

Identification and Leveling of Tax Compliance Drivers in Iran

Zohreh Tahmasbi yasavli



Department of Public Administration, Go.C.,
Islamic Azad University, Gorgan, Iran.

Ali Farhadi Mahalli



*

Assistant Professor, Department of Public
Administration, Go.C., Islamic Azad
University, Gorgan, Iran.

Alireza Matoufi



Assistant Professor, Department of Public
Administration, Go.C., Islamic Azad
University, Gorgan, Iran.

Mojtaba Tabari



Associate Professor, Department of Public
Administration, Qa.C., Islamic Azad
University, Qaemshar, Iran.

Abstract

Introduction

Tax compliance is one of the most critical pillars of a sustainable fiscal system, particularly in developing economies seeking to reduce their dependence on volatile, resource-based revenues and transition toward stable non-oil tax income. In Iran, tax compliance has gained increasing importance due to structural economic constraints, fluctuations in oil revenues, international sanctions, the expansion of the informal economy, and persistent public concerns regarding fairness, transparency, and the efficiency of tax administration. Strengthening tax compliance can increase government revenues, improve fiscal stability, reduce budget deficits, and enhance the government's capacity to finance public services and development programs. Tax compliance, however, is a multidimensional phenomenon that cannot be explained solely by economic deterrence, audits, penalties, or enforcement mechanisms. Taxpayers' behavior is also influenced by perceived fairness,

* Corresponding Author: alifarhadi@iau.ac.ir

How to Cite:

Original Research

Accepted:

Review

Received:

trust in public institutions, administrative quality, social norms, tax awareness, policy stability, and perceptions of how fairly the tax burden is distributed. Although previous studies have investigated various determinants of tax compliance, relatively few have comprehensively identified its principal drivers within the Iranian context and examined the hierarchical and structural relationships among them. Accordingly, the present study sought to address this research gap by identifying, structuring, and leveling the key drivers of tax compliance in Iran through an exploratory qualitative design and Interpretive Structural Modeling. The main objective of this study was to identify the core drivers of tax compliance in Iran and determine their hierarchical relationships. More specifically, the study aimed to distinguish foundational and highly influential drivers from dependent factors that are primarily shaped by broader policy and administrative conditions. It also sought to classify the identified drivers according to their driving power and dependence using Cross-Impact Matrix Multiplication Applied to Classification analysis.

Methodology

This study employed an exploratory qualitative research design conducted in two main stages. In the first stage, semi-structured interviews were conducted with ten academic and executive experts in management, economics, taxation, tax policymaking, and tax administration. Participants were selected using purposive sampling based on their academic qualifications, professional experience, policy expertise, and familiarity with Iran's tax system. The interviews focused on identifying the most significant factors influencing taxpayers' willingness and ability to comply with tax regulations. The interview data were reviewed, coded, refined, and validated through expert judgment. To enhance the trustworthiness of the qualitative findings, Lincoln and Guba's criteria were applied, including credibility, dependability, transferability, and confirmability. These criteria were addressed through the purposeful selection of knowledgeable participants, iterative examination of the extracted concepts, expert validation, systematic documentation of the analytical process, and careful alignment between the interview evidence and the final set of drivers. In the second stage, Interpretive Structural Modeling was used to determine the contextual relationships among the identified drivers and organize them into a hierarchical model. The experts assessed the pairwise relationships among the factors, and a Structural Self-Interaction Matrix was subsequently developed. This matrix was transformed into an initial reachability matrix and then into a final reachability matrix by incorporating the principle of transitivity. Level partitioning was conducted based on each factor's reachability and antecedent sets, enabling the drivers to be positioned at different hierarchical levels. In addition, MICMAC analysis was employed to assess the driving power and dependence of each factor.

Based on this analysis, the drivers were classified into four possible clusters: autonomous, dependent, linkage, and independent variables. Combining ISM and MICMAC made it possible to identify not only the hierarchical position of each driver but also its broader structural role within Iran's tax compliance system.

Findings

The qualitative analysis resulted in the identification of five core drivers of tax compliance in Iran:

- Tax Justice and Fairness
- Proper Management of Tax Affairs
- Macro Tax Policies
- Culturalization and Believability
- Equitable Distribution of the Tax Burden

The ISM results revealed a three-level hierarchical structure. At the deepest and most foundational level of the model, Macro Tax Policies emerged as the principal driver of tax compliance. This factor encompasses the stability, transparency, predictability, coherence, and alignment of tax laws and regulations, as well as their compatibility with the country's broader economic and social policies. Its position at the base of the ISM model indicates that the functioning of the other compliance drivers depends substantially on the quality and consistency of macro-level tax policymaking. The MICMAC results placed Macro Tax Policies in the independent cluster, indicating high driving power and relatively low dependence on other variables. Therefore, macro tax policies constitute the structural backbone of the proposed model. Stable and coherent policies can reduce taxpayers' uncertainty, strengthen the legitimacy of the tax system, facilitate effective administration, and create the necessary conditions for perceptions of fairness and voluntary compliance. Conversely, frequent regulatory changes, contradictory provisions, discriminatory exemptions, and inconsistency between tax policies and general economic strategies may undermine taxpayers' trust and willingness to comply. At the second level of the model, Proper Management of Tax Affairs was identified as a key administrative driver. This factor includes the competence and professional conduct of tax personnel, simplicity of procedures, digitalization of tax services, organizational coordination, responsiveness to taxpayers, procedural transparency, and the reduction of compliance costs. Proper tax administration translates macro-level policies into actual taxpayer experiences. Efficient management can facilitate tax filing and payment, reduce ambiguity, limit opportunities for corruption or discretionary behavior, and enhance taxpayers' trust in the tax authority. In the MICMAC analysis, Proper Management of Tax Affairs was placed in the autonomous cluster, suggesting that its direct influence and dependence relationships were comparatively weaker within the final structural matrix.

Nevertheless, its intermediate hierarchical position demonstrates its practical importance as a mechanism through which tax policies are implemented. Accordingly, although it may be relatively disconnected from the most intensive feedback relationships in the model, it remains essential to the operational performance of the tax system. The top level of the hierarchical model included Tax Justice and Fairness, Culturalization and Believability, and Equitable Distribution of the Tax Burden. MICMAC analysis classified these three factors in the dependent cluster, indicating that they are strongly influenced by deeper structural conditions, especially macro tax policies and, to some extent, the quality of tax administration. Tax Justice and Fairness refer to taxpayers' perceptions of procedural fairness, consistency in enforcement, non-discriminatory treatment, and the legitimacy of tax rules. Culturalization and Believability reflect public acceptance of taxation as a civic and social responsibility, awareness of the importance of tax revenues, and confidence that taxes contribute to collective welfare. Equitable Distribution of the Tax Burden concerns the fair allocation of tax obligations across income groups, occupations, economic sectors, and formal and informal activities. The dependent position of these factors suggests that fairness perceptions, tax culture, and acceptance of burden distribution cannot be improved effectively through isolated awareness campaigns or enforcement measures. Instead, they emerge from the broader institutional environment. When tax policies are stable, transparent, coherent, and aligned with social justice—and when these policies are implemented effectively—taxpayers are more likely to perceive the system as legitimate and comply voluntarily. In contrast, arbitrary decisions, complex regulations, discriminatory exemptions, uneven enforcement, or failure to demonstrate the public benefits of taxation may weaken tax morale and increase non-compliance.

Discussion and Conclusion

The findings demonstrate that tax compliance in Iran is a multidimensional and hierarchically structured phenomenon rooted in the interaction of policy, administration, fairness, culture, and burden distribution. Among the identified factors, Macro Tax Policies have the greatest structural importance because they shape the institutional conditions under which the other drivers operate. The findings are consistent with previous national and international research indicating that tax compliance is influenced not only by economic incentives and sanctions but also by institutional trust, social norms, administrative simplicity, perceived fairness, public awareness, and policy quality. The principal contribution of this study lies in moving beyond the isolated examination of tax compliance determinants. By integrating qualitative expert insights with ISM and MICMAC analyses, the study clarifies how the identified drivers interact and distinguishes foundational causes from dependent outcomes. The results indicate that fairness, tax

culture, and equitable burden distribution should not be treated merely as independent causes of compliance. Rather, they are substantially shaped by the quality of macro tax policies and their administrative implementation.

