودگاه‌ها و... به اطلاع جامعه رسیده شود.	افزایش بهره‌وری
آینده‌نگری	نتایج تصمیمات در خصوص اجرای اصلاحات نظام مالیاتی و اجرای برنامه‌های عملیاتی در آینده نزدیک قابل‌مشخص است، همان‌طور که نسبت به پارسال وصول مالیاتی چندبرابر گردید.	افزایش اثربخشی نظام مالیاتی	افزایش اثربخشی نظام مالیاتی
نیاز به سازماندهی مجدد	شرایط تغییر می‌کند همانند ورود فضاهای مجازی و الزام دارد دستگاه‌های مالیاتی در نظام حکمرانی با شرایط هماهنگ باشند.	پروورش و ترویج همگانی کردن فرهنگ، چشم‌انداز مالیاتی و سرنوشت مشترک و توجه به منافع جامعه به‌جای منافع شخصی	آینده‌نگری



## ب) تعیین فراوانی کدهای استقرایی

در این بخش، پژوهشگران بر اساس میزان فراوانی و پراکندگی کدهای به دست آمده از مصاحبه، نسبت به دسته بندی کدها اقدام کرده اند که در **جدول (۴)** نشان داده شده است:

جدول ۴: فراوانی کدهای استقرایی

ردیف	مقوله	فراوانی
۱	جریان های فرهنگی	۷
۲	جریان های اقتصادی	۶
۳	جریان های بین المللی	۲
۴	جریان های سازمانی و اداری	۸
۵	جریان های قضایی	۲
۶	حوزه ساختاری و سازماندهی	۱۱
۷	حوزه سرمایه انسانی	۵
۸	حوزه قوانین و مقررات	۲
۹	شبکه های اجتماعی، کانون های تفکر	۱۱
۱۰	نظام مالیاتی سالم	۴
۱۱	نظام مالیاتی مشارکت جو	۶
۱۲	نظام مالیاتی نظام مند	۹

## ج) دسته بندی مفهومی و محتوایی کدها

بر اساس دسته بندی مقوله های صورت پذیرفته، تقسیم بندی به شرح **جدول (۵)** ارائه می گردد.

جدول ۵: تقسیم‌بندی مقوله‌ها و مفاهیم

ردیف	مقوله	مفاهیم	ردیف	مقوله	مفاهیم
۱	جریان‌های فرهنگی	ضعف رعایت حقوق افراد	۷	حوزه سرمایه انسانی	مدیریت منابع انسانی
		کاهش سرمایه اجتماعی			مدیریت عملکرد
		ترجیح دادن وضع موجود			نظام پاداش و جبران خدمات
		فرهنگ تصمیم‌گیری فردی و سخن‌گویی به‌جای عمل			توانمندسازی
		کیفیت زندگی پایین			جان‌شین‌پروری
		ضعف نظارت عمومی			
		ضعف رعایت حقوق شهروندی			
		درآمد کم			
۲	جریان‌های اقتصادی	بیکاری و اشتغال کم	۸	شبکه‌های اجتماعی و کانون‌های تفکر	حوزه قوانین و ضعف تنقیح قوانین و وجود مقررات زاید
		تورم			اسناد و قوانین بالادستی
		دانشی نبودن اقتصاد			سازمان‌های مردم‌نهاد (NGO)
		رکود اقتصادی			گروه‌های ذی‌نفع
		فقر			رسانه‌های گروهی
		جهانی شدن و الزامات و انتظارات ناشی از آن			ضعف تفویض اختیار
		تحریم‌های بین‌المللی			تصمیم‌گیری غیرعقلایی
۳	جریان‌های بین‌المللی	ناکارآمدی نظام پاسخگویی	۹	نظام مالیاتی سالم	حکمرانی بد
		کمبود توجه به مسئولیت اجتماعی			ضعف توسعه بخش خصوصی
		ضعف تعهد مستمر			تصدی‌گری دولت
		کمبود انگیزه			کانون‌های تفکر دانشگاهی
		فرهنگ سازمانی ضعیف			عدم یکپارچگی حکومت
		تمرکز شدید			احزاب سیاسی
		بهره‌وری پایین			وجود فساد
		وجود فساد کارکنان مالیاتی			قانون‌گرایی
		قوانین تنبیهی			اصل ضابطه و قانون‌گرایی
		اقدامات پیشگیرانه			اخلاق‌گرایی
		تمرکز نسبتاً زیاد			نظام مالیاتی هدایت‌گر
		نیاز به سازماندهی مجدد			پاسخگویی دولت
		قدرت زیاد گروه‌های غیررسمی			شفافیت در اطلاعات و تصمیم‌گیری
		وجود فساد و ضعف مقابله جدی با آن			شهروندمداری
		ضعف نظام بودجه‌ریزی			تکریم ارباب‌رجوع
		ضعف تخصیص اعتبار به‌نگام			افزایش مشارکت در مدیریت نظام مالیاتی
		روش‌ها و فرایندهای کاری طولانی و غیرشفاف			تعیین چشم‌انداز مشخص و برنامه‌ریزی جامع و هدفمند
		ساختارهای سازمانی عمودی و ناکارآمد			افزایش کارایی دولت
		توسعه دولت الکترونیک و هوشمندسازی مالیاتی			تمرکز بر داده‌های نظام مالیاتی
		ضعف ایجاد فضای رقابتی در ارائه خدمات عمومی			افزایش اثربخشی نظام مالیاتی
		کمبود عدالت اجتماعی			تمرکز بر ستاده‌های نظام مالیاتی
					آینده‌نگری
					نوآوری در تحول مالیاتی
					برنامه‌ریزی جامع منابع انسانی
					اصلاح ساختار تشکیلاتی دولت

