

## اولویت‌بندی شاخص‌های ارزیابی عملکرد اخلاقی نظام مالیاتی کشور با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی فازی

سید‌کمال واعظی

دانشیار دانشگاه تهران

vaezi\_ka@ut.ac.ir

علی عفری

دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه تهران

afriali260@gmail.com

توجه به رعایت اصول اخلاقی یکی از مؤلفه‌هایی است که در قرن بیست و یکم نقش مهمی در بهبود عملکرد سازمان‌ها داشته و می‌تواند باعث افزایش بهره‌وری سازمان‌ها شود. بررسی‌ها نشان می‌دهد اخلاق به عنوان یک اصل حرفه‌ای در نظام مالیاتی مورد توجه پژوهشگران نبوده است و اغلب آن‌ها به صورت عقلانیت‌گرا جنبه‌های اخلاقی را مورد توجه قرار داده‌اند که به عنوان خلاً تحقیقاتی مطرح است. در این راستا هدف پژوهش حاضر تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد اخلاقی نظام مالیاتی کشور با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی فازی است. این مطالعه به روش ترکیبی و از نوع طرح‌های تحقیق آمیخته اکتشافی است که در دو مرحله پیاپی انجام شده است. در مرحله اول (کیفی) مطالعه کیفی به روش مطالعه موردنی بود، برای این منظور به خبرگان حوزه مالیاتی و اساتید دانشگاه مراجعه و از طریق مصاحبه عمیق به جمع آوری داده‌ها از آن‌ها پرداخته شد. روش نمونه‌گیری که در این مرحله به صورت گلوله برفی بود، تحلیل شد. درنتیجه حاصل از تحلیل مصاحبه‌ها مشخص شدن چهار بعد اصلی و هفتاد و چهار شاخص هستند. درنهایت جهت تعیین اهمیت هریک از ابعاد اصلی مدل رتبه‌بندی به روش تحلیل سلسله مراتب فازی انجام گرفت و از گان کلیدی: ارزیابی عملکرد، اصول اخلاقی، تحلیل سلسله مراتبی

## ۱. مقدمه

اخلاق موضوعی فراگیر است که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد. اخلاق یکی از ضرورت‌ها و لازمه جامعه سالم است. هرجامعه‌ای که بتواند اصول و ارزش‌های اخلاقی را در میان افراد خود گسترش دهد، پیش شرط حرکت در مسیر تعالی را اجرا کرده است. تعاریف متعددی از اخلاق ارائه شده است؛ در ساده‌ترین تعریف، اخلاق علم تمیز دادن درست از نادرست و نیکی از بدی است (مجتبه‌زاده و همکاران، ۱۳۹۱: ۳۴). آسیب‌های سازمانی مانند پنهان‌کاری، اخذ رشوه، دزدی اموال سازمان، فاش کردن اسرار سازمان، ریاکاری و چاپلوسی به عنوان اصول غیراخلاقی هستند که هر کدام می‌تواند در سازمان به یک معضل بزرگ تبدیل شود (نورس، ۲۰۱۴: ۱۲). بنابراین، آنچه مسلم به نظر می‌رسد این است که در یک سازمان باید اخلاق‌گرایی نهادینه شده و مورد توجه قرار گیرد.

یکی از مباحثی که به بررسی میزان اخلاق‌گرایی در یک سازمان می‌پردازد نظام ارزیابی عملکرد بوده که تبیین می‌کند در یک سازمان با توجه به معیارهای موجود تا چه حد اخلاق‌گرایی نهادینه شده و مورد توجه کارکنان و مدیران است. چرا که ارزیابی عملکرد اخلاقی از ارکان ضروری سازمان و با نظام بهسازی اخلاق نیروی انسانی کاملاً مرتبط است و این امر در صورتی امکان‌پذیر است که فرایند ارزیابی عملکرد و معیارهای اخلاقی به طور صحیح و دقیق تدوین شده باشد؛ یعنی شاخص‌ها و عوامل مؤثر در عملکرد اخلاقی کارکنان به طور دقیق مشخص شده و قابل اندازه‌گیری باشد (رایزن، ۲۰۰۵)؛ بنابراین به نظر می‌رسد توجه به معیارهای اخلاق‌گرایی در سازمان می‌تواند تأثیرات مثبتی بر بهبود عملکرد کارکنان و درنهایت بهبود عملکرد سازمان داشته باشد و اهمیت این موضوع در حوزه مالیاتی دوچندان می‌شود؛ چرا که مخاطبان و در حقیقت ذی‌نفعان اصلی سازمان مالیاتی، «جامعه» و «دولت» هستند که توجه به این ویژگی خاص در حوزه مالیاتی، پیچیدگی بیشتری به مفهوم «اندازه‌گیری عملکرد اخلاق‌گرایی» داده و ضرورت توجه توانمند به شاخص‌های کیفی و کمی در کنار یکدیگر را مشخص می‌سازد.

با توجه به مطالب فوق می‌توان بیان داشت که یکی از نظامهایی که رعایت اصول اخلاقی در آن بسیار حائز اهمیت است، نظام مالیاتی کشور است. این نظام به دلیل وظایفی که بر عهده دارد، باید استانداردهای اخلاقی را هرچند بسته به نوع جامعه، فرهنگ، شرایط اجتماعی و سیاسی مورد

توجه قرار داده و عملکرد اخلاقی خود را در چارچوب استانداردهای تدوین شده ارزیابی کند؛ چرا که در چنین فضایی، افراد با میل و رغبت به قانون عمل می‌کنند و علاوه بر آن ارزش‌های اخلاقی حاکم بر فضای تعامل تسهیل امور و ارتقای رضایت مؤدیان مالیاتی را در پی خواهد داشت. بنابراین، اصول اخلاقی یکی از مهم‌ترین زیرساخت‌های نظام مالیاتی است که عدم توجه به آن می‌تواند باعث ایجاد بی‌اعتمادی، تعاملات نامناسب، گسترش فساد مالی و اداری و عدم تمکن از قوانین شود که تمامی این موارد می‌تواند عملکرد یک نظام مالیاتی را کاملاً زیر سؤال برد و ناکارآمد کند. بنابراین، توجه به تدوین اصول اخلاقی در نظام مالیاتی می‌تواند نظام را موظف به رعایت آن برای دستیابی به حفظ و ارتقای سلامت نظام مالیاتی و نیل به اهداف اساسی آن در کشور کند. در این راستا پژوهش حاضر، به ارائه مدل مناسب و بومی برای ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی کشور با رویکرد رعایت اصول اخلاقی پرداخته است. در فصل پیش رو کلیات پژوهش اعم از بیان مسئله، ضرورت و اهمیت موضوع، اهداف، سؤالات و ... بررسی شده‌اند.

## ۲. بیان مسئله

یکی از ارکان اصلی و مهم نظام اقتصادی هرکشوری نظام مالیاتی آن است. قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات‌ستان و مؤدیان مالیاتی ارکان تشکیل دهنده نظام‌های مالیاتی هستند (عسکری، ۱۳۹۲: ۱۱)؛ بنابراین کارایی یا عدم کارایی یک نظام مالیاتی به ویژگی‌ها و نقاط قوت و ضعف ارکان مذکور بازمی‌گردد. بر این اساس، توجه همه‌جانبه به نظام مالیاتی فعلی کشور در چارچوب ارکان سه‌گانه آن از اهمیت بسزایی در جهت گیری صحیح اصلاح نظام مالیاتی برخوردار خواهد بود. در نظام مالیاتی کشور، قوانین و مقررات مالیاتی به عنوان مجوز وصول مالیات از مؤدیان توسط دولت رکن اساسی یک نظام مالیاتی محسوب می‌شود؛ چراکه این قوانین و مقررات نه تنها دربردارنده سیاست‌های مالیاتی (از جمله نرخ و پایه مالیاتی) است، حاوی فرایندهای کلی وصول مالیات نیز هستند. بنابراین شاکله اصلی یک نظام مالیاتی در چارچوب قوانین مربوطه تعیین می‌شود. سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات‌ستان مسئول اجرای قوانین و مقررات جهت پیگیری اهداف نظام مالیاتی است و مؤدیان مالیاتی همان مخاطبان سازمان اجرایی مالیات‌ستانی هستند که این ارکان سه‌گانه در تعامل با یکدیگر بوده و باید جهت بهبود نظام مالیاتی بدان‌ها توجه داشت تا بتوان چالش‌هایی را که نظام مالیاتی با آن‌ها روبرو است کاهش داد.

