

# ارائه و تبیین مدل پیشایندها و پسایندهای حقوق شهروندی در سازمان امور مالیاتی کشور

سید حسن کیا<sup>۱</sup>

حسن درویش<sup>۲</sup>

علی اکبر احمدی<sup>۳</sup>

علی قربانی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۴/۱۸، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۶/۰۸

## چکیده

امروزه پاسخگویی در مقابل مسئولیت‌ها و تکالیف نه تنها بر عهده دولتمردان است، بلکه شهروندان نیز در این عرصه مسئولیت خطیری بر دوش دارند. از این دیدگاه آنچه به نظر اجتناب‌ناپذیر است از یکسو ضرورت همکاری‌های مشترک بین شهروندان با دولت و شهروندان با شهروندان در جهت دستیابی به حقوق حقه خویش است. هدف اصلی این پژوهش طراحی مدلی به‌منظور عملیاتی‌سازی حقوق شهروندی در سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد. جامعه آماری در این پژوهش کل مؤدیان مالیاتی شهر تهران و تعداد نمونه بر اساس فرمول جیمز استیون ۳۰۰ نفر تعیین گردید. روش انجام تحقیق به‌صورت پیمایشی بوده که مهم‌ترین مزیت آن قابلیت تعمیم نتایج به‌دست‌آمده می‌باشد. برازش مدل ارائه‌شده از طریق مدل یابی معادلات ساختاری در سه بخش مدل اندازه‌گیری، مدل ساختاری و کل مدل و توسط نرم‌افزار Smart PLS 2.0 انجام شده است. پس از بررسی‌های انجام‌شده کلیه فرضیات پژوهش مورد تأیید قرار گرفت و درنهایت پیشنهادهایی ارائه گردید.

**واژه‌های کلیدی:** حقوق شهروندی، حقوق اجتماعی، حقوق متقابل شهروندان و دولت، سازمان امور مالیاتی کشور

۱. دانشجوی دکتری تخصصی رشته مدیریت دولتی، واحد تهران، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران، kia\_hasan1369@yahoo.com

۲. دانشیار، گروه مدیریت دولتی، واحد تهران، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران (نویسنده مسئول)، dr\_darvish@pnu.ac.ir

۳. استاد، گروه مدیریت دولتی، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران، a\_ahmadi1344@pnu.ac.ir

۴. استادیار، گروه مدیریت بازرگانی، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران، ghorbani02@gmail.com

## ۱- مقدمه

در طی سال‌هایی که از تأسیس اولین شهرها در کشورهای مختلف جهان از جمله ایران می‌گذرد، برنامه‌ریزان شهری و شهرداران در عرصه‌های مختلف زندگی شهروندان حضور داشته‌اند و برای خویش حیطة وظایفی تعیین نموده‌اند. آنان در برخی موارد به‌عنوان مسئول و مقامات دولتی به شهروند نگریده‌اند و در برخی موارد دیگر که در جوامع دموکراتیک انجام شده است، با دید شهروندمداری به جامعه نگریده‌اند. در حقیقت کیفیت عملکرد برنامه‌ریزان، قانون‌گذاران و مجریان شهری متأثر از شرایط حاکم بر جامعه بوده است، به‌طوری‌که اگر پیشرفت یا تحولی در عرصه فعالیت‌های اجتماعی به وقوع می‌پیوست و یا جامعه دچار رکود فرهنگی و به تبع آن تکنیکی می‌شد به همان نسبت در ایفای نقشی که آنان بر عهده داشتند، تأثیر می‌گذاشت و در پاره‌ای از موارد دولتمردان به روی آنچه انجام داده‌اند به‌مراتب از اخلاف خود موفق‌تر بوده‌اند و یا برعکس.

با این مقدمه در پژوهش حاضر سعی شده تا حقوق شهروندی از دیدگاه حقوق متقابل مردم و دولت مورد بررسی قرار گیرد تا بر اساس آن بتوان وظایف و حقوق شهروند نسبت به دولت، دولت به شهروند و بالعکس را مطرح نمود و در جهت حفظ و بهبود حقوق شهروندی و انتقال آن به نحو احسن به نسل‌های آینده، گام‌های بزرگی برداشت. با توجه به این که انجام چنین پژوهشی در سطح جهانی و یا کشور، مستلزم به سرمایه‌گذاری زمانی و تلاش خارج از توان بوده است، بنابراین جامعه مورد پژوهش نیز باید محدود می‌شد. به همین دلیل سمت و سوی پژوهش معطوف به حقوق و مسئولیت‌های مؤدیان مالیاتی در مناطق ۲۲ گانه شهر تهران گردید.

## ۲- مبانی نظری پژوهش

### ۲-۱- حق

برای این که بتوان ادعایی را به خوبی شناخت، باید امکان عملی عینیت یافتن این حق ثابت شود. ادعای که نتواند در یک نظم نهادینه بخصوص تحقق یابد، هر قدر هم درخور ستایش و تحسین باشد، تنها می‌تواند یک آرمان اجتماعی یا یک حق بیانیه‌ای و یا یک حق انتزاعی به شمار آید، اما هرگز نمی‌تواند حق به معنای صحیح، «حقی معتبر» یا «حقی ملموس» و ناظر به تزئینات عملی و اجتماعی باشد (Tavassoli jahromi, 2004:37).

### تعاریف لغوی حق

واژه حق، کاربرد گسترده‌ای در حوزه‌های مختلف دارد لغویان معانی متعددی برای آن آورده‌اند. اگر بخواهیم یک دسته‌بندی گویا به تنوع کاربردهای این واژه ذکر کنیم، چنین است:

حق به معنای ثبوت در نفس الامر و هر آنچه دقیقاً ثبوت دارد و واقع شده است یا واقع خواهد شد. هر آنچه

توهم، تردید یا غفلت مخاطب نسبت به واقعی بودن آن بشود با استناد حق به آن به نوعی بر واقعی و قطعی بودن مسئله تأکید می‌شود (Shahidi, 2001:52).

حق به معنای درستی و مشروعیت و مقبولیت آنچه مطابق با مقتضیات حکمت است، اعم از این که موضوع آن یک فعل باشد یا یک قول و اظهار نظر یا یک وضعیت اجتماعی.

حق به معنای امتیاز یا نصیبی که برای کسی در نظر گرفته شده است و دیگران موظف به رعایت آن هستند. سه معنای قبلی در اینکه حق در مقابل باطل قرار داشت، مشترک بودند و در آن سه معنای قبلی به ملاحظه تحقق یک مفهوم تصویری در واقع با مطابقت یک قضیه با واقع یا قابل پذیرش بودن یک قضیه اخلاقی با روا بودن یک فعل از نظر آمدگی بیان شده است و کلمه حق به صورت یک صفت به آن‌ها اسناد داده می‌شد، اما در این معنای چهارم همواره وجود مشخصی مطرح است که او را صاحب حق می‌دانیم (Delforooz, 2004:67).

معنای دیگر حق اصطلاحی است که در علم حقوق باب شده است و برخلاف معنای سابق در عرف عام استعمال نمی‌شود، در اینجا منظور از حقوق، مجموعه مقرراتی است که در دوره‌ای خاص به یک جامعه حکومت می‌کند (Tavassoli, 1998:43).

#### تجاوز از حق

در این مبحث به بیان آثار مختلف تجاوز از حق پرداخته شده است و آثار تجاوز از حق مورد بررسی قرار گرفته است.

#### آثار تجاوز از حق

تجاوز از حق، منشأ مسئولیت شخص متجاوز است. تجاوز از حق قانوناً موظف به جبران زیان ناشی از تجاوز از حق و نیز در مواردی مشخص تحمل کیفر، مطابق عنوان مقرر قانونی و برحسب شرایط موجود خواهد بود.

#### آثار حقوقی تجاوز از حق

فاعل عمل خسارت‌زا در صورتی که در حدود مجازات، قانون مجازات اسلامی و سایر مقررات نبوده و مصداق تجاوز از حق باشد، مسئول جبران خساراتی است که از عمل او بر دیگری وارد می‌شود. رابطه عمل متجاوز از حق به زیان وارد بر دیگری ممکن است از مصادیق اتلاف باشد.

همچنین ممکن است عمل تجاوز کارانه از موارد تسبیب در تلف مال محسوب شود. همچنین عمل متجاوز می‌تواند مانع استیفای حق به وسیله دارنده حق گردد (Shahidi, 2001:54).

#### آثار کیفری تجاوز از حق

پاره‌ای از مصادیق تجاوز از حق، ممکن است در عین حال از موارد عناوین کیفری باشد. در این صورت فاعل

عمل علاوه بر مسئولیت به جبران خسارات وارده بر دیگری مورد پیگرد قرار گرفته و به کیفر عمل خود محکوم خواهد شد (Shahidi, 2001:55).

## ۲-۲- شهروند

شهروند از واژه شهر مشتق شده است. این واژه در زبان لاتین معادل کلمه پولیس در زبان یونانی است که به معنی شهر است، اما از لحاظ حقوقی شهروند، فقط به ساکن شهر گفته نمی‌شود، بلکه آن فردی شهروند به شمار می‌آید که شرایط لازم را برای مشارکت در اداره امور عمومی در چارچوب قوانین کشور دارد. شهروند را می‌توان در نقطه مقابل رعیت به کار برد. شهروند به اشکال گوناگون در اداره امور جامعه مشارکت دارد حال آن که رعیت، فقط از قانون اطاعت می‌کند و آن را تحمل می‌نماید (Rasooli, 2011:44).

## تعریف اصطلاحی شهروند

در قوانین و مقررات کشور ما اعم از قانون اساسی، قوانین عادی و دیگر مقررات، تعریفی از شهروند ارائه نشده است؛ بنابراین در این زمینه نمی‌توانیم به دیدگاه قانونی استناد کنیم و ناگزیر از مراجعه به متون دیگر خواهیم داد. البته به نظر می‌رسد دیدگاه قانون‌گذاران نسبت به کلمه شهروند، شخص یا فرد در نظر گرفته شده باشد. شهروندی به‌عنوان یک حق بیان می‌گردد که از سوی جامعه سیاسی به انسان داده می‌شود، این جامعه سیاسی می‌تواند شهری، ملی، منطقه‌ای و یا بین‌المللی باشد. شهروندی می‌تواند یک امتیاز برای استفاده از امکانات محیط‌ها و جوامع باشد (Hesam, 2003:11).

## مفهوم حقوق شهروندی

مهم‌ترین مفاهیم وابسته حقوق شهروندی، مفهوم حقوق طبیعی و حقوق بشر هست که در سیر تاریخی مفهوم حقوق شهروندی و با توجه به تکوین حق‌ها در یک سیر تاریخی از اهمیت بسزایی برخوردار است. حقوق طبیعی یا فطری همان‌گونه که از نام آن پیداست مجموعه قواعدی است که از سرشت و آفرینش انسان و جامعه به وجود آمده است و خصیصه اصلی آن به خاطر نشأت گرفتن از سرشت انسان‌ها ازلی و ابدی و جهانی بودن آن هست؛ یعنی برحسب زمان و مکان قابل تغییر نیست دو مفهوم از حقوق طبیعی از سوی فلاسفه و حقوق‌دانان ارائه گردیده است. مفهوم سنتی یا کلاسیک حقوق طبیعی مدافع این اندیشه است که مردم حقوق خاصی صرفاً به‌منزله افراد انسانی طبیعی دارا هستند، درحالی‌که نظریه حقوق طبیعی مدرن عموماً برای ارائه تضمین‌های سیاسی یا دولتی در قالب جامعه مدنی به افراد در اعمال این حق به وجود آمده است (Javid, 2009:38). نظریه حقوق طبیعی مدرن نقش بسزایی در تکوین مفهوم حقوق شهروندی داشته است. چهار اصل اساسی حقوق طبیعی مدرن که می‌توان از مجموع دیدگاه‌های اندیشمندان و نظریه‌پردازان حقوق طبیعی مدرن برداشت کرد عبارت از وجود عدالت در فطرت بشر، مطابقت قانون طبیعی با عقل، جهانی بودن قانون طبیعی

و برابری افراد بشری از لحاظ فطری می‌باشد. ماحصل اصول و افکار یاد شده حمایت از حقوق و آزادی‌های فردی بوده است که در نهایت منشأ بروز انقلابی‌هایی در مغرب زمین شد (Nargesian, 2015).