## روایی پژوهش

در پژوهش‌های کیفی اعتبار و پایایی بر اصول مشخصی استوار نیست و این به زیربنا و منطق درونی پژوهش کیفی و جنبه تفسیری آن برمی‌گردد. قابلیت اعتماد، معیاری برای جایگزینی روایی و پایایی است که از چهار مفهوم جزئی‌تر (اعتبارپذیری، انتقال‌پذیری، تاییدپذیری و اطمینان‌پذیری) تشکیل شده است. برای سنجش اعتبارپذیری می‌توان از روش‌های کنترل توسط اعضا/چک کردن، درگیر شدن طولانی‌مدت در میدان، سه‌سویه‌نگری و تحلیل موارد منفی در قالب استقرایی-تحلیلی استفاده کرد. پژوهشگران پژوهش حاضر از درگیر شدن طولانی‌مدت در میدان و روش کنترل توسط اعضا استفاده نمودند. در پایان هر مصاحبه برای اطمینان از متن‌های رونوشت‌شده، از مصاحبه‌شوندگان درخواست گردید تا خلاصه رونوشت را بررسی کنند که آیا واقعاً دیدگاه آن‌ها را منعکس می‌کند یا خیر. همچنین، پژوهشگران با تحلیل چندباره بر اعتبارپذیری آن افزودند. برای سنجش انتقال‌پذیری، پژوهشگران شرایط پژوهش را به‌طور کامل توضیح دادند تا خواننده متوجه شود که آیا این نتایج قابل‌اعتماد است یا خیر. برای سنجش تاییدپذیری، پژوهشگران نظرات و دیدگاه شخصی خود را در فرایند پژوهش کنار گذاشتند و به‌طور دقیق به ضبط و ثبت داده‌های کیفی پرداختند. پس از آن، نتایج تحلیل خود را در اختیار خبرگان قرار دادند که با اصلاحاتی مورد تایید آنان قرار گرفت. همچنین، پژوهشگران با استفاده از نرم‌افزار مکس کیودا به قابلیت تاییدپذیری آن افزودند.

## د) پالایش مفهومی

پالایش مفهومی به معنای شفاف‌سازی مفاهیم به صورت سازنده و انتقادی است. در این مرحله، باید به شش پرسش پاسخ داده شود. پدیده محوری این پژوهش بررسی عوامل حکمرانی شبکه‌ای در بستر امور مالیاتی مبتنی بر فرار مالیاتی است. این پدیده به بررسی علل و مولفه‌هایی می‌پردازد که موجب فرار مالیاتی می‌شود و رابطه بین ابعاد و مولفه‌ها و در نهایت چگونگی طراحی مدل برای رسیدن به اهداف را دنبال می‌کند. بنابراین، این پدیده شامل عوامل مذکور است: ۱- علل و مولفه‌های حکمرانی شبکه‌ای در بستر امور مالیاتی مبتنی بر فرار مالیاتی - تعیین رابطه بین ابعاد و مولفه‌ها - و طراحی مدل. ۲- تعیین جایگاه هستی‌شناسی؛ پدیده در کجا وجود دارد؟ اگر ادعا می‌شود که یک پدیده وجود دارد باید بتوان جایگاه آن را مشخص کرد. جایگاه هستی‌شناسی این پدیده را می‌توان در جایگاه انسان و اقدامات انسان مشخص کرد. الف) انسان:

در جامعه، سازمان‌های دولتی، بخش خصوصی و نهادهای مدنی؛ رفتارهای انسانی باعث بروز این پدیده می‌شود، و ب) اقدامات انسانی: اقدامات مداخله‌گرانه در بروز و تشدید این پدیده در حاکمیت، سازمان‌های دولتی، بخش خصوصی و نهادهای مدنی تاثیر زیادی خواهند داشت. ۳- تعیین زمینه و پدیده‌های مرتبط: به‌طور حتم هیچ پدیده‌ای ایزوله نیست و در خلأ اتفاق نمی‌افتد. اما می‌توان گفت در مسائل مرتبط به سازمان، عامل زمینه‌ای سازمانی در ایجاد این پدیده اثرگذار است. ۴- تعیین کارکردها و اهداف: شناخت عوامل اثرگذار بر حکمرانی شبکه‌ای در بستر امور مالیاتی مبتنی بر فرار مالیاتی، شرایط عوامل درونی و بیرونی که در به‌وجود آمدن این پدیده اثرگذار هستند و بسترهای حمایتی که وجود دارد و در نهایت شناخت و مدیریت کردن این پدیده از کارکردهای این پژوهش است. ۵- تعیین منشأ و ظهور: می‌توان گفت پیش از سال ۱۳۵۲ عناوین متضادی مانند اجتناب مالیاتی وجود داشت، اما در این سال در فرار مالیاتی اجماع وجود دارد. ۶- تعیین چگونگی صحبت کردن ما در مورد پدیده: وقتی از حکمرانی شبکه‌ای در بستر امور مالیاتی مبتنی بر فرار مالیاتی صحبت می‌کنیم، در اصل به علل و مولفه‌های این پدیده توجه می‌کنیم و این که در چه قالبی مدل‌های کاربردی برای مدیریت کردن این پدیده قابل‌دستیابی است.

## و) کدگذاری الگویی

گام بعدی کدگذاری الگویی است که عمدتاً با کدگذاری محوری در نظریه داده‌بنیاد معادل است. در این گام، سعی شده مقوله‌های به‌دست‌آمده را در قالب نظریه یکپارچه کنیم. بر اساس این، طی کدگذاری الگویی، مقوله‌های استخراج‌شده تحت دسته‌های مقوله محوری، زمینه‌های اجتماعی، بسترهای حمایتی، نتیجه و پیامدها، شرایط عوامل درونی و بیرونی قرار گرفته‌اند. شبکه حاکمیتی، بخش خصوصی و نهاد مدنی به عنوان مقوله محوری دارای مفاهیم سازمان‌های مردم‌نهاد (NGO)، گروه‌های ذی‌نفع، رسانه‌های گروهی، ضعف تفویض اختیار، تصمیم‌گیری غیرعقلایی، حکمرانی بد، ضعف توسعه بخش خصوصی، تصدی‌گری دولت، کانون‌های تفکر دانشگاهی، عدم یکپارچگی حکومت و احزاب سیاسی است. جریان‌های فرهنگی و جریان‌های اقتصادی به عنوان زمینه‌های اجتماعی دارای مفاهیم ضعف رعایت حقوق افراد، کاهش سرمایه اجتماعی، ترجیح دادن وضع موجود، فرهنگ تصمیم‌گیری فردی و سخن‌گویی به‌جای عمل، کیفیت زندگی پایین، ضعف نظارت عمومی، ضعف رعایت حقوق شهروندی، فقر، رکود اقتصادی، دانشی نبودن اقتصاد، تورم، بیکاری و اشتغال کم و درآمد کم است. جریان‌های قضایی و قوانین و مقررات به عنوان بسترهای حمایتی دارای مفاهیم قوانین

تنبیهی، اقدامات پیشگیرانه، ضعف تنقیح قوانین و وجود مقررات زاید، اسناد و قوانین بالادستی کشور است.