یکی از چالش‌های موجود در نظام‌های مالیاتی عدم توجه به اخلاق است و عواملی چون منفعت طلبی، ناکارآمدی قوانین و ... می‌تواند بر کمرنگ شدن اخلاق مالیاتی دامن بزند که این گونه بسیاری‌ها در این میان همواره آسیب‌هایی را نیز متوجه پرداخت کنندگان مالیات و مالیات‌گیرندگان کرده است و موجب ناکارآمدی نظام مالیاتی شده است؛ چرا که کارآمدی نظام مالیاتی در گرو رعایت اصول اخلاقی است (حسینی، ۱۳۹۴: ۱۲).

در این راستا وجود شاخص‌های اخلاقی جهت ارزیابی عملکرد اخلاقی نظام مالیاتی برای بهبود عملکرد آن امری اجتناب ناپذیر است. محققان در این خصوص معتقدند اصول اخلاقی می‌تواند بر عملکرد سازمانی تأثیرات بسزایی داشته باشد. رشد و توسعه سازمان‌ها و افزایش نقش آن‌ها در اجتماع، پیامدهای اجتماعی فعالیت‌های سازمان‌ها و تأثیرات آن‌ها بر برخورداران مختلف اهمیتی روزافزون یافته است، به گونه‌ای که عملکرد اخلاقی و اجتماعی انسان‌ها بر عملکرد کلی سازمان تأثیرات بسیاری دارد (دایتج، ۲۰۱۶: ۱۱۹). اما امروزه توجه بسیار کمی به رعایت اصول اخلاقی در بسیاری از سازمان‌ها از جمله نظام مالیاتی کشور صورت می‌گیرد و رعایت اصول اخلاقی در اولویت‌های بعدی سازمان‌ها بوده و سعی دارند تنها به منافع مادی خود توجه داشته باشند که نظام مالیاتی کشور نیز از این قاعده مستثنی نیست. بنابراین توجه به نهادینه‌سازی اخلاق در نظام مالیاتی کشور حائز اهمیت است.

در سال‌های اخیر طی بررسی‌های انجام شده در پژوهش‌های داخلی مشخص شده است که یکی از آسیب‌های جدی موجود در نظام مالیاتی بی‌توجهی به اخلاق و ارزیابی عملکرد اخلاقی نظام مالیاتی است (میرمحمدی و جنتی، ۱۳۹۵؛ نظری و فدایی، ۱۳۹۲) که این امر باعث شد تا نظام مالیاتی باعث ناکارآمدی در اجرای قوانین و مقررات به دلیل ضعف در ضمانت‌های اجرایی قوانین اخلاقی شود؛ موجب ناکارآمدی سازمان اجرایی به دلیل عدم توجه کارکنان به اخلاق حرفة‌ای شود و احساس وجود تبعیض مالیاتی به مفهوم برخورد متفاوت مالیاتی میان مؤديان شود که روند فعلی ادامه داشته و در بلندمدت باعث افزایش بی‌اخلاقی‌ها در سه حوزه قوانین و مقررات، سازمان اجرایی و مؤديان مالیاتی شده است.

با بررسی‌های انجام شده در ادبیات نظری مشخص شد که تاکنون اغلب تحقیقات صورت گرفته به موضوعاتی از قبیل (منشور اخلاقی سازمان) حیدری و طلابی (۱۳۹۷)، توکلی (۱۳۹۶)، (مبانی

دینی مالیات) علم‌الهدی (۱۳۹۵)، آذر و همکاران (۱۳۹۵)، (فرهنگ مالیاتی) کنسلجی و همکاران (۱۳۹۵)، (عملکرد مالی) تقی پوریان و عباس پاشا (۱۳۹۳) و شهاب (۱۳۹۲)، (فرهنگ مالیاتی) رادک و پتر (۲۰۱۷)، جیمز و همکاران (۲۰۱۶)، (قوانين مالیاتی) نوراسمیلا و آزلان (۲۰۱۴)، هیشم (۲۰۱۴)، (تعهد مالیاتی) کنعان (۲۰۱۳)، شافر و سیمونز (۲۰۱۱)، (رفتار مالیاتی) هاگ و اسپوری (۲۰۱۱)، سرکوئتی و کوپیر (۲۰۱۱)، (اعتماد مالیاتی) احمد خان (۲۰۱۱) و نیتابر (۲۰۱۰) پرداخته‌اند. این بررسی‌ها نشان می‌دهد اخلاق به عنوان یک اصل حرفه‌ای در نظام مالیاتی مورد توجه پژوهشگران نبوده است و اغلب آن‌ها به صورت عقلانیت‌گرا جنبه‌های اخلاقی را مورد توجه قرار داده‌اند و به عنوان خلاً تحقیقاتی مطرح است. از سوی دیگر، شواهد تجربی نشان می‌دهد که روند توجه به اصول اخلاقی در سال‌های اخیر در نظام مالیاتی به صورت نزولی بوده است (حیدری و طلایی، ۱۳۹۷)، که این امر نشان‌دهنده بی‌توجهی ارکان نظام مالیاتی به بحث اخلاقی در امور مالی و مالیاتی است که ادامه روند کنونی می‌تواند باعث کمرنگ‌شدن بحث اخلاق در نظام مالیاتی شود و چه بسا عملکرد این نظام را با مشکل مواجه کرده و حتی موجب ورشکستگی و فروپاشی آن شود که این مسئله اهمیت توجه به اخلاق را در نظام مالیاتی نشان می‌دهد و همچنان این مسئله به عنوان یک چالش برای نظام مالیاتی کشور باقی مانده و نیازمند توجه به حل وفصل آن است. در این راستا و با توجه به بیان مسائل مطرح شده، عنوان زیر برای این رساله انتخاب شده است: «طراحی مدل ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی کشور با رویکرد رعایت اصول اخلاقی». در این پژوهش سعی خواهد شد تا از دریچه رعایت اصول اخلاقی و عرفی جامعه به شناسایی، دسته‌بندی و وزن‌دهی شاخص‌های ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی کشور پرداخته شود. بدین معنا که رویکرد این پژوهش، تلفیقی خواهد بود از مباحث ارزیابی عملکرد و اصول اخلاقی مرتبط با نظام مالیاتی کشور که در آن صاحبان کسب‌وکارها، حسابداران، حسابرسان، کارکنان سازمان مالیاتی کشور و ... دخیل هستند. در این راستا هدف تحقیق حاضر پاسخگویی به این سؤال اصلی خواهد بود که طراحی مدل ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی کشور با رویکرد رعایت اصول اخلاقی چگونه است؟

### ۳. پیشینه تحقیق

اسماعیلی و قاسمی (۱۳۹۵) در مقاله‌ای با عنوان «ارزیابی عملکرد با رویکرد تلفیقی روش کارت امتیاز متوازن و تحلیل سلسله مراتبی خاکستری مورد بررسی: سازمان امور مالیاتی» بیان داشتند که

سازمان‌های امروزی در محیط‌های بسیار متغیر و پیچیده داخلی و بین‌المللی با چالش‌های متعددی مواجه‌اند. در چنین فضایی، ارزیابی عملکرد و مدیریت عملکرد بسیار پیچیده و دشوار خواهد بود. تاکنون چندین مدل برای ارزیابی عملکرد سازمان‌ها طراحی شده است. یکی از موفق‌ترین مدل‌ها کارت امتیازی متوازن است؛ اما کاستی‌هایی نیز در این مدل وجود دارد. در مدل اولیه کارت امتیاز متوازن، فرض بر این است که اهمیت منظورها و اهدافی که در این چهار منظر قرار دارند، به صورت مساوی یا متوازن است. این در حالی است که صحت این فرض مورد تردید است. در این مقاله ابتدا با استفاده از کارت امتیازی متوازن، به طراحی مدل ارزیابی عملکرد یکی از ادارات سازمان امور مالیاتی ایران پرداخته شده است؛ پس از آن به منظور رفع ایراد متوازن بودن منظورها و اهداف، از فرایند تحلیل سلسله مراتبی خاکستری به منظور وزن‌دهی استفاده شده است. تحلیل سلسله مراتبی خاکستری که از مجموعه روش‌های تصمیم‌گیری چندشاخصه است، برای حل مسائلی که داده‌های گسسته، اطلاعات ناقص و مبهم دارند به کار می‌رود. این روش رویکردن نوین مبنی بر کارت امتیازی متوازن و فرایند تحلیل سلسله مراتبی خاکستری برای ارزیابی عملکرد ارائه می‌کند که قادر است با درنظرگرفتن تأثیر معیارها بر یکدیگر، دقت رویکرد ارزیابی را افزایش دهد و ابهامات را به حداقل برساند. نتایج نشان‌دهنده کارایی روش ابداع شده پیشنهادی به منزله ابزاری کاربردی برای کمک به مدیران ارشد سازمان در ارزیابی عملکرد بخش‌های مختلف بود.