Practical and Policy Implications. Based on the findings, policymakers should prioritize the development of stable, coherent, transparent, and predictable macro tax policies. Tax regulations should be aligned with broader economic objectives, and frequent or contradictory policy changes should be minimized. Tax authorities should also improve administrative quality through staff training, process simplification, digitalization, inter-agency coordination, and accessible taxpayer services. Greater attention should be paid to tax justice by ensuring consistent enforcement, reducing unjustified and discriminatory exemptions, improving transparency, and limiting discretionary treatment. Tax culture should be strengthened through education, public communication, and transparent reporting on how tax revenues are allocated to public services and social welfare. Finally, the tax burden should be distributed more equitably across income groups and economic sectors, with particular attention to high-income taxpayers, tax-exempt activities, and the informal economy. Overall, strengthening tax compliance in Iran requires more than intensified audits, penalties, or short-term enforcement. It demands systemic reform, policy consistency, administrative modernization, institutional transparency, and the cultivation of public trust and legitimacy. The proposed hierarchical model can assist policymakers, researchers, and tax authorities in identifying high-leverage intervention points and developing a more sustainable, legitimate, and equitable fiscal system.

Keywords: Driver, Compliance, Taxation, Leveling.



شناسایی و سطح‌بندی پیشران‌های تمکین مالیاتی در ایران

- زهرة طهماسبی یساوی ^{ID} گروه مدیریت دولتی، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران
- علی فرهادی محلی ^{ID}* استادیار، گروه مدیریت دولتی، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران
- علیرضا معطوفی ^{ID} استادیار، گروه مدیریت دولتی، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران
- مجتبی طبری ^{ID} دانشیار، گروه مدیریت دولتی، واحد قائمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائمشهر، ایران.

چکیده

تمکین مالیاتی یکی از عوامل کلیدی در کارایی نظام مالیاتی و تأمین پایدار منابع مالی دولت محسوب می‌شود. با این حال، شناسایی عوامل و پیشران‌های مؤثر بر تمکین مالیاتی به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. هدف پژوهش حاضر شناسایی و سطح‌بندی پیشران‌های تمکین مالیاتی در ایران است. این پژوهش از نظر ماهیت اکتشافی و با رویکرد کیفی انجام شده است. در مرحله نخست، پیشران‌های مؤثر بر تمکین مالیاتی از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با ۱۰ نفر از خبرگان دانشگاهی و اجرایی شناسایی شد و در مرحله دوم، به‌منظور تحلیل روابط میان پیشران‌ها و سطح‌بندی آن‌ها از روش مدل‌سازی ساختاری-تفسیری (ISM) استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان داد پیشران‌های تمکین مالیاتی شامل پنج بعد اصلی (عدالت و انصاف مالیاتی، مدیریت صحیح امور مالیاتی، خط‌مشی‌های کلان مالیاتی، فرهنگ‌سازی و باورپذیری و توزیع عادلانه بار مالیاتی) است. همچنین یافته‌ها بیانگر آن است که ابعاد عدالت و انصاف مالیاتی، فرهنگ‌سازی و باورپذیری، توزیع عادلانه بار مالیاتی در سطح اول و خوشه وابسته قرار دارند، مدیریت صحیح امور مالیاتی در سطح دوم و خوشه خودمختار و خط‌مشی‌های کلان مالیاتی در سطح سوم و خوشه مستقل واقع شده‌اند. بر این اساس، خط‌مشی‌های کلان مالیاتی به عنوان زیربنای شکل‌گیری سایر پیشران‌ها شناخته می‌شوند. نتایج این پژوهش می‌تواند به سیاست‌گذاران و مدیران نظام مالیاتی در شناسایی عوامل کلیدی اثرگذار بر رفتار مالیاتی مؤدیان و طراحی سیاست‌های مؤثر برای ارتقای تمکین مالیاتی، کاهش فرار مالیاتی و افزایش کارایی نظام مالیاتی کشور کمک کند.

کلیدواژه‌ها: پیشران، تمکین، مالیاتی، سطح‌بندی.

* نویسنده مسئول: alifarhadi@iau.ac.ir

مقدمه

در اقتصادهای معاصر، نظام مالیاتی یکی از حیاتی‌ترین ابزارهای تأمین مالی، توزیع مجدد درآمد و تنظیم فعالیت‌های اقتصادی دولت‌ها محسوب می‌شود (محمدی و همکاران، ۱۴۰۲). در کشورهای در حال توسعه، تمکین مالیاتی به‌عنوان یکی از شاخص‌های کلیدی نظام مالیاتی شناخته می‌شود (OECD, 2022). از اینرو، ارتقای سطح تمکین مالیاتی موجب افزایش درآمدهای پایدار، کاهش فرار مالیاتی و تقویت عدالت اجتماعی می‌شود. در مقابل، ضعف در این حوزه به کاهش کارایی نظام مالیاتی، گسترش اقتصاد غیررسمی و تضعیف ظرفیت مالی دولت منجر خواهد شد (Alm & Torgler, 2023). پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد که تمکین مالیاتی صرفاً تابعی از عوامل اقتصادی نیست؛ بلکه مجموعه‌ای از متغیرهای رفتاری، نهادی، اجتماعی و فناورانه نیز در شکل‌گیری آن نقش دارند (World Bank, 2023). با توجه به اینکه نظام مالیاتی ایران با چالش‌هایی همچون فرار مالیاتی، پیچیدگی قوانین، ضعف شفافیت اطلاعاتی و کاهش اعتماد عمومی مواجه است و به دلیل نوسانات درآمدهای نفتی، محدودیت‌های اقتصادی ناشی از تحریم‌ها و افزایش هزینه‌های عمومی دولت، این چالش‌ها اثربخشی سیاست‌های مالی دولت را کاهش داده‌اند، ارتقای تمکین مالیاتی بیش از پیش مورد توجه سیاست‌گذاران قرار گرفته است (مرکز پژوهش‌های مجلس، ۱۴۰۲). همچنین بسیاری از مطالعات انجام‌شده در ایران عمدتاً بر برخی ابعاد محدود تمکین مالیاتی تمرکز داشته‌اند و کمتر پژوهشی به شناسایی جامع پیشران‌های مؤثر بر تمکین مالیاتی و سطح‌بندی آن‌ها پرداخته است. در حالی که شناخت این پیشران‌ها و روابط میان آن‌ها می‌تواند مبنای مناسبی برای طراحی سیاست‌های کارآمد مالیاتی و بهبود اثربخشی سیاست‌های مالی دولت را فراهم کند. بنابراین پژوهش حاضر با هدف شناسایی و سطح‌بندی پیشران‌های مؤثر بر تمکین مالیاتی در ایران انجام شده است.

مبانی نظری

تمکین مالیاتی یکی از مفاهیم بنیادین در اقتصاد است که به میزان پایبندی مؤدیان به قوانین و مقررات مالیاتی اشاره دارد (شریف‌زاده و همکاران، ۱۴۰۲). این مفهوم بیانگر آن است که مؤدیان تا چه اندازه فعالیت‌های اقتصادی خود را به‌درستی ثبت و گزارش کرده و مالیات تعلق گرفته را در موعد مقرر پرداخت می‌کنند (طاهرپور کلاتری و همکاران، ۱۴۰۱). در ادبیات مالیاتی جهان، تمکین معمولاً در دو قالب تمکین داوطلبانه و تمکین

اجباری تقسیم می‌شود. تمکین داوطلبانه زمانی رخ می‌دهد که مؤدیان بر پایه اعتماد به دولت، احساس مسئولیت اجتماعی و ادراک عدالت مالیاتی، به انجام تکالیف خود اقدام کنند. در مقابل، تمکین اجباری زمانی شکل می‌گیرد که مؤدیان تحت تأثیر ابزارهای کنترلی، مانند حسابرسی مالیاتی، احتمال کشف تخلف و جرایم مالیاتی، ناگزیر به رعایت قوانین شوند (Naeem & Gulzar, 2021). در نظام مالیاتی ایران، تمکین مالیاتی در چارچوب تکالیف قانونی مؤدیان تعریف می‌شود. این تکالیف شامل ثبت‌نام در سامانه‌های مالیاتی، تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر، نگهداری اسناد و مدارک مالی و پرداخت به‌موقع مالیات است (محمودی و همکاران، ۱۴۰۲).