نظام مالیاتی مشارکت‌جو، نظام مالیاتی سالم و نظام مالیاتی نظام‌مند به عنوان نتایج و پیامدها دارای مفاهیم نظام مالیاتی هدایت‌گر، پاسخگویی دولت، اخلاق‌گرایی، شهروندمداری، تکریم ارباب‌رجوع، افزایش مشارکت در مدیریت نظام مالیاتی، تعیین چشم‌انداز مشخص و برنامه‌ریزی جامع و هدفمند، افزایش کارایی دولت، تمرکز بر داده‌های نظام مالیاتی، افزایش اثربخشی نظام مالیاتی، تمرکز بر ستاده‌های نظام مالیاتی، آینده‌نگری، نوآوری در تحول مالیاتی، برنامه‌ریزی جامع منابع انسانی، اصلاح ساختار تشکیلاتی دولت، نبود فساد، قانون‌گرایی، اصل ضابطه و قانون‌گرایی، شفافیت در اطلاعات و تصمیم‌گیری است.

جریان‌های سازمانی و اداری و جریان سرمایه انسانی به عنوان عوامل درونی دارای مفاهیم ناکارآمدی نظام پاسخگویی، کمبود توجه به مسئولیت اجتماعی، ضعف تعهد مستمر، کمبود انگیزه، فرهنگ سازمانی ضعیف، تمرکز شدید، بهره‌وری پایین، وجود فساد در کارکنان مالیاتی، مدیریت منابع انسانی، مدیریت عملکرد، نظام پاداش و جبران خدمات، توانمندسازی و جانشین‌پروری است. جریان‌های ساختاری و سازماندهی و جریان‌های بین‌المللی به عنوان عوامل بیرونی دارای مفاهیم تمرکز نسبتاً زیاد، نیاز به سازماندهی مجدد، قدرت زیاد گروه‌های غیررسمی، وجود فساد و ضعف مقابله جدی با آن، ضعف نظام بودجه‌ریزی، ضعف تخصیص اعتبار بهنگام، روش‌ها و فرایندهای کاری طولانی و غیرشفاف، ساختارهای سازمانی عمودی و ناکارآمد، توسعه دولت الکترونیک و هوشمندسازی مالیاتی، ضعف ایجاد فضای رقابتی در ارائه خدمات عمومی، کمبود عدالت اجتماعی، جهانی شدن و الزامات و انتظارات ناشی از آن، و تحریم‌های بین‌المللی است. با توجه به توضیحات ارائه‌شده و تشریح اجزاء مدل حکمرانی شبکه‌ای در بستر امور مالیاتی مبتنی بر فرار مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران به صورت **شکل (۱)** طراحی گردید:



شکل ۱: مدل نظری مبتنی بر پژوهش کیفی

## ماتریس کیفی مقوله‌ها

در جدول (۶)، ماتریس کیفی مقوله‌ها ارائه شده است:

جدول ۶: ماتریس ارزیابی کیفی

میزان اثر	میزان رتبه کیفی	مقوله‌ها
۰/۰۴	۵	جریان‌های فرهنگی
۰/۲۱	۲	جریان‌های اقتصادی
۰/۲۰	۳	جریان‌های بین‌المللی
۰/۳۱	۱	جریان‌های سازمانی و اداری
۰/۱	۴	حوزه سرمایه انسانی
۰/۲۱	۷	حوزه قوانین و مقررات
۰/۰۶	۶	شبکه‌های اجتماعی و کانون‌های تفکر

## بحث و نتیجه‌گیری

همان‌طور که پیش‌تر اشاره گردید، مقوله محوری پژوهش شبکه حاکمیت، بخش خصوصی و نهادهای مدنی است که حول پنج مقوله دیگر این روایت را شکل می‌دهد. در این روایت تلاش شده است ابتدا از مقوله محوری با مولفه‌ها و ویژگی‌های آن توضیحی داده شود و سپس بر اساس نقشی که هر کدام از مقوله‌ها در این روایت ایفا می‌کند و وارد داستان می‌گردد، توضیحات مبسوط ارائه شود. فرار مالیاتی به هرگونه تلاش قانونی یا غیرقانونی یک کسب‌وکار با هدف خودداری از پرداخت مالیات قانونی یا کم‌تر پرداخت نمودن آن، به هر شیوه که انجام شود، اطلاق می‌شود. فرار مالیاتی (فرار از مالیات) اصطلاحی رایج در رابطه با کارهایی است که برای عدم پرداخت مالیات در نظر گرفته می‌شود و به این معناست که مؤدی، کم‌تر از میزانی که قانوناً موظف است، پرداخت مالیات را انجام دهد. یکی از مهم‌ترین مواد قانونی در جرم‌انگاری فرار مالیاتی مربوط به ماده (۱۹۹) و (۲۰۰) قانون مالیات‌های مستقیم است که بر اساس آن «هر شخص حقیقی یا حقوقی که به‌موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر هست در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت، مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰ درصد مالیات پرداخت‌نشده خواهد بود»



و بر اساس تبصره یک ماده (۱۹۹) قانون، حتی برای متخلفان دولتی نیز مجازات جرم مالیاتی پیش‌بینی شده و آمده است: «در مواردی که مکلفین به کسر مالیات، وزارتخانه، شرکت یا مؤسسه دولتی یا شهرداری باشد، مسئولان امر مشمول مجازات مقرر طبق قانون تخلفات اداری خواهند بود».