تقی پوریان و عباس پاشا (۱۳۹۳) پژوهشی را با عنوان «ارزیابی اثرات ابعاد فرهنگی مؤدیان مالیاتی بر اخلاق مالیاتی آنان (مطالعه موردی: اداره امور مالیاتی استان مازندران)» به انجام رساندند. در قسمت چکیده مقاله برگرفته از این پژوهش آمده است: «در سده اخیر دامنه وظایف دولت به شکل‌های گوناگون گسترش یافته و به رغم اجرای برنامه‌های خصوصی‌سازی کماکان هزینه‌های دولت به مقیاس بی‌سابقه‌ای فزونی یافته و درنتیجه نیاز به منابع عظیم مالی دارد. از بین این منابع، مالیات در جهان امروز نقش اصلی را ایفا می‌کند و توجه دولت به توان انسجام نظام مالیاتی بیش از پیش نمایان شده است. با توجه به اینکه مطالعه فرهنگ مالیاتی و اخلاق مالیاتی در برخی کشورها سابقه به نسبت طولانی دارد، اما در ایران موضوعی جدید است. تمرکز واحدهای تجاری از یک طرف برای به حداقل رسانیدن سود حسابداران مؤدیان مالیاتی را در محیطی مملو از تضاد و فشار قرار داده که منجر به پیامدهای غیراخلاقی برای آن‌ها می‌شود و از طرف دیگر توجه دولت برای

دستیابی به منابع درآمدی از طریق مالیات و نقش مؤثر و انکارناپذیر اخلاق حسابداران در تهیه اطلاعات پایه مالیاتی منجر شده تا در این تحقیق به بررسی ابعاد مختلف این موضوع پرداخته شود و مشکل‌ها و چالش‌های موجود و مؤثر در این زمینه از جمله عوامل فرهنگی و اخلاقی را مورد بررسی و موشکافی دقیق‌تر قرار دهیم. هدف از انجام این پژوهش پاسخگویی به این مسئله است که ابعاد فرهنگی مؤدبان مالیاتی بر اخلاق مالیاتی در حیطه‌های فرار و اجتناب مالیاتی آنان تا چه میزان مؤثر است؛ همچنین شناسایی سطح اخلاقی است که ممیزان و مؤدبان مالیاتی در هنگام ارزیابی ابعاد اخلاق مالیاتی به کار می‌گیرند. این تحقیق توصیفی بوده و ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه است. در تجزیه و تحلیل داده‌ها ابتدا از آمار توصیفی نظیر میانگین، مد، چولگی و کشیدگی و فراوانی برای توصیف متغیرها و سپس از آزمون‌های استنباطی استفاده می‌شود.»

جلال‌وند و شهیکی (۱۳۹۲) پژوهشی را با عنوان «بررسی و سنجش کارایی نظام مالیاتی ایران در برنامه‌های توسعه (رویکرد منطق فازی)» به انجام رساندند. در قسمت چکیده مقاله برگرفته از این پژوهش آمده است: «گسترده شدن تعهدات دولت‌ها در جهت تحقق اهدافی چون رشد اقتصادی، ثبات قیمت‌ها، افزایش اشتغال، توزیع عادلانه درآمد، مخارج دولت را با روندی صعودی مواجه کرده است که دولت‌ها را برآن می‌دارد تا از راه‌های گوناگون به تأمین مالی آن اقدام کنند. در این راستا مالیات یکی از مهم‌ترین راه‌های تأمین مالی همیشه مورد توجه بوده است. در مطالعه حاضر به محاسبه و ارزیابی نظام مالیاتی کشور با استفاده از رویکرد منطق فازی اقدام شده است و نهایتاً شاخصی برای آن استخراج شده است. در این تحقیق با استفاده از منطق فازی و با توجه به شاخص‌های سهم درآمدهای مالیاتی در کل درآمدهای عمومی دولت، سهم درآمدهای مالیاتی در پوشش هزینه‌های دولت و نسبت درآمدهای مالیاتی در تولید ناخالص داخلی به ارزیابی کارایی نظام مالیاتی ایران پرداخته شده است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که متوسط کارایی نظام مالیاتی در طی سال‌های ۱۳۵۷-۸۷ به روش مرکز جرم، برابر  $0.55$  بوده که به ترتیب با سطوح متوسط و تقریباً بزرگ صورت گرفته است. همچنین بیشترین سطح کارایی نظام مالیاتی در سال‌های ۱۳۷۷-۷۹ بوده است.» سرکوتی و کوپر (۲۰۱۱) نشان می‌دهند که در کشورهای دارای مردمان باحیا و صداقت بیشتر، تغییرات نرخ مالیات اثر بیشتری بر روی نرخ رشد اقتصادی می‌گذارد؛ زیرا در این دسته از کشورها نرخ مالیات تعیین شده در عمل نیز وصول می‌شود. در حالی که در کشورهای با اثر شرم

پایین، چون پرهیز و فرار مالیاتی بیشتر است، تغییرات نرخ مالیات اثر کمتری بر روی رشد اقتصادی دارد.

احمد خان (۲۰۱۱) در مقاله‌ای با عنوان نارسایی عملکرد نظام مالیاتی در کشور اندونزی بیان داشت که از ویژگی‌های بارز نظام مالیاتی در کشور محدودیت و عدم تنوع پایه‌های مالیاتی است؛ در صورتی که در اغلب کشورهای پیشرفته و توسعه‌یافته از منابع مختلف مالیاتی به صورت گسترده مالیات اخذ و موجب توزیع عادلانه بار مالیاتی در میان افراد جامعه و فعالان اقتصادی می‌شود.

نیانبر (۲۰۱۰) پژوهشی را با عنوان «عواملی که می‌توانند بر رفتار اخلاقی افراد حرفه‌ای در حوزه امور مالیاتی تأثیرگذار باشند» به انجام رساند. این پژوهش در آفریقای جنوبی به انجام رسید. نتایج این تحقیق که بخش اعظم آن برگرفته از بررسی دقیق مبانی نظری این حوزه بود، نشان داد برخی از عوامل می‌توانند رفتارهای اخلاقی افراد حرفه‌ای در حوزه امور مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهند. همچنین این پژوهش تأکید دارد که در تدوین قوانین و همچنین تدوین بهترین رویه‌ها و اقدامات برای حرفه‌ای‌های حوزه امور مالیاتی می‌باشد این گونه عوامل کاملاً مورد توجه قرار گیرند.

#### ۴. چارچوب نظری پژوهش

صاحب‌نظران مسائل اقتصادی مالیات را مهم‌ترین و باثبات‌ترین منبع تأمین هزینه‌های دولت می‌دانند. مالیات از جمله منابع مهم درآمدهای دولت است که علاوه بر ویژگی درآمدی، مهم‌ترین ابزار اعمال سیاست مالی دولت محسوب می‌شود و نقش مهمی در دستیابی به اهداف اقتصادی، مانند عدالت اجتماعی، بهبود توزیع درآمد، تخصیص منابع و ثبات اقتصادی ایفا می‌کند. متأسفانه تلقی برخی افراد از وصول مالیات‌ها به کسب درآمد بیشتر به منظور اداره کردن تشکیلات دولتی محدود است و آنچه کمتر به آن توجه می‌شود این است که بالا بودن سهم وصولی‌های درآمدی حاصل از فروش نفت و پایین بودن سهم وصولی‌های مالیاتی در ترکیب درآمدی دولت، عوارض ناگواری همچون وابستگی درآمد کشور به صدور کالا را دربردارد و اقتصاد کشور را از امکان استفاده از ابزار مالی محروم کرده است. در حالی که با استفاده از این ابزار می‌توان بسیاری از نابسامانی‌های اقتصادی را به سمت صحیحی هدایت کرد.

