

Developing a Model of Tax Whistleblowing with the Approach of Organizational Structure and Culture

Arash Mehrzadian¹

Azam Mirzamani²

Detailed abstract

1. Introduction:

The present research tried to investigate and analyze the framework of tax whistleblowing by using the method of directional qualitative content analysis and triangulation of data collection through analyzing the role of organizational structure and culture. The research community, the Tax Affairs Organization and with the purposeful sampling technique, operational managers were selected as interviewees. Data have been analyzed using qualitative content analysis method in ATLAS TI software. In data collection, two methods of participatory observation and semi-structured interview were used. The findings of the research showed that in the tax affairs organization, structural factors were completely overshadowed by cultural factors and even in many cases they were influenced by ineffective cultural factors.

2. Methodology:

The design of this research is qualitative content analysis. The research paradigm is interpretive. The current research is an exploratory and qualitative research and the triangulation technique was used to collect data. In other words, the data has been collected using two methods of participatory observation and interview. Data collection using two or three methods is called data triangulation (Yin, 2009). Participatory observation plays an important role in qualitative research. It was observed by one of the researchers who was a tax auditor of one of the branches of the country's tax affairs organization for eight years during 1394 and 1402, and as a result, he was completely familiar with the structural and cultural characteristics of the tax organization. It should be noted that the direct

1. PhD, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran, a.mehrzadian@ut.ac.ir

2. Associate Professor Department of Public Administration, Faculty of Management and Accounting, University of Tehran, Farabi Campus, Qom, Iran, Tehran, Iran, (Corresponding Author), mirzaman@ut.ac.ir

observations made in the research process were not conceptualized as objective results, and only these observations and the researcher's experience in analyzing the results and accessing supplementary information were the focus of attention. By using the purposeful sampling technique, 6 interviewees were identified (Table 1). The interviews were semi-structured. Each interview lasted an average of one hour and 12 minutes. All the interviews were recorded and then implemented and typed with prior information to the interviewees. The studied population were the employees of the Tax Affairs Organization. The samples were selected by judgment method.

To design interview questions from Barry's point of view (2004) regarding the cultural components affecting whistle-blowing (vigilance and alertness against wrongdoing, commitment, credibility, accountability, empowerment, courage, and the right to choose), as well as the existing literature. Regarding the structural factors affecting whistle-blowing (the existence of a written, official and transparent document of ethical codes, the existence of an effective complaint procedure, the existence of written and official instructions to protect whistleblowers of organizational violations against retaliatory actions) were used. Also, among the types of tax corruption, audit was investigated less than the reality because this type of corruption is more possible and common in Iran's tax system.

Qualitative content analysis (Kulbacher, 2006) was used for data analysis. The content analysis method is an efficient method to recognize hidden meaning units and translate them in the form of understandable concepts and categories in order to explain a pattern to answer the question under discussion (Ghasemi, 2012).

This method is based on the assumption that by analyzing linguistic messages, it is possible to discover the meanings of priorities, attitudes, ways of understanding and organizing the world (Mirzamani & Rahmati, 2019; Neuendorf, 2017). Considering that at the beginning of the path, the researcher identified the factors based on the indicators of the Benisabri model and developed the indicators based on this, as a result, based on the branches of the theoretical foundations of content analysis, the method is consistent with the method of oriented content analysis.

3. Research Findings:

In this research, the researcher identified 5 new components of organizational culture, which are empowerment, commitment, credibility, accountability and courage, and 3 structural components of creating an effective complaint spirit, developing ethical codes, and supporting disclosure, which have a special role in tax whistleblowing. It was obtained through interviews and the research model was developed based on this. Also, the researcher found 7 new components of organizational culture that have a special role in tax whistleblowing through interviews. These components include the existence of standards, quality of work life, work conscience, conscientiousness, role models for managers, non-political behavior, support for whistleblowers, monitoring the performance of managers. Also, 6 new components of the organizational structure that play a role in tax whistle-blowing were also obtained through interviews, which are: secure and confidential communication method, drafting a written ethical document, smart infrastructure, financial incentives, the principle of confidentiality and drafting protective laws. These findings are consistent with Dongan et al.'s (2015) and Callahan et al.'s (2002) findings, showing that organizational structure and organizational culture have a special effect on whistle-blowing. The findings of this research show that in the tax affairs organization, the structural factors affecting whistle-blowing are completely overshadowed by cultural factors. Whereas in many cases cultural components neutralize structural factors.

4. Conclusion:

The practical knowledge contribution of this research for policy makers, managers and all those who are trying to prevent and combat corruption is increased attention to the role of organizational culture. The findings of this research show that any success in whistle-blowing depends on paying attention to the culture and cultural beliefs about whistle-blowing, and just a few structural measures cannot promote organizational whistle-blowing. The main limitation of this research, like other researches that are conducted on administrative corruption, was access to those who are willing to be interviewed.

In fact, despite the emphasis of the researchers on the anonymity of the interviewees, it was difficult to find and convince people who are willing to be interviewed. It is suggested that future researchers use the findings of this research to design questionnaires and conduct surveys to reveal cultural beliefs and values about whistle-blowing. In the hope that correct beliefs and values can replace them. Based on the obtained results, the following suggestions are provided:

1. Creating context and educational scenarios: To encourage employees to disclose tax corruption, a structure should be designed to create context and educational scenarios regarding the importance and benefits of disclosing tax corruption. These trainings can encourage employees to disclose defects by using real-life examples and famous cases of successful disclosures.
2. Creating protective mechanisms: Create a protective structure for employees who decide to blow the tax whistle. These mechanisms can include protecting the identity of whistleblowers, preventing illegal prosecution and punishment, and ensuring the credibility and verification of whistleblowers.
3. Encourage active participation: By creating financial and non-financial incentives for those who disclose important tax information, employees are encouraged to prioritize disclosure activities. These incentives can include financial rewards, credit enhancement and promotion in the organization.
4. Creating a disclosure culture: Creating an organizational culture that encourages and celebrates disclosure and whistle-blowing is very important. This culture can encourage employees to disclose tax knowledge by promoting values such as transparency, fairness and ethics in the organization.
5. Forming Disclosure Committees: Establishing disclosure committees that are responsible for evaluating and following up on tax information provided by whistleblowers can facilitate and speed up the disclosure process.
6. Establishing whistleblowing systems: Establishing internal whistleblowing systems that inform all employees of tax corruption disclosures can encourage whistleblowing and increase the credibility of the organization.

Key Words: Administrative Corruption, Organizational Culture, Organizational Health, Organizational Structure, Tax Evasion, Whistle-blowing

تدوین مدل سوت زنی مالیاتی با رویکرد ساختار و فرهنگ سازمان

آرش مهرزادیان^۱

اعظم میرزمانی^۲

چکیده

هدف پژوهش حاضر تدوین مدل سوت زنی مالیاتی از طریق واکاوی نقش ساختار و فرهنگ سازمان است. تحقیق حاضر تلاش کرد تا با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی جهت دار و مثلث‌سازی گردآوری داده‌ها به این سوال پاسخ دهد که عوامل ساختاری و فرهنگی چگونه در سوت‌زنی مالیاتی نقش آفرینی می‌کنند. جامعه تحقیق سازمان مالیاتی از سال ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۲ بوده است و با تکنیک نمونه‌گیری هدفمند ۶ نفر از مدیران عملیاتی به عنوان مصاحبه شونده انتخاب شدند. داده‌ها با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی در نرم افزار ATLAS TI تحلیل شده‌اند. برای اطمینان از کیفیت تحقیق، اول، برای گردآوری داده‌ها از دو روش مشاهده مشارکتی و مصاحبه نیمه ساختاریافته استفاده شد. دوم، جمله به عنوان واحد تحلیل انتخاب شد. سوم، هم واحد تحلیل و هم شناسایی مفاهیم و مقوله‌ها به صورت جداگانه توسط هر دو محقق انجام شد. یافته‌های تحقیق نشان داد که در سازمان مالیاتی مورد مطالعه علی‌رغم وجود ساختارهایی برای تسهیل سوت زنی، فرهنگ عدم سوت زنی بر سوت زنی غلبه داشت. به عبارت دقیق‌تر، عوامل ساختاری کاملاً تحت الشعاع عوامل فرهنگی قرار داشتند و حتی در بسیاری از موارد تحت تأثیر عوامل فرهنگی بی‌اثر می‌شدند. دانش افزایشی کاربردی این تحقیق برای سیاست‌گذاران، مدیران و سایر علاقه‌مندان سلامت اداری توجه مضاعف به نقش فرهنگ سازمانی و اولویت بخشی به آن نسبت به سایر عوامل مؤثر بر فساد سازمانی است. هر گونه موفقیت در سوت زنی در گرو توجه به فرهنگ و باورهای فرهنگی در مورد سوت‌زنی است و صرف اکتفا به تمهیدات ساختاری نمی‌تواند موجب سوت زنی سازمانی شود.