در ادامه، اهم مطالبی که خبرگان در مصاحبه‌ها بیان نمودند، به شرح زیر آمده است: «فرار مالیاتی در ایران قابل توجه و برآورد آن متنوع است، از ۲۰ درصد تا ۸۰ درصد درآمد مالیاتی. محاسبه هر کدام روش علمی متفاوتی دارد. اما نمی‌توان آمار دقیقی را بیان نمود و فرار مالیاتی به مراتب چیزی بیش از این‌هاست که برآورد شده است»؛ «در ایران باید دست‌کم دو یا سه برابر باشد. اگر ۳۰۰ هزار میلیارد تومان درآمدهای مالیات جمع‌آوری شده باشد، باید دو یا سه برابر این عدد مالیات جمع‌آوری نمود. حالا بخشی از این اختلاف برای فرار و بخش دیگر کامل نبودن چتر مالیاتی است که نصف آن را می‌توان برای فرار مالیاتی در نظر گرفت»؛ «با توجه به آن‌که ما اقتصاد خاکستری داریم، فرار مالیاتی به اندازه مالیاتی است که گرفته می‌شود»؛ «فرار مالیاتی نسبت به کشورهای دیگر بالاتر است، هرچند دولت تلاش دارد این امر را کاهش دهد، هرچند مجلس تلاش دارد زیرساخت‌ها را رفع کند. بر اساس نظم در پایانه‌های فروش، مالیات‌ها در دو سال ۱۲۰ درصد رشد داشت، ولی مبلغ ۴۰۰ هزار میلیارد فرار داریم».

افزایش نرخ‌های مالیاتی در تمامی کشورها می‌تواند به بی‌انگیزگی در سرمایه‌گذاری منجر شود و زمینه لازم فرار مالیاتی و دور زدن مالیات را نیز فراهم آورد. بنابراین، دولت‌ها و اداره مالیات کشور هم باید در وضع نرخ مالیاتی و قوانین جانب احتیاط را رعایت کنند و جوانب را با دقت بیشتری بسنجند. در بررسی زمینه‌های فرار مالیاتی بیان شده است:

«به علت نبود اطلاع است و مؤدیان هم می‌دانند که سازمان اطلاعاتی ندارد. قوانین خوبی وجود ندارد. فشار سیاسی قابل توجهی وجود دارد که باید کوتاه بباییم. درآمد نفتی وجود دارد که باعث شده است اعتقادی به مالیات وجود نداشته باشد. همچنین، اقتصاد زیرزمینی هم وجود دارد»؛ «بخشی مربوط به خلأ قوانین است و بخشی هم به سازوکارهای تنبیهی و تشویقی مناسب. سازوکارهای اجرایی این قوانین یکی دیگر از دلایل است و همچنین فرهنگ مالیاتی نیز حائز اهمیت است»؛ «مردم نمی‌دانند مالیات کجا دارد مصرف می‌شود و خدمات ناشی از مالیات را حس نمی‌کنند»؛ «زمینه نبود شفافیت است، چون داده نداریم»؛ «ضعف در فرهنگ است. همچنین اطلاعات جزیره‌ای در اختیار سازمان نیست»؛ «یکسری معافیت‌های بی‌حساب و کتاب است که

کسانی را معاف کردند که درآمد بالایی دارند، مانند مباحث فرهنگی، آموزشی و... به‌ناحق معافیت مالیاتی دارند. یکسری هم درآمد دارند و مجوز اقتصادی ندارند و مالیات هم پرداخت نمی‌کنند. خیلی از فرار مالیاتی در زمینه اوقاف و وقف است. همچنین، شفاف نبودن تبادلات گردشگری است و مقاومت‌هایی که در برابر شفافیت ایجاد می‌شود و سازمان مالیاتی تلاش کرده است این امر را به کمینه برساند و به عدالت نزدیک شود. بحث مناطق آزاد تجاری است که فرار گسترده‌ای در آن جا رخ می‌دهد».

گزارشی که از سوی مرکز تحقیقات و بررسی‌های اقتصادی اتاق بازرگانی ایران تهیه شده است، ضمن اشاره به پیامدهای فرار مالیاتی، هشت عامل اصلی نقش‌آفرین در فرار مالیاتی را نیز شناسایی کرده‌اند که عبارت‌اند از عدم تنوع پایه‌های مالیاتی و ترکیب نامناسب درآمدهای مالیاتی؛ وجود معافیت‌های مالیاتی وسیع و متنوع؛ تعدد، پیچیدگی و ابهام در قوانین، مقررات و فرایندهای مالیاتی؛ افزایش فساد و گستردگی بخش غیررسمی اقتصاد؛ عدم اعتماد مردم به کارایی و اثربخشی دولت؛ فرهنگ مالیاتی ضعیف؛ فقدان نظام جامع اطلاعات مالیاتی؛ و مشکلات ساختار اقتصاد<sup>۱</sup> (دنیای اقتصاد، ۱۳۹۷).

بر اساس این، صحبت‌های بیان‌شده مصاحبه‌شوندگان عبارت‌اند از: «اولین پیامد این است که اقتصاد سالمی نداریم و با وجود فرار مالیات بهای قیمت تمام‌شده متفاوت است. سطح خدمات ارائه‌شده در جامعه مطلوب نیست، چون فرار مالیاتی درآمدهای قابل‌اتکای دولت را کم می‌کند»؛ «از جمله آثار فرار مالیاتی این است که درآمدهای دولت به شدت کاهش پیدا می‌کند، تورم بالا می‌رود، تبعیض‌هایی در جامعه شکل می‌گیرد، و توزیع نابرابر درآمد به‌وجود می‌آید»؛ «فرار مالیاتی دارای پیامدهای گسترده است. دولت به عنوان نهاد، مسئول جمع‌آوری مالیات است که باید در حوزه آموزش و بهداشت و... هزینه کند که این امر نیاز به منابع دارد و مالیات سالم‌ترین منبع است. در ایران هم به دلیل فروش نفت و... باعث عدم توجه به مالیات شده است و اگر دولت نتواند از این منابع مالیات استفاده کند، به سمت قرض از بانک مرکزی می‌رود که باعث تورم می‌شود»؛ «با کاهش فرار مالیاتی، درآمدهای مالیاتی بیش‌تر می‌شود و برنامه‌ریزی بهتری برای بودجه و اداره کشور صورت می‌گیرد»؛ «با کسری بودجه، مردم از خدمات عمومی کم‌تر بهره‌مند می‌شوند و جامعه به سمت ناهنجاری‌های دیگر می‌رود و انواع فساد شکل می‌گیرد».