هر نسلی مکلف است در دوره حیات خود هزینه‌های اداره کشور را خود تأمین کند. منابع و ثروت‌هایی که به نسل‌های آینده نیز تعلق دارد، باید به مصرف سرمایه‌گذاری مولد برسد. فرهنگ

مالیاتی با کار تبلیغاتی صرف ایجاد نمی‌شود بلکه باید برای رسیدن به این هدف مالیات را در جامعه و نزد قشرهای گوناگون مردم تبدیل به یک باور ملی کرد. ممکن است مالیات از نظر برخی پرداخت یک جانبه ملت به دولت تلقی شود و به همین منظور در پرداخت مالیات مقاومت‌هایی صورت گیرد، لیکن اگر فرهنگ پرداخت مالیات در جامعه نهادینه شود بسیاری از مشکلات برطرف خواهد شد. به بیانی دیگر مالیات از اهم درآمدهای دولت است که پذیرش آن از طرف ملت و نحوه اجرای آن از طرف دولت به ویژگی‌های فرهنگی هرکشور بستگی دارد. هرچه جامعه دارای فرهنگ مالیاتی غنی‌تری باشد، وصول مالیاتی با موفقیت و سهولت بیشتری همراست و مؤدیان مالیاتی نیز با رغبت و احساس مسؤولیت بیشتری اقدام به انجام وظایف قانونی خود می‌کنند.

موضوع رابطه اقتصاد و اخلاق ریشه‌ای به دیرینگی علم دارد؛ از زمانی که ارسسطو برای اولین بار از اخلاقی بودن اقتصاد سخن گفت و بعدها آدام اسمیت به عنوان پدر علم اقتصاد که خود استاد کرسی اخلاق در دانشگاه گلاسکو بود کتاب نظریه احساسات اخلاقی را نگاشت، تاکنون که این پیوند از نظر تئوریک کم و بیش با فراز و فرودهایی ادامه داشته است؛ اما در دنیای تجربی نیز این دو حوزه روی هم تأثیرگذارند. اخلاق مردم جامعه روی رفتار اقتصادی آنان تأثیر می‌گذارد و وضعیت اقتصادی نیز به تبع روی رفتار اخلاقی مردم به ویژه در بعد اخلاق اقتصادی تأثیر می‌گذارد. یکی از زمینه‌های این چنینی مورد بررسی موضوع مالیات است. عدالت مالیاتی نکته‌ای است که مورد نظر بسیاری از مؤدیان مالیاتی است. وقتی مؤدیان نابرابری و دقیق نبودن مالیات پرداختی را با توجه به وضعیت هم صنفان خود یا به طور کلی در بین سایر مشاغل، مشاهده می‌کنند انگیزه فرار مالیاتی آنان بیشتر می‌شود. مثلاً یک مغازه مصالح ساختمانی در این خیابان مالیاتی پرداخت کند که در مقایسه با مغازه‌ای با وضعیت مشابه در همان خیابان بیشتر باشد. اینجاست که باز هم فرار مالیاتی توجیه اخلاقی پیدا می‌کند چون در ذهن مردم، عدالت و مباحث مربوط به آن به طرز پیچیده‌ای با اخلاق ارتباط می‌یابد.

عقاید، باورها و رفتارها جزو عناصر اخلاق مالیاتی جوامع هستند. با افزایش میل به پرداخت مالیات، شفاف‌سازی قوانین مالیاتی و آموزش این قوانین می‌توان به بهبود فرهنگ مالیاتی پرداخت و در این بین اخلاق و بررسی رشد اخلاقی مؤدیان عاملی کلیدی است. عوامل اجتماعی شدن همچون همکاران صنفی، التزام به دین، رسانه‌ها، وجود سنت مالیات‌دهی در خانواده و روحیه قانون‌گرایی در خانواده در افزایش فرهنگ مالیاتی تأثیرگذار است. تأثیر عوامل برونو-سازمانی همچون

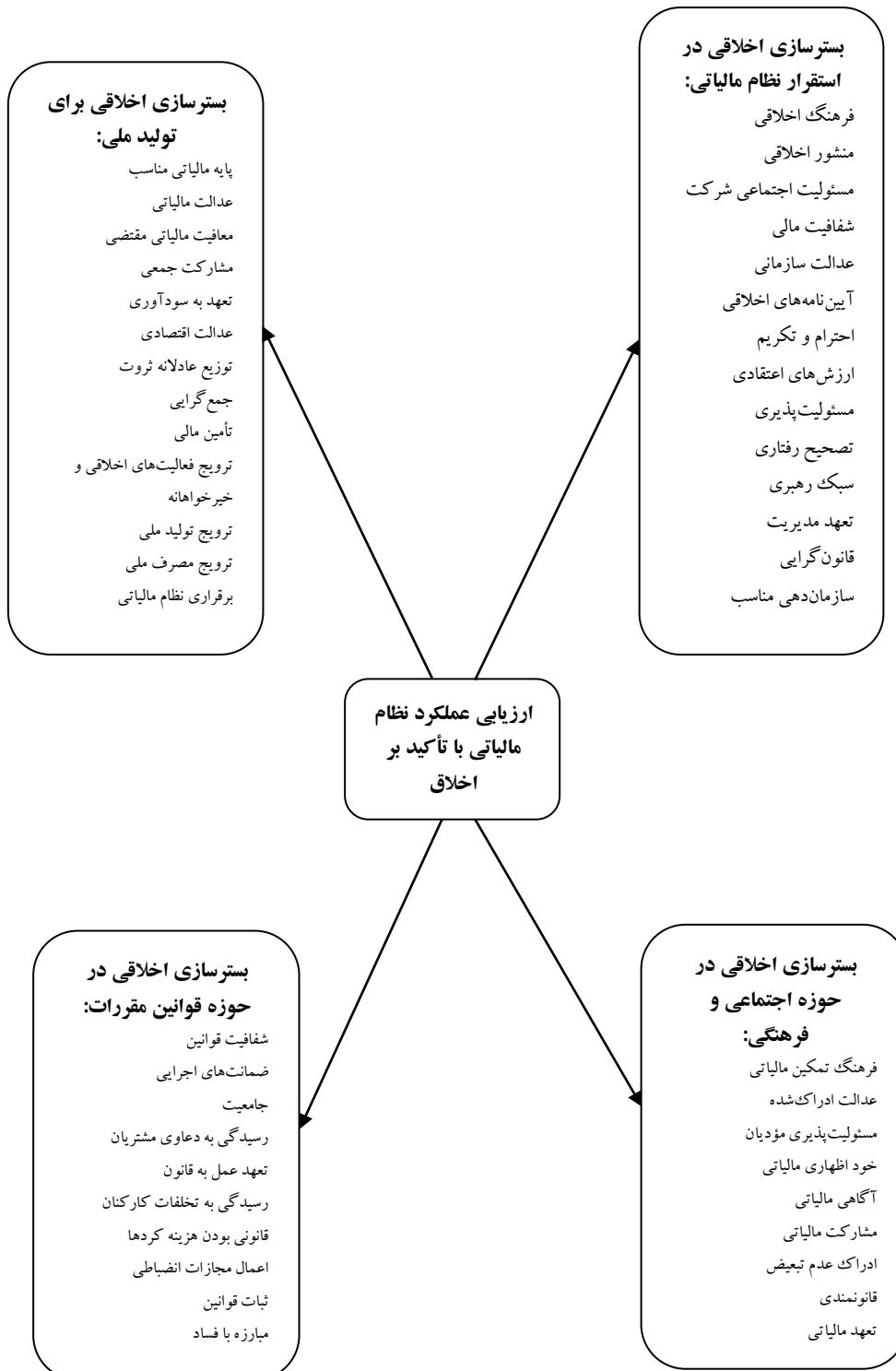
اتحادیه‌های صنفی، داشتن وکیل حقوقی، تشویق و تقدیر از مؤدیان خوش حساب، انجام مکانیزه امور مالیاتی، وجود نظام جامع اطلاعات مالیاتی، اطلاع‌رسانی مالیاتی، شفاف بودن قوانین مالیاتی در افزایش فرهنگ مالیاتی مؤثر است. عوامل درون‌سازمانی همچون سطح تحصیلات مؤدیان، داشتن انگیزه برای مشارکت اجتماعی، آشنایی مؤدیان با قوانین مالیاتی، نگرش مثبت مؤدیان نسبت به کار کرد مالیات و اعتماد سیاسی نسبت به دولت در افزایش فرهنگ مالیاتی نقش بسزایی دارد. تأثیر فرهنگ بر سیستم‌های مالی و مدیریتی و زیرمجموعه‌های آن از قبیل سیستم‌های مالیاتی هرکشوری امری مسلم است. ثمرات پرداخت مالیات، امنیت بیشتر، ارائه خدمات، آموزش بهتر، گسترش خدمات بهداشتی، ترویج عدالت و عاملیت در توسعه و پیشرفت است.