واژه‌های کلیدی: ساختار سازمانی، سلامت سازمانی، سوت زنی، فرار مالیاتی، فرهنگ سازمانی، فساد اداری

تاریخ دریافت در همایش: ۱۴۰۲/۱۱/۱۲، تاریخ دریافت در فصلنامه: ۱۴۰۲/۱۲/۰۶، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۲۲

۱. دکتری مدیریت، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، a.mehrzadian@ut.ac.ir

۲. دانشیار، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، (نویسنده مسئول)، mirzaman@ut.ac.ir

مقدمه

در عصر اقتصادی پیچیده و جهانی کنونی، مفاهیمی چون شفافیت مالی و دانش افشاگری در زمینه فساد مالی، به یکی از محورهای حیاتی برای توسعه پایدار و ایجاد عدالت اقتصادی تبدیل شده‌اند (Kenny et al., 2011). افشاگری مالی یکی از وسائل مؤثر در کاهش فساد، افزایش تقارن اقتصادی و تقویت ساختارهای مالی دولتی است (Uygur et al., 2023). در این راستا، سوت زنی مالیاتی به عنوان یک وسیله مهم در ایجاد شفافیت و افشای نقائص در نظام مالیاتی شناخته شده است (Okoro et al., 2022). در این مطالعه، قصد بر این است به بررسی و تحلیل چارچوب سوت زنی مالیاتی از طریق واکاوی نقش ساختار و فرهنگ سازمانی پرداخته و عواملی که در موفقیت یا شکست این فرآیند مؤثر هستند، شناسایی شود. ساختار سازمانی به عنوان یک چارچوب اصلی، نقش حیاتی در ایجاد محیط مناسب برای افشای فساد مالیاتی و جلب شجاعت کارکنان سازمان برای اعلام نقائص دارد (Batrancea et al., 2022). همچنین، فرهنگ سازمانی به عنوان یک عامل کلیدی در شکل‌گیری ارزش‌ها و نگرش‌های کارکنان نسبت به افشای فساد مالیاتی تأثیرگذار است (Oelrich et al., 2021).

فساد اداری یکی از معضلات جدی جهان معاصر است (Zarandi, 2019). فساد اداری هزینه‌های ملموس و ناملموس بسیاری را در پی دارد که تهدید امنیت، سلامت و رفاه اعضای سازمان، مشتریان و جامعه از جمله آن‌هاست (Rafipour, 2009). این پدیده مانع سرمایه‌گذاری می‌شود؛ موانعی را در مسیر رشد و توسعه اقتصادی ایجاد می‌کند و موجب تضعیف ساختار اداری، تخریب مشروعیت حکومت و حاکمیت قانون می‌گردد (Marwa-ha, 2017). فساد اداری انواع گوناگونی دارد که رشوه، اختلاس، سرقت، کلاهبرداری، اخاذی، سوء استفاده از نفوذ در شرایط برخورد منافع، پیشنهاد یا پذیرش انعام و مساعدۀ غیر قانونی، تبعیض و پارتی‌بازی، کمک‌های سیاسی غیر قانونی و پول شویی از جمله آن‌هاست (Hennequin, 2020). روش‌های گوناگونی برای پیشگیری از و مبارزه با فساد اداری وجود دارد که سوت زنی از جمله آن‌هاست (Lewis, 2021). سوت زنی یک روش مهم برای شناسایی فساد و تقلب و جلوگیری از آن است (Ceva et al., 2019). سوت زنی انواع گوناگونی دارد که سوت زنی داخلی (سازمانی) از جمله آن‌هاست (Cho et al., 2015). در سوت زنی داخلی فردی از داخل سازمان بر علیه سازمان یا همکاران خود افشاگری می‌کند. سوت زنی سازمانی پیامدهای زیادی را در پی دارد که تقویت پاسخگویی، صداقت و درستکاری و شفافیت اطلاعات و دانش در سازمان از جمله آن‌هاست. حمایت از سوت زنی رابطه مثبت و معناداری با عملکرد سازمان در بخش دولتی دارد (Dyck et al., 2010). برخی مطالعات، بر پیوند میان افشاگری و فرایندهای عمومی‌تر تغییر و ثبات سازمانی دلالت دارند.

سوت زنی سازمانی پدیده شایعی نیست. بسیاری از اعضای سازمان از آن اجتناب می‌کنند و در هنگام مواجهه با خطا و فساد، منفعل می‌مانند و اقدامی انجام نمی‌دهند (Zakaria, 2015). عوامل بسیاری بر سوت‌زنی سازمانی

اثر می‌گذارند که هویت سازمانی، رهبری سازمانی (Agheli & Nikmanesh, 2020)، اخلاق کار (Safari et al., 2019)، آموزش مناسب، حمایت از سوت زنان و جلوگیری از انتقام‌جویی و عوامل فرهنگی (Lavena, 2011; Bashir et al., 2016) از جمله آن‌هاست.

مرور پژوهش‌های ایرانی گویای آن است که تاکنون هیچ تحقیقی در مورد سوت زنی مالیاتی انجام نشده است. یادگاری (۱۴۰۰) با استفاده از روش رگرسیون خطی چندگانه تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر هشداردهی حسابرسان را بررسی کرد. روغنی و کورشی زاده (۱۳۹۸) با استفاده از تحلیل رگرسیون چندگانه موانع استقرار سوت زنی و همچنین تأثیر آن بر عملکرد شرکت پتروشیمی بندر امام را بررسی کردند. فرهادی نژاد و همکاران (۱۳۹۸)، علل سوت‌زنی سازمانی و دلایل عدم تمایل به سوت زنی را در سازمان‌های دولتی بررسی کرد. هیچ‌یک از تحقیقات مذکور با روش کیفی به بررسی نحوه نقش آفرینی ساختار و فرهنگ سازمانی در سوت زنی مالیاتی در ایران نپرداخته است.

به منظور بهبود فهم مفهوم سوت زنی مالیاتی و نقش آن در کاهش تخلفات مالیاتی و ایجاد شفافیت، در این مطالعه به تجزیه و تحلیل مؤلفه‌های ساختار سازمانی از جمله تقسیم وظایف، مسئولیت‌پذیری، ارتباطات داخلی و خارجی و نیز فرهنگ سازمانی از طریق عواملی همچون ارزش‌ها، اعتقادات و نگرش‌ها پرداخته می‌شود. همچنین، از طریق مطالعه تجربیات موفق و ناموفق از سازمان‌ها در این زمینه، نکات کلیدی و راهکارهای عملی برای تدوین چارچوب سوت زنی مالیاتی تبیین می‌شود. در انتها، تلاش می‌شود تا اهمیت توجه به ساختار سازمانی مناسب و فرهنگ سازمانی اشتیاق‌آور برای افشای دانش مالیاتی را به عنوان یک ابزار اساسی در جهت تحقق اهداف اقتصادی و اجتماعی تأکید شود. این مطالعه نه تنها به ارتقاء اطلاعات ما درباره سوت زنی مالیاتی کمک خواهد کرد، بلکه به تصمیم‌گیری‌های مؤثرتر و ایجاد راهبردهای بهینه در زمینه اصلاح نظام مالیاتی کشورها نیز سهم مهمی خواهد داشت. بنابراین این پژوهش به دنبال پاسخی برای این سوال است که مدل سوت زنی مالیاتی با رویکرد مؤلفه‌های ساختار و فرهنگ سازمان چگونه است؟

ادبیات تحقیق

سوت زنی مالیاتی

سوت زنی مالیاتی به معنای افشای اطلاعات مرتبط با تخلفات و نقائص مالیاتی توسط افرادی است که دسترسی به اطلاعات داخلی یا محرمانه سازمان‌ها یا ارگان‌های مالی دارند (Jackson et al., 2014). این افراد با ارائه اطلاعات و شواهد مرتبط با تخلفات مالیاتی و فسادهای مالی، به عنوان "افشاگران" یا "سوت‌زن‌ها" شناخته

می‌شوند. هدف اصلی این فرآیند، افشای نقائص و تخلفات مالیاتی به منظور ترتیب و بهبود نظام مالیاتی، افزایش شفافیت مالی، کاهش فساد و تقویت انضباط مالی در جامعه است (Latan et al., 2019).

سوت زنی مالیاتی به معنای فرآیند اعلام و افشای تخلفات مالیاتی، نقائص مالیاتی یا انحرافات مرتبط با مالیات توسط افراد داخل یا خارج از سازمان‌ها و ارگان‌های مالی مربوطه می‌باشد. این افراد ممکن است کارمندان سازمان‌ها، حساب‌برسان، مشاوران مالی، متخصصان حقوقی یا افراد دیگری با دسترسی به اطلاعات مالیاتی باشند. سوت‌زنان با ارائه اطلاعات و مستندات مرتبط به نقض‌ها و تخلفات، به ارگان‌های نظارتی یا مراجع قضائی اطلاعات ارائه می‌دهند تا اقدامات لازم برای رسیدگی به این موارد صورت گیرد (Smaili et al., 2019).

به طور کلی، سوت زنی مالیاتی به تحقیق، شناسایی، افشا و رسیدگی به تخلفات و نقائص مالیاتی با هدف بهبود نظام مالیاتی، کاهش فساد و ارتقاء شفافیت مالی در جامعه می‌پردازد.