در شبکه حاکمیت، بخش خصوصی و نهادهای مدنی، فرار مالیاتی را می‌توان به دو دسته

1. <https://donya-e-eqtasad.com/fa/tiny/news-3418255>

تقسیم‌بندی نمود: بخش خصوصی و بخش عمومی. در بخش عمومی مردم نمی‌دانند مالیات کجا مصرف می‌شود که نهادهای مدنی در آگاه‌سازی نقش اساسی دارند. ولی در بخش خصوصی که فرد فرار مالیاتی می‌کند، می‌داند چه ضربه‌ای به اقتصاد می‌زند. این موضوع باید با اصلاح فرایندها حل شود. بر اساس این، مصاحبه‌ها بیان می‌کنند:

«بخش خصوصی در ظاهر به‌شدت مخالف فرار مالیاتی است، اما در فرایندهای قانون‌نویسی قوانین به‌نحوی نوشته می‌شوند که امکان فرار برای بخش خصوصی فراهم می‌شود. نهادهای مدنی عموماً در حوزه مالیاتی نیستند. رابطه مستقیمی بین نهاد مدنی و کاهش فرار مالیاتی وجود ندارد. عموماً پیگیری آن‌ها با مالیات تعارض پیدا می‌کند. مجموعه دولت دارای اهداف متفاوتی است که الزاماً این اهداف در یک راستا نیستند؛ «نهادهای مدنی می‌توانند در فرهنگ‌سازی کمک کنند و مشارکت مردم را افزایش دهند و یکی دیگر از وظایف آن است که مردم مشکلات را حل کنند و در فرهنگ‌سازی به‌خوبی ایفای نقش کنند. متأسفانه در جامعه مالیات به عنوان نوعی نكوهش است. دولت به معنای اعم نقش متفاوتی دارد. قوه قضاییه به ایجاد فضای امن و نظام تشویق و تنبیه کمک می‌کند و قوه مجریه سازمان‌های اجرایی را در اختیار دارد و باید برنامه‌های مدون برای اجرا داشته باشند و قوه مقننه می‌تواند در تدوین قوانین کمک کند. اگر نگاه هر سه قوه به این باشد که نقش مالیات پررنگ شود، دستیابی به این اصلاح ممکن خواهد بود؛ «سازمان‌های مردم‌نهاد بیش‌تر از جنبه اطلاع‌رسانی می‌توانند فعالیت داشته باشند. اما اصل کار دولت است و باید فعل خواستن صرف شود و همه دستگاه‌ها در سه قوه. خوشبختانه دولت الکترونیک هم به‌خوبی جا افتاده است و سیستم مالیات هم در حال مکانیزه شدن است و همکاری این بخش‌ها می‌تواند جلو فرار را بگیرد؛ «برای ایجاد شفافیت اگر از بخش خصوصی استفاده شود حائز اهمیت است، ولی تا به حال نشده است، چون مالیات محرمانه است. اجرای درست قوانین در زمان‌های مختلف بسیار نقش‌آفرین است. اگر مجلس با وضع قوانین خوب موجب رونق اقتصاد شود، دولت هم با اجرای خوب می‌تواند موثر باشد و قوه قضاییه هم هزینه فرار مالیات را بالا ببرد. قوا باید با هم هماهنگ باشند. در بخش خصوصی تعدادی وجود دارند که هماهنگی خوبی با دولت دارند، اما به هر حال بخشی هم وجود دارد که تخلف می‌کند؛ «سازمان‌های مردم‌نهاد می‌توانند با آگاه‌سازی در این حوزه کار کنند و هرچه مردم آگاه‌تر باشند، پرداخت داوطلبانه بیش‌تر می‌شود. همکاری درستی اگر وجود داشته باشد، کاهش شگرافی خواهیم داشت، اما معمولاً این چیزها مرتبط با حاکمیت است. چون بخش خصوصی علاقه‌ای به همکاری ندارد و دولت با ایجاد داده بخش خصوصی را ملزم به همکاری می‌کند؛ «نهادهای مدنی فقط می‌توانند ارائه‌کننده اطلاع باشند، مانند سوت‌زنی. نهادهای مدنی عموماً فعال نیستند و باید

سازوکارهای تشویقی را افزایش داد. باید با تولیدات رسانه‌ای فرهنگ‌سازی شود تا مردم آگاه شوند. همکاری در لینک کردن داده‌ها حائز اهمیت است، در واقع داده‌ها به‌روز و لینک شوند».

هدف این پژوهش طراحی مدل حکمرانی شبکه‌ای در بستر امور مالیاتی مبتنی بر فرار مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران است. در این راستا، مصاحبه‌های عمیق و نیمه‌ساختاریافته با خبرگان این حوزه انجام شد. برای این متون و نیز متون حاصل از پیاده‌سازی مصاحبه‌ها، از نظریه داده‌بنیاد استفاده گردید. در نهایت، مدل پژوهش به‌دست آمد. بر اساس این، مقوله‌های استخراج‌شده تحت شش دسته مقوله‌محوری، زمینه‌های اجتماعی، بسترهای حمایتی، نتیجه و پیامدها، شرایط عوامل درونی و بیرونی قرار گرفته‌اند.

۱. سازمان‌های مردم‌نهاد (NGO)، گروه‌های ذی‌نقوذ، مطبوعات و رسانه‌ها، ضعف تفویض اختیار، تصمیم‌گیری غیرعقلایی، حکمرانی بد، ضعف توسعه بخش خصوصی، تصدی‌گری دولت، کانون‌های تفکر دانشگاهی، عدم یکپارچگی حکومت، احزاب سیاسی در شبکه حاکمیتی، بخش خصوصی و نهاد مدنی به عنوان مقوله‌محوری مورد شناسایی قرار گرفتند.

۲. قوانین تنبیهی و اقدامات پیشگیرانه در جریان‌های قضایی، ضعف تنقیح قوانین و وجود مقررات زاید، اسناد و قوانین بالادستی در حوزه قوانین و مقررات به عنوان بسترهای حمایتی مورد شناسایی قرار گرفتند.