از منظر چارچوب نظری، مطالعه تمکین مالیاتی در ابتدا در چارچوب رویکردهای اقتصادی مورد توجه قرار گرفت. یکی از مهم‌ترین نظریه‌ها در این حوزه، مدل اقتصادی تمکین مالیاتی ارائه‌شده توسط (Allingham & Sandmo, 1972) است. بر اساس این مدل، مؤدیان با مقایسه منافع احتمالی حاصل از فرار مالیاتی با هزینه‌های احتمالی ناشی از کشف تخلف و اعمال جرایم مالیاتی تصمیم‌گیری می‌کنند (سجودی و همکاران، ۱۴۰۳). همچنین عواملی نظیر احتمال حسابرسی مالیاتی، شدت جرایم و نرخ‌های مالیاتی نقش تعیین‌کننده‌ای در تصمیم مؤدیان برای تمکین یا عدم تمکین دارند (Batrancea, 2022). با این حال، مطالعات بعدی نشان داد که تبیین رفتار مالیاتی صرفاً بر اساس محاسبات اقتصادی نمی‌تواند تمامی ابعاد تمکین مالیاتی را توضیح دهد. به همین دلیل، پژوهشگران به رویکردهای رفتاری و روان‌شناختی در تحلیل تمکین مالیاتی توجه بیشتری نشان دادند. در این رویکردها، عواملی مانند ادراک عدالت مالیاتی، اعتماد به دولت، هنجارهای اجتماعی، اخلاق مالیاتی و احساس مسئولیت اجتماعی به عنوان متغیرهای مهم در شکل‌گیری رفتار مالیاتی مؤدیان مطرح می‌شوند (Alm & Torgler, 2023). یکی از چارچوب‌های نظری مهم در این زمینه، مدل «شیب لغزنده تمکین مالیاتی» است که توسط (Kirchler et al., 2014) ارائه شده است. این مدل بیان می‌کند که تمکین مالیاتی نتیجه تعامل دو عامل اصلی یعنی قدرت دولت و اعتماد مؤدیان به دولت است. قدرت دولت از طریق ابزارهایی مانند حسابرسی، نظارت و اعمال جرایم مالیاتی اعمال می‌شود و منجر به تمکین اجباری می‌گردد، در حالی که اعتماد مؤدیان به دولت موجب شکل‌گیری تمکین داوطلبانه می‌شود (محراییان و همکاران، ۱۴۰۳). همچنین تمکین مالیاتی پدیده‌ای چندبعدی است و تحت تأثیر

مجموعه‌ای از عوامل اقتصادی، نهادی، رفتاری و فناورانه قرار دارد که درک این عوامل می‌تواند به طراحی سیاست‌های مؤثر برای ارتقای تمکین مالیاتی و بهبود کارایی نظام مالیاتی کمک کند. عواملی نظیر سطح درآمد مؤدیان، نرخ‌های مالیاتی، احتمال کشف تخلف، شدت جرایم مالیاتی و هزینه‌های تمکین از جمله متغیرهایی هستند که در چارچوب مدل‌های اقتصادی تمکین مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته‌اند (Batrancea, 2022). کیفیت حکمرانی، شفافیت نظام مالیاتی، ثبات قوانین و میزان اعتماد عمومی به دولت از جمله متغیرهای نهادی هستند که می‌توانند تمایل مؤدیان به پرداخت مالیات را تحت تأثیر قرار دهند (طاهرپور کلانتری و همکاران، ۱۴۰۱). همچنین متغیرهایی مانند فرهنگ مالیاتی، هنجارهای اجتماعی، ادراک عدالت مالیاتی، احساس مسئولیت اجتماعی و نگرش مؤدیان نسبت به دولت، از جمله عوامل رفتاری هستند (طاهرپور کلانتری و همکاران، ۱۴۰۱). از سویی، استفاده از سامانه‌های الکترونیکی، تبادل داده‌های مالی، تحلیل داده‌های بزرگ و اتصال پایگاه‌های اطلاعاتی می‌تواند شفافیت اقتصادی را افزایش داده و امکان شناسایی فعالیت‌های اقتصادی پنهان را فراهم کند. این امر علاوه بر کاهش هزینه‌های تمکین برای مؤدیان، کارایی نظارت مالیاتی را نیز افزایش می‌دهد (World Bank, 2023).

پیشینه پژوهش

شریف‌زاده و همکاران (۱۴۰۲) به تحلیل عوامل مؤثر بر ارتقای تمکین مالیاتی پرداختند و نشان دادند مضامین فراگیری نظیر هنجارهای فرهنگی، ارزش‌های اجتماعی، قانون‌مداری و ضمانت‌های اجرایی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر ارتقای تمکین مالیاتی هستند. همچنین کریمی و همکاران (۱۴۰۰) مدلی برای تمکین مالیاتی اشخاص حقوقی در نظام مالیاتی ایران ارائه کردند. نتایج این پژوهش نشان داد عواملی همچون تسلط بر قوانین و مقررات مالیاتی، دانش و تجربه دست‌اندرکاران مالی، شفافیت و تفسیرپذیری قوانین، مکانیزاسیون فرایندهای مالیاتی و محرک‌های فرهنگی و اقتصادی از جمله عوامل علی مؤثر بر تمکین مالیاتی محسوب می‌شوند. باقری و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی درباره عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در ایران نشان دادند برخی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مانند نوع مؤدی، نوع درآمد، سن، جنسیت و برخی ویژگی‌های اجتماعی تأثیر معناداری بر تمکین مالیاتی ندارند. در مقابل، نتایج پژوهش آخوندی و همکاران (۱۳۹۷) درباره مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده نشان داد آگاهی مؤدیان از قوانین و مقررات مالیاتی، اعمال جرایم مالیاتی و نحوه مصرف

درآمدهای مالیاتی از عوامل مؤثر بر افزایش تمکین مالیاتی محسوب می‌شوند. همچنین وحدانی‌نژاد و سودی (۱۳۹۶) با بررسی دیدگاه مؤدیان و کارکنان مالیاتی نشان دادند آگاهی از قوانین مالیاتی، اعمال ضمانت‌های اجرایی و شفافیت در مصرف درآمدهای مالیاتی رابطه معناداری با میزان تمکین مالیاتی دارد. (Surugiu et al., 2025) با بررسی الگوی تمکین مالیاتی در رومانی نشان دادند زمانی که افراد احساس کنند پرداخت مالیات منجر به بهبود خدمات عمومی می‌شود و نظام مالیاتی با ترجیحات آنان همسو است، تمایل بیشتری به رعایت تعهدات مالیاتی خواهند داشت. همچنین (Trifan et al., 2023) در مطالعه‌ای درباره مالیات‌دهندگان رومانیایی نشان دادند عواملی مانند عدالت نظام مالیاتی، اعتماد به دولت و مقامات مالیاتی، آگاهی از قوانین مالیاتی، محدودیت‌های مالی، اقدامات قهری، استانداردهای اخلاقی و سادگی قوانین مالیاتی از مهم‌ترین محرک‌های تمکین مالیاتی محسوب می‌شوند. (Hassan et al., 2021) در پژوهشی درباره رفتار تمکین داوطلبانه مؤدیان در پاکستان نشان دادند سادگی فرایندهای مالیاتی تأثیر بیشتری نسبت به درک هزینه‌های دولت و روحیه مالیاتی بر تشکیل پرونده مالیاتی دارد و ادراک عدالت مالیاتی نقش مهمی در رفتار تمکین مالیاتی دارد. (Tilahun, 2018) در بررسی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در اتیوپی نشان داد سادگی نظام مالیاتی، احتمال تشخیص تخلف و استحکام سازمانی نهاد مالیاتی از عوامل کلیدی افزایش تمکین مالیاتی هستند. همچنین (Mehari & Pasha, 2017) در مطالعه‌ای درباره تمکین داوطلبانه مالیات‌دهندگان در اتیوپی نشان دادند کارایی نظام مالیاتی در ارزیابی و وصول مالیات، اجرای قوانین مالیاتی و افزایش آگاهی مؤدیان نقش مهمی در ارتقای تمکین داوطلبانه دارد و عوامل اجتماعی و فرهنگی نیز می‌توانند نگرش مؤدیان نسبت به پرداخت مالیات را تحت تأثیر قرار دهند.

مرور مطالعات داخلی و خارجی نشان می‌دهد که تمکین مالیاتی پدیده‌ای چندبعدی است که تحت تأثیر مجموعه‌ای از عوامل اقتصادی، نهادی، اجتماعی، فرهنگی و رفتاری قرار دارد. بسیاری از مطالعات انجام‌شده، به بررسی جداگانه یا محدود برخی از این عوامل پرداخته‌اند و کمتر پژوهشی به شناسایی جامع پیشران‌های مؤثر بر تمکین مالیاتی و تحلیل روابط میان آن‌ها در قالب یک چارچوب منسجم توجه کرده است. علاوه بر این، شرایط اقتصادی، نهادی و اجتماعی خاص ایران موجب می‌شود که نتایج مطالعات انجام‌شده در سایر کشورها قابلیت تعمیم کامل به فضای اقتصادی کشور را نداشته باشد. بنابراین، شناسایی

و سطح‌بندی پیشران‌های کلیدی مؤثر بر تمکین مالیاتی در ایران می‌تواند به درک بهتر سازوکارهای شکل‌دهنده رفتار مالیاتی مؤدیان کمک کرده و مبنایی برای طراحی سیاست‌های مؤثر در جهت افزایش تمکین مالیاتی و ارتقای کارایی نظام مالیاتی کشور فراهم آورد.

