تدوین مدل سیاست‌گذاری مالیاتی مبتنی بر چارچوب نهادی

اشکان هراتی[1]
داود حسین‌پور[2]
محمد جواد کاملی[3]
ناصر حمیدی[4]

چکیده

امروزه توجه به نظام مالیاتی کارآمد به عنوان یک خرده نظام اقتصادی برای کشور بسیار حائز اهمیت است و سیاست‌گذاری اثربخش در این حوزه با ابتنای بر یک چارچوب متناسب، از الزامات این نظام می‌باشد. در این راستا، چارچوب نهادی به لحاظ ویژگی‌ها و قابلیت‌های تحلیلی خود از سازگاری بالایی با سیاست‌گذاری مالیاتی برخوردار است و از این رو پژوهش حاضر به دنبال تدوین یک الگوی سیاست‌گذاری مطلوب منطبق با این چارچوب است. روش‌شناسی پژوهش دارای رویکرد ترکیبی (کیفی- کمی) است که در بخش کیفی، تبیین و شناسایی عناصر اولیه با استفاده از روش تحلیل مضمون و نیز بهره‌گیری از تجارب نظام‌های مالیاتی پیشرو صورت گرفته و سپس به منظور تعیین قابلیت اطمینان عناصر شناسایی شده، از اعمال تئوری شواهد دمپستر- شافر[5] استفاده شده است. در ادامه با بهره‌گیری از مفاهیم فازی در کاربرد روش نقشه شناختی فازی[6] و تحلیل نظرات ۱۲ تن از خبرگان حوزه سیاست‌گذاری مالیاتی، ظرفیت مؤلفه‌های مدل تعیین گردیده و در نهایت نقشه‌های شناختی فازی، با کاربرد مفاهیم نظریه گراف ترسیم و با طرحی مدل نهایی، سطوح مربوط به هر یک از بخش‌های مدل شناسایی شده است. بر اساس نتایج این تحقیق می‌توان بازیگران عرصه دستورگذاری، تدوین و قانونی‌سازی سیاست‌های مالیاتی را در چارچوب مراجع رسمی و غیر رسمی شناسایی نمود و عوامل مؤثر بر این فرآیند را در قالب مجموعه عوامل اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، اداری و ارزشی طبقه‌بندی کرد. یافته‌ها نشان‌دهنده این است که به منظور طراحی و تدوین سیاست‌های مالیاتی کارآمد در کشور می‌توان از راهبردهایی همچون مشارکت رسمی، بهبود جریان اطلاعات، مشارکت عمومی و رویکرد پایین به بالا در سیاست‌گذاری بهره برد.

واژه‌های کلیدی: مدل سیاست‌گذاری مالیاتی، عوامل مؤثر بر سیاست‌گذاری مالیاتی، چارچوب نهادی، تئوری شواهد دمپستر- شافر، نقشه شناختی فازی

---

۱ . دانشجوی دکتری، گروه مدیریت دولتی، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران، ashkan_tax@yahoo.com
۲ . دانشیار مدیریت دولتی، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)، dhp748@gmail.com
۳ . دانشیار مدیریت دولتی، دانشگاه علوم انتظامی امین، تهران، ایران، p.h.d.kameli@gmail.com
۴ . دانشیار مدیریت صنعتی، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران، nhamidi1344@gmail.com

5. Dempester_ Shafer Evidence Theory
6. Fuzzy Cognitive Map

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

۱ـ مقدمه

اثربخشی نظام مالیاتی یک کشور نقش حیاتی در توسعه اقتصادی و اجتماعی آن ایفا می‌کند، به شکلی که سازمان ملل از آن به عنوان اولویت کلیدی در توسعه پایدار و بسیج درآمدهای داخلی کشورها یاد می‌کند. در ایران نیز اتخاذ تصمیمات درست در زمینه سیاست‌های این نظام یک امر ضروری است و در این برهه از زمان، با توجه به اهداف و برنامه‌های دولت مبنی بر عدم اتکا به درآمدهای نفتی، ضرورت توجه به سیاست‌گذاری کارآمد در این حوزه دو چندان خواهد بود.

برای طراحی نظام درآمدی که توسعه اقتصادی و اجتماعی پایدار را تقویت کرده و از حمایت گسترده عمومی برخوردار باشد، ضروریست پیشنهادها در زمینه اصلاحات مالیاتی به دقت بررسی شود، تجزیه و تحلیل‌های کمی و مباحثه‌های باز انجام گیرد و بازیگران محوری این حوزه در فرآیند دستورگذاری، تدوین و تصمیم‌گیری، بالاترین حمایت را از نهادی مفهومی و اجتماعی تحت عنوان نهاد سیاست‌گذاری مالیاتی به عمل آورند (International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, 2017).

نظام مالیاتی که به عنوان منبع اصلی درآمد دولت و ابزار سیاست مالی به منظور توزیع درآمد و ثروت مطرح بوده و به مسائل گوناگون اقتصادی و اجتماعی حساسیت ویژه‌ای دارد، خود عامل تعیین‌کننده‌ای در تحقق اهداف اقتصادی مقاومتی است (Alizadeh, 2017).