فرهنگ سازمانی در سوت زنی

فرهنگ سازمانی می‌تواند نقش مهمی را در سوت زنی ایفا کند (Taiwo, 2015). فرهنگ سازمانی در سطوح مختلف سازمان وجود دارد و با بررسی ساختار و سیاست‌های سازمانی و تشریفات مذهبی، هنجارهای رفتاری و ارزشی توصیف می‌شود (Daneshvar et al., 2023). به نظر بری (۲۰۰۴) ابعاد هفت‌گانه فرهنگ سازمانی که با تأثیر بر فرآیند اندیشه کارکنان به سوت زنی منجر می‌شوند، عبارتند از: هوشیاری^۱ و گوش به زنگ بودن در برابر اشتباه و خطاکاری، تعهد^۲، اعتبار^۳، پاسخگویی^۴، توانمندسازی، شجاعت^۵ و حق انتخاب^۶. منظور از گوش به زنگ بودن در قبال خلافاکاری، آگاه کردن اعضای سازمان از ارزش‌ها و استانداردهای اخلاقی و حساس کردن آن‌ها نسبت به خلافاکاری است. منظور از تعهد، تمایل کارکنان به سازگاری با ارزش‌های سازمان و برخورداری از هویت سازمانی است. منظور از اعتبار، فرهنگ سازمانی (Zaldwebger, 1978)، است که به القای تدریجی عقاید به کارکنان می‌انجامد (Teichmann et al., 2020).

ساختار سازمانی در سوت زنی

ساختار سازمانی، شامل عوامل بسیاری است که بر تصمیم فرد برای سوت زنی اثر گذارند. این موضوع، اهمیت عوامل ساختاری در سوت زنی سازمانی را نشان می‌دهد. طراحی و اجرای چارچوب‌های تسهیل‌کننده و ترویج دهنده فضائل درست کارانه، حمایت از افشاگری در بیانیه مأموریت و قراردادهای کارکنان، تدوین و انتشار کدهای

1. Vigilance
2. Engagement
3. Credibility
4. Accountability
5. Courage
6. Options

اخلاقی در قالب یک سند مکتوب، رسمی و شفاف برای همه افراد سازمان، طراحی یک رویه اثربخش شکایت از جمله عوامل ساختاری هستند که بر سوت‌زنی یا عدم سوت‌زنی اثر می‌گذارند. یک رویه اثربخش شکایت مشخص می‌کند که افراد افشاگر باید به چه مرجعی گزارش بدهند. این مرجع می‌تواند همان سلسله مراتب فرماندهی موجود و یا یک فرد یا یک واحد خاصی چون یک بازرسی یا کمیته حراست باشد (Buccirossi et al., 2021).

کنی و همکاران^۱ (۲۰۲۳)، در پژوهشی با عنوان هزینه‌ها و کار افشاگری: آسیب‌پذیری و بقای پس از افشای اطلاعات نشان دادند سوت زنی مالیاتی می‌تواند در بلند مدت سبب افزایش شفافیت اطلاعاتی در سازمان شود. کروگل و همکاران^۲ (۲۰۲۳)، نشان دادند که ترویج سوت زنی مالیاتی می‌تواند بسیاری از هزینه‌های بازبینی مجدد را در سازمان کاهش دهد. نکویی و پینتو (۲۰۱۹)، نشان دادند که ساختار سازمانی در سوت زنی مالیاتی نقش مهمی دارد. پالمبو و مانا (۲۰۱۹)، هویت را عامل مهمی در ایفای نقش در دانش افشاگری مالیاتی دانستند. کولیبرگ و همکاران^۳ (۲۰۱۶)، اهمیت سوت زنی مالیاتی را در عصر حاضر براساس تحولات دیجیتال نشان داد. دوین (۲۰۱۵)، بر بین‌المللی‌سازی حمایت از سوت‌زن‌های مالیاتی پرداخت.

سوت زنی مالیاتی به عنوان یک مفهوم حیاتی در حوزه مالی و اقتصاد، اهمیت بسیاری دارد و از ضرورت‌های مهم در جامعه‌ها و کشورها است. دانش افشاگری مالیاتی می‌تواند به عنوان یک ابزار قدرتمند در کاهش فساد مالی و تخلفات مالیاتی عمل کند. افشای نقائص و تخلفات مالیاتی توسط افرادی که دسترسی به اطلاعات داخلی دارند، می‌تواند منجر به شناسایی و تلافی عملیات مالی نامشروع و نقض‌های قانونی شود (Eisenstadt et al., 2018). افشاگری مالیاتی باعث افزایش شفافیت در عملکرد مالی و دولتی می‌شود (Rachagan et al., 2013). این فرآیند اطلاعات مهم و ضروری را درباره تخلفات مالیاتی و معاملات غیرقانونی در اختیار عموم قرار می‌دهد و برای شهروندان امکان ارزیابی نقاط ضعف و تقویت نقاط قوت نظام مالی را فراهم می‌کند. با کاهش تخلفات مالیاتی و افشای نقائص، درآمدهای دولت افزایش می‌یابد. این منجر به تقویت منابع مالی دولت برای تأمین خدمات عمومی و توسعه اقتصادی می‌شود (Philmore et al., 2017).

افشاگری مالیاتی باعث ارتقاء اعتماد عمومی به سازمان‌ها، موسسات مالی و دولت می‌شود. شفافیت و تحقیق در مورد تخلفات مالیاتی نشان از تعهد دولت و سازمان‌ها به حفظ عدالت و انصاف مالی در جامعه دارد. (Motaha- rیمانesh et al., 2021)

تخلفات مالیاتی و فساد مالی می‌توانند منجر به عدم تعادل مالی و عدم عدالت در توزیع منابع شوند. سوت‌زنی مالیاتی با کاهش این تخلفات، به حفظ تعادل مالی و بهبود نظام توزیع منابع کمک می‌کند. وجود ساختارها و

1. Kenny et al.

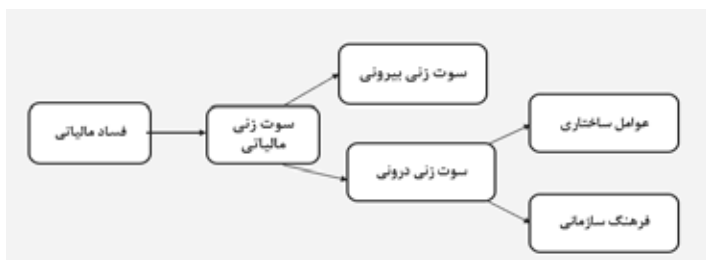
2. Krügel et al.

3. Culiberg et al.

مکانیسم‌های افشاگری مالیاتی باعث افزایش انضباط مالی در سازمان‌ها و ارگان‌ها می‌شود. کارکنان و عاملان مالی ترغیب می‌شوند تا در رفتارهای مالی خود دقت و اصول اخلاقی را رعایت کنند. (Solhkhah et al. , 2024)

سوت زنی مالیاتی با تأمین شفافیت دانش سازمانی، کاهش فساد و تخلفات مالی، تقویت اعتماد عمومی و ارتقاء انضباط مالی، نقش مهمی در توسعه پایدار و بهبود وضعیت اقتصادی و اجتماعی جامعه ایفا می‌کند.

شکل ۱- مدل مفهومی تحقیق بر اساس دیدگاه بنیابری



منبع: (Berry, 2002)

روش‌شناسی تحقیق

طرح این پژوهش تحلیل محتوای^۱ کیفی است. پارادایم پژوهش، تفسیرگرایی است. تحقیق حاضر یک تحقیق اکتشافی و کیفی است و از تکنیک مثلث‌سازی برای جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده است. به بیان دیگر داده‌ها با استفاده از دو روش مشاهده مشارکتی و مصاحبه گردآوری گردیده است. گردآوری داده‌ها با استفاده از دو یا سه روش، مثلث‌سازی داده‌ها^۲ نامیده می‌شود (Yin, 2009). مشاهده مشارکتی نقش مهمی را در تحقیقات کیفی ایفا می‌کند. مشاهده توسط یکی از محققان رخ داد که به مدت هشت سال، بین سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۲ ممیز مالیاتی یکی از شعب سازمان امور مالیاتی کشور و در نتیجه کاملاً با ویژگی‌های ساختاری و فرهنگی سازمان مالیاتی آشنا بود. گفتنی است مشاهده‌های مستقیم صورت گرفته در فرایند پژوهش به صورت نتایج عینی مفهوم‌سازی نشده و فقط این مشاهده‌ها و تجربه پژوهشگر در تحلیل نتایج و دسترسی به اطلاعات جانبی تکمیلی، درکانون توجه قرار گرفت.

با استفاده از تکنیک نمونه‌گیری هدفمند ۶ مصاحبه‌شونده مشخص شدند (جدول ۱). مصاحبه‌ها نیمه

1. Content Analysis
2. Data Triangulation

ساختار یافته بودند. هر مصاحبه به طور متوسط یک ساعت و ۱۲ دقیقه طول کشید. همه مصاحبه‌ها با اطلاع رسانی قبلی به مصاحبه شوندگان، ضبط و پس از آن پیاده‌سازی و تایپ شدند. جامعه مورد مطالعه کارمندان سازمان امور مالیاتی بودند. نمونه‌ها با روش قضاوتی انتخاب شدند.