با توجه به ادبیات نظری و تجربی پژوهش می‌توان بیان داشت که مدل اولیه پژوهش شامل چهار بعد بسترسازی اخلاقی برای تولید ملی، بسترسازی اخلاقی در استقرار سازمان مالیاتی، بسترسازی اخلاقی در حوزه اجتماعی و فرهنگی و بسترسازی اخلاقی در حوزه قوانین مقررات است که در این خصوص می‌توان بیان داشت که بسترسازی اخلاقی برای تولید ملی تأکید سازمان مالیاتی باید بر روی ایجاد پایه‌های مالیاتی مناسب باشد که هر صنفی بتواند با توجه به شرایط اقتصادی موجود به پرداخت مالیات اقدام کند که این امر باعث خواهد شد تا در جامعه زمینه عدالت مالیاتی تحقق یافته و باعث افزایش مشارکت مؤدیان مالیاتی شود؛ همچنین این امر می‌تواند باعث توزیع عادلانه ثروت در جامعه شده و به نوعی مالیات اخذ شده در چرخه اقتصادی کشور به جریان درآمده و باعث بهبود صنایع مختلف شود که می‌توانند نقش مهمی در افزایش تولید ملی، ایجاد اشتغال و ... داشته باشند. در خصوص بسترسازی اخلاقی در استقرار سازمان مالیاتی می‌توان بیان داشت که در هر سازمانی رعایت اخلاق حرفاً لازم بوده و این امر باعث می‌شود که مؤدیان مالیاتی به دلیل اخلاق مدار بودن سازمان مالیاتی و توجه به ارزش‌های انسانی و اسلامی که باعث خواهد شد تا مسئولیت‌پذیری کارکنان بیشتر شود و درنهایت باعث شکل‌گیری یک نظام اخلاقی در قالب منشور اخلاقی سازمان شده و این منشور باعث نهادینه‌سازی اخلاق حرفاً در کارکنان می‌شود و به نوعی نظام اخلاقی در سازمان مالیاتی افزایش پیدا خواهد کرد و باعث شکل‌گیری نگرش مثبت در مؤدیان مالیاتی نیز می‌شود که مشارکت حداکثری آن‌ها را در تمکین مالیاتی نیز خواهد داشت. در مورد بسترسازی اخلاقی در حوزه اجتماعی و فرهنگی می‌توان عنوان داشت که نظام مالیاتی به تنها‌یی نمی‌تواند

باعث شکل‌گیری اخلاق در این نظام شود، بلکه عوامل اجتماعی و فرهنگی نظیر فرهنگ مالیاتی، آگاهی، قانون مداری و ... می‌تواند نقش مهمی در شکل‌گیری یک نظام اخلاقی مالیاتی داشته باشد، به‌گونه‌ای که مؤیدان مالیاتی باید خود را ملزم به این کنند که به صورت خود اظهاری در تمکین مالیاتی مشارکت داشته باشند که سازمان مالیاتی با شفافسازی و بهبود نظام مالیاتی می‌تواند نقش مهمی در این روند داشته باشد. در مورد بسترسازی اخلاقی در حوزه قوانین مقررات می‌توان اذعان داشت که در یک نظام مالیاتی اخلاق‌گرا وجود قوانین مناسب و لازم‌الاجرا باعث خواهد شد تا ضمن کاهش ابهام در قوانین، موجب افزایش مشارکت مؤیدان در تمکین مالیاتی شود و قوانین نیز در صورت بروز تخلفات کارکنان سازمان مالیاتی با آن‌ها برخورد کرده و باعث کاهش ناهنجاری‌های اخلاقی می‌شود که درنهایت باعث ارتقای اخلاق‌گرایی در نظام مالیاتی خواهد شد.

جدول ۱. ارکان و زیرمؤلفه‌های مدل

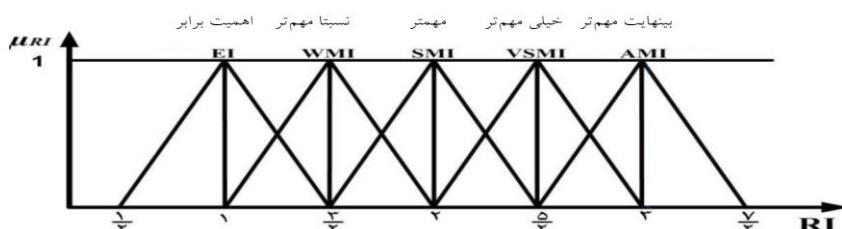
ارکان مدل	زیرمؤلفه‌ها	منابع
بسترسازی اخلاقی در استقرار نظام مالیاتی	فرهنگ اخلاقی، منشور اخلاقی، مسئولیت اجتماعی شرکت، شفافیت مالی، عدالت سازمانی، آین نامه‌های اخلاقی، احترام و تکریم، ارزش‌های اعتقادی، مسئولیت‌پذیری، تصحیح رفتاری، سبک رهبری، تعهد مدیریت، قانون‌گرایی و سازمان‌دهی مناسب	رادک و پتر (۲۰۱۷)، جیمز و همکاران (۲۰۱۶)، حیدری و طلایی (۱۳۹۷)، شهاب (۱۳۹۲)
بسترسازی اخلاقی برای تولید ملی مالیاتی	پایه مالیاتی مناسب، عدالت مالیات، معافیت مالیاتی مقتضی، مشارکت جمعی، تعهد به سودآوری، عدالت اقتصادی، توزیع عادلانه ثروت، جمع‌گرایی، تأمین مالی، ترویج فعالیت‌های اخلاقی و خیرخواهانه، تدریج تولید ملی، ترویج مصرف ملی، برقراری نظام	نینابر (۲۰۱۰)، کنعان (۲۰۱۳)، جیمز و همکاران (۲۰۱۶)، هیثم (۲۰۱۴)، آذر و همکاران (۱۳۹۵)
بسترسازی اخلاقی در حوزه قوانین مقررات	شفافیت قوانین، ضمانت‌های اجرایی	نوراسیما و آزلان (۲۰۱۴)، کنعان (۲۰۱۳)، احمد خان (۲۰۱۱)، علم‌الهی (۱۳۹۵)، تقی پوریان و عباس پاشا (۱۳۹۳)
بسترسازی اخلاقی در حوزه اجتماعی و فرهنگی	فرهنگ تمکین مالیاتی، عدالت ادراک شده	سیمونز (۲۰۱۱)، سرکوشی و کوپیر (۲۰۱۱)، توکلی (۱۳۹۶)، کنده‌چی و همکاران (۱۳۹۵)



شکل ۱. مدل مفهومی تحقیق

## ۵. فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی

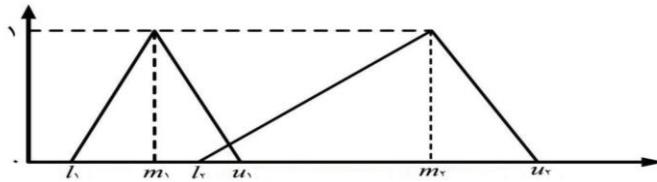
فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی یکی از معروف‌ترین فنون تصمیم‌گیری چند شاخصه است که توسط ساعتی معرفی شد. هنگامی که در تصمیم‌گیری با چند گزینه و شاخص روبه‌رو هستیم، این روش می‌تواند مفید باشد. گرچه افراد خبره از شایستگی‌ها و توانایی‌های ذهنی خود برای انجام مقایسات استفاده می‌کنند، اما باید به این نکته توجه داشت که فرایند تحلیل سلسله مراتبی سنتی، امکان انعکاس کامل سبک تفکر انسانی را ندارد. به عبارت بهتر، استفاده از مجموعه‌های فازی سازگاری بیشتری با توضیحات زبانی و بعضًا مبهم انسانی دارد و بنابراین بهتر است با استفاده از مجموعه‌های فازی (به کارگیری اعداد فازی) به پیش‌بینی بلندمدت و تصمیم‌گیری در دنیای واقعی پرداخت. در سال ۱۹۸۳، دو محقق هلندی به نام‌های الرهورن و پدریک روشهای را برای فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی پیشنهاد کردند که بر اساس روش حداقل مجددات لگاریتمی بود. پیچیدگی مراحل این روش باعث شد این روش چندان مورد استفاده قرار نگیرد. در سال ۱۹۹۶، روش دیگری با عنوان «روش تحلیل توسعه‌ای» توسط چانگ ارائه شد. اعداد مورد استفاده در این روش اعداد مثلثی فازی هستند. مقیاس‌های فازی مورد استفاده در روش فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی در شکل (۲) نشان داده شده‌اند.