وجود یک نظام مالیاتی کارآمد به عنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد عمومی دولت، به ویژه در میان کشورهایی با اقتصاد متکی بر فروش منابع طبیعی، دارای اهمیت مضاعف است. این کشورها از یک سو با تجدیدناپذیری منابع خدادادی و از سوی دیگر با نوسانات شدید تقاضا و قیمت در بازارهای جهانی مواجه هستند و به منظور برون رفت از این وضعیت متلاطم می‌بایست در کنار برنامه‌ریزی برای افزایش توان تولید جامعه، با اتکا بیشتر به درآمدهای مالیاتی به عنوان درآمدی پایدار، سیاست‌گذاری کنند (Hasanvand et al., 1399: 245). اما ضعف سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران به عنوان یک مسأله جدی از گذشته تا به امروز مورد توجه مقامات ارشد دولتی و همچنین پژوهشگران این حوزه قرار داشته و به زعم ایشان، الگوی سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران فرآیند نظام‌مندی را با تأکید بر نقش کلیدی نهادها دنبال نکرده است (Taghavinejad, 1396; Sanaee Alam and Alvani, 1397; Sheikhhassani et al., 1397; Mirzamani et al., 1396). این امر منجر به اتخاذ تصمیمات غیرمنطبق با نظام مالیاتی کارآمد و در نتیجه نارضایتی مؤدیان مالیاتی و ایجاد تنش میان ایشان و سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان مجری سیاست‌ها شده است. بنابراین مطالعه سیاست‌گذاری در قالب نهاد مالیاتی ضروری به نظر می‌رسد و دستیابی به یک نظام سیاست‌گذاری مطلوب مستلزم توجه و اهتمام جدی به پژوهش علمی در این زمینه است. همچنین در سیاستگذاری مالیاتی توجه به ویژگی‌های ادوار تجاری و تعیین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

دوره‌های رکود و رونق بسیار حائز اهمیت است که این امر می‌تواند لزوم بازبینی مستمر و منظم سیاست‌های مالیاتی را به دنبال داشته باشد (Rezaee, 2016: 155).

مسأله اصلی در پژوهش حاضر عدم توجه کافی به نهاد سیاست‌گذاری مالیاتی و عناصر کلیدی آن از جمله بازیگران، قواعد نهادی و عوامل زمینه‌ای مؤثر بر این عرصه است که می‌تواند منجر به بروز مشکلات شکل‌گیری سیاست‌های این حوزه گردد. از این روی، این مطالعه با توجه به خلاء ساختاری مزبور در نظام مالیاتی و با تأکید بر نقش نهادها، به دنبال تدوین مدلی منطبق و سازگار با نظام مالیاتی کشور است. در ساخت این مدل که مبتنی بر چارچوب توسعه و تحلیل نهادی اُستروم (۲۰۱۱) است، با توجه به نظام ارزشی کشور، عواملی همچون اعتقادات و باورهای مذهبی به عنوان عوامل ارزشی مؤثر بر این سیاست‌گذاری‌ها در کنار مجموعه عوامل سیاسی، اقتصادی، اداری و صفات اجتماعی، به چارچوب نهادی افزوده شده است. در این راستا شناسایی ظرفیت هر یک از نقش‌آفرینان نهاد سیاست‌گذاری مالیاتی و ترکیب بهینه آنها با توجه به موقعیت سیاست در این فرآیند و ماهیت عوامل مؤثر بر آن سیاست‌ها، به عنوان اهداف اصلی پژوهش، تحلیل واقع‌بینانه‌ای را از ضرورت سیاست‌گذاری مالیاتی در چارچوب مدل تحقیق ارایه نموده است. بهره‌وران اصلی نتایج این تحقیق عبارتند از وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور و سایر ذی‌نفعانی که بی شک نقش اساسی در تدوین، تصویب و اجرای سیاست‌های مالیاتی دارند.

۲- مبانی نظری

سیاست مالیاتی از جمله خط‌مشی‌های عمومی زیربنایی و تحول آفرین اقتصادی محسوب می‌شود که به لحاظ ماهیت و ویژگی‌های منحصر به فرد خود به مطالعات ویژه‌ای در حوزه‌های گوناگون اقتصادی، سیاسی و اجتماعی نیاز دارد (Wales and Wales, 2012: 27).

یکی از الگوهای پذیرفته شده در رابطه با نظریه‌های مرتبط با سیاست‌گذاری، نظریه جمع‌گرایی[1] است که از رویکردهای رایج در جامعه‌شناسی سیاسی معاصر است و بر تعدد مراکز قدرت اجتماعی تأکید می‌کند. سیاست‌های مالیاتی نیز همچون بسیاری از خط‌مشی‌های عمومی حاصل توافق جمعی این مراکز است. لذا با توجه به تأثیر قابل توجه نهادهای مختلف در شکل‌گیری سیاست‌های مالیاتی و نقش مراجع دولتی و اجتماعی در اتخاذ این سیاست‌ها، رویکرد نهادگرایی نوین و توجه به جمع‌گرایی در سیاست‌گذاری مالیاتی، همواره از دغدغه‌های پژوهشی محققان این حوزه بوده است (Pampel et al., 2019; Marriott and Holmes, 2006; Steinmo and Tolbert, 1998).