روش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت اکتشافی با رویکرد کیفی است و در چارچوب رویکرد تفسیری انجام شده است. هدف این پژوهش شناسایی و سطح‌بندی پیشران‌های تمکین مالیاتی در ایران است. قلمرو مکانی پژوهش نظام مالیاتی ایران و قلمرو زمانی آن سال ۱۴۰۳ است. مشارکت‌کنندگان پژوهش را ۱۰ نفر از خبرگان دانشگاهی و اجرایی آشنا با حوزه مالیات، مدیریت و اقتصاد تشکیل می‌دهند که دارای ویژگی‌هایی نظیر تناسب رشته تحصیلی، مدرک تحصیلی مرتبط، تجربه اجرایی یا دانشگاهی، سابقه تدریس و فعالیت‌های پژوهشی و تألفی در حوزه‌های مرتبط بودند. انتخاب این افراد با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند انجام شد تا افرادی انتخاب شوند که توانایی ارائه اطلاعات عمیق و تخصصی درباره موضوع پژوهش را داشته باشند. تعداد نمونه‌ها نیز با توجه به اصل اشباع نظری تعیین شد؛ به این معنا که پس از انجام چند مصاحبه و تکرار مفاهیم، گردآوری داده‌ها متوقف گردید. این پژوهش در دو گام اصلی انجام شده است. در گام نخست، برای شناسایی پیشران‌های تمکین مالیاتی از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با خبرگان استفاده شد. مصاحبه‌ها پس از ثبت و پیاده‌سازی، با استفاده از روش تحلیل مضمون مورد بررسی قرار گرفتند تا کدها و مضامین اصلی استخراج شده و پیشران‌های تمکین مالیاتی شناسایی شوند (جدول ۲). در گام دوم، برای تحلیل روابط میان پیشران‌های شناسایی شده و تعیین ساختار سلسله‌مراتبی آن‌ها از مدل‌سازی ساختاری-تفسیری (ISM) استفاده شد. این روش با تکیه بر قضاوت خبرگان، روابط میان پیشران‌ها را مشخص کرده و آن‌ها را در قالب یک ساختار سلسله‌مراتبی سطح‌بندی می‌کند. در این روش ابتدا روابط زوجی میان پیشران‌ها با استفاده از قضاوت خبرگان تعیین و ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM) تشکیل شد. در این ماتریس از نمادهای V ، A ، X و O برای نمایش نوع رابطه میان متغیرها استفاده می‌شود. سپس ماتریس SSIM به ماتریس دسترسی اولیه تبدیل شد و با اعمال اصل تعدی، ماتریس

دسترسی نهایی استخراج گردید. بر اساس این ماتریس، مجموعه دسترسی و پیش نیاز هر بعد تعیین شد و از طریق فرایند سطح بندی، پیشرانها در سطوح مختلف قرار گرفتند و مدل نهایی ترسیم شد. برای سنجش اعتبار و اعتماد پذیری یافته های گام نخست از معیارهای (Lincoln & Guba, 1985) شامل قابلیت اعتبار، قابلیت انتقال، قابلیت اتکا و قابلیت تأیید استفاده شد. به منظور تأمین قابلیت اعتبار، پس از انجام و پیاده سازی برخی مصاحبه ها، تحلیل اولیه در اختیار مصاحبه شوندگان قرار گرفت تا صحت برداشت ها و تفسیرها مورد تأیید آنان قرار گیرد. برای افزایش قابلیت اتکا، مراحل پژوهش، شیوه گردآوری داده ها و فرایند تحلیل به طور دقیق مستندسازی و تشریح شد. همچنین برای تقویت قابلیت انتقال، تلاش شد زمینه و شرایط پژوهش و ویژگی های مشارکت کنندگان به طور شفاف توصیف شود تا امکان استفاده از نتایج در پژوهش های مشابه فراهم گردد. در نهایت، به منظور تأیید پذیری، یافته ها و فرایند تحلیل داده ها توسط استاد راهنما و برخی صاحب نظران حوزه مدیریت و اقتصاد مورد بازبینی و تأیید قرار گرفت. همچنین به منظور بررسی پایداری و اعتبار ساختار روابط میان پیشرانها در گام دوم، از تحلیل MICMAC استفاده شد. در این تحلیل، بر اساس ماتریس دسترسی نهایی، قدرت نفوذ هر عامل از طریق مجموع مقادیر سطرهای ماتریس و میزان وابستگی از طریق مجموع مقادیر ستون های ماتریس محاسبه می شود. سپس پیشرانها بر اساس میزان نفوذ و وابستگی در چهار دسته عوامل مستقل (پیشران)، وابسته، پیوندی و خودمختار طبقه بندی می شوند. این تحلیل به شناسایی عوامل کلیدی و ارزیابی انسجام ساختاری مدل کمک می کند و به عنوان یکی از روش های متداول اعتبارسنجی در مطالعات مبتنی بر ISM به کار می رود. در پژوهش حاضر، به منظور تقویت قابلیت بازتولید نتایج، تمامی مراحل اجرای روش ساختاری-تفسیری به صورت شفاف و گام به گام مستند شد. این مراحل شامل شناسایی متغیرها، انتخاب خبرگان بر اساس معیارهای مشخص، تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری، تبدیل آن به ماتریس دسترسی اولیه و نهایی، اعمال اصل تعدی و در نهایت سطح بندی متغیرها بود. همچنین، برای کاهش ذهنی بودن قضاوت ها، از نظر جمعی خبرگان و سازوکار اجماع در تعیین روابط بین متغیرها استفاده شد. از این رو، بازتولید پذیری در این پژوهش به معنای امکان تکرار فرایند تحلیل بر پایه قواعد روشن و داده های مستند است؛ هرچند با توجه به ماهیت قضاوت محور روش ISM، ممکن است در نمونه های متفاوت یا با ترکیب دیگری از خبرگان، تفاوت های محدودی در نتایج مشاهده شود.

جدول (۱): مشخصات خبرگان (مصاحبه‌شوندگان)

ردیف	محل فعالیت	تحصیلات	رشته تحصیلی
۱	دانشگاه آزاد اسلامی علی‌آباد کتول	دکتری	مدیریت
۲	دانشگاه آزاد اسلامی ساری	دکتری	مدیریت
۳	دانشگاه گلستان	دکتری	مدیریت
۴	دانشگاه مازندران	دکتری	مدیریت
۵	عضو شورای عالی سازمان امور مالیاتی	دکتری	مدیریت
۶	عضو شورای عالی سازمان امور مالیاتی	دکتری	اقتصاد
۷	مدیرکل امور مالیاتی	کارشناسی ارشد	مدیریت
۸	مدیرکل امور مالیاتی	دکتری	اقتصاد
۹	مدیرکل امور مالیاتی	کارشناسی ارشد	مدیریت
۱۰	مدیرکل امور مالیاتی	دکتری	اقتصاد

یافته‌ها

ابتدا از طریق مصاحبه با خبرگان به روش تحلیل مضمون، ۳۸ مفهوم در قالب ۵ پیشران شناسایی شد که در جدول (۲) آورده شده است.

جدول (۲): مفاهیم شناسایی شده بر اساس مصاحبه با خبرگان

پیشران	مفهوم
عدالت و انصاف مالیاتی	احساس برخورد یکسان با تمام مودیان جاذب تبعیض در اجرای قوانین شفافیت در تعیین پایه مالیاتی طراحی نرخ‌های مالیاتی تصاعدی امکان اعتراض و دفاع عادلانه برای مودی اصل عدالت مالیاتی توزیع عادلانه ثروت
فرهنگ‌سازی و باورپذیری	ترویج مالیات به عنوان مسئولیت اجتماعی آموزش مالیاتی از سطوح پایین تحصیلی شفاف‌سازی در هزینه‌کرد مالیات‌ها رسانه‌ای کردن پروژه‌های عمرانی انجام‌شده با مالیات تقدیر از مودیان نمونه توجه منطقی برای شناسایی منابع درآمدی
خط‌مشی‌های کلان مالیاتی	ثبات و قابلیت پیش‌بینی قوانین همسویی خط‌مشی‌های مالیاتی با سیاست‌های پولی و ارزی

هدفمندسازی معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی	
طراحی خط‌مشی‌های ضد رکود و توسعه‌ای	
تقویت پایه‌های مالیاتی جدید	
اقتصاد سیاسی و خط‌مشی‌های کلان در تصمیم‌گیری مالیاتی	
اولویت‌بندی بین اهداف تنظیم‌گری و تامین درآمد	
توازن مورد نیاز بین اهداف درآمدی و اهداف تنظیمی	
تامین درآمد دولت	
تنظیم‌گری اقتصادی	
حذف رویه‌های سلیقه‌ای	مدیریت صحیح امور مالیاتی
آموزش و توانمندسازی کارکنان مالیاتی	
استقرار سیستم ارزیابی عملکرد مبتنی بر شاخص‌های کیفیت	
مدیریت ارتباط با مودی بر اساس اعتماد	
بهره‌گیری از مدیریت دانش در فرآیندها	
تعامل قانونگذار و مجری	
سهولت پرداخت مالیات	
سهل الوصول بودن پرداخت مالیات	
کاهش مراحل اداری اعتراض به مالیات	
هماهنگی بین سازمانی	
مالیات‌ستانی بر اساس توان پرداخت مودی	توزیع عادلانه بار مالیاتی
شناسایی و مالیات‌گیری از بخش غیررسمی اقتصاد	
تعریف معافیت‌های هدفمند برای گروه‌های کم‌درآمد	
جلوگیری از فرار مالیاتی ثروتمندان	
اصلاح نظام مالیات بر دارایی	

سپس پیشران‌های تمکین مالیاتی جهت اطمینان بیشتر، دوباره مورد نظر سنجی از خبرگان قرار گرفتند (جدول ۳).