### قانون اساسی در پیوند با حقوق شهروندی

قانون اساسی جمهوری اسلامی مصوب ۱۳۵۸ هجری شمسی، پس از تشریح اصول کلی بیان زبان، خط، تاریخ و پرچم رسمی کشور در فصل سوم به حقوق ملت پرداخته است. مهم‌ترین حقوق شهروندی که قانون اساسی بر آن مهر تأیید نهاده است به شرح ذیل می‌باشد:

اصل بر خورنداری از حقوق مساوی؛ مطابق با اصل نوزدهم و بیستم قانون اساسی، همه افراد ملت اعم از زن و مرد یکسان در حمایت قانون قرار دارند و از همه حقوق انسانی، سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی با رعایت موازین اسلام برخوردارند.

اصل امنیت فردی؛ در اصل سی و دوم قانون اساسی آمده است: «هیچ کس را نمی‌توان دستگیر کرد، مگر به حکم و ترتیبی که قانون معین می‌کند. در صورت بازداشت، موضوع اتهام باید با ذکر دلایل، بلافاصله به متهم، ابلاغ و تفهیم شود و حداکثر ظرف مدت ۲۴ ساعت، پرونده مقدماتی برای مراجع صالحه قضایی ارسال و مقدمات محاکمه در اسرع وقت فراهم گردد، متخلف از این اصل مطابق با قانون مجازات می‌شود».

اصل مصونیت مسکن و آزادی در انتخاب محل سکونت: یکی از حقوق شهروندی محسوب می‌گردد که بر اساس میل و اراده افراد انجام می‌شود.

اصل عدم تعرض به مکاتبات: اصل تعرض ناپذیری مکاتبات و نامه‌های افراد در جهت صیانت و حمایت از زندگی خصوصی افراد می‌باشد و در جهت حفظ حقوق شهروندی است و در اصل بیست و پنجم مورد تأکید قرار گرفته است.

آزادی رفت و آمد: از حقوق به رسمیت شناخته شده شهروندی در جهان معاصر و قوانین اساسی، آزادی آمد و شد و تردد است. حق عبور و مرور آزاد در داخل کشور یا خروج از کشور از حقوق شهروندی شناخته شده است. اصل آزادی در انتخاب شغل؛ در اصل بیست و هفتم بیان می‌شود که هر کس حق دارد شغلی را که بدان مایل است و مخالف اسلام و مصالح عمومی و حقوق دیگران نیست برگزیند. دولت موظف است با رعایت نیاز جامعه به مشاغل گوناگون برای همه افراد امکان اشتغال به کار و شرایط مساوی را برای احراز مشاغل ایجاد نماید.

اصل ممنوعیت تفتیش عقاید: در اصل بیست و هشتم آمده است تفتیش عقاید ممنوع است و هیچ کس را نمی‌توان به صرف داشتن عقیده‌ای مورد تعرض و مؤاخذه قرار داد. در مورد آزادی عقیده و آزادی مذهب نیز در قانون اساسی بر اساس آموزه‌های دینی اصولی تدوین شده است.

حقوق قضایی شهروندی: اصل سی و چهارم قانون اساسی مقرر می‌دارد که دادخواهی از حقوق مسلم فردی و شهروندی آحاد ملت است. در اصل مذکور آمده است: دادخواهی حق مسلم هر فرد است و هر کس می‌تواند به منظور دادخواهی به دادگاه‌های صالح رجوع نماید.

آزادی آموزش و پرورش: در بند سوم از اصل سوم، آموزش و پرورش و تربیت بدنی رایگان برای تمامی شهروندان در تمام سطوح را مقرر نموده است که چنین تسهیل و تعمیم آموزش عالی در سرلوحه اقدامات دولت قرار داده شده است.

آزادی اخبار و اطلاعات: حقوق مربوط به آزادی اخبار و اطلاعات از مهم‌ترین و عام‌ترین حقوق شهروندی جهت نیل به درست‌ترین و صادقانه‌ترین اطلاعات در خصوص مسائل داخلی و بین‌المللی است.

آزادی‌های سیاسی و اجتماعی: بخش مهمی از حقوق شهروندی در دولت مدرن، مربوط به آزادی‌های سیاسی و اجتماعی است. آزادی‌های سیاسی و اجتماعی در جهان امروز اشکال متنوعی یافته است و قوانین اساسی کشورها و قوانین عادی مکمل، حدود و ثغور آن را مشخص نموده است. آزادی حزب، تشکیل اجتماعات و تجمع‌های سیاسی، آزادی انتخاب کردن و انتخاب شدن، انتخابات آزاد و غیر فرمایش از حقوق سیاسی شهروندی در دوران جدید شمرده شده است.

اصل حرمت مالکیت: اصل مالکیت یکی از حقوق مهم شهروندی و لازمه رشد و توسعه کشور و اشتغال‌زایی و ایجاد انگیزه جهت سرمایه‌گذاری جهت نیل به پیشرفت محسوب می‌شود. تملک، انتقال و زوال حق بالمعنی از ارکان حقوق مدنی می‌باشد.

حق تابعیت و تغییر آن: یکی از حقوق شهروندی، حق برخورداری از تابعیت و نیز حق تابعیت است. به عبارت دیگر، تغییر تابعیت ملی از مصادیق حقوق بشر در نظام‌های حقوقی بزرگ معاصر قلمداد می‌شود (Ahmaditabatabaei, 2009:84).

برخورداری از تأمین اجتماعی: تأمین اجتماعی به معنای امروزی نقشی برجسته در حل مشکلات جامعه بازی می‌کند، زیرا هزینه بهداشت و درمان و زندگی به هنگام بیماری، بیکاری یا بازنشستگی از مسائل مهم خانواده‌ها به شمار می‌رود و تأمین خدمات مربوط به آن‌ها در چارچوب نظام تأمین اجتماعی تا اندازه زیادی از سنگینی بار اقتصادی بر دوش شهروندان می‌کاهد و مایه امنیت خاطر آنان می‌شود. اصل بیست و نهم قانون اساسی برخورداری از تأمین اجتماعی به هنگام بازنشستگی، بیکاری، پیری، از کارافتادگی، بی‌سپرستی، در راه ماندگی، پیش آمدن سوانح، نیاز به خدمات بهداشتی و درمانی را حقی همگانی شمرده و دولت را موظف کرده است بر پایه قوانین از محل درآمدهای عمومی و درآمدهای برآمده از مشارکت شهروندان، خدمات و حمایت‌های یاد شده را برای همه آن‌ها فراهم کند (Jahangir, 2006:112).

**حقوق شهروندی از بعد حقوقی**

قانون تبلور حق است. گسترش زمینه‌های فرهنگی، احترام به قانون، گامی در گسترش حقوق شهروندی می‌باشد تا شهروندان بیاموزند و اعتقاد پیدا کنند که قانون فی نفسه مقوله‌ای مقدس و محترم است، زیرا ضامن حقوق آن‌ها است و تأمین کننده مصالح عمومی، تساوی مردم در مقابل قانون بد، بهتر از نبودن قانون یا اجرای غلط قانون خوب است. قانون احترام به آزادی‌های مشروع و حفظ حقوق شهروندی مصوب ۱۳۸۳/۲/۱۵ مشتمل بر ۱۵ بند، نمونه بارز این دیدگاه است. مخاطب آن قوه قضاییه، محاکم عمومی، انقلاب و نظامی و دادرها است و جهت رعایت حقوق انسانی متهمان و محکومین نگاشته شده است (Baqerian, 2011:44).

در جمع‌بندی با مرور قانون اساسی و حقوق شهروندان می‌توان سه دسته اصول را از یکدیگر متمایز ساخت: دسته اول، مجموعه اصولی است که بدون هیچ‌گونه قید و شرط به‌عنوان حق اعضای جامعه مورد تأکید واقع شده است. ۱۶ اصل از قانون اساسی در این دسته قرار می‌گیرند. مانع اصلی حقوقی تحقق بیشتر قوانین مذکور در این نکته است که پیش‌بینی لازم جهت برخورد قانونی با اشخاص و دستگاه‌هایی که از اجزای این اصول ممانعت به عمل می‌آورند به عمل نیامده است.

مانع دیگر در این مسیر تفسیر قوانین در مورد اصطلاحات به کار رفته در قوانین می‌باشد که در عمل، حتی دایره‌های جدیدی از قوانین را باز می‌نماید. نمونه بارز این موضوع آموزش و پرورش رایگان و ایجاد مدارس غیرانتفاعی در جامعه می‌باشد.

دسته دوم، شامل اصولی است که در متن آن‌ها قیدها و محدودیت‌ها نیز مشخص شده است. تعداد این قوانین شش اصل می‌باشد. اصول ۲۲، ۲۴، ۲۵، ۳۲، ۳۳ و ۳۷ در شمار این دسته هستند (Ismaeili, 2001:131).

**چارچوب نظری مالیات و تحلیل مفهومی آن**

با توجه به اینکه موضوع اصلی تحقیق حقوق شهروندی در سازمان امور مالیاتی کشور است، لازم است تا مفهوم مالیات نیز تا جایی که به مباحث حقوقی مربوط می‌شود، مورد بررسی قرار گیرد.

**تعریف و فلسفه وجودی مالیات**

برای مالیات تعاریف گوناگونی در حوزه‌های مختلف علوم ارائه شده است. در اصطلاح اقتصادی هرگونه تحمیلی بر هزینه‌های افراد یا سرمایه‌هایشان توسط دولت می‌تواند به‌عنوان مالیات تلقی شود، بدیهی است که از نظر حقوقی تورم (که برابر تعریف یاد شده، یک نوع تحمیل هزینه‌ها و شهروندان است)، یک مالیات نیست. به طرز مشابهی مقررات گذاری در برخی حوزه‌ها که می‌تواند همان آثار و نتایج اقتصادی نظیر مالیات را بر شهروندان تحمیل نماید (Thuronyi, 2017:97).

از نظر حقوقی مالیات وجوهی است که اشخاص حقیقی یا حقوقی، بنا بر قانون ملزم به پرداخت آن به

دولت‌اند و معمولاً به جهت خدمت معینی پرداخت می‌شود. این پرداخت می‌تواند از سر میل و رغبت یا با اجراه صورت گیرد (Tavakoli, 2012: 101).

در تعریف دیگری جنبه‌های حقوقی طرفین رابطه و ماهیت آن مورد تأکید است و مالیات از مظاهر حاکمیت دولت‌ها است و بدین لحاظ به طور یک‌جانبه برقرار و به‌اجبار وصول می‌شود. پرداخت آن یک عمل اختیاری نیست، بلکه جنبه الزامی و اجباری دارد (Rostami, 2014: 62).

### تبیین و تکوین حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی

مفهوم حقوق مؤدیان مالیاتی یکی از مباحث بحث برانگیز حقوق مالیاتی است. ریچارد کوردون صاحب‌نظر حقوق مالیاتی در این باره می‌گوید: در معنای واقعی کلمه حقوق مؤدی مالیاتی را می‌توان شامل «حقوق» (مثل حق رازداری و حق اخذ توضیحات) دانست، اما همچنین شامل هر چیز دیگری نیز می‌شود که مشخصاً از وی انتظار نمی‌رود مثل حق عدم نگهداری اسناد و مدارک غیر ضروری و حق عدم تحمل جریمه به خاطر مبالغی که قانوناً به عهده وی نبوده است (Rostami, 2009: 72). در واقع، هیچ تعریف جهان‌شمولی از حقوق مؤدیان مالیاتی وجود ندارد. بنتلی معتقد است که حقوق مؤدیان مالیاتی ابتدائاً حقوق سیاسی و مدنی است که متعادل‌کننده حقوق افراد در ارتباط با تعهدات دولت است (Thuronyi, 2017: 104).

### تکوین حقوق مؤدیان در نظام حقوق داخلی: تصویب قوانین و منشورهای مالیاتی

تداوم تلاش‌ها در جهت پیوند حقوق بشر با حقوق مؤدیان منجر به شناسایی حقوق مؤدیان در نظام‌های داخلی شده اصول و مبانی حمایت از حقوق مؤدیان در قوانین اساسی و قوانین عادی اکثر کشورهای مبتنی بر نظام حاکمیت قانون قابل بررسی است. علاوه بر این مهم‌ترین جنبه این رویکرد نسبتاً جدید، تهیه و تنظیم منشورها یا بیانیه‌های رسمی درباره حقوق مؤدیان مالیاتی است: مرجع صادرکننده این‌گونه اسناد غالباً مراجع مالیاتی هستند، اسناد مذکور معمولاً نشأت گرفته از قانون مالیاتی و مؤید آن است و حقوق مؤدیان مالیاتی را در قانون تشریح می‌کنند. اگرچه ماهیت حقوقی مستقل نداشته و بدون پشتوانه مبنای قانونی قابلیت اجرایی ندارند (Rostami, 2009: 78).