1 . Pluralist Theory

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

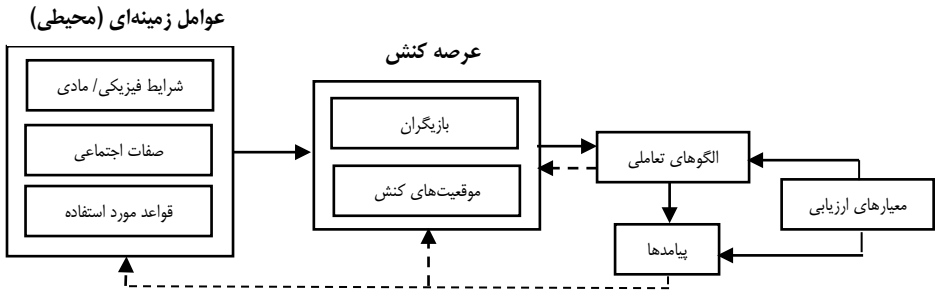
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

«چارچوب توسعه و تحلیل نهادی» اُستروم (۲۰۱۱) به عنوان یکی از الگوهای برجسته سیاست‌گذاری عمومی با رویکرد نهادی است که به جهت تفسیر عوامل برون‌زا و تحلیل عرصه سیاست و الگوهای تعاملی آن، سیاست‌گذاری در دولت‌های مدرن را دچار یک تحول ماهوی بنیادین نموده است. این چارچوب بر نقش نهادها (باورها، هنجارها و سازمان‌ها) و التزام حکومت به نهادسازی در راستای اعمال حکمرانی تأکید داشته و به منظور تبیین و پیش‌بینی ساختار، فرآیندها و پیامدهای نظام سیاست‌گذاری، از مؤلفه‌هایی چون عرصه کنش و متغیرهای برون‌زا بهره برده است. عرصه کنش به عنوان عنصر محوری چارچوب نهادی است و گام نخست در تحلیل یک مسأله، مشخص کردن این عرصه می‌باشد که نشانگر «محل اتخاذ سیاست‌ها» است. این عرصه شامل دو بخش موقعیت کنش و بازیگران عرصه است و پژوهشگر برای تشخیص، تبیین و پیش‌بینی کنش‌ها، به شناسایی هر دو عنصر مزبور نیاز دارد (Ostrom, 2007; McGinnis, 2011).

این چارچوب با بهره‌گیری از تفکیک سطوح مختلف سیاست‌گذاری و واگذاری بخشی از حقوق حکمرانی به بازیگران حاضر در سطح عملیاتی فعالیت‌های اقتصادی، از سازگاری بالایی با سیاست‌گذاری مالیاتی برخوردار است. لذا مدل مفهومی این تحقیق منطبق با چارچوب مزبور بوده و اثر متغیرهای محیطی را بر سیاست‌گذاری مالیاتی مورد بررسی قرار می‌دهد که در چارچوب اُستروم از آنها تحت عنوان متغیرهای برون‌زای شرایط فیزیکی/ مادی، صفات اجتماعی و قواعد مورد استفاده، یاد شده است (Ostrom, 2005).

به دنبال گام‌های چارچوب توسعه و تحلیل نهادی (شکل شماره ۱) و با استفاده از عرصه کنش به عنوان واحد تحلیل، تجزیه و تحلیل به طور سیستماتیک مسیر تصمیم‌گیری را از طرح پیشنهادها تا برنامه‌ریزی برای اجرا دنبال می‌کند. هنگامی که عرصه کنش و قواعد مرتبط با آن از نظر ساختار، مدیریت و پیامدهای مشارکت جمعی ارزیابی شوند، نتایج می‌تواند رهنمودهای مفیدی را برای متخصصین در خصوص چگونگی و مکان کنش برای بهبود ارزش‌های گسترده اجتماعی، سیاسی و اقتصادی سیاست‌ها ارایه دهد (Nigussie et al., 2018).

شکل (۱)- چارچوب توسعه و تحلیل نهادی اُستروم



منبع: (Ostrom, 2007)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

در بررسی نقش و تأثیر عوامل مؤثر بر سیاست‌های مالیاتی توجه به پیامدها و جنبه‌های اساسی این سیاست‌ها بسیار حائز اهمیت است، به طوری که طبق نظر دایره تحقیقات مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی[1]، سیاست‌گذاران مالیاتی در طراحی، تدوین و تصویب سیاست‌های خود می‌بایست به ابعاد کلیدی رشد و توسعه سرمایه‌گذاری، رعایت عدالت و برابری، سادگی و ثبات قوانین مالیاتی و تأمین منابع مالی دولت به عنوان پیامدهای این سیاست‌ها توجه ویژه نمایند (OECD, 2013).