جدول (۱) - اطلاعات جمعیت شناختی

کد	جنسیت	سن	تحصیلات	شغل	سابقه کار
P1	مرد	۴۲	کارشناسی ارشد	کارمند اداره کل امور مالیاتی	۱۹
P2	مرد	۵۰	کارشناسی ارشد	کارمند اداره کل امور مالیاتی	۲۸
P3	مرد	۳۷	کارشناسی ارشد	کارمند اداره کل امور مالیاتی	۱۴
P4	مرد	۴۴	دکتری	کارمند اداره کل امور مالیاتی	۲۱
P5	زن	۳۳	کارشناسی ارشد	کارمند اداره کل امور مالیاتی	۱۱
P6	زن	۴۰	دکتری	کارمند اداره کل امور مالیاتی	۲۰

منبع: یافته‌های پژوهش

برای طراحی سوالات مصاحبه از دیدگاه‌های بری (۲۰۰۴) در مورد مؤلفه‌های فرهنگی مؤثر بر سوت زنی (هوشیاری و گوش به زنگ بودن در برابر خطاکاری، تعهد، اعتبار، پاسخگویی توانمندسازی، شجاعت و حق انتخاب) و همچنین ادبیات موجود در مورد عوامل ساختاری مؤثر بر سوت‌زنی (وجود سند مکتوب، رسمی و شفاف کدهای اخلاقی، وجود یک رویه اثربخش شکایت، وجود دستورالعمل‌های مکتوب و رسمی محافظت از افشاکنندگان تخلف‌های سازمانی در مقابل اعمال تلافی جویانه) استفاده شد. همچنین از میان انواع فساد مالیاتی، ممیزی کمتر از واقع مورد بررسی قرار گرفت زیرا این نوع از فساد در نظام مالیاتی ایران امکان پذیرتر و شایع‌تر است.

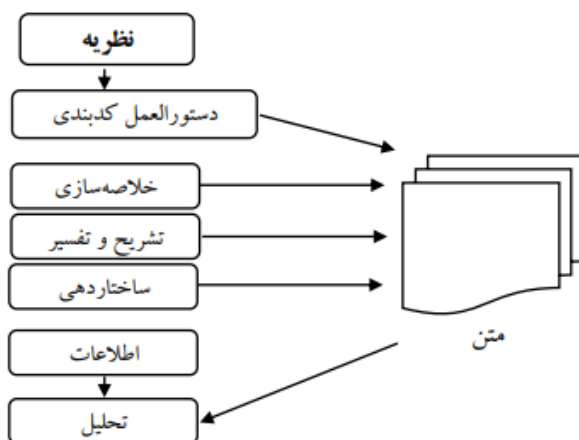
برای تحلیل داده‌ها از روش تحلیل محتوای کیفی (کولباچر، ۲۰۰۶) استفاده شد. روش تحلیل محتوا یک روش کارآمد برای شناخت واحدهای معنای پنهان و ترجمه آن‌ها در قالب مفاهیم و مقوله‌های قابل درک به منظور تبیین یک الگو برای پاسخ به سؤال مورد بحث می‌باشد (Ghasemi, 2012). این روش بر این فرض بنا شده است که با تحلیل پیام‌های زبانی می‌توان به کشف معانی اولویت‌ها، نگرش‌ها، شیوه‌های درک و سازمان یافتگی جهان دست یافت (Mirzamani & Rahmati, 2019; Neuendorf, 2017). با توجه به اینکه محقق

در ابتدای مسیر، راه شناسایی عوامل را بر مبنای شاخصه‌های مدل بنیابری و بسط و توسعه شاخص‌ها بر این اساس انجام داده، در نتیجه بر اساس شاخه‌های مبنای نظری تحلیل محتوا، روش منطبق با روش تحلیل محتوای جهت دار است.

روایی و پایایی ابزار اندازه‌گیری

برای اطمینان از پایایی تحقیق از روش بازآزمایی استفاده شد. بدین ترتیب که پاسخ‌های دریافت شده از سه منبع مصاحبه با فاصله زمانی ۱۰ روز بار دیگر کد گذاری شد. تعداد کل کدهای به دست آمده برابر ۷۸ تعداد کل توافق بین کدها برابر ۷۰ و تعداد عدم توافق بین کدها برابر ۸ بود. پایایی باز آزمون مصاحبه‌های انجام گرفته در این تحقیق ۸۹٪ به دست آمد و این میزان بیش از ۶۰/۰ و قابل قبول است. برای اطمینان از کیفیت تحقیق از چند روش استفاده شد (Sadabadi and Mirzamani, 2021). اول، برای گردآوری داده‌ها از دو روش مشاهده مشارکتی و مصاحبه نیمه ساختاریافته استفاده شد. برای اطمینان از اعتبار تحقیق سؤالات مصاحبه بر مبنای پرسش‌های تحقیق نوبو و همکارانش (۲۰۱۸) با نظر خواهی از چند تن از استادان مدیریت و خبرگان آشنا طرح شد دوم، جمله به عنوان واحد تحلیل انتخاب شد. سوم، هم واحد تحلیل و هم شناسایی مفاهیم و مقوله‌ها به صورت جداگانه توسط هر دو محقق انجام شد و سپس در مورد مفاهیم و مقوله‌های اختلافی، بحث شد تا اجماع حاصل گردد.

شکل ۲- رویکرد قیاسی در تحلیل محتوا



مصاحبه‌های انجام شده وارد نرم افزار ATLAS TI شدند و کدگذاری انجام شد. سوالات مصاحبه در جدول ۲ مشخص شده است.

جدول (۲) - سوالات مصاحبه

-
- Q1 - آیا در سازمان شما استانداردهایی برای تخمین میزان واقعی مالیات وجود دارد؟ لطفا توضیح دهید. همکاران شما در هر ممیزی مالیاتی چقدر از این استانداردها استفاده می‌کنند؟ چرا؟
-
- Q2 - آیا همکاران شما به اینکه کارمند سازمان امور مالیاتی هستند افتخار می‌کنند؟ لطفا دلایل پاسخ مثبت یا منفی خود را توضیح دهید.
-
- Q3 - آیا همکاران شما خود را متعهد به تحقق اهداف مالیاتی سازمان و کشور می‌دانند؟ لطفا دلایل پاسخ مثبت یا منفی خود را توضیح دهید.
-
- Q4 - آیا مدیران این سازمان از لحاظ صحت و دقت ممیزی مالیاتی (رسیدگی و تشخیص مالیات)، الگوی کارکنان هستند؟ لطفا دلایل پاسخ مثبت یا منفی خود را توضیح دهید.
-
- Q5 - آیا همکاران شما گزارش دادن، ممیزی‌های کمتر از واقع را وظیفه خود می‌دانند؟ لطفا دلایل پاسخ مثبت یا منفی خود را توضیح دهید.
-
- Q6 - آیا همکاران شما باور دارند که در صورت گزارش ممیزی‌های کمتر از واقع، کسی به حرف‌های آن‌ها گوش می‌دهد و تغییری در وضع موجود ایجاد می‌شود. لطفا دلایل پاسخ مثبت یا منفی خود را توضیح دهید.
-
- Q7 - به نظر شما اگر یکی از همکاران شما یک ممیزی کمتر از واقع را گزارش دهد، مورد حمایت سازمان و سایر همکاران واقع می‌شود؟ لطفا دلایل پاسخ مثبت یا منفی خود را توضیح دهید.
-
- Q8 - آیا شما می‌توانید با اطمینان از اینکه ناشناس باقی خواهید ماند گزارش ممیزی کمتر از واقع همکارانتان را به کسی بگویید. لطفا دلایل پاسخ مثبت یا منفی خود را توضیح دهید.
-
- Q9 - آیا در سازمان شما سند مکتوب و رسمی در مورد رفتارهای اخلاقی در ممیزی مالیات وجود دارد؟ آیا وجود چنین سندی می‌تواند در گزارش ممیزی کمتر از واقع مؤثر باشد. لطفا دلایل پاسخ مثبت یا منفی خود را توضیح دهید.
-
- Q10 - آیا در سازمان شما همه می‌دانند باید ممیزی کمتر از واقع را به چه فرد، مدیر یا قسمتی گزارش بدهند؟ و آیا دانستن این امر می‌تواند در گزارش ممیزی کمتر از واقع مؤثر باشد؟ لطفا دلایل پاسخ مثبت یا منفی خود را توضیح دهید.
-
- Q11 - آیا در سازمان شما سازو کارهای رسمی و مشخصی برای محافظت از گزارش دهندگان ممیزی کمتر از واقع در برابر تلافی همکاران وجود دارد؟ و آیا وجود چنین سازو کارهایی می‌تواند در گزارش ممیزی کمتر از واقع مؤثر باشد؟ لطفا دلایل پاسخ مثبت یا منفی خود را توضیح دهید.
-

در جدول ۳ نمونه‌ای از مصاحبه‌های انجام شده مشخص شده است.