شکل ۲. مقیاس‌های زبانی برای بیان درجه اهمیت

مفاهیم و تعاریف فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی بر اساس روش تحلیل توسعه‌ای به صورت زیر هستند:

دو عدد مثلثی ( $M_1 = (l_1, m_1, u_1)$  و  $M_2 = (l_2, m_2, u_2)$ ) را که در شکل (۳) رسم شده‌اند را در نظر بگیرید.



شکل ۳. اعداد مثلثی M2 و M1

عملگرها ریاضی آن به صورت روابط (۱)، (۲) و (۳) تعریف می‌شوند:

$$M_1 + M_2 = (l_1 + l_2, m_1 + m_2, u_1 + u_2) \quad (1)$$

$$M_1 * M_2 = (l_1 * l_2, m_1 * m_2, u_1 * u_2) \quad (2)$$

$$M_1^{-1} = \left( \frac{1}{u_1}, \frac{1}{m_1}, \frac{1}{l_1} \right), \quad M_2^{-1} = \left( \frac{1}{u_2}, \frac{1}{m_2}, \frac{1}{l_2} \right) \quad (3)$$

باید توجه داشت که حاصل ضرب دو عدد فازی مثلثی، یا معکوس یک عدد فازی مثلثی، دیگر یک عدد فازی مثلثی نیست. این روابط فقط تقریبی از حاصل ضرب واقعی دو عدد فازی مثلثی و معکوس یک عدد فازی مثلثی را بیان می‌کنند. در روش تحلیل توسعه‌ای، برای هریک از سطرهای ماتریس مقایسات زوجی، مقدار  $S_k$  که خود عدد مثلثی است، از راه رابطه (۴) محاسبه می‌شود:

$$S_k = \sum_{j=1}^n M_{kj} * \left[ \sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n M_{ij} \right]^{-1} \quad (4)$$

که در آن  $k$  شماره سطر و  $i$  و  $j$  به ترتیب نشان‌دهنده گزینه‌ها و شاخص‌ها هستند. در روش تحلیل توسعه‌ای، پس از محاسبه  $S_k$  ها درجه بزرگی آن‌ها را نسبت به هم باید به دست آورد. به طور کلی اگر  $M1$  و  $M2$  دو عدد فازی مثلثی باشند، درجه بزرگی  $M1$  برابر  $M2$  که با  $V(M1 \geq M2)$  نشان داده می‌شود به صورت رابطه (۵) تعریف می‌شود:

$$\begin{cases} V(M_1 \geq M_2) = 1 \\ V(M_1 \geq M_2) = hgt(M_1 \cap M_2) \end{cases} \quad (5)$$

$$hgt(M_1 \cap M_2) = \frac{u_1 - l_2}{(u_1 - l_2) + (m_2 - m_1)}$$

همچنین داریم:

میزان بزرگ‌تر بودن یک عدد فازی مثلثی از  $k$  عدد فازی مثلثی دیگر نیز از رابطه (۶) به دست می‌آید:

$$V(M_1 \geq M_2, \dots, M_K) = V(M_1 \geq M_2, \dots, M_K \geq M_K) \quad (6)$$

برای محاسبه وزن شاخص‌ها در ماتریس مقایسه زوجی از رابطه (۷) استفاده می‌شود:

$$W'(x_i) = \min\{V(S_i \geq S_k)\}, \quad k = 1, \dots, K \quad (7)$$

بنابراین، بردار وزن شاخص‌ها به صورت زیر خواهد بود:

$$W'(x_i) = [W'(c_1), W'(c_2), \dots, W'(c_n)] \quad (8)$$

که همان بردار ضرایب نابهنجار فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی است. به کمک رابطه (۸) نتایج

نابهنجار به دست آمده از رابطه (۹) بهنجار می‌شود. نتایج بهنجار شده حاصل از رابطه  $W$  نامیده

می‌شود:

$$W_i = \frac{w'_1}{\sum w'_i} \quad (9)$$

## ۶. اطلاعات خبرگان انتخابی جهت مصاحبه

در این بخش به بررسی اطلاعات جمعیت شناختی مربوط به جامعه آماری در بخش کیفی خواهیم پرداخت. نتایج نشان داد پنج نفر مدیر کل، ده نفر معاون مدیر کل، پانزده نفر ممیز کل و پنج نفر از اساتید دانشگاه هستند.

جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان

کد خبره	سابقه کار (سال)	مدرک تحصیلی	پست سازمانی
P1	۲۸	کارشناسی ارشد	مدیر کل
P2	۲۶	کارشناسی ارشد	مدیر کل
P3	۲۹	کارشناسی ارشد	مدیر کل
P4	۳۰	دکتری	مدیر کل
P5	۲۵	کارشناسی ارشد	مدیر کل
P6	۲۶	دکتری	معاون مدیر
P7	۲۲	کارشناسی ارشد	معاون مدیر
P8	۲۷	کارشناسی ارشد	معاون مدیر
P9	۲۴	دکتری حسابداری	معاون مدیر
P10	۲۳	کارشناسی ارشد مدیریت	معاون مدیر
P11	۲۱	دکتری مدیریت	معاون مدیر
P12	۲۴	کارشناسی ارشد آمار	معاون مدیر
P13	۲۶	کارشناسی ارشد منابع انسانی	معاون مدیر
P14	۳۰	کارشناسی ارشد مدیریت صنعتی	معاون مدیر
P15	۲۶	دکتری مدیریت دولتی	معاون مدیر
P16	۱۷	کارشناسی ارشد آمار	ممیز کل (رئیس اداره)
P17	۲۸	دکتری تولید و عملیات	ممیز کل (رئیس اداره)
P18	۲۱	کارشناس ارشد حسابداری	ممیز کل (رئیس اداره)
P19	۲۳	کارشناس ارشد مدیریت دولتی	ممیز کل (رئیس اداره)

## ۱۵۰ جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان

کد خبره	سابقه کار (سال)	مدرک تحصیلی	پست سازمانی
۳۰	P20	کارشناس ارشد مدیریت بازارگانی	ممیز کل (رئیس اداره)
۲۵	P21	دکتری مدیریت دولتی	ممیز کل (رئیس اداره)
۲۴	P22	کارشناسی ارشد مدیریت بازاریابی	ممیز کل (رئیس اداره)
۲۲	P23	کارشناسی ارشد مدیریت دولتی	ممیز کل (رئیس اداره)
۲۷	P24	دکتری مدیریت استراتژیک	ممیز کل (رئیس اداره)
۲۹	P25	کارشناسی ارشد آمار	ممیز کل (رئیس اداره)
۲۸	P26	کارشناسی ارشد مدیریت منابع انسانی	ممیز کل (رئیس اداره)
۲۳	P27	کارشناسی ارشد مدیریت صنعتی	ممیز کل (رئیس اداره)
۲۶	P28	دکتری اقتصاد	ممیز کل (رئیس اداره)
۲۷	P29	کارشناسی ارشد مدیریت منابع انسانی	ممیز کل (رئیس اداره)
۲۳	P30	کارشناسی ارشد حقوق	ممیز کل (رئیس اداره)
۲۸	P31	دکتری اقتصاد	استاد یار دانشگاه
۲۳	P32	دکتری اقتصاد	دانشیار دانشگاه
۲۷	P33	دکتری مدیریت اسلامی	استاد دانشگاه
۲۱	P34	دکتری مدیریت تصمیمی گیری	دانشیار دانشگاه
۲۴	P35	دکتری مدیریت اسلامی	استاد یار دانشگاه