۳. ضعف رعایت حقوق افراد، کاهش سرمایه اجتماعی، ترجیح دادن وضع موجود، فرهنگ تصمیم‌گیری فردی و سخن‌گویی به‌جای عمل، کیفیت زندگی پایین، ضعف نظارت عمومی در جریان‌های فرهنگی، درآمد کم، بیکاری و اشتغال کم، تورم، دانشی نبودن اقتصاد، رکود اقتصادی، و فقر در جریان‌های اقتصادی به عنوان زمینه‌های اجتماعی مورد شناسایی قرار گرفتند.

۴. تمرکز نسبتاً زیاد، نیاز به سازماندهی مجدد، قدرت زیاد گروه‌های غیررسمی، وجود فساد و ضعف مقابله جدی با آن، ضعف نظام بودجه‌ریزی، ضعف تخصیص اعتبار به‌نگام، روش‌ها و فرایندهای کاری طولانی و غیرشفاف، ساختارهای سازمانی عمودی و ناکارآمد، توسعه دولت الکترونیک و هوشمندسازی مالیاتی، ضعف ایجاد فضای رقابتی در ارائه خدمات عمومی، کمبود عدالت اجتماعی در حوزه ساختاری و سازماندهی، جهانی شدن و الزامات و انتظارات ناشی از آن، و تحریم‌های بین‌المللی به عنوان عوامل بیرونی مورد شناسایی قرار گرفتند.

۵. ناکارآمدی نظام پاسخگویی، کمبود توجه به مسئولیت اجتماعی، ضعف تعهد مستمر، کمبود انگیزه، فرهنگ سازمانی ضعیف، تمرکز شدید، بهره‌وری پایین، وجود فساد کارکنان مالیاتی در جریان‌های سازمانی و اداری، مدیریت منابع انسانی، مدیریت عملکرد، نظام پاداش و جبران خدمات، توانمندسازی، و جانشین‌پروری در حوزه سرمایه انسانی به عنوان عوامل درونی مورد

شناسایی قرار گرفتند.

ع نظام مالیاتی هدایت‌گر، پاسخگویی دولت، شفافیت در اطلاعات و تصمیم‌گیری، شهروندمداری، تکریم ارباب‌رجوع در نظام مالیاتی مشارکت‌جو، تعیین چشم‌انداز مشخص و برنامه‌ریزی جامع و هدفمند، افزایش کارایی دولت، تمرکز بر داده‌های نظام مالیاتی، افزایش اثربخشی نظام مالیاتی، تمرکز بر ستاده‌های نظام مالیاتی، آینده‌نگری، نوآوری در تحول مالیاتی، برنامه‌ریزی جامع منابع انسانی، اصلاح ساختار تشکیلاتی دولتی در نظام مالیاتی نظام‌مند، نبود فساد، قانون‌گرایی، اصل ضابطه و قانون‌گرایی، و اخلاق‌گرایی در نظام مالیاتی سالم به عنوان نتایج و پیامدها مورد شناسایی قرار گرفتند.

بیش‌تر مطالعاتی که در زمینه حکمرانی شبکه‌ای انجام شده‌اند، ارتباط مفاهیم مختلف مانند اعتماد و اثربخشی را با حکمرانی شبکه‌ای سنجیده‌اند. با توجه به خلأ موجود در ادبیات حکمرانی شبکه‌ای در قالب فرار مالیاتی، به نظر می‌رسد پرداختن به موضوع‌هایی چون «شبکه» در حکمرانی شبکه‌ای نیازمند پژوهش بیش‌تری باشد. در واقع، می‌توان حکمرانی شبکه‌ای را موضوعی میان‌رشته‌ای در نظر گرفت که پرداختن به آن با تاکید بر علم شبکه، روابط، ساختارها و کارکردهای آن می‌تواند دریچه‌های دیگری به روی ما بگشاید. علاوه بر این، در بسیاری از جنبه‌های حکمرانی شبکه‌ای همچنان ابهام و عدم اجماع وجود دارد که این خلأ، پژوهش و واکاوی بیش‌تری را می‌طلبد. همان‌طور که بیان شد، غالب پژوهش‌هایی که در مورد حکمرانی شبکه‌ای صورت گرفته‌اند، به بررسی مفاهیم مختلف در ارتباط با آن پرداخته‌اند. مطالعات بسیاری تایید می‌کنند که رو آوردن به حکمرانی شبکه‌ای واکنشی در برابر پیچیدگی مسائل جوامع است (Ghouchani Khorasani & Hosseinpour, 2017). برای نمونه کارلسون و ستدستورم<sup>۱</sup> (۲۰۰۸)، معتقدند بیش‌تر مشکلات اجتماعی آن‌قدر پیچیده هستند که نمی‌توانند با ساختارهای رسمی دولت رفع شوند و این امر به شکل‌گیری مفاهیمی مانند مدیریت با هم<sup>۲</sup> منجر شده است. در واقع، برای غلبه بر پیچیدگی در حوزه‌های مختلف خط‌مشی، باید کنشگران مختلف از حوزه‌های متنوع جامعه درگیر شوند. برد و همکاران (۲۰۰۸)، بر افزایش اثربخشی در نتیجه استقرار حکمرانی شبکه‌ای تاکید نموده و بیان داشته‌اند که شبکه‌ها راه‌حل‌های اثربخشی برای مشکلات پیچیده پیش‌اروی جوامع مدرن فراهم می‌کنند. ایمام و جاکوبز (۲۰۱۴)، و تانزی و داوودی (۲۰۰۱)، به نقش مهم اعتماد به عنوان یکی از سازوکارهای درونی حکمرانی شبکه‌ای اشاره نموده و بیان کرده‌اند

1. Carlsson & Sandström
2. Co-Management

که اعتماد عنصر حیاتی برای عملکرد و پایداری شبکه است و اعتمادسازی از جمله عوامل ضروری در فرایند حکمرانی است. در نهایت، می‌توان به مطالعه **بین گاپتا (۲۰۰۷)**، و **برد و کارولی (۲۰۱۷)** اشاره نمود که به نقش حکمرانی شبکه‌ای در افزایش مشروعیت اذعان نموده‌اند. آن‌ها چنین نتیجه‌گیری کرده‌اند که فرایند مشورتی میان کنشگران به ایجاد مشروعیت می‌انجامد و هرچه شبکه‌ها فراگیرتر باشند، مشروعیت بیش‌تری در اجرا و رسیدن به راه‌حل‌ها خواهند داشت.