### ضمانت اجرای حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی

شناسایی و رسمیت حقوق مؤدیان مالیاتی چه در قالب قوانین و مقررات عادی و چه به صورت تدوین بیانیه و منشور حقوق مالیات‌دهندگان بدون داشتن ضمانت اجرایی لازم، راهکار مفیدی جهت حمایت از حقوق مؤدیان ارائه نخواهد داد. ضمانت اجرای حقوق مؤدیان مالیاتی شهروندان در متون قانونی اصولاً باید مورد پشتیبانی قانون اساسی و قوانین را گیرد.



## الف- ضمانت اجرا در قانون اساسی

نخستین و مهم‌ترین ضمانت اجرایی حقوق مؤدیان مالیاتی در قانون اساسی است. در قانون اساسی می‌توان ضمانت اجراها را از دو بعد مورد بررسی قرار داد: نخست؛ ضمانت‌های اجرایی است که مبنای آن به طور مستقیم در این قانون پیش‌بینی شده است و در قالب اموال عام و کلی و عموماً در قسمت مربوط به حقوق و آزادی‌های بنیادین مورد شناسایی قرار گرفته است. برخی از این حقوق مستقیماً بر حقوق مؤدیان مالیاتی تأثیر گذارده‌اند؛ مانند حق رسیدگی یا دادرسی منصفانه در چارچوب محقق‌یکی از جرائم مالیاتی و یا حق تجدیدنظرخواهی از یک تصمیم مالیاتی در دادگاه برخی دیگر نیز مربوط به بیانیه‌ها و یا لوایح حقوقی است.

دومین بعد از ضمانت‌های اجرایی قانون اساسی روش‌هایی است که برای تضمین حقوق پیش‌بینی شده است. برای نمونه یکی از این روش‌ها، گنجانیدن یک شرط یا ماده تفسیری است. وجود شروط تفسیری در قانون‌گذاری‌ها، ویژگی مهم قانون‌گذاری‌های مدرن است که به‌طور مداوم در میان حوزه‌های پیچیده حقوق، حقوق شهروندان را تصریح کند. علاوه بر این می‌توان از روش‌های دیگری مانند انعطاف‌پذیر ساختن یا سخت کردن روش‌های تجدیدنظر در اصول مربوط به حقوق شهروندان نیز یاد کرد.

در نظام حقوقی ایران تفسیر قانون اساسی یکی از ویژگی‌های مهم شورای نگهبان قانون اساسی است. شورای نگهبان قانون اساسی می‌تواند با استفاده از حق تفسیر خود در تفسیر قانون اساسی و یا نگاه ویژه‌ای به فصل سوم قانون اساسی، حق‌های موجود در این فصل را از طریق اساسی سازی حقوق اداری و به طور خاص تر حقوق مالیاتی شناسایی کند.

## ب- ضمانت اجرا در قوانین عادی

متأسفانه در نظام حقوقی ایران به دلیل عدم تدوین و شناسایی حقوق مؤدیان مالیاتی در یک متن منسجم با فصلی مستقل ضمانت اجرایی آن نیز دقیق و صریح نیست، لذا باید به ضمانت‌های اجرایی کلی قانون در این باره اشاره کرد، ق.م.م در ماده ۲۶۴ به منظور نظارت بر اجرای این قانون توسط مقامات و مأموران مالیاتی، دادستان انتظامی مالیاتی را به عنوان مرجع کشف، تحقیق و تعقیب تخلفات اداری مأموران مذکور در امور مالیاتی پیش‌بینی کرده است. نظارت کلی این مراجع می‌تواند شامل نظارت بر رعایت حقوق مؤدیان مالیاتی نیز باشد، به‌ویژه آنکه به موجب بند الف ماده ۲۶۵ قانون فوق شکایت ذینفع به عدم رعایت مقررات این قانون یکی از جهات موجب شروع رسیدگی و تحقیق (توسط دادستان انتظامی مالیاتی) خواهد بود، بی‌شک ذینفع اصلی در این قانون همان مؤدی مالیاتی است که می‌تواند نسبت به عدم رعایت مقررات قانون مالیاتی و از جمله عدم رعایت حقوق قانونی خود توسط مأموران مالیاتی به مرجع مذکور شکایت نمایند (Rostami, 2009: 62).

ماده ۲۷۰ نیز در بیان حکم مجازات تخلفات اداری مأموران مالیاتی در امور مابقی موارد دیگری را ذکر

می‌کند که در جهت حمایت از مؤدیان مالیاتی و حقوق آن‌ها قابل بررسی است. طبق بند یک این ماده، تشخیص درآمد مؤدی بیشتر از میزان واقعی از روی عمد یا مسامحه بدون توجه به اسناد و مدارک مؤدی و بدون تحقیقات کافی، تخلف محسوب و مستوجب مجازات اداری حداقل سه ماه و حداکثر پنج سال انفصال از خدمات دولتی است.

### حقوق شهروندی مؤدیان در مرحله قانون‌گذاری (تصویب قانون مالیاتی)

در نظام مبتنی بر حاکمیت قانون همواره از قانونی صحبت می‌شود که دارای ابعاد چندگانه است. نخست اینکه قانون مطلوب، صرفاً مصوبه مجلس نیست، بلکه مفهومی است که با داشتن الزامات شکلی و ماهوی بتواند آثار مبتنی به نفع شهروند ایجاد نماید، از این‌رو، همواره مفاهیم دیگری چون الزامات اولیه یا ماهوی مانند عمومیت، انتشار عمومی، ثبات، صراحت و عدم ابهام، عطف بماسبق نشدن، امکان‌پذیری و قابلیت اجرا، همسویی با وجدان عمومی برابری در مقابل قانون، اعمال بی‌طرفانه قانون و الزامات ساختاری با شکلی چون وجود سلسله‌مراتب، ساز و کارهای تضمین سلسله مراتب، نظارت قضایی و نظایر آن‌ها به‌مثابه ویژگی‌های اساسی مفهوم قانون مطرح می‌شود.

دوم اینکه قانون باید حق‌ها و آزادی‌های شهروندان را مدنظر قرار دهد و در حوزه‌های متفاوت بتواند سازوکارهای تضمین حقوق شهروندی و پیش‌بینی نماید. پس قانون یک هنجار برتر و بنیادین است، به این معنا که شهروند را در برابر خودکامگی قدرت پشتیبانی می‌کند. احراز قانون‌مداری از آن جهت بنیادین است که حقوق شهروندان را تضمین می‌کند.

سوم اینکه قانون باید بتواند با توجه به موضوع موردنظر با ساختارها و اجزاء دیگر جامعه در هماهنگی کامل باشد، برای مثال؛ قانون مالیاتی نمی‌تواند نسبت به مسائل و حوزه‌های دیگری چون اقتصاد، مدیریت، سیاست و نظایر آن بی‌تفاوت باشد و در حوزه حقوقی نیز باید در تلفیق و هماهنگی کامل با سایر رشته‌ها و قوانین مانند قانون تجارت، قانون اساسی و... باشد (Rostami, 2009:62).

### حقوق شهروندی مؤدیان در مرحله اجرایی (ممیزی و وصول مالیات)

بخش مهمی از حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی مربوط به مرحله ممیزی و وصول است. حقوقی که در مرحله باید رعایت مورد حقوقی است که بایستی توسط مأموران و مقامات اداره مالیاتی به هنگام برخورد با مؤدیان مالیاتی رعایت کرد (Rostami, 2009:63). حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی که مربوط به اداره مالیاتی است، متأثر از نظریه اداره خوب و دکتربین‌های نوین حقوق اداری است و نمی‌توان تأثیر نظریات مربوط به حکمرانی خوب را بر تبیینی که از اداره مالیاتی خوب صورت می‌گیرد، نادیده گرفت. در بسیاری از کشورها مقررات مربوط به رفتار منصفانه بخشی از قانون امور اداری به حساب می‌آید (Vanistendael, 2003:132).

**حقوق شهروندی مؤدیان در مرحله دادرسی مالیاتی (حل و فصل اختلافات مالیاتی)**

در نظام حقوقی ایران سه مرجع اختصاصی اداری برای رسیدگی به دعاوی و شکایات مالیاتی پیش‌بینی شده است. فصل سوم و چهارم از ق.م.م مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ سه مرجع را معرفی می‌نماید. مهم‌ترین مرجع که مرجع اصلی محسوب می‌شود، هیأت حل اختلاف مالیاتی است که در دو سطح بدوی و تجدیدنظر رسیدگی می‌کند. علاوه بر آن شورای عالی مالیاتی و هیأت فوق‌العاده مقرر در ماده ۲۵۱ مکرر قانون یاد شده از جمله دیگر نهادهای رسیدگی‌کننده به اعتراضات و شکایات مالیاتی می‌باشند. بر اساس ماده ۲۲۴ ق.م.م مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی به‌جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده هیأت حل اختلاف مالیاتی است هر هیأت حل اختلاف مالیاتی از سه نفر به شرح ذیل تشکیل خواهد شد.

**جایگاه اصل صرفه‌جویی در قوانین و مقررات مالیاتی: طراحی نظام جامع مالیاتی**

نظام مالیاتی ایران با گذشت چندین دهه، همچنان رویکردی سنتی داشته و آن فناوری‌های روز در زمینه اخذ مالیات و وصول آن عقب است. پس از گذشت سال‌ها سرانجام در سال ۱۳۹۴ و در قالب تبصره ۱ الحاقی به ماده ۲۱۹ ق.م.م موضوع بهره‌گیری از فناوری اطلاعات با استثنائاتی موردپذیرش قانون‌گذار قرار گرفت. بر اساس این تبصره، سازمان امور مالیاتی کشور با اجرای طرح جامع مالیاتی و استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات و روش‌های مکانیزه، ترکیبات و رویه‌های اجرایی متناسب با آن شامل مواردی از قبیل ثبت‌نام، نحوه ارائه اظهارنامه، پرداخت مالیات، رسیدگی، مطالبه و وصول مالیات، ثبت اعتراضات مؤدیان، ابلاغ اوراق مالیاتی و تعیین ادارات امور مالیاتی ذی‌صلاح برای انجام موارد فوق را تعیین و اعلام می‌کند. حکم این تبصره شامل قواعد قانونی مقرر در مورد تسلیم اظهارنامه، ثبت اعتراضات، ابلاغ اوراق مالیاتی و پرداخت مالیات نیست.

**اصل عدالت مالیاتی: رعایت برابری و توانایی پرداخت شهروندان**

اصل عدالت مالیاتی ابتدا در نظریه‌های اقتصاددانان کلاسیک نظیر آدام اسمیت مطرح و بعدها دچار تحولاتی شده است. از نظر آدام اسمیت مالیاتی عادلانه است که متناسب با توانایی پرداخت شهروند باشد که به آن اصطلاحاً مالیات نسبی با تناسبی می‌گویند. در این نوع مالیات، نرخ مالیات همواره ثابت است، ثانیاً ویژگی دیگر مالیات عادلانه، برابری است یعنی همه شهروندانی که در شرایط یکسان مالیاتی قرار دارند باید مالیات برابر بپردازند، ثالثاً ویژگی آخر عدالت مالیاتی، فراگیری یا عمومی است. بدین معنا که تمام شهروندان جامعه باید مالیات پرداخت کنند و تبعیضی بین آن‌ها نباشد. البته امروزه این امر مانع از برقراری قانونی معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و تخفیف‌های مالیاتی برای اشخاص ناتوان و کم‌بضاعت یا در راستای اعمال سیاست‌های اقتصادی، مانند تشویق بر سرمایه‌گذاری نیست (Rostami, 2014: 62).

در نظام حقوقی ایران برای اولین بار در متمم قانون اساسی مشروطه، اصل هشتم مقرر کرده بود: «اهالی

مملکت ایران در مقابل قانون دولتی متساوی‌الحقوق خواهند بود» پس از آن در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، اصل ۱۹ و ۲۰ از برابری حقوقی مردم ایران و همه افراد ملت از هر قوم و قبیله و مرد و زن صحبت به میان آورده و در اصل ۲ رفع تبعیضات ناروا و ایجاد امکانات عادلانه برای همه و... تساوی عمومی در برابر قانون، اشاره به اصل برابری نمودند.