علاوه بر این با توجه به اینکه این نهادها هستند که به تولید و اعمال سیاست‌ها می‌پردازند، هرگونه تغییری در آن‌ها موجب تغییر در سیاست‌ها نیز می‌شود و بسیاری گمان می‌کنند تغییر سیاست‌ها لزوما وابسته به تغییر نهادها است، اما باید با این موضوع برخورد محتاطاتری داشت؛ نهادها و سیاست‌ها هردو به طور وسیعی تحت تأثیر نیروها و عوامل محیطی قرار دارند و به همین دلیل درصورت ثابت ماندن این نیروها، ترتیبات نهادی، تاثیر کمی بر سیاست‌ها می‌گذارد (Ostrom, 2011). پیشینهٔ تحقیقات انجام شده در حوزه سیاست‌گذاری مالیاتی نیز بیانگر این واقعیت است که این سیاست‌ها تحت تأثیر مجموعه عوامل کلیدی قرار دارند، از جمله عوامل اقتصادی (Allingham and Sandmo, 1972; Park and Hyun, 2003; Raghfar et al., 2016)، عوامل سیاسی و اداری (Song and Yarbrough, 1978; Braun and Clarke, 2006; James and Nobes, 2008; Grote, 2015; Hettich and Winer, 1999; Sheikhhassani et al., 1397)، عوامل اجتماعی (Shevlin, 2002) و عوامل اخلاقی و ارزشی (Alm, 2011; Baron and Mocetti, 2011; Torgler and Werner, 2005; Alvani and Sarrafizadeh, 1380; Karami and Shahabi, 1395).

طرح و بیان موقعیت‌های سیاست مالیاتی در این تحقیق به منظور مجزاسازی ساختار بلافصل مؤثر بر سیاست‌گذاری و شناسایی مراحل مرتبط چندگانه برای تبیین نظم مستتر در این فرآیند و نتایج آن صورت گرفته است (Ostrom, 2007). این موقعیت‌ها در ساختارهای مطلوب سیاست‌گذاری مالیاتی و منطبق با نظام‌های پیشرو در این حوزه در چارچوب مراحل دستورگذاری، تدوین و قانونی‌سازی سیاست‌های مالیاتی شناسایی شده است.

همچنین در عرصه کنش در بخش مربوط به بازیگران عرصه سیاست‌گذاری مالیاتی، بازیگران اثرگذار در قالب دو دسته مراجع رسمی (وابسته به دولت و حاکمیت) و غیررسمی (غیر وابسته به دولت و حاکمیت) تقسیم‌بندی شده‌اند و بر اساس این دسته‌بندی، ماهیت و ظرفیت هر یک از بازیگران در عرصه سیاست‌گذاری مالیاتی و نقش و روابط آنها در موقعیت کنش در فرآیند سیاست‌گذاری به تفصیل مورد بررسی قرار گرفته است.

در نهایت مدل قابل احصاء از چارچوب نظری تحقیق مدلی است که ظرفیت و نقش هر یک از بازیگران عرصه

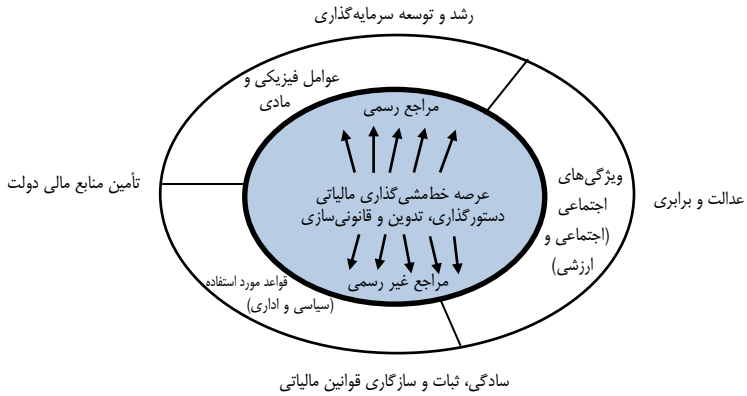
1. Organization for Economic Co_operation and Development (OECD)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

سیاست‌گذاری مالیاتی را در کنار موقعیت‌ها و قواعد حاکم بر کنش‌های میان بازیگران در این عرصه، با در نظر گرفتن نقش عوامل محیطی مؤثر بر این سیاست‌ها مشخص می‌نماید. در شکل شماره (۲) چارچوب نظری تحقیق که مدل نهادی سیاست‌گذاری مالیاتی بر اساس نتایج حاصل از تحلیل مضمون و آزمون‌های کمی از آن قابل احصاء خواهد بود، نشان داده شده است.