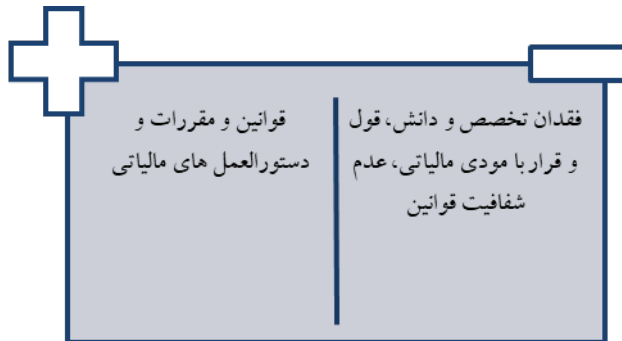
جدول (۳) - نمونه‌ای از مصاحبه‌های انجام شده

مفهوم	واحد تحلیل
<p>بله نقش آفرینی در جامعه</p> <p>بله شخصیت و جایگاه سازمان مالیاتی</p> <p>بله تفاوت در حقوق و مزایا</p>	<p>بلی کارکنان سازمان با توجه به اینکه سازمان امور مالیاتی یک دستگاه حاکمیتی است که نقش عمده‌ای در رخدادهای اقتصادی جامعه ایفا می‌کند و همه اعضای جامعه به نحوی با آن سر و کار دارند و اصطلاحاً سازمانی با شخصیت و جایگاه خاص می‌باشد، به آن افتخار می‌کنند. همچنین سهیم بودن در کسب درآمد برای دولت و ایفای نقش در سیستم اقتصادی کشور هم موجبات افتخار است. از طرفی درآمدزا بودن این سازمان و تفاوت در دریافتی‌ها و حقوق و مزایا نسبت به سازمان‌های دولتی دیگر هم یکی از دلایل دیگر رضایت کارکنان می‌باشد.</p>
<p>خیر، عدم رسیدگی به مسایل کارکنان</p>	<p>خیر در اغلب موارد توجه عمده سازمان به آمار رسیدگی‌ها و وصولی مالیات و رسیدن به تحقق اهداف بودجه است و رسیدگی به مسایل کارکنان از جمله امور معیشتی و روحی آن‌ها را فراموش می‌کند. به همین دلایل کارمندان به سازمان افتخار نمی‌کنند.</p>
<p>نه کیفیت زندگی کاری پایین</p> <p>نه فشار کاری بالا</p> <p>نه مسئولیت بالا</p>	<p>بنابراین بطور شایسته در خدمت خانواده نخواهند بود و در مراسمات و مواقع حساس در زندگی هم ممکن است غایب باشند چون فشار کاری و حساسیت و استرس امور مالی و مالیاتی بسیار سنگین می‌باشد.</p>
<p>نه منفی بودن نگرش مردم</p> <p>نست به هزینه کرد مالیات</p>	<p>نه با توجه به عدم شفاف‌سازی نحوه هزینه کرد مالیات‌های دریافتی، مالیات ستانی در اذهان عمومی کشور امری مذموم تلقی می‌گردد. این عوامل و برخی موضوعات دیگر موجب می‌گردد که کارمندان سازمان نتوانند به همکاری خود با آن مفتخر باشد.</p>
<p>عدم منصفانه بودن پرداختی‌ها</p> <p>تبعیض در انتصابات</p>	<p>نه با توجه به منصفانه نبودن پرداختی‌ها و انتصابات</p>
<p>عدم تناسب حجم کار و درآمد</p> <p>ناامیدی</p>	<p>تناسب بین درآمد و حجم کاری، درست نیست و کارمندان را ناامید می‌سازد.</p>
<p>عدم تناسب حجم کار</p>	<p>با توجه به اینکه کارکنان سازمان میزان حجم کاری خود و سازمان‌های دیگر را مقایسه و دریافتی را هم مقایسه می‌کنند و در نتیجه حجم کاری بالا و درآمد تقریباً یکسان با سایر سازمان‌ها موجب بی‌انگیزگی کارکنان می‌شود و آن‌ها را به سازمان بدبین می‌کند و این تفکر که سازمان از نیروها کار زیاد می‌کشد و حقوق متناسب نمی‌پردازد، در ذهن کارمندان ایجاد می‌شود لذا درصد کمی از کارکنان بسیار وفادار و فداکار به سازمان افتخار می‌کنند.</p>
<p>بلی احساس خدمت به کشور</p> <p>بلی برخورداری از امکانات و فرصت‌های حرفه‌ای</p>	<p>بله، بسیاری از همکاران در سازمان امور مالیاتی افتخار می‌کنند که در این سازمان فعالیت می‌کنند. دلیل این افتخار می‌تواند به دو عامل برگردد؛ اولاً، کار کردن در یک سازمان دولتی مرتبط با اجرای قوانین مالیاتی، به آن‌ها احساس وظیفه می‌دهد که به کشور خدمت کنند و دستاوردهای مالیاتی را بهبود بخشند. ثانیاً، برخورداری از امکانات و فرصت‌های حرفه‌ای در این سازمان می‌تواند به همکاران افتخار و احترام به شغل خود را بیشتر کند.</p>

یافته‌ها

تحلیل مصاحبه‌ها بیانگر این است که به نظر اکثر قریب به اتفاق مصاحبه شوندگان در سازمان امور مالیاتی، استانداردهایی (قوانین و دستورالعمل‌هایی) برای ممیزی مالیات وجود دارد و همه ملزم به استفاده از آن‌ها هستند. یکی از مصاحبه شوندگان در این مورد گفت "در سال‌های اخیر تراکنش‌های بانکی... یکی از راه‌های استاندارد برای تخمین میزان واقعی مالیات می‌باشد". به نظر برخی از مصاحبه شوندگان همه کارکنان برای ممیزی مالیاتی از این قوانین و دستورالعمل‌ها استفاده می‌کنند. اما به نظر برخی دیگر، بخشی از کارکنان به دلایلی چون فقدان تخصص، قول و قرار با مؤدی، عدم شفافیت قوانین و بخشنامه‌ها، عدم وجود وحدت رویه در اجرای بخشنامه‌ها، هماهنگی با مافوق‌ها و محدودیت زمانی از این دستورالعمل‌ها استفاده نمی‌کنند.

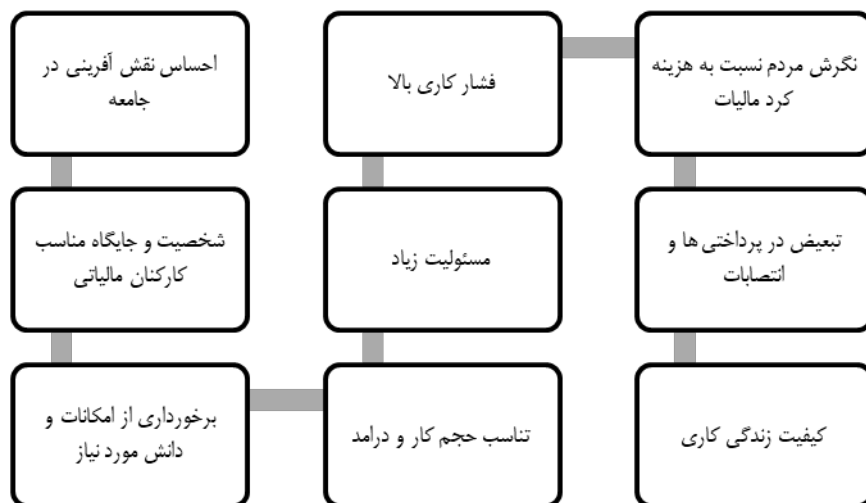
شکل ۳- اهمیت قوانین و دانش و تخصص در سوت زنی مالیاتی



منبع: یافته‌های پژوهش

همچنین برخی از کارکنان سازمان امور مالیاتی به شغل خود افتخار نمی‌کنند و برخی افتخار می‌کنند. دلایل ذکر شده برای افتخار کردن عبارت بودند از احساس نقش آفرینی در جامعه، شخصیت و جایگاه سازمان امور مالیاتی، احساس خدمت به کشور و برخورداری از امکانات و فرصت‌های حرفه‌ای. کیفیت زندگی کاری پایین (اعم از عدم رسیدگی به مسایل کارکنان، فشار کاری بالا، مسئولیت زیاد، عدم تناسب حجم کار و درآمد، تبعض در پرداختی‌ها و انتصابات)، و منفی بودن نگرش مردم نسبت به هزینه‌کرد مالیات دلایلی بودند که برای عدم افتخار ذکر شدند.

شکل (۴)- وضعیت کارکنان مالیاتی برای عدم افشاگری و سوت زنی مالیاتی



منبع: یافته‌های پژوهش

یافته‌های این تحقیق نشان داد که اکثر کارکنان سازمان امور مالیاتی خود را متعهد به تحقق اهداف مالیاتی کشور می‌دانند و تعداد معدودی از آن‌ها متعهد نمی‌دانند. وجدان کاری و وظیفه‌شناسی هدف گذاری دقیق و تشویق برای دستیابی به آن‌ها، حرفه‌ای بودن و احساس کمک به بهبود شرایط زندگی مردم و توسعه اقتصادی دلایلی بودند که برای تعهد ذکر شدند. به عنوان نمونه یکی از مصاحبه شونده‌ها گفت " غالباً اهداف سازمان مالیاتی چه در میزان رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی و چه در میزان وصولی مالیات به طور فصلی از طرف مدیران عالی اعلام می‌گردد و معمولاً برای تحقق این اهداف مدیران مشوق‌های مالی از قبیل پاداش وصولی و پاداش پایان سال تعیین می‌کنند تا کارمندان با توجه به این مشوق‌ها انگیزه پیدا کنند و به سمت اهداف حرکت کنند". نارضایتی از وضعیت معیشتی و ارتقاء، دلایلی بودند که برای بی‌تفاوتی و عدم تعهد به اهداف مالیاتی ذکر شدند.

یافته‌های این تحقیق نشان داد که به نظر اکثر مصاحبه شونده‌ها مدیران سازمان امور مالیاتی "الگوی کارکنان در ممیزی مالیاتی می‌باشند و دقت و صحت در انجام ممیزی را در کارکنان نظارت می‌کنند". به نظر تعداد قلیلی از مصاحبه شونده‌ها برخی از مدیران سازمان امور مالیاتی از لحاظ صحت و دقت ممیزی مالیاتی الگوی کارکنان نیستند. انتخاب از طرقی غیر از شایسته‌گزینی و در نتیجه پایین بودن سطح تخصص مالیاتی و فقدان سابقه کار مالیاتی دلایلی بودند که برای این امر ذکر شدند.