از آنجاکه اصل برابری در پرداخت مالیات همانند اصل قانونی بودن مالیات از جمله اصول بنیادین مالیات محسوب می‌شود، اصولاً باید در قانون اساسی گنجانده شود: در قانون اساسی ایران هیچ اصلی به صراحت به برابری در مالیات اشاره نمی‌کند، اگرچه برابری به طور کلی در اصول ۱۰، ۲۰ و ۹ قانون اساسی مورد اشاره قانون‌گذار قانون اساسی قرار گرفته است، اما حتی در فصل چهارم قانون اساسی با عنوان «اقتصاد و امور مالی» هم مفاهیم کلی مانند «ریشه کن کردن فقر و محرومیت»، «تأمین نیازهای اساسی برای همه»، «تأمین شرایط و امکانات کار برای همه» در اصل ۴۳، «عدم تبعیض در بهره‌برداری از منابع طبیعی و استفاده از درآمدهای ملی در سطح استان‌ها و توزیع فعالیت‌های اقتصادی میان استان‌ها و مناطق مختلف کشور» در اصل ۴۸ که از جلوه‌های کلی اصل برابری هستند، اشاره شده است. در واقع در فصل چهارم قانون اساسی که جای اشاره به اصل برابری در مالیات بود، تنها اصل قانونی بودن مالیات‌ها در اصل ۵۱ بیان گردیده است.

اما اصل برابری در پرداخت مالیات در قوانین عادی به گونه دیگری است، ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم، در بندهای ۱ تا ۵ خود با عباراتی چون «کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی»، «هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران»، «هر شخص ایرانی مقیم خارج از ایران»، «هر شخص حقوقی ایرانی»، «هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقوقی یا غیرحقوقی)» در واقع اصل برابری را در گروه‌های مشمول مالیات بیان کرده است و البته در ماده ۲ خود با مشخص کردن بخش مهمی از اشخاص، عمومیت مذکور در ماده ۱ را استثناء کرده است. بر اساس ماده ۲، اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نیستند: ۱- وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، ۲- دستگاه‌هایی که بودجه آن‌ها به وسیله دولت تأمین می‌شود، ۳- شهرداری‌ها، ۴- بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف حضرت امام خمینی (ره) و مقام معظم رهبری.

تبصره ۱- شرکت‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آن‌ها متعلق به اشخاص و مؤسسه‌های مذکور در بندهای فوق باشد. سهم درآمد یا سود آن‌ها مشمول حکم این ماده نخواهد بود. حکم این تبصره مانع استفاده شرکت‌های مزبور از معافیت‌های مقرر در این قانون حسب مورد نیست.

تبصره ۲- درآمدهای حاصل از فعالیت‌های اقتصادی از قبیل فعالیت‌های صنعتی، معدنی تجاری، خدماتی و سایر فعالیت‌های تولیدی برای اشخاص موضوع این ماده که به نحوی غیر از طریق شرکت نیز تحصیل می‌شود، در هر مورد به طور جداگانه به نرخ مذکور در ماده (۱۰۵) این قانون مشمول مالیات خواهد بود.

مسئولان اداره امور در این گونه موارد نسبت به سهم فعالیت مذکور مکلف به انجام دادن تکالیف مربوط طبق مقررات این قانون خواهند بود. در غیر این صورت نسبت به پرداخت مالیاتی متعلق با مؤدی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

### مفهوم اصل قانونی بودن مالیات و گستره آن

اصل حاکمیت قانون به مثابه نظامی از هنجارها و مفاهیم بدیع در ابتدا گام خود اصل قانونی بودن را در بر دارد که نمود آن در حقوق مالیاتی یا اصل قانونی بودن مالیات پیوند می خورد، بر اساس اصل قانونی بودن مالیات (به مثابه مهم ترین اصل اساسی مالیات ها) وضع مالیات و شبکه مالیات صرفاً به موجب قانون مصوب مجلس قانون گذاری امکان پذیر است و قوه مجریه و سایر مقامات بدون اجازه قانون حق وضع مالیات و اجرای آن را ندارند (Rostami, 2014: 63). پس مالیات باید به وسیله قانون بر شهروندان تحمیل شود، یعنی قوانین مالیاتی نباید خودسرانه باشند.

### ۳- پیشینه پژوهش

#### بررسی تأثیر مالیات سبز در حکمرانی خوب (Pajooyan & Jalaliyan, ۲۰۱۱: ۹۳).

بر اساس نتایج پژوهشی که درباره تأثیر مالیات سبز، حکمرانی خوب در کشورهای صنعتی (OECD) - که بخش اعظمی از تولیدات صنعتی مخرب و آلوده ساز در این کشورها صورت می پذیرد، انجام شده است: تصویب قانون مالیات سبز در کنار برخی عوامل دیگر مانند حاکمیت قانون، جلوگیری از اجتناب مالیاتی و بهبود قوانین و مقررات مالیاتی می توانند تأثیر معناداری بر بهبود قضای محیط زیست داشته باشند.

#### بولینگ به تنهایی (Putnum, ۱۹۹۵: ۱۱۷).

پانتام در مقاله ای<sup>۱</sup> که در ژانویه ۱۹۹۵ در مجله دموکراسی چاپ شد به بررسی جامعه آمریکا می پردازد. او در این بررسی با استفاده از داده یک پیمایش نمونه ملی که در دو دهه گذشته ۱۴ بار در ایالات متحده تکرار شده است به این نتیجه می رسد که سرمایه اجتماعی در ایالات متحده کاهش پیدا کرده است و دلایل عقلانی وجود دارد که این کاهش گسترده و مداوم درگیری های مدنی که از یک ربع قرن پیش شروع شد، او در این مقاله با استناد به مطالعات نیمه تجربی خود در طی ۲۰ سال در زمینه حکومت های منطقه ای در مناطق مختلف ایتالیا درباره تأکید می کند.

عضویت در گروه های سنتی زنان عضویت در سازمان های مدنی اصلی مثل پسران پیشاهنگ و صلیب سرخ هم کاهش شدیدی را نشان می دهد و از همه مهم تر آنچه عنوان این مقاله پانتام است، بازی بولینگ

1. Bowling Alone: Americas Declining Social Capital

می‌باشد. پانام می‌گوید: امروز آمریکایی‌های بیشتری بولینگ بازی می‌کنند، اما بولینگ بازی در لیگ‌های سازمان‌یافته در دهه گذشته سیر نزولی داشته است.

### فرسایش و تحلیل رفتن شهروندی (Turner, ۲۰۰۶: ۱۰۷).

در ژوئن سال ۲۰۰۱ مقاله‌ای تحت عنوان فرسایش شهروندی<sup>۱</sup> به قلم برایان ترنر استاد دانشگاه علوم سیاسی و اجتماعی کمبریج در مجله جامعه‌شناسی بریتانیا چاپ شد. ترنر در این مقاله بر این نظر است که تغییرات اقتصادی و تکنولوژیکی باعث شده تا شرایطی که در دوران بعد از جنگ وجود داشت و موجب توافق و اجماع در حمایت از دولت رفاه می‌گردید تغییر شکل پیدا کند. در نتیجه این امر پارادایم شهروندی اجتماعی مارشال به تحلیل رفته است.

او در این مقاله استدلال می‌کند که در آن دوران استحقاق شهروندی مبتنی بر مشارکت در کار جنگ و تولیدمثل منتج به سه نوع هویت اجتماعی می‌گردید: شهروندان کارگر، شهروندان جنگجو، شهروندان والد. اتفاقات رخ داده در زمینه نیروی کار و توسعه تکنولوژیکی جنگ کار و جنگ را به‌عنوان مسیرهایی برای شهروندی فعال به تحلیل برده است، اما علی‌رغم تغییرات مهمی که از دواج و خانواده را به‌عنوان یک نهاد تغییر می‌دهند مشارکت اجتماعی را به‌عنوان یک رابطه اجتماعی تقویت کرده است.

### اعتماد به نهادهای دولتی و درگیری مدنی در میان نوجوانان (Freedman, ۲۰۱۰: ۱۳۱)

هدف این مقاله کشف طبیعت و همبستگی اعتماد با نهادهای سیاسی و همبستگی‌اش با مشارکت‌های سیاسی و مدنی مورد انتظار در میان نوجوانان است. در این مقاله محققان سه نوع از اعتماد را از یکدیگر متمایز کرده‌اند و به‌صورت تجربی مورد بررسی قرار داده‌اند. تقسیم‌بندی برگرفته از یترسون می‌باشد. سه سطحی را که محققان در این مقاله برای اعتماد در نظر گرفته‌اند عبارت است از: اعتماد به نهادها با افرادی که ارتباط روزانه کمی دارند یا اصلاً ارتباطی ندارند. اعتماد به نهادها با افراد منتخبی که کراراً با یکدیگر ارتباط متقابل دارند (مانند مدارس) و اعتماد به افراد دیگر. همچنین در این مقاله سه نوع مشارکت مدنی و سیاسی نیز بررسی و آزمون می‌گردد.

## ۴- روش تحقیق

روش تحقیق را می‌توان به‌عنوان یک فرآیند معتبر و نظام‌یافته برای بررسی واقعیات و دستیابی به راه‌حل مشکلات تعریف نمود. روش‌های تحقیق را بر مبنای هدف و روش تقسیم‌بندی می‌نمایند به‌گونه‌ای که تحقیقات بر مبنای نوع هدفشان به ۵ گروه تحقیقات بنیادی (پایه)، کاربردی، ارزیابی، تحقیق و توسعه و عملی

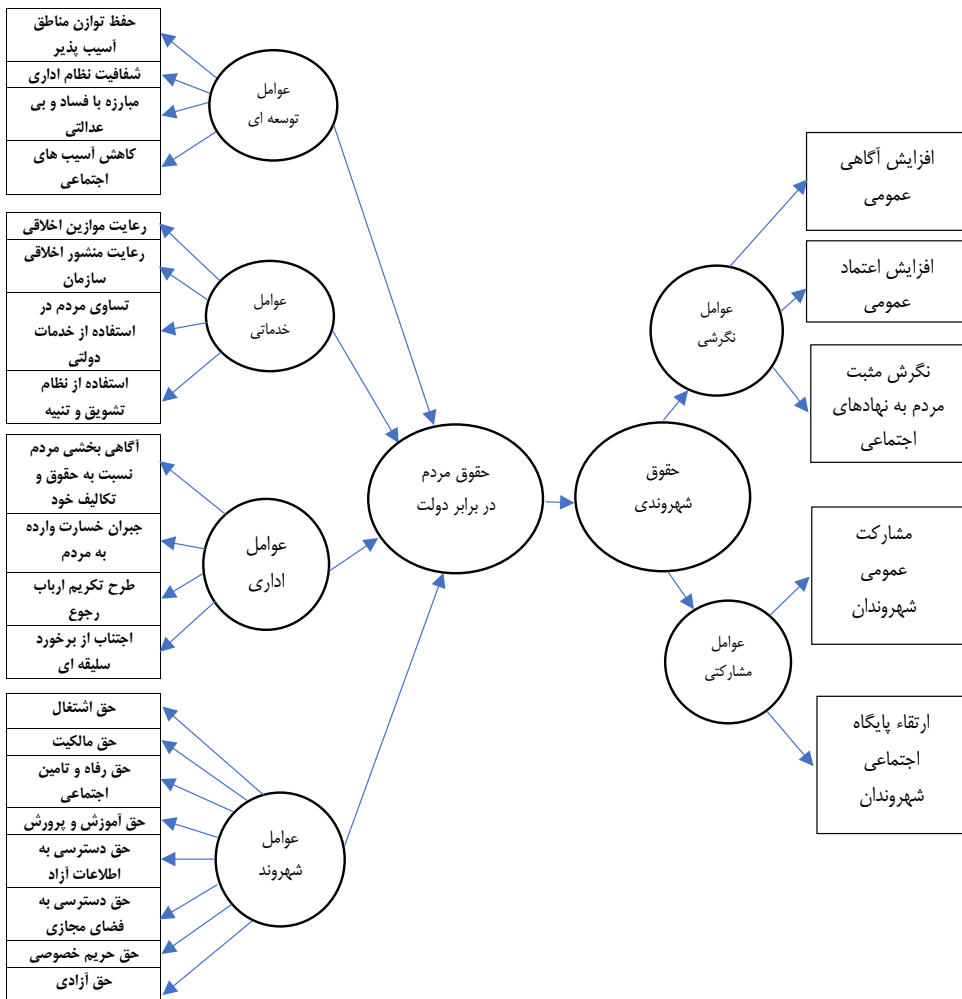
1. The Erosion of Citizenship

و برحسب روش گردآوری داده‌ها به نه تحقیق، تاریخی، توصیفی، پیمایشی، تحلیل محتوا، میدانی، مورد کاوی، همبستگی، علی (آزمایشی) و علی تطبیقی طبقه‌بندی می‌شوند (Khaki, 2011: 54).