شکل (۲)- چارچوب نظری تحقیق



منبع: (Ostrom, 2011; Organisation for Economic Co_operation and Development, 2013)

۳- پیشینه تحقیق

در خصوص تحقیقات صورت گرفته در زمینه سیاست‌گذاری مالیاتی، برخی از پژوهشگران، سیاست‌های مالیاتی را به طور ضمنی در تشریح مدل‌های شکل‌گیری سیاست‌های عمومی و به شکلی مستقل و یا در مقام مقایسه چند کشور در قالب یک مطالعه تطبیقی بررسی کرده‌اند (Steinmo, 1989; Holcombe,1998) و برخی نیز مدل سیاست‌گذاری مالیاتی را با رویکرد اقتصادی و تحلیلی مورد توجه قرار داده‌اند (Auerbach et al., 2017). مهمترین رویکردهایی که در این حوزه توسط محققان مورد تأکید قرار گرفته‌اند عبارتند از رویکرد نهادی (Pampel et al., 2019; Marriott and Holmes, 2006; Steinmo and Tolbert, 1998)، رویکرد فرآیندی (James, S. and Edwards, 2008)، رویکرد تدریجی (Hansen, 1983; Hettich and Winer, 1999) و رویکرد انتخاب عمومی (Holcombe, 1998; Wicksell, 1896). در این بین رویکرد نهادی از رویکردهای سنتی و متداول سیاست‌گذاری مالیاتی است که نشان می‌دهد چگونه نهادها به شکل‌گیری سیاست‌ها در عرصه خاص و مهمی از حیات سیاسی کمک می‌کنند. در بررسی رویکرد و نگرش محققان و صاحب‌نظران سیاست‌گذاری در ایران و سایر کشورها، خلاصه نتایج تحقیقات صورت گرفته مرتبط با این مطالعه در جدول شماره (۱) آمده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

جدول (۱)- جمع‌بندی نظرات پژوهشگران در حوزه سیاست‌گذاری مالیاتی

نویسندگان	رویکرد	شرح دیدگاه
سیلکوف و لیرز (۲۰۲۰)	نهادی	کشورهای با حاکمیت دموکراتیک بر خلاف کشورهای با حاکمیت مطلقه و خودکامه ضمن توجه به نقش نهادها و عموم مردم در سیاست‌گذاری‌های مالیاتی، به دنبال تصویب مالیاتهای مترقی و متناسب با درآمد اشخاص می‌باشند (Seelkopf and Lierse, 2020).
پمپل، اندریگتو و استینمو (۲۰۱۹)	نهادی	نگرش‌ها و قواعد نهادی از راه‌های قابل پیش‌بینی بر تمکین مالیاتی اثر می‌گذارند اما اثرات آنها در کشورهای مختلف متفاوت و متناقض است. در سیاست‌گذاری مالیاتی قواعد نهادی بسیار اهمیت دارند و افراد به انگیزه‌های نهادی که با آنها مواجهند به شکل معنادار و قابل قبولی پاسخ می‌دهند(Pampel et al., 2019).
لیتل و دیگران (۲۰۱۸)	نهادی	فرآیند سیاست‌گذاری مالیاتی عمومی نیوزلند دربرگیرنده فرصت‌هایی برای مشارکت عمومی در مراحل مختلف است و یک مؤلفه مشورتی مستحکم را شامل می‌شود که از نظرات مشورتی بخش خصوصی، مقامات مالیاتی و وزیران دولت پشتیبانی می‌کند و این مشاوره می‌تواند منجر به تقویت رفتار تمکینی شود (Little et al., 2018).
آرباخ و همکاران (۲۰۱۷)	نهادی	برآوردهای پویای اقتصادی می‌توانند اثر مهمی بر سیاست‌های مالیاتی داشته باشند. هم‌اندیشی و مشارکت نهادهای تخصصی و اندیشکده‌های مالیاتی در تدوین سیاست‌های مالیاتی، نقش مؤثری را در موفقیت و پیشبرد اهداف سیاست‌ها ایفا می‌کند (Auerbach et al., 2017).
فریدمن (۲۰۱۵)	نهادی	سیاست‌گذاران باید با مشاوره و تبادل نظر، سیاست‌های بهینه مالیاتی را وضع کنند. آنها نیازمند نوعی ساختار سازمانی و محیطی مستقل هستند که امکان مصاحبه با افراد و آگاهی از نظرات متخصصان و اخذ مشاوره و همچنین اخذ نقطه‌نظرات طیف گسترده‌ای از سایر دیدگاه‌ها را فراهم آورد (Freedman, 2015).
گروت (۲۰۱۵)	نهادی	سیاست‌گذاری مالیاتی حاصل فرآیندهای سیاسی با مشارکت ذی‌نفعان چندگانه است و یک عنصر حیاطی در این فرآیند، وجود رویه مشاوره از سوی مشاغل، وکلای مالیاتی و مؤدیان است. اصلاحات مالیاتی معمولاً از سه مرحله (۱) مفهوم‌سازی (۲) ایجاد بسته اصلاحی از طریق فرآیند قانونی‌سازی و (۳) آماده‌سازی نظام اداری برای اجرای قوانین جدید تشکیل یافته است (Grote, 2015).
والس و والس (۲۰۱۲)	نهادی	بازیگران نهاد سیاست‌گذاری مالیاتی را می‌توان در قالب نهادهای داخلی قوه مجریه، نهاد قانون‌گذاری (قوه مقننه)، نهادهای خارج از حاکمیت همچون اندیشکده‌های مالیاتی و همچنین انجمن مؤدیان مالیاتی شناسایی نمود. سیاست‌های مالیاتی موفق نیازمند پیوند اساسی میان نظام مالیاتی با نمایندگان اتحادیه و شرکت‌ها می‌باشند و دولت‌ها می‌بایست دارای یک دستورالعمل روشن برای اصلاحات اساسی مالیاتی باشند (Wales and Wales, 2012).
حسنوند، یزدانی زازرانی و گودرزی (۱۳۹۹)	فرآیندی	مهمترین آسیب‌های سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران عبارتند از عدم تمکین مالیاتی، ضعف نظام اطلاعات مالیاتی، عدم وجود فرهنگ و باور مالیاتی صحیح مؤدیان، جابجایی‌های متعدد و سیاسی برای مدیران نظام مالیاتی، گستره و توزیع نامناسب معافیت‌های مالیاتی و عدم وجود نظارت و ارزیابی کافی در سیاست‌های مالیاتی (Hasanvand et al., 1399).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