## ۷. تجزیه و تحلیل یافته‌های تحقیق

در این بخش جهت تعیین اولویت و اهمیت هریک از زیرمؤلفه‌ها از روش فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی استفاده شد که نتایج در جدول (۳) قابل مشاهده است. در این خصوص می‌توان بیان داشت که در مقوله زیرساخت‌های اخلاقی سازمانی زیرمقوله‌های فرهنگ اخلاقی با وزن نسبی (۰.۴۵۴)، شفافیت مالی با وزن نسبی (۰.۴۳۲) و مسئولیت‌پذیری با وزن نسبی (۰.۴۲۱) در رتبه‌های اول تا سوم قرار گرفتند و با توجه به نرخ ناسازگاری محاسبه شده که برابر است با ۰.۰۲۳۱ و کمتر از ۰.۱ است، می‌توان به نتایج

رتبه‌بندی اعتماد کرد. همچنین در مقوله زیرساخت‌های اخلاقی تولید ملی، توجه به زیرساخت‌های اقتصادی با وزن نسبی (۰.۵۴۳)، عدالت اقتصادی با وزن نسبی (۰.۴۳۶) و توزیع عادلانه ثروت با وزن نسبی (۰.۴۱۱) و نرخ ناسازگاری (۰.۰۵۶۴۳) که کمتر از ۰.۱ است در رتبه‌های اول تا سوم قرار گرفتند. در خصوص زیرساخت‌های اخلاقی فرهنگی و اجتماعی، فرهنگ تمکین مالیاتی با وزن نسبی (۰.۵۱۱)، مسئولیت‌پذیری مؤدیان با وزن نسبی (۰.۴۵۵)، آگاهی مالیاتی با وزن نسبی (۰.۴۳۳) و نرخ ناسازگاری (۰.۰۴۵۳۴) که کمتر از ۰.۱ است، در رتبه‌های اول تا سوم قرار گرفتند و درنهایت در مؤلفه زیرساخت‌های اخلاقی قوانین و مقررات، نهادینه‌سازی قانون با وزن نسبی (۰.۵۶۶)، عدالت قانونی با وزن نسبی (۰.۵۱۱) و شفافیت قوانین با وزن نسبی (۰.۴۸۸) و نرخ ناسازگاری (۰.۰۶۵۳۴) در رتبه‌های اول تا سوم قرار گرفتند و نتایج سایر زیرمُؤلفه‌ها در جدول زیر قابل مشاهده است.

جدول ۳. رتبه‌بندی زیرمُقوله‌های مدل

رتبه‌بندی	وزن نسبی	زیرمُؤلفه‌ها	مُقوله‌ها
اول	۰.۴۵۴	فرهنگ اخلاقی	
هفدهم	۰.۱۲۷	منشور اخلاقی	
هفتم	۰.۳۵۱	مسئولیت اجتماعی شرکت	
دوم	۰.۴۳۲	شفافیت مالی	
سیزدهم	۰.۲۵۴	عدالت سازمانی	
هیجدهم	۰.۱۱۲	آیین‌نامه‌های اخلاقی	
بیست و پنجم	۰.۰۵۴	احترام و تکریم	
هشتم	۰.۳۴۲	ارزش‌های اعتقادی	زیرساخت‌های اخلاقی سازمان مالیاتی
سوم	۰.۴۲۱	مسئولیت‌پذیری	
نوزدهم	۰.۱۰۴	تصحیح رفتاری	
بیستم	۰.۰۹۸	سبک رهبری مشارکتی	
دوازدهم	۰.۲۷۶	تعهد مدیریت	
چهارم	۰.۴۱۱	قانون گرایی	
بیست و یکم	۰.۰۸۷	سازمان‌دهی مناسب	

## ادامه جدول ۳. رتبه‌بندی زیرمقوله‌های مدل

رتبه‌بندی	وزن نسبی	زیرمقوله‌ها	مقوله‌ها
یازدهم	۰.۳۰۱	نظرارت دائمی	
بیست و دوم	۰.۰۷۶	انعطاف‌پذیری سازمانی	
بیست و سوم	۰.۰۶۵	کیفیت خدمات	
نهم	۰.۳۲۱	اعتمادسازی	
چهاردهم	۰.۲۱۱	دین‌گرایی	
پنجم	۰.۴۰۹	نیروی انسانی متخصص	
پانزدهم	۰.۲۱۰	واقع‌گرایی	
بیست و چهارم	۰.۰۵۶	پویایی ساختار	
ششم	۰.۳۷۶	توجه به اخلاق جهانی	
شانزدهم	۰.۱۹۸	استفاده از مشاوران	
دهم	۰.۳۱۲	تجربه‌گرایی	
	۰.۰۲۳۱	نرخ ناسازگاری =	
هشتم	۰.۲۹۸	عدالت مالیاتی	
سیزدهم	۰.۲۰۱	پایه مالیاتی مناسب	
چهاردهم	۰.۱۵۴	معافیت مالیاتی مقتضی	
دوازدهم	۰.۲۰۵	مشارکت جمعی	
سیزدهم	۰.۱۶۵	تعهد به سودآوری	
دوم	۰.۴۳۶	عدالت اقتصادی	
سوم	۰.۴۱۱	توزيع عادلانه ثروت	زیرساخت‌های اخلاقی تولید ملی
شانزدهم	۰.۱۲۴	جمع‌گرایی	
نهم	۰.۲۸۷	تأمین مالی	
دهم	۰.۲۶۵	ترویج فعالیت‌های اخلاقی	
چهارم	۰.۴۰۹	ترویج تولید ملی	
هفدهم	۰.۱۰۳	ترویج مصرف ملی	
پنجم	۰.۳۴۳	برقراری نظام مالیاتی	

## ادامه جدول ۳. رتبه‌بندی زیرمقوله‌های مدل

رتبه‌بندی	وزن نسبی	زیرمقوله‌ها	مقوله‌ها
هجدهم	۰.۰۹۰	تأثیر ملموس مالیات بر جاعه	
اول	۰.۵۴۳	توجه به زیرساخت‌های اقتصادی	
پانزدهم	۰.۱۴۳	اقدامات عام‌المنفعه	
هفتم	۰.۳۱۱	حمایت از تولید کنندگان	زیرساخت‌های اخلاقی تولید ملی
یازدهم	۰.۲۳۲	ارائه تسهیلات به تولید کنندگان	
ششم	۰.۳۲۶	توجه به رشد اقتصادی	
نوزدهم	۰.۰۷۱	کاهش بار مالیاتی مازاد	
نرخ ناسازگاری = ۰.۰۵۶۴۳			
اول	۰.۵۱۱	فرهنگ تمکین مالیاتی	
هفتم	۰.۳۱۱	عدالت ادراک‌شده	
دوم	۰.۴۵۵	مسئولیت‌پذیری مؤدیان	
دوازدهم	۰.۲۱۳	خود اظهاری مالیاتی	
سوم	۰.۴۳۳	آگاهی مالیاتی	
چهاردهم	۰.۱۸۹	مشارکت مالیاتی	
ششم	۰.۳۲۲	ادراک عدم تعیض	زیرساخت‌های اخلاقی فرهنگی و اجتماعی
سیزدهم	۰.۲۱۱	قانونمندی	
نهم	۰.۲۸۹	تعهد مالیاتی	
دهم	۰.۲۷۶	ایجاد رفاه	
چهارم	۰.۴۱۱	ایجاد حس تعهد	
یازدهم	۰.۲۵۱	آموزش	
پنجم	۰.۳۴۴	توجه به ارزش‌های اسلامی	
هشتم	۰.۳۰۶	مسئولیت نهادی	
نرخ ناسازگاری = ۰.۰۴۵۳۴			
سوم	۰.۴۸۸	شفافیت قوانین	
هشتم	۰.۳۱۱	ضمانت‌های اجرایی	زیرساخت‌های اخلاقی قوانین و مقررات
دهم	۰.۲۱۱	جامعیت	
سیزدهم	۰.۱۸۷	رسیدگی به دعاوی مشتریان	