### ۵- مدل مفهومی پژوهش (پیشایندها و پسایندهای حقوق شهروندی)

با توجه به مباحث مطرح‌شده و مبانی نظری پژوهش و نظر خبرگان و متخصصان مدل مفهومی زیر ارائه گردید:

شکل (۱) - مدل مفهومی پژوهش



منبع: یافته‌های محقق

## ۶- فرضیات تحقیق

عوامل توسعه‌ای تأثیر معناداری بر حقوق مردم در برابر دولت دارد.  
عوامل خدماتی تأثیر معناداری بر حقوق مردم در برابر دولت دارد.  
عوامل اداری تأثیر معناداری بر حقوق مردم در برابر دولت دارد.  
عوامل شهروندی تأثیر معناداری بر حقوق مردم در برابر دولت دارد.  
حقوق مردم در برابر دولت تأثیر معناداری بر حقوق شهروندی دارد.  
حقوق شهروندی تأثیر معناداری بر عوامل نگرشی دارد.  
حقوق شهروندی تأثیر معناداری بر عوامل مشارکتی دارد.

## ۷- جامعه آماری

جامعه آماری: یک جامعه آماری عبارت است از مجموعه‌ای از افراد یا واحدها که دارای حداقل یک صفت مشترک باشند. معمولاً در هر تحقیق علمی جامعه مورد بررسی، یک جامعه آماری است که محقق مایل است صفت یا صفات متغیر واحدهای آن مورد را مورد مطالعه قرار دهد (Rahimian, 2014: 107).  
جامعه آماری در این تحقیق کلیه شهروندان و مؤدیان مالیاتی شهر تهران می‌باشد.

## ۸- نمونه آماری

حجم نمونه در روش‌شناسی مدل یابی معادلات ساختاری می‌تواند بین ۵ تا ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر اندازه‌گیری شده تعیین شود که در فرمول زیر نشان داده شده است:  
$$5q \leq n \leq 15q$$
  
Q تعداد سؤالات پرسشنامه می‌باشد و n حجم نمونه است.  
تعداد سؤالات پرسشنامه این پژوهش ۳۱ گویه می‌باشد، بنابراین طبق فرمول فوق حداقل تعداد نمونه ۱۵۵ باشد که برای اطمینان ۳۰۰ پرسشنامه به نمونه‌های آماری تحویل می‌شود.

## ۹- ابزار جمع‌آوری اطلاعات

در این پژوهش از پرسشنامه به‌عنوان ابزار اصلی جمع‌آوری اطلاعات استفاده شده است. از نکات بارز این روش، جمع‌آوری اطلاعات در سطح وسیع و با هزینه بسیار پایین می‌باشد. از طریق پرسشنامه می‌توان دانش، علایق، نگرش و عقاید فرد را مورد ارزیابی قرار داد، به تجربیات قبلی وی پی برد و به آنچه در حاضر انجام می‌دهد، آگاهی یافت (Sarmad, 2013: 84). پرسشنامه در این پژوهش محقق ساخته می‌باشد، بدان معنا



که پژوهشگر با استفاده از مقالات متعدد و استفاده از راهنمایی‌های استاد راهنما، جهت طراحی پرسشنامه اقدام می‌نماید و پس از به اتمام رسیدن روایی و پایایی آن را می‌سنجد که در این پژوهش روایی و پایایی پرسشنامه با استفاده از روش مدل یابی معادلات ساختاری صورت می‌پذیرد.

### ۱۰- روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

در این تحقیق از مدل یابی معادلات ساختاری در قالب سه زیرمجموعه: ۱- برازش مدل ساختاری، ۲- برازش مدل اندازه‌گیری، ۳- برازش کل مدل و استفاده از توزیع T برای آزمودن مدل و نرم‌افزار PLS استفاده می‌شود.

#### ۱۰-۱- مدل یابی معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مربعات جزئی

برخلاف رویکرد مبتنی بر کوواریانس، مدل یابی معادلات ساختاری در ابتدا توسط هرمن والد در سال ۱۹۷۵ تحت عنوان حداقل مجذورات جزئی از سرگیرنده غیرخطی معرفی گردید. این رویکرد به‌جای بازتولید ماتریس کوواریانس تجربی، بر پیشینه‌سازی واریانس متغیرهای وابسته که توسط متغیرهای مستقل پیش‌بینی می‌شود، تمرکز دارد. این رویکرد همانند رویکرد لیزرل، از بخش ساختاری که نمایانگر روابط بین متغیرهای پنهان و بخش اندازه‌گیری که نشانگر روابط متغیرهای پنهان با نشانگرهایشان است، تشکیل شده است. در رویکرد مدل یابی معادلات ساختاری بخش ساختاری، مدل درونی و بخش اندازه‌گیری مدل بیرونی، نام دارد.

#### ۱۰-۲- بررسی برازش مدل

در خصوص بررسی برازش مدل در قسمت مدل‌های اندازه‌گیری سه مورد استفاده می‌باشد: پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا (Davari, 2013: 89).

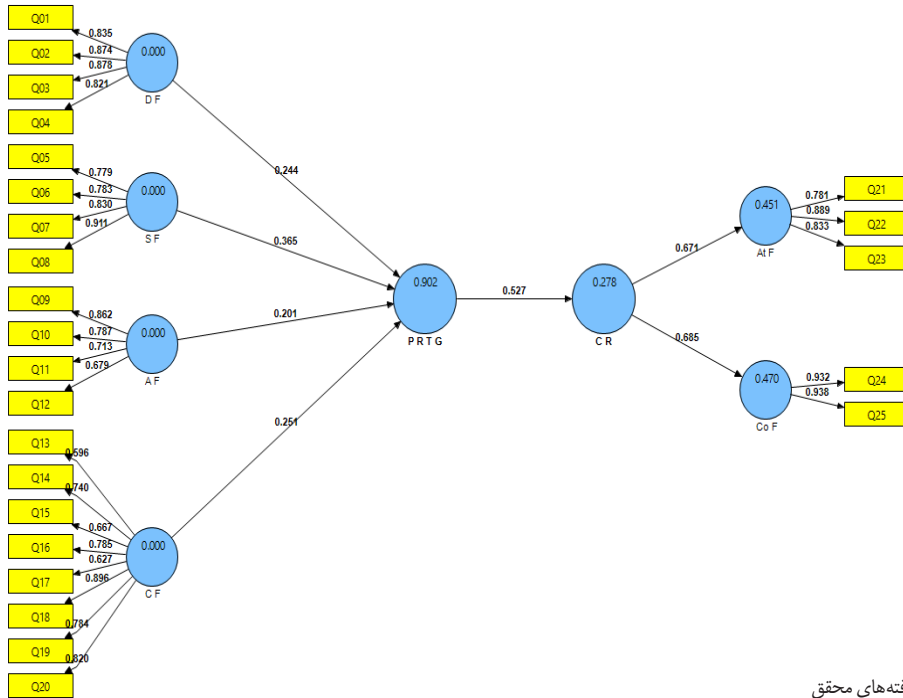
#### ۱۰-۳- پایایی شاخص

پایایی شاخص نیز توسط سه معیار ۱) (آلفای کرونباخ، ۲) پایایی ترکیبی (CR)، ۳) ضرایب بارهای عاملی مورد سنجش واقع می‌گردد.

کرونباخ مقدار بالاتر از ۰/۷ را نشانگر پایایی قابل قبول دانسته است و در مورد متغیرهایی با تعداد سؤالات اندک، مقدار ۰/۶ را به‌عنوان سرحد ضریب آلفای کرونباخ معرفی کرده‌اند (Davari, 2013: 89).

پایایی در مورد مدل اندازه‌گیری زمانی قابل قبول است که مقدار بارهای عاملی برابر و یا بیشتر از مقدار ۰/۴ شود. این بدان معناست که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده است. زمانی که محقق پس از محاسبه بارهای عاملی بین سازه و شاخص‌های آن با مقادیری کمتر از ۰/۴ مواجه شد، باید آن شاخص‌ها (سؤالات پرسشنامه) را اصلاح نموده و یا از مدل پژوهش خود حذف نماید.

شکل (۲) - ضرایب بارهای عاملی



منبع: یافته‌های محقق

مطابق نتایج آزمون که در شکل ۲ لحاظ گردیده است، ضرایب بارهای عاملی برای تمامی سؤالات بیشتر از ۰/۴ می‌باشد که این امر به منزله مجوز جهت انجام باقی محاسبات می‌باشد.

جدول (۱) - نتایج پایایی ترکیبی - معیارهای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی

متغیرهای مکنون	عنوان	عنوان در مدل	ضریب آلفای کرونباخ ( $\alpha > 0,7$ )	ضریب پایایی ترکیبی ( $CR > 0,7$ )
عوامل اداری	Administrative factors	A F	۰/۷۶۷۰۲۵	۰/۸۴۷۱۳۳
عوامل نگرشی	Attitudes factors	At F	۰/۷۸۱۵۹۴	۰/۸۷۳۶۰۳
عوامل شهروندی	Citizen factors	C F	۰/۸۸۲۲۰۵	۰/۹۰۷۸۷
عوامل مشارکتی	Collaborative factors	Co F	۰/۸۵۶۵۴۴	۰/۹۳۳۰۴۳
عوامل توسعه‌ای	Developmental factors	D F	۰/۸۷۴۰۸۴	۰/۹۱۳۸۶۴
عوامل خدماتی	Service Factors	S F	۰/۸۴۴۶۵۴	۰/۸۹۶۲۵۶

با مقایسه مقادیر کسب‌شده جهت معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی، با مقدار مرجع، مقادیر کسب‌شده موردقبول می‌باشد و نشان از پایداری درونی مناسب مدل اندازه‌گیری دارد.

#### ۱۰-۴- روایی همگرا

دومین معیاری که در روش PLS برای بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری به کار برده می‌شود، روایی همگرا است. این معیار نشان‌دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های خود است. به عبارتی، این معیار بیان‌کننده میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود می‌باشد که هر چه این همبستگی بیشتر باشد، برازش نیز بیشتر است. مقدار بحرانی این معیار عدد ۰/۵ است، بدین معنی که مقدار AVE بالای ۰/۵ روایی همگرایی قابل‌قبول را نشان می‌دهد.

مطابق با یافته‌های پژوهش و خروجی نرم‌افزار و با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ ۰/۷، برای پایایی ترکیبی ۰/۷ و برای میانگین واریانس استخراجی ۰/۵ می‌باشد، تمامی این معیارها برای متغیرهای مکنون مقدار مناسبی اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرایی پژوهش حاضر را تأیید ساخت.

#### ۱۰-۵- روایی واگرا

جهت بررسی روایی واگرا از طریق مقایسه میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌هایش در مقابل همبستگی آن سازه با سایر سازه‌ها استفاده شده است. روایی واگرا وقتی در سطح قابل‌قبول است که میزان AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه‌های دیگر (جزر مقدار ضرایب همبستگی بین سازه‌ها) در مدل باشد.