جدول (۳): پیشران‌های تمکین مالیاتی بر اساس نظرسنجی با خبرگان

پیشران‌های تمکین مالیاتی	۱ مصلحت‌گرایانه	۲ مصلحت‌گرایانه	۳ مصلحت‌گرایانه	۴ مصلحت‌گرایانه	۵ مصلحت‌گرایانه	۶ مصلحت‌گرایانه	۷ مصلحت‌گرایانه	۸ مصلحت‌گرایانه	۹ مصلحت‌گرایانه	۱۰ مصلحت‌گرایانه
عدالت و انصاف مالیاتی	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
مدیریت صحیح امور مالیاتی	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
خط‌مشی‌های کلان مالیاتی	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
فرهنگ‌سازی و باورپذیری	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
توزیع عادلانه بار مالیاتی	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+

با توجه به جدول (۳) پیشران‌ها توسط خبرگان حداقل پنج بار و حداکثر تا هفت بار مورد تاکید قرار گرفتند، بنابراین پیشران‌های تمکین مالیاتی در ایران، ۵ پیشران می‌باشند. در این پژوهش، «خط‌مشی‌های کلان مالیاتی» بر اساس نظریه نهادگرایی و دیدگاه کیفیت حکمرانی انتخاب شده است. این متغیر بیانگر چارچوب نهادی، ثبات مقررات، شفافیت سیاست‌ها و انسجام تصمیم‌گیری‌های کلان در نظام مالیاتی است. متغیر «مدیریت صحیح امور مالیاتی» بر پایه نظریه شیب لغزنده تمکین مالیاتی انتخاب شده است. این نظریه نشان می‌دهد که تمکین مالیاتی حاصل تعامل میان قدرت اجرایی نظام مالیاتی و اعتماد مؤدیان است. دو متغیر «عدالت و انصاف مالیاتی» و «توزیع عادلانه بار مالیاتی» با تکیه بر نظریه عدالت ادراک‌شده در مدل پژوهش گنجانده شده‌اند. بر اساس این نظریه، ادراک افراد از عدالت در تصمیمات، رویه‌ها و پیامدها، نقش تعیین‌کننده‌ای در پذیرش یا عدم پذیرش آن تصمیمات دارد. در حوزه مالیات، عدالت ادراک‌شده زمانی تقویت می‌شود که مؤدیان فرآیندهای رسیدگی را منصفانه، رفتار کارگزاران را محترمانه و توزیع بار مالیاتی را متناسب با توان پرداخت افراد ارزیابی کنند. از این رو، «عدالت و انصاف مالیاتی» بیشتر ناظر بر ابعاد رویه‌ای و تعاملی عدالت است، در حالی که «توزیع عادلانه بار مالیاتی» بعد توزیعی عدالت را نمایندگی می‌کند. متغیر «فرهنگ‌سازی و باورپذیری مالیاتی» نیز با اتکا به نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده و بعد اعتماد در نظریه شیب لغزنده انتخاب شده است. بر اساس این دیدگاه‌ها، رفتار مالیاتی تنها نتیجه اجبار قانونی نیست، بلکه تحت تأثیر نگرش‌ها، هنجارهای

اجتماعی و باورهای درونی مؤدیان نسبت به کارکرد مالیات قرار دارد. هرچه پرداخت مالیات در ذهن مؤدیان به عنوان یک مسئولیت شهروندی، مشارکت در تأمین منافع عمومی و رفتاری مشروع تر بازنمایی شود، احتمال تمکین داوطلبانه افزایش می یابد. انتخاب این متغیرها بر مبنای نظر خبرگان نیز انجام شده است. در روش ISM، خبرگان با اتکا به دانش تخصصی و تجربه عملی خود، روابط میان متغیرها را ارزیابی کرده و نقش هر متغیر را در ساختار علی سیستم مشخص می کنند. بنابراین، متغیرهای منتخب این پژوهش نه تنها از پشتوانه نظری برخوردارند، بلکه از منظر خبرگان حوزه مالیات نیز واجد اهمیت و ارتباط علی با تمکین مالیاتی هستند. به این ترتیب، تلفیق چارچوب نظری و قضاوت خبرگان، امکان ترسیم مدلی معنادار، سلسله مراتبی و علی از پیشرانهای تمکین مالیاتی را فراهم کرده است. در مجموع، چارچوب نظری پژوهشی حاضر نشان می دهد که تمکین مالیاتی حاصل تعامل چندلایه میان سیاست گذاری کلان، ظرفیت مدیریتی، ادراک عدالت و هنجارسازی فرهنگی است. این منطق نظری، مبنای انتخاب متغیرها و نیز تحلیل روابط میان آنها در مدل ISM-MICMAC را تشکیل می دهد و نشان می دهد که هر متغیر، نماینده بخشی از سازوکار علی اثرگذار بر رفتار مؤدیان است.

در ادامه به منظور تعیین روابط میان پیشرانهای شناسایی شده، از قضاوت خبرگان برای تشکیل ماتریس های زوجی در چارچوب روش مدل سازی ساختاری-تفسیری استفاده شد. در این مرحله ابتدا فهرست نهایی پیشرانها در قالب یک پرسشنامه مقایسه زوجی تنظیم و در اختیار خبرگان قرار گرفت. در این پرسشنامه، از خبرگان خواسته شد رابطه تأثیرگذاری میان هر دو پیشران را به صورت زوجی مشخص کنند. به این منظور، برای هر جفت از پیشرانها این پرسش مطرح شد که «آیا پیشران ۱ بر پیشران ۲ تأثیر دارد یا بالعکس، یا رابطه ای دوطرفه میان آنها برقرار است، یا هیچ رابطه معناداری میان آنها وجود ندارد؟». بر اساس پاسخ های خبرگان، ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM) تشکیل شد. در این ماتریس برای نشان دادن نوع رابطه میان پیشرانها از نمادهای استاندارد روش ISM استفاده گردید؛ به طوری که نماد V نشان دهنده تأثیر پیشران ۱ بر پیشران ۲، نماد A بیانگر تأثیر پیشران ۲ بر پیشران ۱، نماد X بیانگر رابطه دوطرفه میان دو پیشران و نماد O نشان دهنده نبود رابطه معنادار

میان آنها است. برای افزایش دقت و انسجام داده‌ها، نظرات خبرگان به صورت تجمیعی تحلیل شد و در مواردی که اختلاف نظر وجود داشت، نظر غالب خبرگان به عنوان مبنای تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری در نظر گرفته شد. به منظور دستیابی به سطح مناسبی از اجماع خبرگان، نتایج اولیه روابط استخراج شده در اختیار آنان قرار گرفت و از آنان خواسته شد دیدگاه خود را درباره صحت روابط مشخص شده اعلام کنند. در مواردی که اختلاف نظر قابل توجهی وجود داشت، روابط مورد بحث مجدداً بررسی شد تا به یک جمع‌بندی مشترک برسند. بدین ترتیب، روابطی که مورد توافق اکثریت خبرگان قرار گرفت به عنوان مبنای تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری در نظر گرفته شد. در این پژوهش، معیار پذیرش رابطه میان پیشران‌ها، توافق حداقل دو سوم خبرگان بود.

جدول (۴): ماتریس خود تعاملی ساختاری

ردیف	پیشران	۱	۲	۳	۴	۵
۱	عدالت و انصاف مالیاتی	۱	A	A	A	X
۲	مدیریت صحیح امور مالیاتی		۱	A	V	V
۳	خط مشی‌های کلان مالیاتی			۱	V	V
۴	فرهنگ‌سازی و باورپذیری				۱	A
۵	توزیع عادلانه بار مالیاتی					۱

در این مرحله، نمادهای V ، A ، X و O بر اساس قواعد استاندارد ISM به مقادیر صفر و یک تبدیل می‌شوند. اگر رابطه V میان دو عامل وجود داشته باشد، مقدار (i,j) برابر یک و مقدار (j,i) برابر صفر در نظر گرفته می‌شود؛ در حالت A مقدار (i,j) برابر صفر و (j,i) برابر یک قرار می‌گیرد؛ در حالت X هر دو مقدار برابر یک و در حالت O هر دو مقدار برابر صفر در نظر گرفته می‌شوند و در نهایت ماتریس دسترسی اولیه به صورت ذیل تشکیل می‌شود.