در این راستا، انتظار می‌رود با ارائه پیشنهادهایی بر اساس مدل ارائه‌شده، شاهد کاهش فرار مالیاتی در کشور ایران باشیم. یکی از علل گسترش فرار مالیاتی و انجام فعالیت‌های غیررسمی در هر اقتصادی محدودیت‌های تجاری و شدت قوانین و مقررات است. افزایش محدودیت‌های تجاری و شدت قوانین و مقررات اعمال شده بر معاملات، که ناشی از افزایش اندازه دولت است، یکی از عوامل اصلی گسترش فرار مالیاتی است. با اعمال قوانین و مقررات شدید، بیش‌تر معاملات به صورت غیرقانونی و از طریق قاچاق انجام می‌گیرد، که به افزایش شدید اندازه فرار مالیاتی منجر می‌گردد.

پیشنهاد می‌شود سازوکارهای نرم و سخت در شناسایی مسائل نظام مالیاتی تقویت شود تا امکان رصد پیش‌هنگام مسئله امکان‌پذیر شود و راه‌حل‌های عالمانه برای آن‌ها ارائه گردد. پیشنهاد می‌شود که دولت فرایند ایجاد کانون‌های تفکر دولتی و خصوصی را با سازماندهی اثربخش و متناسب برای اصلاح نظام مالیاتی تسهیل نماید و در اولویت برنامه‌های خود قرار دهد تا از این طریق به گسترش تفکر راهبردی و فراهم شدن زمینه تحلیل علمی مسائل فرار مالیاتی و سرعت بخشیدن به ایده‌پردازی و ارائه نظر کارشناسی منجر شود و زمینه اتخاذ مناسب‌ترین تصمیم‌گیری در راستای خط‌مشی‌های اصلاح نظام مالیاتی فراهم گردد. برای اثربخشی تأثیر کانون‌های تفکر دانشگاهی و دولتی بر اصلاح نظام مالیاتی، پیشنهاد می‌شود دولت و دانشگاه‌ها، راهکارها و سازوکار مشارکت بیش‌تر را در تامین منابع و جذب حمایت‌های اجتماعی برای کانون‌های تفکر ایجاد و تسهیل نمایند. پیشنهاد می‌گردد، بار مالیاتی مورد افزایش چشمگیر قرار نگیرد، اگر دولت به دنبال افزایش درآمدهای مالیاتی است، صرف افزایش بار مالیاتی راه‌حل مناسبی نیست.

## اظهاریه قدردانی

نویسندگان نهایت قدردانی و سپاس ویژه خود را از همکاری مشارکت‌کنندگان، حمایت فکری داوران ناشناس، و ویراستار علمی و ادبی (مازیار چابک) نشریه فرایند مدیریت و توسعه اعلام می‌کنند.

## الف) انگلیسی

- Abdel-Latif, H. M., Chaklader, M. R., Shukry, M., Ahmed, H. A., & Khallaf, M. A. (2023). A Multispecies Probiotic Modulates Growth, Digestive Enzymes, Immunity, Hepatic Antioxidant Activity, and Disease Resistance of Pangasianodon Hypophthalmus Fingerlings. *Aquaculture*, 563(1), 738948. <https://doi.org/10.1016/j.aquaculture.2022.738948>
- Acemoglu, D. (2012). Introduction to Economic Growth. *Journal of Economic Theory*, 147(2), 545-550. <https://doi.org/10.1016/j.jet.2012.01.023>
- Agranoff, R., & McGuire, M. (2003). *Collaborative Public Management: New Strategies for Local Governments*. Georgetown University Press. <https://doi.org/10.1353/book13050>
- Bird, A., & Karolyi, S. A. (2017). Governance and Taxes: Evidence from Regression Discontinuity (Retracted). *The Accounting Review*, 92(1), 29-50. <https://doi.org/10.2308/accr-51520>
- Bird, R. M., Martinez-Vazquez, J., & Torgler, B. (2008). Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability. *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 55-71. [https://doi.org/10.1016/S0313-5926\(08\)50006-3](https://doi.org/10.1016/S0313-5926(08)50006-3)
- Carlsson, L., & Sandström, A. (2008). Network Governance of the Commons. *International Journal of the Commons*, 2(1), 33-54. <https://doi.org/10.18352/ijc.20>
- Danaeefard, H. (2013). Network Public Administration in Iran: Theoretical and Practical Rationales, and Requirements. *Management Research in Iran*, 17(2), 69-104. [In Farsi]
- Fukuyama, F. (2013). What is Governance? *Governance*, 26(3), 347-368. <https://doi.org/10.1111/gove.12035>
- Ghouchani Khorasani, M. M., & Hosseinpour, D. (2017). Network Governance in Cyber Security Research Institutions. *Management and Development Process*, 30(1), 51-80. [In Farsi] <http://jmddp.ir/article-1-2798-fa.html>
- Goldsmith, S., & Eggers, W. D. (2005). *Governing by Network: The New Shape of the Public Sector*. Rowman & Littlefield.
- Hashemi, M., Etemadi, H., & Rezazadeh, J. (2022). Modeling Tax Evasion in Value Added Tax, A Game Theory Approach. *Journal of Tax Research*, 30(55), 7-51. [In Farsi] <https://doi.org/10.52547/taxjournal.30.55.2>
- Hertting, N., & Vedung, E. (2012). Purposes and Criteria in Network Governance Evaluation: How Far Does Standard Evaluation Vocabulary Takes Us?