جدول (۲) - ماتریس سنجش روایی واگرا به روش فورنل و لارکر

	A F	At F	C F	Co F	D F	S F
A F	۰/۷۶۳۵					
At F	۰/۶۷۹۶۲۱	۰/۸۳۵۴				
C F	۰/۶۷۹۲۳۸	۰/۷۳۸۳۲۲	۰/۷۴۵۷			
Co F	۰/۵۸۴۶۹۵	۰/۷۷۷۸۹۸	۰/۶۶۸۵۲۶	۰/۹۳۵۱		
D F	۰/۷۱۳۴۶۲	۰/۶۱۹۶۹۱	۰/۶۳۲۲۴۱	۰/۴۶۰۷۶۷	۰/۸۵۲۳	
S F	۰/۷۳۵۲۹۳	۰/۶۷۰۸۰۹	۰/۶۸۵۱۳۲	۰/۵۳۵۹۹۵	۰/۷۹۴۰۶۵	۰/۸۲۷۳

منبع: یافته‌های پژوهش

مقدار جذر میانگین واریانس استخراجی تمامی متغیرهای مکنون پژوهش حاضر که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میان آن‌ها که در خانه‌های زیرین و چپ قطر اصلی ترتیب داده شده‌اند، بیشتر است. از این رو می‌توان اظهار داشت که در پژوهش حاضر، سازه‌ها (متغیرهای مکنون) در مدل تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر (میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌هایش بیشتر از همبستگی آن سازه با سایر سازه‌ها). به بیان دیگر، روایی واگرایی مدل‌های اندازه‌گیری در حد مناسبی است و برازش مناسب را نشان می‌دهد.

### ۱۰-۶- فاکتور افزایش نرخ واریانس

با توجه به اینکه بخشی از مدل از نوع سازنده می‌باشد می‌بایست هم خطی بین شاخص‌ها بررسی شود و در خصوص حذف شاخص‌هایی که باعث هم خطی بالا در مدل می‌شوند تصمیم‌گیری گردد. این امر توسط محاسبه فاکتور افزایش نرخ واریانس محاسبه می‌گردد. اگر مقدار این شاخص برابر یا بیشتر از ۵ باشد، نشان دهنده این است که حداقل ۸۰٪ میزانی که آن شاخص سازه را تعریف می‌کند، توسط شاخص‌های دیگر نیز تبیین می‌شود و بنابراین نیازی به باقی ماندن آن شاخص در مدل نیست.

$$VIF = 1/(1-R^2) = \text{هریک از شاخه‌ها}$$

مقدار  $R^2$  هر شاخص برابر است با توان دوم بار عاملی بین سازه و آن شاخص

### جدول (۳) - نتایج فاکتور افزایش نرخ واریانس

متغیرهای مکنون	عنوان	عنوان در مدل	مقدار بار عاملی	فاکتور افزایش نرخ واریانس ( $VIF < 5$ )
عوامل توسعه‌ای	Developmental factors	D F	۰/۳۴۴	۱/۰۶۳
عوامل خدماتی	Service Factors	S F	۰/۳۶۵	۱/۱۵۴
عوامل اداری	Administrative factors	A F	۰/۲۰۱	۱/۰۴۲
عوامل شهروندی	Citizen factors	C F	۰/۲۵۱	۱/۰۶۷

منبع: یافته‌های پژوهش

با مقایسه مقادیر کسب شده برای فاکتور افزایش نرخ واریانس که در جدول (۳) لحاظ گردیده است، با مقدار مرجع، مقادیر کسب شده این معیار مورد قبول ارزیابی می‌گردد.

### ۱۰-۷- ضرایب معناداری (مقادیر t-values)

بررسی اعداد معناداری، ابتدایی‌ترین معیار برای سنجش رابطه بین سازه‌ها در مدل (بخش ساختاری) است. در صورتی که مقدار این اعداد از ۱/۹۶ بیشتر شود، نشان از صحت رابطه بین سازه‌ها و در نتیجه تأیید فرضیه‌های

پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ است.

تمامی ضریب‌های معناداری بر اساس خروجی مدل و همچنین مقادیر موجود در، از ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد که این امر معنادار بودن رابطه مؤلفه‌های متغیرهای مکنون مدل اندازه‌گیری و سؤالات آن در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌باشد.

#### جدول (۴) - ضریب‌های معناداری متغیرهای مکنون مدل ساختاری

عنوان در مدل	متغیر تأثیر پذیر (درون زا)	متغیر تأثیر گذار (برون زا)	ضریب‌های معناداری
P R T G	حقوق مردم در برابر دولت	عوامل توسعه‌ای	۵/۵۰۳
		عوامل اداری	۷/۷۰۹
		عوامل خدماتی	۵/۲۷۰
		عوامل شهروندی	۶/۹۷۸
C R	حقوق شهروندی	حقوق مردم در برابر دولت	۹/۳۳۷
At F	عوامل نگرشی	حقوق شهروندی	۱۴/۴۲۶
Co F	عوامل مشارکتی	حقوق شهروندی	۲۱/۳۸۹

منبع: یافته‌های پژوهش

با بررسی ضریب‌های معناداری مدل ساختاری نیز، بر اساس خروجی نرم‌افزار، تمامی ضریب‌های معناداری از ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد که این امر معنادار بودن رابطه مؤلفه‌های متغیرهای مکنون مدل ساختاری و متغیرهای آن در سطح اطمینان ۹۵٪ را نشان می‌دهد.

#### ۱۰-۸- معیار اندازه تأثیر ( $f^2$ )

جهت تعیین شدت رابطه میان سازه‌های مدل، معیار  $f^2$  معرفی شد. کوهن سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را به ترتیب نشان از اندازه تأثیر کوچک، متوسط و بزرگ یک سازه بر سازه دیگر می‌داند و رابطه زیر را جهت محاسبه آن ارائه  $f^2(X \rightarrow y) = \frac{R^2y(X \text{ included}) - R^2y(X \text{ excluded})}{1 - R^2y(X \text{ included})}$  نموده است. که در آن داریم:

$$f^2(X \rightarrow y) : \text{اندازه تأثیر سازه مستقل (X) بر سازه وابسته (y)}$$

$$R^2y(X \text{ included}) : \text{مقدار } R^2 \text{ سازه } y \text{ زمانی که سازه } X \text{ در مدل موجود باشد.}$$

$$R^2y(X \text{ excluded}) : \text{مقدار } R^2 \text{ سازه } y \text{ زمانی که سازه } X \text{ از مدل حذف شده باشد.}$$

مقدار  $R^2$  متغیر درون‌زای حقوق مردم در برابر دولت با وجود چهار متغیر برون‌زای عوامل توسعه‌ای، عوامل اداری، عوامل خدماتی و عوامل شهروندی  $0/902$  می‌باشد. این مقدار درون شکل مربوط به متغیر وابسته حقوق مردم در برابر دولت و در هنگام اجرای نرم‌افزار ثبت شده است.

مقدار  $R^2$  متغیر درون‌زای حقوق مردم در برابر دولت با حذف متغیر برون‌زای عوامل توسعه‌ای  $0/886$  می‌باشد. شایان ذکر است که این مقدار درون شکل مربوط به متغیر وابسته حقوق مردم در برابر دولت و در هنگام اجرای نرم‌افزار ثبت شده است.

مقدار  $R^2$  متغیر درون‌زای حقوق مردم در برابر دولت با حذف متغیر برون‌زای عوامل اداری  $0/879$  است. این مقدار مربوط به متغیر وابسته‌ی حقوق مردم در برابر دولت و در هنگام اجرای نرم‌افزار ثبت شده است.

مقدار  $R^2$  متغیر درون‌زای حقوق مردم در برابر دولت با حذف متغیر برون‌زای عوامل خدماتی  $0/896$  می‌باشد. این مقدار درون شکل مربوط به متغیر وابسته حقوق مردم در برابر دولت و در هنگام اجرای نرم‌افزار ثبت شده است.

مقدار  $R^2$  متغیر درون‌زای حقوق مردم در برابر دولت با حذف متغیر برون‌زای عوامل شهروندی  $0/880$  می‌باشد.

#### جدول (۵) - نتایج معیار اندازه تأثیر یا $f^2$

متغیر وابسته (درون‌زای)	متغیر مستقل (برون‌زای)	مقدار $R^2 y(X \text{ included})$	مقدار $R^2 y(X \text{ excluded})$	مقدار $f^2$	$0/35$	$0/15$	$0/02$
عوامل خدماتی		$0/902$	$0/879$	$0/23$	*		
	عوامل اداری	$0/902$	$0/896$	$0/06$		*	
	عوامل شهروندی	$0/902$	$0/880$	$0/22$	*		

منبع: یافته‌های پژوهش

با مقایسه مقدارهای محاسبه شده برای معیار  $f^2$  با مقادیر ملاک تأثیر نزدیک به قوی متغیر برون‌زای عوامل

حقوق مردم در برابر دولت	عوامل توسعه‌ای	$0/902$	$0/886$	$0/16$	*		
-------------------------	----------------	---------	---------	--------	---	--	--

خدماتی بر متغیر درون‌زای حقوق مردم در برابر دولت را نشان داده و عوامل شهروندی در مرحله بعدی اثرگذاری قرار دارد و برازش مناسب مدل ساختاری پژوهش در این آزمون تأیید می‌شود.

### ۱۰-۹- معیار $Q^2$ (Stone-Geisser Criterion)

معیار بعدی در بررسی بخش ساختاری مدل، معیار  $Q^2$  است و پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد. در خصوص شدت قدرت پیش‌بینی مدل در مورد سازه‌های درون‌زا، سه مقدار  $0/02$ ،  $0/5$  و  $0/35$  تعیین شده است.

جدول (۶) - نتایج معیار  $Q^2$  (Stone-Geisser criterion)

متغیر مکنون	عنوان در مدل	معیار $Q^2$	$0/02$	$0/5$	$0/35$
عوامل نگرشی	At F	$0/308943$	*		
حقوق شهروندی	C R	$0/210037$	*		
عوامل مشارکتی	Co F	$0/406725$		*	
حقوق مردم در برابر دولت	P R T G	$0/510306$			*

با توجه به مقدارهای محاسبه‌شده معیار  $Q^2$  و مقایسه آن با مقادیر ملاک، شدت قدرت پیش‌بینی مدل قوی و مناسب ارزیابی می‌گردد.

### ۱۰-۱۰- بررسی برازش مدل کلی

#### معیار GOF

پس از برازش بخش‌های اندازه‌گیری و ساختاری مدل، بخش کلی معادلات ساختاری توسط این معیار موردسنجش واقع شده است. و مطابق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = (Communalities Bar \times R^2 Bar)$$

به طوری که Communalities Bar میانگین مقادیر اشتراکی هر سازه و  $R^2 Bar$  نیز مقدار میانگین مقادیر  $R^2$  سازه‌های درون‌زای مدل است.

در خصوص معیار GOF، سه مقدار  $0/01$ ،  $0/25$  و  $0/36$  را به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی نموده‌اند به این معنی که در صورت محاسبه مقدار  $0/01$  و نزدیک به آن برای این شاخص می‌توان نتیجه گرفت که برازش کلی مدل در حد ضعیفی است.  $0/25$  نشانگر برازش متوسط و  $0/36$  بیانگر برازش کلی قوی می‌باشد.

## جدول (۷) - محاسبه معیار GOF

مقادیر اشتراکی Communality	معیار R Squares	عنوان در مدل	متغیرهای مکنون
۰/۵۸۲۸۵۹		A F	عوامل اداری
۰/۶۹۷۹۱۱	۰/۴۵۰۹۱	At F	عوامل نگرشی
۰/۵۵۶۰۴۸		C F	عوامل شهروندی
۰/۷۶۵۰۸۳	۰/۲۷۸۱۵۵	C R	حقوق شهروندی
۰/۸۷۴۴۹۱	۰/۴۶۹۶۲۴	Co F	عوامل مشارکتی
۰/۷۲۶۳۷۶		D F	عوامل توسعه‌ای
۰/۵۶۶۵۲	۰/۹۰۲۴۶۷	P R T G	حقوق مردم در برابر دولت
۰/۶۸۴۴۲۷		S F	عوامل خدماتی
۰/۶۸۱۷۱۴	۰/۵۲۵۲۸۹		مقدار میانگین
مقدار GOF برابر است با $(۰/۶۸۱۷۱۴ \times ۰/۵۲۵۲۸۹) \times ۰/۵ = ۰/۵۹۸۴۱۲$			

با مقایسه مقدار محاسبه شده معیار GOF با مقادیر ملاک ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶، نشان از برآزش کلی قوی مدل دارد.

## ۱۱- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

## یافته‌های اصلی تحقیق

متغیرهای مؤثر بر رضایت و عوامل نگرشی در سازمان امور مالیاتی کشور به‌طور کامل مشخص می‌باشد.