یافته‌های این تحقیق نشان داد که به نظر برخی از مصاحبه شونده‌ها، بخشی از کارکنان سازمان امور مالیاتی

گزارش ممیزی‌های کمتر از واقع را وظیفه خود نمی‌دانند و برخی دیگر، می‌دانند. حجم بالای کاری، این باور که جلوگیری از تخلف وظیفه مدیران عالی و تصمیم‌گیرندگان است و "در خصوص گزارشگری... هیچ وظیفه‌ای به آن‌ها [کارکنان] محول نشده است؛" و این باور که ممیزی کمتر از واقع نتیجه طبیعی "عدم تأمین منابع کافی برای ممیزی دقیق، فشار اقتصادی یا فرهنگ سازمانی نادرستی... [است] که ممیزی‌های کمتر از واقع را تشویق می‌کند"، دلایلی بود که برای عدم احساس وظیفه برای سوت زنی ذکر شد. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این مورد گفت "بخش عمده‌ای از همکاران نه تنها [گزارش فساد را] وظیفه خود نمی‌دانند بلکه... آن را امری ناپسند و مذموم می‌پندارند و شخصی (همکاری) که این کار را می‌کند را در جمع‌های خود نمی‌پذیرند". برخی از مصاحبه‌شوندگانی که گزارشگری را از وظیفه کارکنان می‌دانستند، ادعا کردند کارکنان به دلیل "موانع و مشکلات و ریسک بالای گزارش دهی و افشای هویت... از این کار پرهیز می‌کنند." در واقع ناپسند دانستن سوت زنی در بین کارکنان و ترس از برچسب‌های مذمومی چون خبرچین و زیرآب زن و در نتیجه طرد شدن از جمع همکاران و همچنین ترس از واکنش مدیران مانع گزارش ممیزی‌های کمتر از واقع توسط کارکنان سازمان مالیاتی می‌شد. در این مورد یکی از مصاحبه‌شوندگان گفت "گاهی اوقات چون مدیر عملیاتی خود درگیر فساد در تشخیص مالیات و ممیزی کمتر از واقع می‌باشد، افرادی که گزارش می‌دهند را متهم به بدبینی نموده و آن‌ها را زیرسوال می‌برد و سوت زن را در مقابل سایر همکاران قرار می‌هد".

یافته‌های این تحقیق نشان داد که به نظر اکثر مصاحبه‌شوندگان کارکنان سازمان امور مالیاتی نمی‌توانند با اطمینان از اینکه ناشناس باقی خواهند ماند، ممیزی کمتر از واقع همکارانشان را به کسی بگویند. به نظر برخی از آن‌ها علت این امر فقدان راه‌های ارتباطی امن و محرمانه و این واقعیت است که "فرایند گزارش... و دریافت... [آن] توسط انسان انجام می‌شود نه سیستم. بنابراین احتمال درز اطلاعات بسیار بالاست". به نظر برخی دیگر ممکن است سوت زنان در کوتاه مدت ناشناس باقی بمانند، اما در بلندمدت هویت‌شان افشا خواهد شد و "بعضاً افراد دریافت‌کننده گزارش، به دلیل فقدان تخصص و مهارت و آموزش کافی در خصوص حراست از اطلاعات، ناخواسته یا عمداً هویت فرد گزارشگر را افشا نموده و جایگاه اجتماعی اداری او را با خطر مواجه می‌سازند". به نظر تعداد معدودی از مصاحبه‌شوندگان نیز کارکنان سازمان امور مالیاتی می‌توانند با اطمینان از اینکه ناشناس باقی خواهند ماند، به اداره حراست یا دادستانی انتظامی مراجعه کنند و ممیزی کمتر از واقع همکارانشان را گزارش کنند.

یافته‌های این تحقیق نشان داد که به نظر اکثر مصاحبه‌شوندگان در سازمان امور مالیاتی سند مکتوب و رسمی در مورد رفتارهای اخلاقی در ممیزی مالیاتی وجود دارد. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این مورد گفت "اسنادی در بدو خدمت و در انتصاب‌ها توسط افراد مطالعه و امضا می‌شود که رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌باشد.

همچنین قوانینی کلی مثل قانون تخلفات اداری نیز در کنار این اسناد می‌باشد. و دیگری گفت که "کارکنان در بدو خدمت باید در کلاس آموزشی اخلاق حرفه‌ای در سازمان مالیاتی و تخلفات اداری" شرکت کنند. و به نظر مصاحبه شونده دیگر "بصورت شفاهی در برخی دوره‌های آموزشی نکاتی از این دست گفته می‌شود." همه مصاحبه شوندگان اجماع داشتند وجود چنین سندی می‌تواند مؤثر باشد. در این مورد یکی از مصاحبه شوندگان گفت "وجود چنین سندی می‌تواند از توجهات کارمندان متخلف جلوگیری نموده و بهانه‌ای برای کسی نگذارد." و دیگری ادعا کرد شرط اثربخش بودن سند مذکور "پیگیری سازمان بطور منظم نسبت به رعایت [آن] و... [در نتیجه] تقویت فرهنگ سازمانی" است.

بحث

هدف پژوهش حاضر تدوین مدل سوت‌زنی مالیاتی با رویکرد نقش ساختار و فرهنگ سازمان است. در عصر اقتصادی پیچیده و جهانی کنونی، مفاهیمی چون شفافیت مالی و افشاگری در زمینه فساد مالیاتی، به یکی از محورهای حیاتی برای توسعه پایدار و ایجاد عدالت اقتصادی تبدیل شده‌اند. تحقیق حاضر تلاش کرد تا با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی و مثلث‌سازی گردآوری داده‌ها به این سوال پاسخ دهد که عوامل ساختاری و فرهنگی چگونه در سوت زنی مالیاتی نقش آفرینی می‌کنند. یافته‌های تحقیق نشان داد که در سازمان امور مالیاتی مورد مطالعه چند ساختار برای تسهیل سوت زنی ایجاد شده است. در این سازمان استانداردهایی (قوانین و دستورالعمل‌هایی) برای ممیزی مالیات وجود دارد و همه ملزم به استفاده از آن‌ها هستند. کارکنان سازمان می‌دانند که باید ممیزی کمتر از واقع را به حراست و دادستانی انتظامی گزارش بدهند. مدیران سازمان اغلب از لحاظ صحت و دقت ممیزی مالیاتی الگوی کارکنان هستند و سند مکتوب و رسمی در مورد رفتارهای اخلاقی در ممیزی مالیاتی وجود دارد. با این حال سازوکارهای رسمی و مشخصی برای محافظت از گزارش دهندگان ممیزی کمتر از واقع در برابر تلافی همکاران وجود ندارد. این یافته‌ها همسو با یافته‌های دونگان و همکاران^۱ (۲۰۱۵) و کالاهان و همکاران^۲ (۲۰۰۲) نشان داد که ساختار سازمان بر سوت‌زنی اثر دارد. آنتیان و همکاران^۳ (۲۰۲۰)، سوت زنی مالیاتی را مورد بررسی قرار داد و راهکارهای افزایش دانش افشاگری مالیاتی را برای بهبود شفافیت در این سازمان توضیح داد.

یافته‌های این تحقیق نشان داد که در سازمان مالیاتی مورد مطالعه فرهنگ عدم سوت زنی بر فرهنگ سوت زنی غلبه دارد. برخی از کارکنان این سازمان به شغل خود افتخار می‌کنند. ولی برخی دیگر نه. اکثر آن‌ها خود را متعهد

1. Dungan et al.
2. Callahan et al.
3. Antinyan et al.

به تحقق اهداف مالیاتی کشور می‌دانند اما تعداد معدودی نه. برخی از آن‌ها گزارش ممیزی‌های کمتر از واقع را وظیفه خود نمی‌دانند. برخی دیگر گزارشگری را وظیفه خود می‌دانند ولی به دلیل مذموم بودن سوت زنی در بین کارکنان و ترس از برچسب‌های مذمومی چون خبرچینی و در نتیجه طرد شدن از جمع همکاران ممیزی‌های کمتر از واقع را گزارش نمی‌کنند. به نظر برخی از کارکنان در صورت گزارش ممیزی‌های کمتر از واقع کسی به حرف‌های آن‌ها گوش نمی‌دهد و هیچ تغییری در وضع موجود ایجاد نمی‌شود. و به نظر برخی دیگر، به گزارش آن‌ها رسیدگی و تغییر ایجاد می‌شود. بسیاری از آن‌ها باور دارند که نمی‌توانند با اطمینان از اینکه ناشناس باقی خواهند ماند، ممیزی کمتر از واقع همکارانشان را به کسی بگویند. علینقیان و همکاران (۱۳۹۵)، نتایجی همسو با نتیجه حاضر به دست آوردند و فرهنگ و ساختار سازمانی را در سوت زنی سازمان بررسی کردند. کریمی پتانلار و همکاران (۱۳۸۹)، ترویج سوت زنی مالیاتی را به عنوان توسعه دانش افشاگری مالیاتی، راهکاری برای کاهش فساد مالیاتی نشان داد. یافته‌های این تحقیق گویای آن است که عوامل ساختاری مؤثر بر سوت زنی کاملاً تحت الشعاع عوامل فرهنگی قرار دارند. تاجایی که در بسیاری از موارد مؤلفه‌های فرهنگی، عوامل ساختاری را بی‌اثر می‌کنند. یکی از نمونه‌های بی‌اثر یا کم اثر شدن تمهیدات ساختاری برای افزایش سوت زنی توسط فرهنگ سازمانی، عدم مراجعه کارکنان به ساختارهای اخذ گزارش فساد بود. در سازمان امور مالیاتی ساختارهایی (حراست و دادستانی انتظامی) برای اخذ گزارش‌های فساد ایجاد شده بود و کارکنان می‌دانستند که باید برای گزارش ممیزی کمتر از واقع به آنجا مراجعه کنند، اما به دلیل رواج فرهنگ مذموم بودن گزارشگری فساد و "ترس از برچسب‌های... چون خبرچین و زیرآب زن و در نتیجه طرد شدن از جمع همکاران" از مراجعه به این ساختارها و گزارش فساد اجتناب می‌کردند. حتی برخی از کارکنان با این استدلال که "وجود سازوکارهای حمایت از گزارشگران فساد" موجب ترویج فرهنگ خبرچینی در سازمان می‌شود، مخالف وجود چنین سازوکارهایی بودند. نمونه دیگر از تحت الشعاع قرار گرفتن ساختار توسط مؤلفه‌های فرهنگی دور زدن قوانین ممیزی بود. در سازمان امور مالیاتی، قوانین و دستورالعمل‌هایی در خصوص نحوه ممیزی وجود داشت و همه مأموران رسیدگی مالیاتی موظف بودند پرونده‌ها را طبق آن دستورالعمل‌ها ممیزی کنند. ولی گاهی ممیزها پرونده‌ها را از نظر شکلی طبق قوانین ممیزی می‌کردند و در جزئیات دستورالعمل‌ها را دور می‌زدند و ممیزی خلاف واقع انجام می‌دادند. آلین و همکاران^۱ (۲۰۱۳)، نیز نشان دادند که مدل سوت زنی مالیاتی سبب افزایش شفافیت اطلاعاتی در حسابداری می‌شود.