- Evaluation*, 18(1), 27-46. <https://doi.org/10.1177/1356389011431021>
- Huxham, C., & Vangen, S. (2005). *Managing to Collaborate* London. Routledge.
- Imam, P. A., & Jacobs, D. (2014). Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East. *Review of Middle East Economics and Finance*, 10(1), 1-24. <https://doi.org/10.1515/rmef-2014-0001>
- Imperial, M. T. (2005). Using Collaboration as a Governance Strategy: Lessons from Six Watershed Management Programs. *Administration & Society*, 37(3), 281-320. <https://doi.org/10.1177/0095399705276111>
- Kapucu, N., Beaudet, S., Chang, N.-B., Qiu, J., & Peng, Z.-R. (2023). Partnerships and Network Governance for Urban Food-Energy-Water (FEW) Nexus. *International Journal of Public Administration*, 46(1), 18-31. <https://doi.org/10.1080/01900692.2021.1967981>
- Keast, R. (2022). Network Governance. In C. Ansell & J. Torfing (Eds.), *Handbook on Theories of Governance* (pp. 485-496). Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9781800371972.00052>
- Khajeh Naeni, A. (2014). An Introduction to the Concept of Network Governance; Desires and Challenges. *Political and International Approaches*, 6(1), 129-157. [In Farsi]
- Maturo, A. (2004). Network Governance as a Response to Risk Society Dilemmas: A Proposal from the Sociology of Health. *Topoi*, 23(2), 195-202. <https://doi.org/10.1023/B:TOPO.0000046066.21486.82>
- Motallebi, M., Alizadeh, M., & Faraji, S. (2018). Estimating Shadow Economy and Tax Evasion by Considering Behavioral Factors. *Journal of Applied Economics Studies in Iran*, 7(27), 141-167. [In Farsi] <https://doi.org/10.22084/aes.2018.16132.2633>
- Paidarmanesh, N., Mehrazeen, A., Abbaszadeh, M. R., & Masih Abadi, A. (2022). Interaction Motivation and Opportunity Action to Plan Tax Evasion and Present a New Model of Corporate Tax Evasion. *Financial Accounting Knowledge*, 9(2), 127-167. <https://doi.org/10.30479/jfak.2021.15378.2853>
- Sen Gupta, A. (2007). Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries. *International Monetary Fund, Working Paper, No. 07/184*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1007933>
- Steets, J., & Haver, K. (2018). Dealing with Challenges to Decisions Based on the Humanitarian Principles. In M. Quack (Ed.), *Based on Need Alone? Impartiality in Humanitarian Action* (pp. 19-23). Maecenata Institute, Opusculum No. 121.
- Strauss, A., & Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research*. Sage Publications.
- Tanzi, V., & Davoodi, H. (2001). Corruption, Growth, and Public

- Finances. In *The Political Economy of Corruption* (pp. 101-122). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780203468388.pt3>
- Van Bueren, E. M., Klijn, E. H., & Koppenjan, J. F. (2003). Dealing with Wicked Problems in Networks: Analyzing an Environmental Debate from a Network Perspective. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 13(2), 193-212. <https://doi.org/10.1093/jopart/mug017>
- Van Duijn, S., Bannink, D., & Ybema, S. (2022). Working Toward Network Governance: Local Actors' Strategies for Navigating Tensions in Localized Health Care Governance. *Administration & Society*, 54(4), 660-689. <https://doi.org/10.1177/00953997211033818>
- Wang, H., & Ran, B. (2023). Network Governance and Collaborative Governance: A Thematic Analysis on Their Similarities, Differences, and Entanglements. *Public Management Review*, 25(6), 1187-1211. <https://doi.org/10.1080/14719037.2021.2011389>
- Zare Bahnamiri, M. J., Rahimian Amiri, M. H., & Tirgan, M. (2022). Prioritizing Factors Affecting Tax Evasion. *Accounting and Auditing Research*, 14(54), 187-202. <https://doi.org/10.22034/iaar.2022.156652>

## ب) فارسی

- امین رشتی، نارسیس؛ صیام، هدی؛ محرابیان، آزاده، و سیفی‌پور، رویا (۱۴۰۲). بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی در شرکت‌های سخت مالیات‌ده با استفاده از روش اثرگذاری غیرخطی. *نشریه اقتصاد کاربردی*، ۱۳(۴۴).
- ایمانیان، زهرا، و منوریان، عباس، (۱۳۹۴). *حکمرانی شبکه‌ای و بررسی موقعیت و چالش‌های آن در ایران*. نخستین کنفرانس ملی مدیریت دولتی ایران.
- حسینی، بهرام (۱۴۰۲). *شناسایی و اولویت‌بندی عوامل موثر بر توسعه مدیریت موثر مالیات در کشور*. کنفرانس بین‌المللی مالیات و آبادانی.
- روزنامه دنیای اقتصاد (۱۳۹۷). *هشت علت فرار مالیاتی*. ۳ مرداد.
- غالیخانی، علی، و خیامین، علیرضا (۱۳۹۷). *تاثیر عوامل موثر خلق دانش بر عملکرد سازمانی با نقش تعدیل‌گر سبک تصمیم‌گیری (مطالعه موردی: دبیرخانه شورای عالی مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی)*. ششمین کنفرانس ملی علوم انسانی و مطالعات مدیریت.
- غلام‌پور، رضا (۱۴۰۱). *بررسی رفتار مؤدیان در حوزه مالیات‌ستانی*. کنفرانس ملی مدیریت مالی.
- قاسمی، محمد؛ عابدی، صادق، و محتشمی، علی (۱۴۰۲). *ارائه یک الگوی پیش‌بینی فرار مالیاتی مشاغل مبتنی بر تکنیک‌های داده‌کاوی*. *نشریه مدیریت توسعه و تحول*، ۱(۵۲)، ۱۱۳-۱۲۸.
- نقیبی مفرد، حسام (۱۳۸۹). *حکمرانی مطلوب در پرتو جهانی شدن حقوق بشر*. انتشارات موسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی شهر دانش.



**نحوه ارجاع به مقاله:**

خدابنده، رضا؛ منوریان، عباس، و نرگسیان، عباس (۱۴۰۲). ارائه مدلی برای مواجهه با فرار مؤدیان مالیاتی در ایران با رویکرد حکمرانی شبکه‌ای پیشگیرانه. نشریه فرایند مدیریت و توسعه، ۳۶(۴)، ۳۳-۳۰.  
Khodabandeh, R., Monavarian, A., & Nargesian, A. (2023). A Model for Tax Evasion Prevention in Iran, Based on Preventive Network Governance Approach. *Management and Development Process*, 36(4), 3-33.  
DOI: 10.52547/jmdp.36.4.3

**Copyrights:**

Copyright for this article is retained by the author(s), with publication rights granted to Management and Development. This is an open-access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