نویسندگان	رویکرد	شرح دیدگاه
ثنائی اعلم و الوانی (۱۳۹۷)	نهادی	مدل هدف سیاست‌گذاری مالیاتی کشور می‌بایست دارای سطحی از انتزاع باشد که حتی الامکان همه عوامل مؤثر بر تدوین و اجرای آن را در نظر بگیرد. در سیاست‌گذاری مالیاتی می‌بایست به ویژگی‌های سیاست و مؤلفه‌های شکل‌گیری سیاست در کنار عوامل مربوط به عرصه خرد توجه نمود. همچنین توجه به عوامل محیطی کلان مداخله گر و عرصه نهادی در سیاست‌گذاری مالیاتی بسیار حائز اهمیت است (Sanaee Alam and Alvani, 1397).
شیخ‌حسنی، فقیهی و دانش‌فرد (۱۳۹۷)	نهادی	پیش از هر گونه سیاست‌گذاری در حوزه مالیات، می‌بایست سازگاری آن سیاست با اصول و قوانین پایه مالیاتی بررسی شود. تصمیم‌گیری در حوزه مالیات، در مواردی فراتر از اختیارات مرجع سیاست‌گذار است و سیاست‌های مالیاتی با فشار اشخاص، نهادها و وزارتخانه‌های متعدد محدود می‌شوند یا تغییر می‌یابند. سیاست مالیاتی در نقطه تعادل بین عوامل اقتصادی، سیاسی و اداری شکل می‌گیرد و در این حوزه توجه به نگرش‌ها و اصول اعتقادی نیز حائز اهمیت است (Sheikhhassani et al., 1397).
میرزمانی و همکاران (۱۳۹۶)	فرآیندی	عوامل مؤثر بر فرآیند دستورگذاری مالیاتی در سه گروه (۱) عوامل مربوط به مسأله، (۲) عوامل سیاسی و (۳) عوامل مربوط به سیاست پیشنهادی دسته‌بندی می‌شوند و مؤثرترین بازیگران فرآیند سیاست‌گذاری مالیاتی در دوسته بازیگران درون حکومتی و بازیگران بیرون از حکومت قابل شناسایی هستند (Mirzamani et al., 1396).

منبع: جمع‌آوری اطلاعات توسط محقق از منابع اشاره شده در جدول

این پژوهش‌ها علی‌رغم تأکید بر نهادهای اثرگذار بر سیاست‌گذاری مالیاتی به طور جامع نقش و ظرفیت‌های آنها را در هر یک موقعیت‌ها، با در نظر گرفتن عوامل مؤثر بر این فرآیند و ابعاد کلیدی آن مورد توجه قرار نداده و راهبردهای کلیدی را در رفع مشکلات و موانع این نوع سیاست‌گذاری منطبق با شرایط و ویژگی‌های اختصاصی نهاد مورد مطالعه، ارایه نداده‌اند. از این روی، در این پژوهش، محققان ضمن بررسی موانع و شکاف‌های موجود در سیاست‌گذاری مالیاتی کشور، پس از شناسایی هر یک از ابعاد و عناصر مزبور، راهبردهایی را برای حل این مسائل طی طراحی و تدوین یک مدل کاربردی ارایه نموده‌اند.