مدل تحقیق

سوال اصلی پژوهش این بود که نقش فرهنگ و ساختار در سوت زنی مالیاتی چیست؟ با توجه به سوالات مصاحبه و مفهوم و استنباطی که می‌توان از هریک داشت، چارچوب سوت زنی مالیاتی در برگیرنده ابعاد فرهنگ سازمانی و ساختار سازمانی است. در توسعه این ابعاد نیازمند تقویت محرک‌هایی هستیم که در پاسخ به سوالات فرعی بیان شد. مؤلفه‌های ساختاری و فرهنگی سوت زنی سازمانی شامل ۸ مؤلفه که در مدل مفهومی و ادبیات تحقیق بیان شد، می‌باشد. این ۸ مؤلفه‌ی سوت زنی سازمانی عبارتند از:

✓ ایجاد روحیه شکایت اثربخش

✓ تدوین کدهای اخلاقی

✓ حمایت از افشاگری

✓ توانمندسازی تعهد

✓ اعتبار

✓ پاسخگویی

✓ شجاعت

محقق به ۷ مؤلفه جدید فرهنگ سازمانی که نقش ویژه‌ای در سوت زنی مالیاتی دارند از طریق مصاحبه‌ها دست یافت. این مؤلفه‌ها عبارتند از: وجود استاندارد، کیفیت زندگی کاری، وجدان کاری، وظیفه‌شناسی، الگو بودن مدیران، رفتار غیرسیاسی، حمایت از افشاگران، نظارت بر عملکرد مدیران. همچنین ۶ مؤلفه جدید ساختار سازمانی که نقش در سوت زنی مالیاتی دارند نیز از طریق مصاحبه‌ها بدست آمد که عبارتست از: راه ارتباطی امن و محرمانه، تدوین سند مکتوب اخلاقی، زیرساخت هوشمند، مشوق‌های مالی، اصل محرمانگی و تدوین قوانین حمایتی.

شکل ۵- مدل تحقیق



منبع: یافته‌های پژوهش

نتیجه‌گیری

دانش افزایی کاربردی این تحقیق برای سیاست‌گذاران، مدیران و همه کسانی که درصدد پیشگیری از و مبارزه با فساد هستند، توجه مضاعف به نقش فرهنگ سازمانی است. یافته‌های این تحقیق گویای آن است که هر گونه موفقیت در سوت زنی در گرو توجه به فرهنگ و باورهای فرهنگی در مورد سوت‌زنی است و اکتفا به چند تمهید ساختاری نمی‌تواند موجبات ترویج سوت زنی سازمانی را فراهم کند.

محدودیت اصلی این تحقیق، مانند سایر تحقیقاتی که در مورد فساد اداری انجام می‌شوند، دسترسی به کسانی بود که حاضر به مصاحبه باشند. در واقع علی‌رغم تأکید محققان بر ناشناخته ماندن مصاحبه‌شوندگان، یافتن و قانع کردن افرادی که حاضر به مصاحبه باشند، دشوار بود. پیشنهاد می‌شود محققان آتی با استفاده از یافته‌های این تحقیق، پرسشنامه‌هایی را طراحی و پیمایش‌هایی را انجام دهند تا باورها و ارزش‌های فرهنگی در مورد سوت‌زنی آشکار شوند. به این امید که بتوان باورها و ارزش‌های صحیح را جایگزین آن‌ها کرد.

براساس نتایج به دست آمده پیشنهادات زیر ارائه شده است:

۱. ایجاد سیاق و سناریوهای آموزشی: برای تشویق کارکنان به افشای فساد مالیاتی، ساختاری برای ایجاد سیاق و سناریوهای آموزشی در خصوص اهمیت و مزایای افشای فساد مالیاتی طراحی شود. این آموزش‌ها

- می‌توانند با استفاده از مثال‌های واقعی و موارد مشهور از افشاگری موفق، کارکنان را برای افشای نقایص تشویق کند.
۲. ایجاد مکانیزم‌های محافظتی: ساختار محافظتی برای کارکنانی که تصمیم به سوت زنی مالیاتی می‌گیرند، ایجاد شود. این مکانیزم‌ها می‌توانند شامل محافظت از هویت افشاگران، جلوگیری از تعقیب و تنبیه غیرقانونی و تضمین اعتبار و تایید افشاگری باشند.
۳. تشویق به مشارکت فعال: با ایجاد انگیزه‌های مالی و غیرمالی برای افرادی که اطلاعات مالیاتی مهم را افشا می‌کنند، کارکنان تشویق شوند تا فعالیت‌های افشایی را ترجیح دهند. این انگیزه‌ها می‌توانند شامل پاداش‌های مالی، افزایش اعتبار و ترقی در سازمان باشند.
۴. ایجاد یک فرهنگ افشایی: ایجاد فرهنگ سازمانی که افشاگری و سوت زنی را تشویق و تجلیل می‌کند، اهمیت بسیاری دارد. این فرهنگ می‌تواند با ارتقاء ارزش‌ها مانند شفافیت، انصاف و اخلاق در سازمان، کارکنان را به افشای دانش مالیاتی ترغیب کند.
۵. تشکیل کمیته‌های افشاگری: ایجاد کمیته‌های افشاگری که مسئولیت ارزیابی و پیگیری اطلاعات مالیاتی ارائه شده توسط افشاگران را دارند، می‌تواند فرآیند افشا را تسهیل و تسریع کند.
۶. ایجاد سیستم‌های اطلاع‌رسانی: ایجاد سیستم‌های اطلاع‌رسانی داخلی که افشای فساد مالیاتی را به تمامی کارکنان اعلام می‌کند، می‌تواند افشاگری را تشویق کند و اعتبار سازمان را افزایش دهد.

فهرست منابع

1. Agheli, M., Nikmanesh, S. (2020). Investigating the Impact of Organizational Leadership factors on the Tendency to blow the Whistle. Development of Management and Human Resources and Support, [In Persian]., <https://sid.ir/paper/960845/fa>
2. Alinaghian, N. (2016). Investigating Organizational Structural and Cultural Factors on Organizational Whistle-blowing. International Conference on the Development and Promotion of Human Sciences and Management in Society, [In Persian]. <https://civilica.com/doc/1370787>
3. Alleyne, P., Hudaib, M. & Pike, R. (2013). Towards a Conceptual Model of Whistleblowing Intentions among External Auditors. *The British Accounting Review*, 45 (1), 10-23.
4. Antinyan, A. , Corazzini, L., & Pavesi, F. (2020). Does Trust in the Government Matter for Whistleblowing on Tax Evaders? Survey and Experimental Evidence. *J. Econ. Behav. Organ.* 171, 77–95.
5. Bashir, Sajid and Rafiqh Khattak., Hamid and Hanif., Ayesha and Naseer Chohan, Sara. (2011). Whistle-blowing in Public Sector Organizations: Evidence from Pakistan, *The American Review of Public Administration*, 41 (3), 285–296.
6. Batrancea, L. M., Nichita, A., De Agostini, R. (2022). A Self-employed Taxpayer Experimental Study on Trust, Power, and Tax Compliance in Eleven Countries. *Financ Innov* 8, 96. <https://doi.org/10.1186/s40854-022-00404-y>.
7. Berry, B. (2004). Organizational Culture: A Framework and Strategies for Facilitating Employee Whistleblowing?. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, California: SAGE Publications. 16 (1), 1-11.
8. Buccirosi, P., Immordino, G. & Spagnolo, G. (2021). Whistleblower Rewards, False Reports, and Corporate Fraud. *Eur J Law Econ* 51, 411–431. <https://doi.org/10.1007/s10657-021-09699-1>
9. Callahan, E. S. , Dworkin, T. M., Fort, T. L. , & Schipani, C. A. (2002). Integrating Trends in Whistle Blowing and Corporate Governance: Promoting Organizational