## جدول (۸) - متغیرهای اثرگذار بر بهره‌وری سازمان

متغیرهای اثرگذار	متغیرهای اثرپذیر
عوامل توسعه‌ای	حقوق مردم در برابر دولت
عوامل خدماتی	
عوامل اداری	
عوامل شهروندی	
حقوق مردم در برابر دولت	حقوق شهروندی
حقوق شهروندی	عوامل نگرشی
	عوامل مشارکتی



## جدول (۹) - متغیرهای اثرگذار بر بهره‌وری سازمان

متغیرهای اثرگذار	متغیرهای اثرپذیر
عوامل توسعه‌ای	حقوق مردم در برابر دولت
عوامل خدماتی	
عوامل اداری	
عوامل شهروندی	
حقوق مردم در برابر دولت	حقوق شهروندی
حقوق شهروندی	عوامل نگرشی
	عوامل مشارکتی

در ابتدا و در بخش آمار توصیفی به بررسی ویژگی‌های جمعیت شناختی از حیث مؤلفه‌های میزان تحصیلات و سابقه کار پرداخته شد.

در خصوص جنسیت پاسخ‌دهندگان، بیشترین فراوانی مربوط به گزینه « مرد » با  $61/20\%$  می‌باشد و گزینه « زن » دارای کمترین فراوانی درزمینه جنسیت پاسخ‌دهندگان با  $38/80\%$  است. در خصوص سن پاسخ‌دهندگان، بیشترین فراوانی مربوط به گزینه « ۳۰ تا ۳۹ سال » با  $36/80\%$  می‌باشد و گزینه « کمتر از ۲۰ سال » دارای کمترین فراوانی درزمینه سطح تحصیلات پاسخ‌دهندگان با  $1/60\%$  است. در خصوص سطح تحصیلات پاسخ‌دهندگان، بیشترین فراوانی مربوط به گزینه « لیسانس » با  $52/80\%$  می‌باشد و گزینه « فوق‌دیپلم » دارای کمترین فراوانی در زمینه سطح تحصیلات پاسخ‌دهندگان با  $0/80\%$  است.

در بین گزینه‌های انتخابی در خصوص سابقه کار پاسخ‌دهندگان کمترین فراوانی مربوط به گزینه « کمتر از ۵ سال » با  $14/80\%$  بوده و بیشترین فراوانی در این زمینه مربوط به بازه‌ی ۱۱ تا ۱۵ سال، با میزان فراوانی  $23/20\%$  است.

ضرایب بارهای عاملی تمامی سؤالات بررسی شد و مشاهده گردید که تمامی آن‌ها بیشتر از  $0,4$  می‌باشند که این امر به منزله مجوز جهت انجام باقی محاسبات می‌باشد. همچنین مطابق اطلاعات جداول آزمون t-value ضریب معناداری تمامی مسیرها از  $1,96$  بیشتر است که این امر معنادار بودن تمامی سؤالات و روابط میان متغیرها در سطح اطمینان  $95\%$  را نشان می‌دهد.

## جدول (۱۰) - مقادیر مدل اندازه گیری

متغیرهای مکنون	عنوان	عنوان در مدل	ضریب آلفای کرونباخ ( $\alpha > 0,7$ )	ضریب پایایی ترکیبی ( $CR > 0,7$ )	میانگین واریانس استخراج شده ( $AVE > 0,5$ )
عوامل اداری	Administrative factors	A F	۰/۷۶۷۰۲۵	۰/۸۴۷۱۳۳	۰/۵۸۲۸۵۸
عوامل نگرشی	Attitudes factors	At F	۰/۷۸۱۵۹۴	۰/۸۷۳۶۰۳	۰/۶۹۷۹۱۱
عوامل شهروندی	Citizen factors	C F	۰/۸۸۲۲۰۵	۰/۹۰۸۷۸	۰/۵۵۶۰۴۸
عوامل مشارکتی	Collaborative factors	Co F	۰/۸۵۶۵۴۴	۰/۹۳۳۰۴۳	۰/۸۷۴۴۹۱
عوامل توسعه‌ای	Developmental factors	D F	۰/۸۷۴۰۸۴	۰/۹۱۳۸۶۴	۰/۷۲۶۳۷۶
عوامل خدماتی	Service Factors	S F	۰/۸۴۴۶۵۴	۰/۸۹۶۲۵۶	۰/۶۸۴۴۲۷

منبع: یافته‌های پژوهش

مطابق با یافته‌های پژوهش، با در نظر گرفتن اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ  $0,7$ ، برای پایایی ترکیبی  $0,7$  و برای میانگین واریانس استخراجی  $0,5$  می‌باشد تمامی این معیارها برای متغیرهای مدل‌های اندازه‌گیری مقدار مناسبی اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرایی پژوهش حاضر را تأیید ساخت.

جهت بررسی روایی واگرا از طریق مقایسه میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌هایش در مقابل همبستگی آن سازه با سایر سازه‌ها (روش فورنل و لارکر) استفاده شده است. همان‌گونه که بیان شد با توجه به اینکه مقدار جذر میانگین واریانس استخراجی تمامی متغیرهای مکنون پژوهش حاضر که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میان آن‌ها که در خانه‌های زیرین و چپ قطر اصلی ترتیب داده شده‌اند، بیشتر است، لذا می‌توان اذعان داشت که در پژوهش حاضر، سازه‌ها (متغیرهای مکنون) در مدل تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر (میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌هایش بیشتر از همبستگی آن سازه با سایر سازه‌ها). به بیان دیگر، روایی واگرای مدل‌های اندازه‌گیری در حد مناسبی است و برازش خوب را نشان می‌دهد.

پس از تأیید بخش مدل اندازه‌گیری نسبت به بررسی مدل ساختاری که به ارتباط بین متغیرها می‌پردازد، اقدام شد.

با توجه به اینکه بخشی از مدل از نوع سازنده می‌باشد هم خطی بین شاخص‌ها توسط محاسبه فاکتور افزایش نرخ واریانس بررسی شد که با مقایسه مقادیر کسب‌شده برای فاکتور افزایش نرخ واریانس با مقدار مرجع، مقادیر کسب‌شده این معیار مورد قبول ارزیابی می‌گردد.

جدول (۱۱) - مدل ساختاری

معیار $Q^2$				معیار $R^2$				عنوان در مدل	متغیرهای مکنون
مقدار	+۰/۰۲	+۰/۱۵	+۰/۳۲	مقدار	+۰/۱۹	+۰/۳۳	+۰/۶۷		
۰/۳۰۸۹۴۳	*			۰/۴۵۰۹۱			*	At F	عوامل نگرشی
۰/۲۱۰۰۳۷		*		۰/۲۷۸۱۵۵		*		C R	حقوق شهروندی
۰/۴۰۶۷۲۵			*	۰/۴۶۹۶۲۴			*	Co F	عوامل مشارکتی
۰/۵۱۰۳۰۶			*	۰/۹۰۲۴۶۷			*	P R T G	حقوق مردم در برابر دولت

با توجه به مقادیر محاسبه شده معیار  $R^2$  و  $Q^2$  و مقایسه آن با مقادیر ملاک، برازش مدل ساختاری و قدرت پیش‌بینی مدل مناسب ارزیابی می‌گردد.

با توجه به مقادیر محاسبه شده معیار  $f^2$  و مقایسه آن با مقادیر ملاک، تأثیر نزدیک به قوی متغیر برون‌زای عوامل خدماتی بر متغیر درون‌زای حقوق مردم در برابر دولت را نشان داده و عوامل شهروندی در مرحله بعدی اثرگذاری قرار دارد و برازش مناسب مدل ساختاری پژوهش در این آزمون تأیید می‌شود.

مقدار معیار GOF، ۰/۵۹۸۴۱۲ محاسبه شد که با مقایسه با مقادیر ملاک ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶، نشان از برازش کلی قوی مدل دارد.

جدول (۱۲) - بررسی فرضیه‌ها

فرضیه	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه آزمون	بررسی تطابق با پیشینه
عوامل توسعه‌ای تأثیر معناداری بر حقوق مردم در برابر دولت دارد	۰/۲۴۴	۵/۵۰۳	پذیرش	مطابقت دارد
عوامل خدماتی تأثیر معناداری بر حقوق مردم در برابر دولت دارد	۰/۳۶۵	۷/۷۰۹	پذیرش	مطابقت دارد
عوامل اداری تأثیر معناداری بر حقوق مردم در برابر دولت دارد	۰/۲۰۱	۵/۲۷۰	پذیرش	مطابقت دارد
عوامل شهروندی تأثیر معناداری بر حقوق مردم در برابر دولت دارد	۰/۲۵۱	۶/۹۷۸	پذیرش	مطابقت دارد
حقوق مردم در برابر دولت تأثیر معناداری بر حقوق شهروندی دارد	۰/۵۲۷	۹/۳۳۷	پذیرش	مطابقت دارد
حقوق شهروندی تأثیر معناداری بر عوامل نگرشی دارد	۰/۶۷۱	۱۴/۴۲۶	پذیرش	مطابقت دارد
حقوق شهروندی تأثیر معناداری بر عوامل مشارکتی دارد	۰/۶۸۵	۲۱/۳۸۹	پذیرش	مطابقت دارد

همچنین عوامل توسعه‌ای با ضریب معناداری ۵/۷۰۴ تأثیر مثبت و معناداری بر حقوق شهروندی دارد.

عوامل خدماتی نیز با ضریب معناداری ۵/۵۸۴ تأثیر مثبت و معناداری بر حقوق شهروندی دارد.

عوامل اداری با ضریب معناداری ۵/۲۸۳، تأثیر مثبت و معناداری بر حقوق شهروندی دارد.

عوامل شهروندی نیز با ضریب معناداری ۴/۶۸۶، تأثیر مثبت و معناداری بر حقوق شهروندی دارد.

## جدول (۱۳) - مقایسه یافته‌های پژوهش با یافته‌های پیشین داخلی و خارجی

پدیدآورنده	عنوان	نتایج پژوهش پیشین	نتایج پژوهش حاضر
(Mohseni, 2010: 46)	ابعاد و تحلیل حقوق شهروندی، راهکارهایی برای تربیت و آموزش حقوق شهروندی	موانع و مشکلات اجرای حقوق شهروندی در ایران بیش از هر عاملی به دلیل تبیین نشدن جایگاه حقوق شهروندی، نبود آموزش حقوق شهروندی و نهادینه نشدن آن در لایه‌های متعدد اجتماعی است. این پژوهش، عوامل یادشده را بررسی می‌کند و راهکارهای اجرایی در زمینه حقوق شهروندی ارائه می‌دهد.	با توجه به تأیید فرضیه اول پژوهش، شایسته است که سازمان و سایر نهادهای خدمات اجتماعی توجه بیشتری را به مسئله افزایش شناخت و آگاهی شهروندان از مأموریت‌ها و اهداف سازمان خود به عمل آورند. بدیهی است که جهت استفاده از سرمایه اجتماعی و افزایش سطح احساس مسئولیت و مشارکت شهروندان در امور جامعه، باید تلاش شود تا آنان از وظایف و مسئولیت‌های شهرداری و حقوق و تکالیف خویش در برابر آن، آگاه گردند. بدین منظور می‌توان از رسانه‌های گروهی و ظرفیت آموزشی آنان بهره برد. با توجه به اینکه افزایش پاسخ‌گویی و شفافیت موجب بهبود سطح اعتماد می‌شود، توصیه می‌گردد تا برای تقویت سطح مشارکت، به بهبود سطح پاسخ‌گویی و شفافیت پرداخته شود.
(Mohammadi & Tabrizi, 2011: 48)	سنجش میزان آگاهی‌های عمومی درباره حقوق شهروندی و قوانین شهری	یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد میزان آگاهی در مورد حقوق شهروندی در جامعه آماری ورد مطالعه بسیار اندک است. همچنین شاخص مذکور با جنسیت و تغییرات سنی شهروندان ارتباط معناداری دارد و میزان تحصیلات دانشگاهی بر این شاخص تأثیر نمی‌گذارد.	یافته‌های پژوهش فرضیه دوم و سوم را نیز مبنی بر اینکه عوامل خدماتی و اداری تأثیر معناداری بر حقوق مردم در برابر دولت دارد، تأیید می‌کنند. این مسئله را می‌توان با توجه به تفاوت میزان رفاه اجتماعی و سطح توسعه‌یافتگی این منطقه توجیه کرد. در واقع به نظر می‌رسد که میان «انتظار پاسخ‌گویی و شفافیت» در عملکرد سازمان امور مالیاتی با میزان «توسعه‌یافتگی و رفاه» رابطه مستقیم وجود دارد. با توجه به شاخص‌های توسعه‌یافتگی، ساکنین منطقه ۳، در سطح بالایی از توسعه‌یافتگی قرار داشته (به نقل از رفیعی ۱۳۸۲، مقبول اقبالی ۱۳۸۶) و از حیث پاسخ‌گویی و شفافیت، انتظارات بیشتری از سازمان امور مالیاتی دارند.