### ادامه جدول ۳. رتبه‌بندی زیرمقوله‌های مدل

رتبه‌بندی	وزن نسبی	زیرمقوله‌ها	مقوله‌ها
هفتم	۰.۳۰۱	تعهد عمل به قانون	
یازدهم	۰.۲۰۱	رسیدگی به تخلفات کارکنان	
چهاردهم	۰.۱۲۱	قانونی بودن هزینه کردها	
دوازدهم	۰.۱۹۸	اعمال مجازات انطباطی	
چهارم	۰.۴۱۱	ثبت قوانین	
نهم	۰.۲۳۳	مبارزه با فساد	زیرساخت‌های اخلاقی قوانین و مقررات
پنجم	۰.۴۰۱	سلط به قوانین و مقررات	
اول	۰.۵۶۶	نهادینه‌سازی قانون	
ششم	۰.۳۵۵	حذف قوانین مازاد	
هفتم	۰.۳۲۴	بهبود قوانین	
دوم	۰.۵۱۱	عدالت قانونی	
نرخ ناسازگاری = ۰.۰۶۵۳۴			

مأخذ: یافته‌های پژوهش

### ۸. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این تحقیق از روش تحلیل سلسله مراتبی فازی استفاده شد که ابتدا کلیه زیرمقوله‌های شناسایی شده در هر مقوله در قالب پرسشنامه‌ای در مقایسه‌های زوجی قرار گرفت و با توجه به پاسخ‌های به‌دست‌آمده ماتریس‌های مقایسه‌های زوجی تشکیل و درنهایت بعد از محاسبات لازم نتایج نشان داد که در مقوله زیرساخت‌های اخلاقی سازمانی زیرمقوله‌های فرهنگ اخلاقی با وزن نسبی (۰.۴۵۴)، شفافیت مالی با وزن نسبی (۰.۴۳۲) و مسئولیت‌پذیری با وزن نسبی (۰.۴۲۱) در رتبه‌های اول تا سوم قرار گرفتند و با توجه به نرخ ناسازگاری محاسبه شده که برابر با ۰.۰۲۳۱ و کمتر از ۰.۱ است، می‌توان به نتایج رتبه‌بندی اعتماد کرد. همچنین در مقوله زیرساخت‌های اخلاقی تولید ملی، توجه به زیرساخت‌های اقتصادی با وزن نسبی (۰.۵۴۳)، عدالت اقتصادی با وزن نسبی (۰.۴۳۶) و توزیع عادلانه ثروت با وزن نسبی (۰.۴۱۱) و نرخ ناسازگاری (۰.۰۵۶۴۳) که کمتر از ۰.۱ است در رتبه‌های اول تا سوم قرار گرفتند. در خصوص زیرساخت‌های اخلاقی فرهنگی و اجتماعی، فرهنگ تمکین

مالیاتی با وزن نسبی (۰.۵۱۱)، مسئولیت پذیری مؤدیان با وزن نسبی (۰.۴۵۵)، آگاهی مالیاتی با وزن نسبی (۰.۴۳۳) و نرخ ناسازگاری (۰.۰۴۵۳۴) که کمتر از ۰.۱ است در رتبه‌های اول تا سوم قرار گرفتند و درنهایت در مؤلفه زیرساخت‌های اخلاقی قوانین و مقررات، نهادینه‌سازی قانون با وزن نسبی (۰.۵۶۶)، عدالت قانونی با وزن نسبی (۰.۵۱۱) و شفافیت قوانین با وزن نسبی (۰.۴۸۸) و نرخ ناسازگاری (۰.۰۶۵۳۴) رتبه‌های اول تا سوم قرار گرفتند. در این خصوص می‌توان بیان داشت که سه مؤلفه اول شناسایی‌شده نقش مهمی در اخلاق‌گرایی در نظام مالیاتی خواهد داشت که در تبیین نتایج رتبه‌بندی می‌توان بیان کرد که فرهنگ اخلاق مالیاتی در یک نظام مالیاتی از طریق نهادینه‌سازی شکل می‌گیرد و این نهادینه‌سازی زمانی صورت خواهد پذیرفت که قوانین و مقررات یک نظام مالیاتی به صورت کارا و عدالت محور بوده که سایر ارکان نظام مالیاتی، یعنی زیرساخت‌های اخلاقی تولید، سازمان، فرهنگی و اجتماعی از قوانین تعیت کرده و به مسئولیت‌های خود از لحاظ اخلاقی توجه کنند که این امر درنهایت موجب می‌شود تا سازمان مالیاتی یک سازمان اخلاق مدار مبتنی بر مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی اجتماعی، نظام فرهنگی و اجتماعی یک نظام متعهد و مشارکت‌پذیر و نظام تولید کشور یک نظام پویای اقتصادی و عدالت محور خواهد بود که درنهایت منجر به نهادینه‌سازی اخلاق در تمامی ارکان نظام مالیاتی می‌شود که می‌توان دلیل اصلی آن را افزایش اعتماد بین سازمان و مؤدیان و دولت دانست که کلیه درآمدهای مالیاتی برای زیرساخت‌های اقتصادی هزینه شده و منجر به شکوفایی اقتصاد خواهد شد.

## منابع

- آذر، عادل؛ رمضانیان، محمد رحیم؛ فرخی، هادی و کسری دولت‌خواهی (۱۳۹۵). «طراحی مدل ارزیابی ملاحظه‌های اخلاق کسب و کار». *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*. دوره ۱۱. شماره ۱. صص ۷۴-۶۳.
- احمد (۱۳۹۴). شورای نگهبان بر سه اصل «شرع»، «اخلاق» و «قانون» تأکید دارد. *خبرگزاری تسنیم*.
- ایلی، خدایار (۱۳۸۲). «تحلیلی بر اثربخشی نظام ارزشیابی کارکنان دولت». *دانش مدیریت*. دوره ۵۸. شماره ۰. صص ۲۰-۵.
- اردکانی، محمد (۱۳۹۷). «عوامل تأثیرگذار بر رفتار اخلاقی کارکنان در سازمان». *دوماهنامه توسعه انسانی پلیس*. دوره ۴. شماره ۲۵. صص ۶۴-۴۵.
- اسفندانی، محمد (۱۳۹۷). «بررسی تأثیر نقش معنویت سازمانی بر رفتارهای اخلاقی کارکنان در سازمان‌های دولتی». اولین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت. شیراز: مؤسسه بین‌المللی آموزشی و پژوهشی خوارزمی.
- پاکتچی، احمد (۱۳۹۰). آشنایی با شخصیت کورش در منابع اسلامی. *کوروش و ذوالقرنین*. تهران: مرکز دایرة المعارف بزرگ اسلامی.
- حمزه، محمد (۱۳۹۳). «رابطه مسئولیت اجتماعی شرکت با اجتناب مالیاتی». *پایان‌نامه ارشد*. دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز.
- روزیه، محمد حسن (۱۳۹۵). «مراتب اخلاقی قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران». *فصلنامه سیاست متعالیه*. دوره ۴. شماره ۱۵. صص ۱۲۰-۱۰۱.
- فرهنگ، منوچهر (۱۳۷۲). *فرهنگ بزرگ علوم اقتصادی*. تهران: انتشارات البرز.

- Albasen,G. (2018). *Retaining valued employees*. New York: Sage Publication. PP. 35-40.
- Allen, R. S., Dawson, G., Wheatley, K. & White, C.S. (2008). "Perceived diversity and Organizational Performance". *Employee Relations*, Vol. 30(1), PP. 20.
- Alin S, Barnett T. (2016). "Ethics codes and sales professionals' perceptions of their organizations' ethical values". *Journal of Business Ethics*, Vol. 40, PP. 191-200.

- **Armsrong,T.** (2017). “Factors impacting on ethical behavior in organizations”, University of Pretoria.
- **Alvani M.** (1999). “necessity of organizational ethics Charter: A Comparative pattern in public administration”. *Administrative Change*, Vol. 1(5), PP. 50- 59.
- **Baker TL, Hunt TG, Andrews MC.** (2006). “Promoting ethical behavior and organizational citizenship behaviors: the influence of corporate ethical values”. *Journal of Business Research*, Vol. (59), PP. 849-857
- **Bazz,T.** (2017). “Moral intensity and ethical decision-making of marketing professionals”. *Journal of Business Research*, Vol. 36(3), PP. 245-255