- Effectiveness, Societal Responsibility, and Employee Empowerment. *American Business Law Journal*, 40 (1), 177-215.
10. Ceva, E., & Bocchiola, M. (2019). Is Whistleblowing a Duty? *Polity*.
 11. Cho, Y Jik., & Song, H. (2015). Determinants of Whistleblowing Within Government Agencies, *Public Personnel Management*, 44 (4), 450-472
 12. Culiberg, B., & Mihelič, K. K. (2016). The Evolution of Whistleblowing Studies: A Critical Review and Research Agenda. *Journal of Business Ethics*, 146, 787-803.
 13. Devine, T. (2015). International Best Practices for Whistleblower Statutes. In D. Lewis & W. Vandekerckhove (Eds.), *Developments in Whistleblowing Research* (pp. 7-19). International Whistleblowing Research Network.
 14. Dungan, J., Waytz, A., & Young, L. (2015). The Psychology of Whistleblowing. *Current Opinion in Psychology*, 6, 129-133.
 15. Dyck, A. , Morse, A., & Zingales, L. (2010). Who Blows the Whistle on Corporate fraud?. *The Journal of Finance*, 65 (6), 2213-2253.
 16. Daneshvar, M., Razavijahiagha, H. (2023). Identifying and Modeling Effective Factors on Tax Behavior., *Journal of Tax Research*, Volume 30, Issue 56 (3-2023), [In Persian].
 17. Eisenstadt, L. F., & Pacella, J. M. (2018). Whistleblowers Need Not Apply. *American Business Law Journal*, 55(4), 665-719.
 18. Farhadi Nejad, M. (2019). Identifying the Causes of Organizational Whistleblowing and the Reasons for Unwillingness to Whistle-blowing in Government Organizations. *Management of Government Organizations*, [In Persian]. <https://doi.org/10.30473/ipom.2019.48079.3763>
 19. Ghasemi, H. (2012). Analysis of the Content of the Views of the Heads of the Physical Education Organization about the Components of Sports. *Sports Management*, No. -13 [In Persian]
 20. Hennequin, E. (2020). What Motivates Internal Whistleblowing? A Typology Adapted to the French Context. *European Management Journal*, 38(5), 804-813.
 21. Jackson D., Peters K., Andrew S., Edenborough M., Halcomb E., Luck L., Salamonsen, Y., Weaver, R. & Wilkes, L. (2014) Trial and Retribution: A

- Qualitative Study of Whistleblowing and Workplace Relationships in Nursing. *Contempt Nurse*, 36 (1-2), 34-44.
22. Karimi ,S. , Jafari ,A. (2010). The Effect of Corruption on Tax Revenues, a Case Study of Selected Developing Countries. *Journal of Economic Policies* 90,8(151), [In Persian]. SID. <https://sid.ir/paper/219069/fa>.
23. Kenny, K., Fotaki, M. (2023). The Costs and Labour of Whistleblowing: Bodily Vulnerability and Post-disclosure Survival. *J Bus Ethics* 182, 341–364. <https://doi.org/10.1007/s10551-021-05012-x>.
24. Kohlbacher, F. (2006). The Use of Qualitative Content Analysis in Case Study Research. *Forum Qualitative Social Research*, 7(1), 1-24.
25. Krügel, S., Uhl, M. (2023). Internal Whistleblowing Systems Without Proper Sanctions May Backfire. *J Bus Econ*. <https://doi.org/10.1007/s11573-023-01144-w>
26. Latan, H., Chiappetta Jabbour, C. J. & Lopes de Sousa Jabbour, A. B. (2019). Whistleblowing Triangle': Framework and Empirical Evidence. *J Bus Ethics* 160, 189–204. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3862-x>
27. Lavena, C.F. (2016). Whistle-blowing: Individual and Organizational Determinants of The Decision to Report Wrongdoing in The Federal Government, *American Review of Public Administration*, Vol. 46, No. 1, pp-113–136
28. Lewis, D. (2021). Stigma and Whistleblowing: Should Punitive Damages be Available in Retaliation Cases? *Industrial Law Journal*.
29. Marwaha, K. (2017). Corporate Governance and Whistle Blowing in India: Promises or Reality? *International Journal of Law and Management. Media and Online News Adoption*. New Media Society. 7, 357.
30. Mirzamani, A., Rahmati, M. (2019). Understanding the Informal Accountability of Government Managers in Inter-Organizational Networks (case study: Planning and Development Council of Zanjan Province). *Public Administration*, 11(1), [In Persian]. 10.22059/jipa.2019.274245.2476
31. Motaharimanesh, M., Khosravi, H. (2021). Legal Pathology of Supervision by the Tax Disciplinary Prosecutor on the Behavior of Tax Officials, *Journal of Tax Research*, Volume 29, Issue 51 (12-2021), [In Persian].

32. Nekovee, M., & Pinto, J. (2019). Modeling the Impact of Organization Structure and Whistle-blowers on Intra-organizational Corruption Contagion. *Physica A: Statistical Mechanics and its Applications*, 522, 339-349.
33. Neuendorf, N. (2017), *The Content Analysis Guidebook*, DOI: <https://doi.org/10.4135>.
34. Oelrich, S., Erlebach, K. (2021). Taking it Outside: A Study of Legal Contexts and External Whistleblowing in China and India. *Asian J Bus Ethics* 10, 129–15. <https://doi.org/10.1007/s13520-021-00125-y>.
35. Okoro, U. K., Chineke, T. C. (2021). Whistleblowing on Photovoltaic Operations in Nigeria: Panacea for Sustainable Development. *Bull Natl Res Cent* 45, 140. <https://doi.org/10.1186/s42269-021-00598-8>.
36. Palumbo, R., & Manna, R. (2019). Uncovering the Relationship Between Whistleblowing and Organizational Identity. *International Journal of Public Sector Management*.
37. Philmore, A., Roszaini, H., & Mohammad, H. (2017). The Construction of a Whistle-Blowing Protocol for Audit Organisations: A Four-Stage Participatory Approach, *International Journal of Auditing*, Volume20, Issue1.
38. Rachagan, S., & Kuppusamy, K. (2013). Encouraging Whistle Blowing to Improve Corporate Governance? A Malaysian Initiative. *Journal of Business Ethics*, 115 (2), 367-382.
39. Rafi pour, F. (2009). *Social Cancer Corruption*. Tehran: Publication Joint Stock Company, [In Persian]. Researchers. London: Routledge.
40. Roghani, M., Koroshi, Z. (2019). Investigating the Establishment of Whistleblowing System in Organizations and its Effect on the Performance of Bandar Imam Petrochemical. *National Congress of Basic Research in Economics and Accounting Management*, [In Persian].
41. Sadabadi, A. A & Mirzamani, A. (2021). The Sustainable Development Goals and Leadership in Public Sector: a Case Study of Social Innovation in the Disability Sector of Iran. *Innovation: The European Journal of Social Science Research*, 36 (2): 286-300.
42. Safari, M., Fattah, M. (2019). Identifying, Conceptualizing and Explaining the

- Whistle-blowing Process in The Organization, Case Study: Gaharzmin Iron and Steel Company. *Management of Organizational Culture*, 49(16), [In Persian]. 10.22059/jomc.2018.217672.1007011
43. Smaili, N., Arroyo, P. (2019). Categorization of Whistleblowers Using the Whistleblowing Triangle. *J Bus Ethics* 157, 95–117. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3663-7>
44. Solhkhah, N., Panahi, H. (2024). Investigating the Impact of Tax Policies, Corruption and Government Size on Necessity-oriented and Opportunity-oriented Entrepreneurship, *Journal of Tax Research*, 34(60): 101-132, [In Persian].
45. Taiwo, S. (2015). Effects of Whistle Blowing Practices on Organizational Performance in the Nigerian Public Sector: Empirical Facts from Selected Local Government in Lagos & Ogun State, *Journal of Marketing and Management*, 6 (1), 41-61.
46. Teichmann, F., Falker, MC. (2020). Compliance Incentives, Whistleblowing, and the Payment of Rewards for Information. In: Popkova, E., Sergi, B. (eds) *Artificial Intelligence: Anthropogenic Nature vs. Social Origin*. ISC Conference - Volgograd 2020. *Advances in Intelligent Systems and Computing*, 1100. Springer, Cham. https://doi.org/10.1007/978-3-030-39319-9_56
47. Uygur, S. A., Napier, C. J. (2023). Understanding Fraud in the Not-For-Profit Sector: A Stakeholder Perspective for Charities. *J Bus Ethics*. <https://doi.org/10.1007/s10551-023-05373-5>
48. Yadegari, K. (2021). Understanding the Informal Accountability of Government managers in inter-organizational Networks (case study: Planning and Development Council of Zanjan Province). *Public Administration*, 11(1) The Effect of Social Conservatism on Auditors' Whistleblowing, Emphasizing the Moderating Role of Gender and Age Variables. *Auditing Knowledge Journal*, 21(82). 82, [In Persian]. SID. <https://sid.ir/paper/510602/fa>
49. Yin, R. K. (2009). *Case Study Research: Design and Methods*. 4th ed. Thousand Oaks.
50. Zakaria, M. (2015). Antecedent Factors of Whistleblowing in Organizations, *Procedia Economics and Finance*, 18, 230 – 234.