جدول (۵): ماتریس دسترسی اولیه

ردیف	پیشران	۱	۲	۳	۴	۵
۱	عدالت و انصاف مالیاتی	۱	۰	۰	۰	۱
۲	مدیریت صحیح امور مالیاتی		۱	۰	۱	۱
۳	خط مشی‌های کلان مالیاتی			۱	۱	۱
۴	فرهنگ‌سازی و باورپذیری				۱	۰
۵	توزیع عادلانه بار مالیاتی					۱

سپس بر اساس اصل تعدی، ماتریس دسترسی نهایی استخراج می شود. بدین صورت که اگر عامل A بر عامل B تأثیر داشته باشد و عامل B نیز بر عامل C اثرگذار باشد، آنگاه عامل A به طور غیرمستقیم بر عامل C نیز تأثیر خواهد داشت. بر این اساس، ماتریس دسترسی نهایی به صورت ذیل تشکیل گردید.

جدول (۶): ماتریس دسترسی نهایی

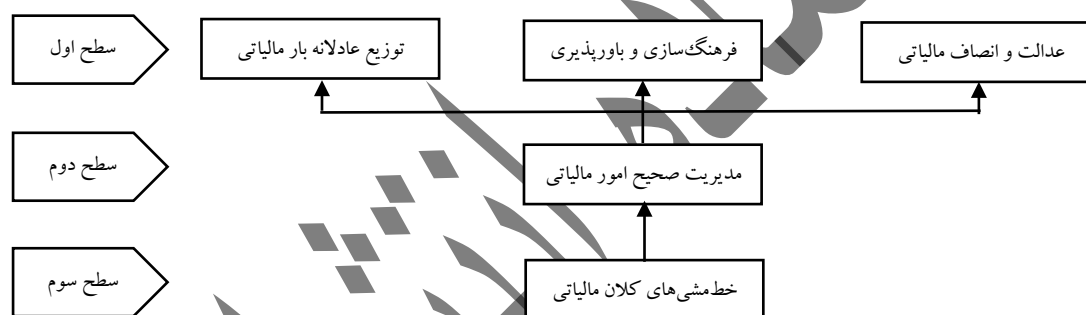
ردیف	پیشران	۱	۲	۳	۴	۵
۱	عدالت و انصاف مالیاتی	۱	۰	۰	۱	۱
۲	مدیریت صحیح امور مالیاتی	۱	۱	۰	۱	۱
۳	خط مشی های کلان مالیاتی	۱	۱	۱	۱	۱
۴	فرهنگ سازی و باورپذیری	۱	۰	۰	۱	۱
۵	توزیع عادلانه بار مالیاتی	۱	۰	۰	۱	۱

اکنون برای هر یک از پیشرانها مجموعه دسترسی و مجموعه پیش نیاز تعیین می شود. مجموعه دسترسی شامل عواملی است که یک پیشران می تواند بر آنها اثر بگذارد و مجموعه پیش نیاز شامل عواملی است که بر آن پیشران اثرگذارند. سپس از طریق مقایسه این دو مجموعه، سطح هر پیشران مشخص شد. پس از تعیین سطح این عوامل، آنها از تحلیل حذف شده و این فرایند تا تعیین سطح تمامی پیشرانها ادامه می یابد. در این فرایند، عواملی که مجموعه دسترسی آنها با اشتراک مجموعه دسترسی و پیش نیاز برابر باشد، در بالاترین سطح مدل قرار می گیرند و به عنوان متغیرهای وابسته شناخته می شوند. در مقابل، عواملی که دارای قدرت نفوذ بالا و وابستگی کمتری هستند، در سطوح پایین تر مدل قرار می گیرند. این عوامل به عنوان پیشرانهای بنیادی شناخته می شوند. عوامل میانی مدل نیز دارای ویژگی های ترکیبی هستند؛ بدین معنا که هم از برخی عوامل سطح پایین تر تأثیر می پذیرند و هم بر عوامل سطح بالاتر اثر می گذارند. این عوامل معمولاً نقش واسطه ای در انتقال اثرات میان پیشرانهای بنیادی و پیامدهای نهایی ایفا می کنند (آذر و خسروانی، ۱۳۹۸).

جدول (۷): تعیین سطوح

ردیف	پیشران	سطرها مجموعه دسترسی (اثرگذاری)	ستون ها مجموعه پیش نیاز (اثرپذیری)	اشتراک	سطح
۱	عدالت و انصاف مالیاتی	۵-۴-۱	۵-۴-۳-۲-۱	۵-۴-۱	اول
۲	مدیریت صحیح امور مالیاتی	۲	۳-۲	۲	دوم
۳	خط‌مشی‌های کلان مالیاتی	۳	۳	۳	سوم
۴	فرهنگ‌سازی و باورپذیری	۵-۴-۱	۵-۴-۳-۲-۱	۵-۴-۱	اول
۵	توزیع عادلانه بار مالیاتی	۵-۴-۱	۵-۴-۳-۲-۱	۵-۴-۱	اول

در این مرحله بر اساس جدول (۷)، مدل ساختاری - تفسیری پیشران‌های تمکین مالیاتی ترسیم می‌شود.



شکل (۱): مدل ساختاری - تفسیری پیشران‌های تمکین مالیاتی

با توجه به شکل (۱) هرچه متغیر در سطوح پایین‌تر قرار داشته باشد، از تأثیرگذاری بیشتر و تأثیرپذیری کمتری برخوردار است، لذا می‌توان گفت خط‌مشی‌های کلان مالیاتی زیربنای تمکین مالیاتی هستند. در ادامه به منظور تحلیل بیشتر ساختار روابط میان پیشران‌ها، از تحلیل MICMAC استفاده شد. در این مرحله، بر اساس ماتریس دسترسی نهایی، جدول میزان قدرت نفوذ و وابستگی هر یک از پیشران‌ها تشکیل می‌شود. قدرت نفوذ هر عامل از طریق جمع مقادیر سطر مربوط به آن عامل در ماتریس دسترسی نهایی محاسبه می‌شود و قدرت

وابستگی هر عامل از طریق جمع مقادیر ستون مربوط به آن عامل در ماتریس دسترسی نهایی به دست می آید.

جدول (۸): میزان قدرت نفوذ - وابستگی

پیشران ها	عدالت و انصاف مالیاتی	مدیریت صحیح امور مالیاتی	خط مشی های کلان مالیاتی	فرهنگ سازی و باورپذیری	توزیع عادلانه بار مالیاتی
(۱)	(۲)	(۳)	(۴)	(۵)	
قدرت نفوذ	۳	۴	۵	۳	۳
قدرت وابستگی	۵	۲	۱	۵	۵

جدول (۸) نشان دهنده میزان قدرت نفوذ و وابستگی پیشران های شناسایی شده در نظام تمکین مالیاتی است. این تحلیل امکان شناسایی جایگاه هر یک از عوامل را در ساختار روابط متقابل فراهم می کند و بر اساس آن، پیشران ها در چهار دسته اصلی (مستقل، پیوندی، وابسته و خودمختار) طبقه بندی می شوند که در شکل (۲) نشان داده شده است.

۶			مستقل			پیوندی
۵	۳					
۴		۲				
۳					۵-۴-۱	
۲			خودمختار			وابسته
۱						
	۱	۲	۳	۴	۵	۶

شکل (۲): ماتریس قدرت نفوذ-وابستگی

بر اساس شکل (۲) پیشران های «عدالت و انصاف مالیاتی»، «فرهنگ سازی و باورپذیری» و «توزیع عادلانه بار مالیاتی» در خوشه عوامل وابسته قرار گرفته اند. قرارگیری این عوامل در این ناحیه نشان می دهد که آن ها بیش از آنکه نقش محرک اصلی در سیستم داشته باشند، تحت تأثیر سایر عوامل زیربنایی قرار می گیرند. در مقابل «خط مشی های کلان مالیاتی» در

خوشه عوامل مستقل قرار گرفته است. از اینرو، می‌توان استنباط کرد که خط‌مشی‌های کلان مالیاتی از مهم‌ترین اهرم‌های سیاستی برای ارتقای تمکین مالیاتی به شمار می‌روند. همچنین «مدیریت صحیح امور مالیاتی» در خوشه عوامل خودمختار قرار گرفته است. قرارگیری این عامل در این ناحیه نشان می‌دهد که نقش آن در شبکه روابط میان پیشران‌ها نسبت به سایر عوامل کمتر است و تغییر در آن تأثیر گسترده‌ای بر سایر متغیرهای مدل ایجاد نمی‌کند.