نتایج پژوهش حاضر	نتایج پژوهش پیشین	عنوان	پدیدآورنده
<p>در خصوص جنسیت پاسخ‌دهندگان، بیشترین فراوانی مربوط به گزینه «مرد» با ۶۱/۲۰٪ است و گزینه «زن» دارای کمترین فراوانی در زمینه جنسیت پاسخ‌دهندگان با ۳۸/۸۰٪ است.</p>	<p>بر اساس نتایج تحقیق، میزان برخورداری زنان از حقوق شهروندی پایین است. همچنین متغیرهای طبقه اجتماعی، جامعه‌پذیری جنسیتی، تقسیم جنسیتی کار خانگی، سن و وضعیت تأهل بر میزان برخورداری زنان از حقوق شهروندی مؤثر است.</p>	<p>بررسی میزان احساس برخورداری زنان از حقوق شهروندی و عوامل مؤثر بر آن</p>	<p>(Noroozi &amp; Golparvar, 2010: 117)</p>
<p>یافته‌های پژوهش فرضیه دوم و سوم را نیز مبنی بر اینکه عوامل خدماتی و اداری تأثیر معناداری بر حقوق مردم در برابر دولت دارد، تأیید می‌کنند. این مسئله را می‌توان با توجه به تفاوت میزان رفاه اجتماعی و سطح توسعه یافتگی این منطقه توجیه کرد. در واقع به نظر می‌رسد که میان «انتظار پاسخ‌گویی و شفافیت» در عملکرد سازمان امور مالیاتی با میزان «توسعه‌یافتگی و رفاه» رابطه مستقیم وجود دارد. با توجه به شاخص‌های توسعه‌یافتگی، ساکنین منطقه ۳، در سطح بالایی از توسعه‌یافتگی قرار داشته (به نقل از رفیعی ۱۳۸۲، مقبول اقبالی ۱۳۸۶) و از حیث پاسخ‌گویی و شفافیت، انتظارات بیشتری از سازمان امور مالیاتی دارند. بنابراین ساکنین منطقه ۳ شهر تهران در عین فعال بودن، پاسخ‌گویی و شفافیت بیشتری را از سازمان طلب می‌کنند.</p>	<p>پایان‌نامه در این تحقیق به بررسی عللی می‌پردازد که موجب سطح توسعه اقتصادی در میان مناطق شمالی و جنوبی ایتالیا گردیده‌اند. او علت توسعه‌نیافتگی و عدم کارایی نهادهای اجرایی در مناطق جنوبی را وجود سنت‌های غیر مدنی در این مناطق و توسعه‌یافتگی و کارایی نهادها در مناطق شمالی را به علت وجود سنت‌های مدنی در این مناطق می‌داند. به تعریف وی سرمایه اجتماعی در این حالت ابعاد گوناگون سازمان اجتماعی نظیر اعتماد، هنجارها و شبکه‌هاست که می‌توانند با تسهیل اقدامات هماهنگ کارایی جامعه را بهبود بخشند.</p>	<p>دموکراسی و سنت‌های مدنی</p>	<p>(Putnum, 1993: 119)</p>

مطابق مبانی نظری تحقیق، مدل ارائه شده دارای متغیرهای اصلی عوامل توسعه‌ای، عوامل اداری و عوامل خدماتی و عوامل شهروندی می‌باشد که بر همین مبنای پیشنهادهایی جهت بهبود ارائه می‌گردد که آن را می‌توان در ادامه ملاحظه نمود.

در خصوص عوامل توسعه‌ای که از برنامه ششم توسعه منتج گردیده است پیشنهاد می‌گردد شفافیت نظام اداری و حفظ توازن در مناطق آسیب‌پذیر توجه ویژه صورت پذیرد زیرا این امر موجب افزایش تعهد شهروندی نسبت به دولت و اقدامات متقابل می‌گردد.

مبارزه با فساد و بی‌عدالتی در جامعه به‌عنوان رکن اساسی جهت بهبود شرایط موجود و کاهش ولنگاری سیاسی موردتوجه قرار گیرد.

- حفظ رعایت موازین اخلاقی و اسلامی و تساوی استفاده مردم از خدمات دولتی در سازمان‌های دولتی امری است که موردتوجه خاص آحاد جامعه قرار داشته و تحقق این مهم باعث می‌گردد خدمات دولتی به‌صورت عادلانه بین افراد تقسیم گردد.

- در حال حاضر در سازمان‌های دولتی طرح تکریم ارباب‌رجوع به صرفاً به‌صورت نمادین اجرا گشته و طی مصاحبه با اشخاص مشخص گردید که این امر به‌صورت عملی و عینی به مرحله اجرا درنیامده است. لذا جهت بهبود شرایط لازم است به تحقق همه‌جانبه تکریم ارباب‌رجوع توجه ویژه‌ای صورت پذیرد.

- یکی از مشکلات عمده در نظام اداری به‌ویژه سازمان امور مالیاتی عدم جبران صحیح خسارات وارده بر مردم می‌باشد به‌عنوان مثال در صورت اخذ مالیات مضاعف به جهت خطای فردی یا سازمانی از مؤدیان مالیاتی ضرر و زیانی که به جهت هزینه فرصت از دست‌رفته به مؤدی تحمیل گردیده است، جبران نمی‌گردد. لذا جهت بهبود وضع موجود پیشنهاد می‌گردد در صورت اشتباه احتمالی مبلغی به‌عنوان خسارت یا بخشودگی بیشتر در عملکردهای آتی به مؤدی اعطاء گردد.

- متأسفانه در سازمان‌های دولتی شاهد برخوردهای چندگانه در موارد یکسان با شهروندان هستیم و در این خصوص برخوردهای سلیقه‌ای موجب لطمه به تعهد متقابل شهروندان و دولت می‌گردد. لذا در این خصوص پیشنهاد می‌گردد جهت ایجاد وحدت رویه دستورالعمل‌هایی تدوین گردد تا شاهد این دست‌نباشیم.

### فهرست منابع

1. Ahmadi Tabatabai, Seyed Mohammad Reza (2009). Citizenship Rights with Emphasis on the Constitution of the Islamic Republic. 1(1), 72-93 (Persian).
2. Ahmadzadeh, Seyed Mostafa (2005). Citizenship Rights, Andisheh Magazine, Eleventh Year, 61(1), 94-115. (Persian).
3. Alimohseni, Reza (2010). Dimensions and Analysis of Citizenship Rights, Quarterly Journal of Political Studies, Third Year, 10,32-49 (Persian).
4. Amani, Javad, Khezri Azar, Heiman, Mahmoudi, Hojjat. (2012). Introduction of Structural Equation Modeling by Partial Least Squares Method and its Application in Behavioral Research, Online Journal of Psychological Knowledge, 1(1), 55-41 (Persian).
5. Davari, Ali, Rezazadeh, Arash (2016). Modeling Structural Equations with PLS Software, Jihad Daneshgahi Publishing Organization, Third Edition. 1(1), 72-94 (Persian).
6. Delforooz, Mohammad Taqi. (2004). Citizenship and Rights and Responsibilities, Book of the Month, Social Sciences, 67-74 (Persian).
7. Falahzadeh, Ali Mohammad (2017). The Ratio of Civil Rights and Human Rights, Journal of Justice Law, 58. 1(1), 34-48 (Persian).
8. Hesam, Farahnaz (2005). Citizenship Identity, Municipalities Monthly, 51, Fifth Year; 10-13 (Persian).
9. Ismaeili. (2009). Preventive Justice: Curbing Crime in the Context of the Legal System. Criminal Law and Criminology Studies, 126-148 (Persian).
10. Jahangir Zahra, (2001). Kaveh Pishgadam Mohammad Kazem. A Comparative Study of the Status of Women's Citizenship Rights in the Constitution and the Charter of Citizenship Rights of the Islamic Republic of Iran. 95-122 (Persian).
11. Javid, Mohammad Javad (2009). Theory of Relativity in Citizenship Law, an Analysis based on the Application of Natural Law, Tehran: Faculty of Law and Political Science Publications, Trend, 4, 32-54 (Persian).
12. Khaki, Gholamreza (2011). Research Method with an Approach to Dissertation Writing, Sixth Edition, Tehran: Bazetab Publications, 4. 48-75. (Persian).
13. Pajooyan, Jamshid and Baqer Darvish (2010). Structural Reforms in the Iranian Tax System, Tax Research Journal, New Volume, Year 8, Serial 56 84-109. (Persian).

14. Qari Seyed Fatemi, Sabd Mohammad (2014). Human Rights in the Contemporary World, Second Book of Analytical Essays on Rights and Freedoms, Tehran: Shahr-e-Danesh Institute for Legal Studies and Research, 31, 75-89 (Persian).
15. Rahimian, Maryam (2014). Designing a Model to Evaluate the Performance of Bank Branches Using a Combined Balanced Scorecard Model and Fuzzy Hierarchical Analysis (Case Study: Semnan Housing Bank Branches, M.Sc. Thesis, Semnan Islamic Azad University, 95-121 (Persian).
16. Rasooli, Mohammad Reza (2011). You were Alive, Good. A Comparative Study of the Press and Radio and Television in Dissemination of Citizenship Rights (Case Study: Tehran Citizens). Quarterly Journal of the Iranian Association for Cultural Studies and Communication, Year 6, 21,42-51 (Persian).
17. Rostami, Vali, Izadi, Salman (2009). The Realm of Tax Laws at the Time. Public Law Research, 14 (36), 57-80. (Persian).
18. Samti, Vali (2014). Public Finance, Tehran: Amount. Public Law Research, 14 (36), 64-82. (Persian).
19. Sarmad, Zohreh; Bazargan, Abbas; Hejazi, Elahe (2011). Research Methods in Behavioral Sciences, Tehran, Agah Publications, 31, 75-89 (Persian).
20. Seyed Abbaszadeh, Mir Mohammad; Amani, Javad; Khezri Azar, Heiman; Pashvi, Ghasem (2014). An Introduction to Equivalence of Structural Equations by PLS Method and its Application in Behavioral Sciences, First Edition, Urmia University Press, 31, 75-89 (Persian).
21. Zarei, Mohammad Hussein (2004). Good Governance of the Government in Iran, Legal Research, 163-161. (Persian).
22. Shahidi, Mehdi (2001). "Violation of the right", Legal Research, 33-34, 50-59. (Persian).
23. Sharifi Tarazkoohi, Hossein (2011). Human Rights, Values and Realities, Tehran: Mizan, 31, 75-89 (Persian).
24. Tavassoli, Hussein (1998). Analysis of Truth, Islamic Government, Year 3, 7,70-73 (Persian).
25. Tavassoli Jahromi, Manouchehr. (2004). Development as a Human Rights " , Legal Research, No. 30, 32-52. (Persian).
26. Tavakoli, Ahmad (2012). Public Finance, Tehran: Samat, 17, 84-121(Persian).



27. Roberts, B. (1997). The Social Context of Citizenship in Latin America. N. Gogler, Cities in Developing work. OUT. 351-365.
28. Putnam., D. Robert Schuster Simon (2000). Bowling alone the Collapse and Revival of American Community, New York, 34, 101-125.
29. Janoski, Thomas. (1998). Citizenship and Civil Society; A Framework of Rights and Obligations in Liberal, Traditional and Social Democratic, New York, Mac Graw Hill. 62-87.
30. Thuronyi, Victor (2017). Comparative Tax Law. International Monetary Fund (IMF) Kluwer Law International Press, First Edition, 31, 84-112.
31. Turner, Bryan S., (2001). The Erosion of Citizenship, British Journal of Sociology, N002, 2, 179-202.
32. Vanistendael, France (2003). Legal Framework for Tax Collection, in: Designing and Writing a Tax Law, Vol. I, Translated by: Morteza Molanzar, Tehran: Tax Affairs Organization, 1,121-148.
33. Freedman, Judith (2010). Improving Tax Legislation: Rules and Principles Revisited, Reprinted from British tax review, 6, and pub. Sweet & Maxwell. 1(1), 112-148.