۴ـ نتایج مقایسه نظام‌های سیاست‌گذاری مالیاتی

ترتیبات سیاست‌گذاری مالیاتی کشورها ممکن است با توجه به نظام حاکمیتی و سطوح دولتی آنها با یکدیگر متفاوت باشد. اما می‌توان با الگو برداری انطباقی از نظام‌های پیشرو در این زمینه، نظام سیاست‌گذاری بهینه‌ای را با توجه به نظام سیاسی و حاکمیتی کشور ارایه کرد. لذا در این تحقیق به منظور مقایسه بین‌المللی میان ساختارها، فرآیندها و حاکمیت در سیاست‌گذاری مالیاتی و برجسته کردن اختلاف‌های رویکردی و قابلیت دولت‌ها در انجام این فرآیند، از نتایج مطالعه تطبیقی نظام‌های سیاست‌گذاری ایران و کشورهای استرالیا، کانادا، نیوزلند، انگلستان،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

ژاپن، جمهوری ایرلند، نروژ و آلمان بهره برده شده است. انتخاب این کشورها بر اساس رتبه‌بندی شاخص‌های کلیدی نظام‌های مالیاتی موفق توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و شبکه خدمات حرفه‌ای چند ملیتی[1] انجام گرفته است (Bunn and Asen, 2019; PWC, 2020). نتایج حاصل از مقایسه کارویژه‌های فرآیندی در سیاست‌گذاری عمومی این کشورها، شامل تصریح منافع (ابزار و روش مشارکت شهروندان در سیاست‌گذاری عمومی)، تألیف منافع (نهادهای مجاز به مشارکت و بیان‌کننده نیاز و خواسته‌های شهروندان) و نهادهای مسئول شکل‌گیری، اجرا و نظارت بر سیاست‌های عمومی، در جدول شماره (۲) نشان داده شده است.

جدول (۲)- کارویژه‌های فرآیندی سیاست‌گذاری عمومی در کشورهای الگو

مؤلفه‌ها / کشورها	تصریح منافع	تألیف منافع	شکل‌گیری سیاست	اجرای سیاست	نظارت بر اجرا
استرالیا	سطوح مختلف انجمن‌های محلی، نهادهای مدنی و دولتی	وزراء و رؤسای سازمان‌های دولتی	دولت و مجلس	دولت	دولت و دادگاه‌ها
کانادا	مجلس، گروه‌های ذی‌نفع و انجمن‌های داوطلبانه	گروه‌های ذی‌نفع، احزاب و سازمان‌های غیردولتی	مجلس، دولت و داداگاه‌های قضائی	دولت و سازمانها	دولت و وزارت دادگستری
نیوزلند	انجمن مشارکت عمومی نیوزلند	احزاب فعال و مؤسسات مردم نهاد	مجلس	دولت	دولت
انگلستان	مشارکت در انتخابات و عضویت در گروه‌های شهروندی	احزاب سیاسی و سندیکاها	مجلس (عوام و اعیان) و وزیر	دولت	دولت و مجلس
ژاپن	شرکت در انتخابات مجلس (نمایندگان و مشاوران)	احزاب سیاسی	مجلس (نمایندگان و مشاوران) و دولت	دولت	دادگاه‌های کشور
ایرلند	احزاب سیاسی و نمایندگان	احزاب و سازمان‌های مدنی	دولت و مجلس	دولت و سازمانها	دولت و مجلس
نروژ	احزاب سیاسی، نهادهای مدنی و نمایندگان مجلس	احزاب فعال و گروه‌های ذی‌نفع	مجلس و دولت	دولت	مجلس
آلمان	احزاب سیاسی، شورای فدرال و مقامات دولتی یا مجلس	کمیسیون‌های تخصصی مجلس یا شورای فدرال	مجلس و شورای فدرال و دولت	دولت مرکزی و دولت‌های ایالتی	مجلس فدرال
ایران	نمایندگان اتحادیه‌های صنفی و شرکت در انتخابات	مجلس (در غیاب احزاب واقعی)	رهبری، مجلس، دولت، قوه قضاییه و شوراها	دولت، شهرداری‌ها و سایر نهادهای اجرایی	مجلس، دولت، شوراها و ...

منبع: یافته‌های تحقیق از منابع، اسناد و مدارک

1. PricewaterhouseCoopers (PWC)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

خلاصه نتایج مقایسه بازیگران نهادی عرصه سیاست‌گذاری مالیاتی در هر یک از موقعیت‌های این عرصه و وضعیت مشاوره عمومی و آموزش داخلی نهاد مزبور در ایران و کشورهای الگو، در جدول شماره (۳) نشان داده شده است.