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف شناسایی و سطح‌بندی پیشران‌های تمکین مالیاتی در ایران انجام شد. نتایج نشان داد تمکین مالیاتی تحت تأثیر پنج پیشران اصلی (عدالت و انصاف مالیاتی، مدیریت صحیح امور مالیاتی، خط‌مشی‌های کلان مالیاتی، فرهنگ‌سازی و باورپذیری مالیاتی و توزیع عادلانه بار مالیاتی) قرار دارد، بنابراین تمکین مالیاتی پدیده‌ای تک‌عاملی یا صرفاً واکنشی به محرک‌های اقتصادی نیست؛ بلکه خروجی یک زنجیره علی پویا است. همسویی این نتایج با یافته‌های شریف‌زاده و همکاران (۱۴۰۲)، کریمی و همکاران (۱۴۰۰) و (Trifan et al., 2023) نشان می‌دهد که رفتار تمکین مؤدیان، در بستر تعاملات متقابل میان حکمرانی مالیاتی و جامعه شکل می‌گیرد. تحلیل علی مدل ترسیم‌شده مشخص می‌سازد که «خط‌مشی‌های کلان مالیاتی» در پایین‌ترین سطح، نقش محرک زیربنایی را ایفا می‌کند. این متغیر از طریق کانال‌های ساختاری، پیش‌نیازهای ذهنی و عینی تمکین را تعیین می‌کند. ثبات، شفافیت و سادگی قوانین مالیاتی، میزان پیش‌بینی‌پذیری محیط اقتصادی را افزایش داده و با کاهش ابهام، بستر مناسبی برای توزیع متوازن بار مالیاتی و بهبود فرآیندهای مدیریتی ایجاد می‌کند. به بیانی دیگر، نقص در سیاست‌گذاری کلان به‌طور زنجیره‌وار مانع کارایی فرآیندهای اجرایی شده و پیامدهای ادراکی منفی به همراه خواهد داشت. در سطح دیگر این زنجیره علی، سه متغیر «عدالت و انصاف مالیاتی»، «فرهنگ‌سازی و باورپذیری مالیاتی» و «توزیع عادلانه بار مالیاتی» قرار دارند که تحلیل قدرت نفوذ و وابستگی نیز ماهیت معلولی و وابسته آن‌ها را تأیید می‌کند. این متغیرها به‌صورت خودجوش یا مستقل شکل نمی‌گیرند؛ بلکه بازتاب مستقیم و معلولی از کیفیت خط‌مشی‌ها و عملکرد سیستم هستند. هنگامی که

سیاست‌های کلان، بار مالیاتی را به‌طور ناعادلانه توزیع کنند، ادراک مؤدیان از عدالت مخدوش شده و به‌دنبال آن، هنجارهای اجتماعی و فرهنگ تمکین داوطلبانه تضعیف می‌شود. بنابراین، بهبود عدالت ادراک‌شده مستلزم دستکاری مستقیم این متغیر نیست، بلکه نیازمند اصلاح علل ریشه‌ای آن در سطح سیاست‌گذاری است. از سوی دیگر، «مدیریت صحیح امور مالیاتی» به عنوان یک متغیر کلیدی، نقش واسطه‌پیونددهنده میان سیاست‌گذاری کلان و خروجی‌های رفتاری مؤدیان را دارد. قرارگیری این مؤلفه در خوشه عوامل خودمختار با نفوذ هدایت‌گر بالا، نشان‌دهنده استقلال نسبی و در عین حال قدرت اجرای سازوکارهای سیستمی آن است. کارآمدی مدیریتی از طریق فناوری‌های نوین نظیر هوشمندسازی، توسعه دولت الکترونیک و ساده‌سازی فرآیندها، هزینه‌های مبادلاتی تمکین را کاهش می‌دهد. این کاهش هزینه عینی، در تعامل با ادراک مثبت مؤدیان از عدالت، انگیزه فرار مالیاتی را مهار کرده و تمایل به تمکین را تقویت می‌کند. در نهایت، مدل علی پژوهش نشان می‌دهد که ارتقای تمکین مالیاتی در ایران نیازمند یک رویکرد سیستماتیک است. در این فرآیند، خط‌مشی‌های کلان مالیاتی به عنوان پیشران اولیه عمل کرده و از مجرای مدیریت صحیح امور مالیاتی، بر عدالت و انصاف مالیاتی، فرهنگ‌سازی و باورپذیری مالیاتی و توزیع عادلانه بار مالیاتی اثر می‌گذارند تا در نهایت، رفتار تمکین مالیاتی به عنوان خروجی نهایی سیستم محقق شود. بر این اساس، هرگونه مداخله سیاستی بدون در نظر گرفتن این سلسله‌مراتب علی و تمرکز صرف بر ابزارهای جرمی‌های (بدون اصلاح ساختار سیاست‌گذاری و عدالت ادراک‌شده)، اثربخشی پایداری نخواهد داشت.

با توجه به نقش زیربنایی خط‌مشی‌های کلان مالیاتی، پیشنهاد می‌شود وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور، سازمان برنامه و بودجه و کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی در تدوین و اصلاح قوانین مالیاتی، مواردی نظیر ثبات، شفافیت و قابلیت پیش‌بینی‌پذیری مقررات را در اولویت قرار دهند.

برای تقویت عدالت و انصاف مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور با همکاری دیوان محاسبات، سازمان بازرسی کل کشور و مرکز پژوهش‌های مجلس باید معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی را بازبینی کرده و معافیت‌های غیرهدفمند و تبعیض‌آمیز را محدود کند.

در حوزه فرهنگ سازی و باورپذیری مالیات، سازمان امور مالیاتی کشور می تواند با مشارکت وزارت آموزش و پرورش، وزارت علوم و سازمان صدا و سیما، برنامه های آموزشی و رسانه ای هدفمند برای تبیین نقش مالیات در تأمین خدمات عمومی طراحی کند تا باورپذیری مالیاتی را تقویت کند.

به منظور مدیریت صحیح امور مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور باید با همکاری وزارت ارتباطات، بانک مرکزی، گمرک، سازمان ثبت اسناد، سازمان ثبت احوال و سازمان بورس، تبادل اطلاعات اقتصادی مؤدیان را توسعه دهد. تکمیل سامانه مؤدیان، پایانه های فروشگاهی و پرونده مالیاتی الکترونیک می تواند هزینه های تمکین را کاهش داده و شناسایی فرار مالیاتی را تسهیل کند.

برای توزیع عادلانه تر بار مالیاتی، وزارت امور اقتصادی و دارایی و مجلس شورای اسلامی باید گسترش پایه های مالیاتی نظیر مالیات بر عایدی سرمایه، مالیات بر مجموع درآمد، مالیات بر خانه های خالی و مالیات بر فعالیت های سوداگران را با دقت و شفافیت دنبال کنند. این سیاست می تواند فشار مالیاتی بر مؤدیان شفاف و بخش تولید را کاهش داده و بار مالیاتی را به سمت فعالیت های غیرمولد منتقل کند.

از جمله محدودیت هایی که بر سر راه پژوهش حاضر وجود داشته است، استفاده از مصاحبه بود زیرا مصاحبه بسیار وقت گیر بوده و انجام آن نیازمند دقت و حوصله زیادی است. همچنین میزان تعمیم نتایج در مصاحبه، چندان بالا نخواهد بود و در طول فرآیند مصاحبه ممکن است برخی از مفروضات و تعصبات مصاحبه کننده بر نتایج به دست آمده تأثیر بگذارد. بر این اساس، پیشنهاد می شود پژوهش های آتی با بهره گیری از روش های کمی مانند مدلیابی معادلات ساختاری، میزان تأثیر هر یک از عوامل شناسایی شده بر تمکین مالیاتی را بررسی کنند.

تعارض منافع: تعارض منافع ندارم.

سپاسگزاری: در پایان لازم است از کلیه افرادی که در انجام این تحقیق کمک نموده اند، کمال تقدیر و تشکر را داشته باشیم.

ORCID

Zohreh Tahmasbi yasavli  <http://orcid.org/0000-0002-6639-9339>

Ali Farhadi Mahalli  <http://orcid.org/0009-0007-5703-0947>

*

Alireza Matoufi  <http://orcid.org/0000-0003-3747-1546>

Mojtaba Tabari  <http://orcid.org/0000-0002-5382-8376>

منابع

۱. آخوندی، ا.، جمشیدی، م.، و خطیری علیائی، ع. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مودیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران دوازدهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، تهران، ایران. <https://civilica.com/doc/876206/>
۲. آذر، ع.، و خسروانی، ف. (۱۳۹۸). تحقیق در عملیات نرم (رویکردهای ساختاردهی مسئله). (چاپ دوم). تهران: انتشارات سازمان مدیریت صنعتی.
۳. باقری، ب.، باباجانی، ج.، و برزیده، ف. (۱۳۹۸). شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸ (۳۱)، ۲۸۳-۳۱۰. [Doi: 10.22051/jera.2017.16999.1762](https://doi.org/10.22051/jera.2017.16999.1762)
۴. سجودی، س.، ایلخچی، ه.، و نوروزآبادی، ا. ع. (۱۴۰۳). عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: مطالعه مؤدیان مالیاتی شهر تبریز. پژوهشنامه مالیات، ۳۲ (۶۲)، ۹۵-۱۳۲. [Doi: 10.61186/taxjournal.32.62.95](https://doi.org/10.61186/taxjournal.32.62.95)

* Corresponding Author: alifarhadi@iau.ac.ir

How to Cite:

۵. طاهرپور کلانتری، ح.، امیری خالدی، ی.، و انواری رستمی، ع. ا. (۱۴۰۱). مدلی برای تمکین مالیاتی در ایران. *فرآیند مدیریت و توسعه*، ۳۵(۴)، ۹۷-۱۲۵. [Doi: 10.61186/jmdp.35.4.97](https://doi.org/10.61186/jmdp.35.4.97)

۶. کریمی، س.، خان محمدی، م. ح.، و جعفری، م. (۱۴۰۰). ارائه و ارزیابی مدل تمکین مالیاتی اشخاص حقوقی براساس دیدگاه خبرگان مالیاتی با استفاده از تئوری زمینه‌ای در نظام مالیاتی ایران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰(۳۸)، ۳۴۵-۳۶۰. https://www.jmaak.ir/article_17563.html

۷. محرابیان، م.، خدای پور، ا.، و پورحیدری، ا. (۱۴۰۳). بررسی تأثیر نگرش، ریسک‌گریزی و زیان‌گریزی مؤدیان بر تمکین مالیاتی با در نظر گرفتن نقش تعدیلگری تیپ شخصیتی (مطالعه موردی: مؤدیان مالیاتی استان کرمان). *پژوهشنامه مالیات*، ۳۲(۶۱)، ۸۹-۱۳۵. [Doi: 10.61186/taxjournal.32.61.87](https://doi.org/10.61186/taxjournal.32.61.87)

۸. محمدی، م. ح.، رضازاده، ج.، و بشکوه، م. (۱۴۰۲). شناسایی عوامل روان‌شناختی اجتماعی مؤثر بر رفتار عدم تمکین مالیاتی مؤدیان. *دانش حسابداری مالی*، ۱۰(۱)، ۹۷-۱۳۲. <https://civilica.com/doc/1702945/>

۹. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی. (۱۴۰۲). *گزارش بررسی چالش‌های نظام مالیاتی و راهکارهای افزایش درآمدهای پایدار دولت*. تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.

۱۰. وحدانی‌نژاد، ع. ا.، و سودی، س. (۱۳۹۶). بررسی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی از نظر مودیان و پرسنل اداره کل امور مالیاتی شمال تهران (به تفکیک عوامل اقتصادی و غیراقتصادی). *کنفرانس ملی پژوهش‌های نوین حسابداری و مدیریت در هزاره سوم*، کرج، ایران. <https://civilica.com/doc/742770/>

11. Alm, J., & Torgler, B. (2023). Tax compliance and tax morale. *Journal of Economic Surveys*, 37(2), 635–672. <https://doi.org/10.1111/joes.12520>

12. Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of public economics*, 1(3-4), 323-338.

13. Batrancea, L. M., Nichita, A., De Agostini, R., Batista Narcizo, F., Forte, D., de Paiva Neves Mamede, S., ... Pántya, J. (2022). A self-employed taxpayer experimental study on trust, power, and tax compliance in eleven countries. *Financial Innovation*, 8(1), 96. <https://doi.org/10.1186/s40854-022-00398-x>

14. Center for Research of the Islamic Consultative Assembly. (2023). Report on the challenges of the tax system and strategies to increase sustainable government revenues. *Center for Research of the Islamic Consultative Assembly*.

- 15.Hassan, I., Naeem, A., & Gulzar, S. (2021). Voluntary tax compliance behavior of individual taxpayers in Pakistan. *Financial Innovation*, 7(21), 1–23. <https://doi.org/10.1186/s40854-021-00262-6>
- 16.Kirchler, E. (2014). The economic psychology of tax behavior, Cambridge,MA: Cambridge University Press.
- 17.Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (۱۹۸۵). Epistemological and methodological bases of naturalistic inquiry. *Educational Technology Research and Development*, 30(4), 233–252. <https://doi.org/10.1007/BF02765185>
- 18.Naeem, A., & Gulzar, S. (2021). Voluntary tax compliance behavior of individual taxpayers in Pakistan. *Financial Innovation*, 7(1), 1–23. <https://doi.org/10.1186/s40854-021-00262-6>
- 19.OECD. (2022). Tax administration 2022: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. OECD Publishing.
- 20.Surugiu, M. R., Vasile, V., Surugiu, C., Mazilescu, C. R., Panait, M. C., & Bunduchi, E. (2025). Tax compliance pattern analysis: A survey-based approach. *International Journal of Financial Studies*, 13(1), 14. <https://doi.org/10.3390/ijfs13010014>
- 21.Tilahun, M. (2018). Determinants of tax compliance: A case of Gondar City, Ethiopia. *Research Journal of Finance and Accounting*, 9(13), 38–45.
- 22.Trifan, V. A., Szentesi, S. G., Cuc, L. D., & Pantea, M. F. (2023). Assessing tax compliance behavior among Romanian taxpayers: An empirical case study. *SAGE Open*, 13(3). <https://doi.org/10.1177/21582440231195676>
- 23.World Bank. (2023). Global economic prospects: Fiscal policy and sustainable revenue systems. *World Bank*.

References [In Persian]

- 1.Akhondi, E., Jamshidi, M., & Khatiri Aliyaei, A. (2018). Investigating factors affecting tax compliance of VAT taxpayers in Tehran VAT General Administration [Paper presentation]. *12th Iran Fiscal and Tax Policies Conference*, Tehran, Iran. [In Persian]
- 2.Azar, A., & Khosravani, F. (2019). Soft operations research: Problem structuring approaches (2nd ed.). *Industrial Management Organization Press*. [In Persian]
- 3.Bagheri, B., Babajani, J., & Barzideh, F. (2019). Identifying factors affecting tax compliance in Iran. *Empirical Accounting Research*, 8(31), 283–310. [In Persian]
<https://doi.org/10.22051/jera.2017.16999.1762>
- 4.Karimi, S., Khanmohammadi, M. H., & Jafari, M. (2021). Presenting and evaluating a corporate tax compliance model based on tax experts' views using grounded theory in Iran's tax system. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(38), 345–360. [In Persian]

5. Mehari, D., & Pasha, S. H. A. (2017). Factors affecting voluntary compliance attitude of category 'C' taxpayers in Arbaminch, SNNPR, Ethiopia. *International Journal of Scientific and Research Publications*, 7(6), 48–63. [In Persian]
6. Mehrabiyan M, Khodamipour A, Pourheydari O.(2024). Investigating the effect of attitude, risk aversion and loss aversion of tax payers on tax compliance considering the moderating role of personality type (case study of tax payers of Kerman city). *J Tax Res*, 32 (61) ,87-132. . [In Persian]
<http://doi.org/10.61186/taxjournal.32.61.87>
7. Mohammadi, M. H., Rezazadeh, J., & Beshkooh, M. (2023). Identifying socio-psychological factors affecting taxpayers' tax non-compliance behavior. *Financial Accounting Knowledge*, 10(1), 97–132. [In Persian]
8. Sojoodi S, Rezghi Ilkhchi H, Azizi Norouzabadi E.(2024). Factors Affecting Tax Compliance Based on the Theory of Planned Behavior: An Investigation of Taxpayers in the City of Tabriz. *J Tax Res*, 32 (62) ,95-132.[In Persian]
<https://doi.org/10.61186/taxjournal.32.62.95>
9. Taherpour Kalantari, H., Amiri Khaledi, Y., & Anvari Rostami, A. A. (2022). A model for tax compliance in Iran. *Management and Development Process*, 35(4), 97–125. [In Persian]
<http://doi.org/10.61186/jmdp.35.4.97>
10. Vahdaninejad, A. A., & Soudi, S. (2017). Investigating factors affecting tax compliance from the perspective of taxpayers and staff of the North Tehran Tax Affairs General Administration. *National Conference on Modern Accounting and Management Research in the Third Millennium*, Karaj, Iran. [In Persian]

استناد به این مقاله: نام خانوادگی نویسنده اول، نام. (سال). عنوان مقاله. عنوان نشریه (ایتالیک)، سال (شماره)، ص آغاز-ص پایان.



Studies in Public Service Administration is licensed under a Creative Commons Attribution-Non Commercial 4.0 International License.

آماره انتشار