جدول (۳)- عناصر و ویژگی‌های نهاد سیاست‌گذاری مالیاتی کشورهای الگو

نام کشور	توسعه دهنده سیاست	تهیه‌کننده طرح و لایحه/پیش‌نویس	تصویب کننده سیاست	مجری سیاست	مشاوره عمومی	آموزش داخلی
کانادا	دایره سیاست‌گذاری	دایره سیاست‌گذاری، اداره درآمد و دادگستری	مجلس عوام و سنا و فرماندار کل	اداره درآمد کانادا	غیر قابل دسترس	غیر قابل دسترس
استرالیا	خزانه‌داری	خزانه‌داری	مجلس (نمایندگان و سنا)	سازمان مالیاتی	دارد - غیر عمومی	به صورت گسترده
انگلستان	هیأت مشاوره مالیاتی	هیأت مشاوره مالیاتی	مجلس	اداره درآمد و گمرک	به ندرت	غیر قابل دسترس
نیوزلند	اداره درآمد داخلی و خزانه داری	کمیته سیاست‌گذاری مالیاتی جامع	مجلس	اداره درآمد داخلی	دارد	دارد
ژاپن	سازمان مالیاتی و دانشکده مالیات	وزارت دارایی، وزارت امور داخلی و ارتباطات	مجلس	آژانس ملی مالیات	دارد	دارد
جمهوری ایرلند	اداره مالیات ـ دایره سیاست‌گذاری	اداره مالیات ـ دایره سیاست‌گذاری مالیاتی	اداره مالیات جمهوری ایرلند	کمیسیون درآمدی	به صورت محدود	دارد
نروژ	وزارت دارایی (اداره سیاست‌گذاری)	وزارت دارایی(اداره سیاست‌گذاری مالیاتی)	مجلس	آژانس ملی مالیات	به صورت گسترده	دارد
آلمان	وزارت دارایی (اداره سیاست‌گذاری)	وزارت دارایی	مجلس و شورای فدرال	سازمان مالیاتی	توسط دانشگاه	دارد
ایران	حسب مورد وزارت دارایی/ دولت/ مجلس	حسب مورد در مجلس، دولت یا وزارت دارایی	مجلس، دولت و وزارت دارایی	سازمان امور مالیاتی	بسیار محدود	بسیار محدود

منبع: یافته‌های تحقق از منابع، اسناد و مدارک

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

۵- روش‌شناسی

روش‌شناسی این پژوهش از نوع ترکیبی (کیفی-کمی) می‌باشد. در بخش کیفی، تحلیل داده‌ها با استفاده از روش تحلیل مضمون منابع انجام شده و عناصر اولیه بر اساس چارچوب نظری تحقیق احصاء شده است. سپس در بخش کمی، قابلیت اطمینان این عناصر با استفاده از تئوری ریاضی دمپستر- شافر مورد سنجش قرار گرفته و در ادامه این بخش، مدل نهادی سیاست‌گذاری مالیاتی با بهره‌مندی از ابزار پرسشنامه در کاربرد نقشه شناختی فازی و نظریه گراف طراحی شده است.

با توجه به اینکه این تحقیق بدنبال سنجش نگرش‌ها و جهت‌گیری‌های نمونه جامعه آماری (خبرگان سیاست‌گذاری مالیاتی) می‌باشد، از نظر روش‌شناختی یک تحقیق پیمایشی است و به لحاظ هدف یک پژوهش کاربردی است و نتایج آن می‌تواند در جهت بهبود عملی سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران مورد بهره‌برداری قرار گیرد.

در حوزه معرفت‌شناختی، پژوهش در بخش کیفی، مبتنی بر پارادایم تفسیری بوده و رویکردی قیاسی دارد و از استراتژی تحلیل مضمون بهره برده است. این رویکردی جامع از تفسیر و تحلیل است که برای استفاده از تجزیه و تحلیل کیفی داده‌ها بکار گرفته می‌شود و با بهره‌گیری از ابزاری چون نرم افزار Nvivo مطابقت دارد. در طی فرآیند تحلیل مضمون علاوه بر کدگذاری و شناسایی مضامین تحقیق، روابط میان هر یک از مضامین نیز بر اساس داده‌های تحقیق مورد شناسایی و کدگذاری قرار گرفته و بر اساس نتایج این بخش، الگوهای کیفی تعاملی میان عناصر شبکه مضامین، شناسایی شده است.

در جمع‌آوری داده‌های این بخش، پس از بررسی دقیق سطر به سطر اسناد کتابخانه‌ای در بانک‌های اطلاعاتی معتبر نهادهای سیاست‌گذار، از روش میدانی مصاحبه نیز بهره گرفته شده است.

جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی شامل مستندات رسمی عرصه سیاست‌گذاری مالیاتی و خبرگان و مقامات ارشد نهاد مالیاتی در ایران و برخی از کشورهای الگو می‌باشد. برای انتخاب مصاحبه شوندگان از روش هدفمند نمونه‌گیری استفاده شده و تعداد نمونه‌ها از قبل مشخص نبوده، بلکه با عنایت به خبره‌گرا بودن تحقیق و با توجه به اشباع نظری نمونه‌گیری انجام شده است. اشباع نظری زمانی حاصل گردید که مصاحبه‌شوندگان در طرح مسائل پاسخ‌های نسبتاً مشابه را در بیانات خود مطرح کرده و اظهارات ایشان منجر به توسعه یا تعدیل داده‌ها و یا اضافه شدن به تئوری موجود در مورد آن مسائل نمی‌شد. بر این اساس تعداد ۱۴ خبره حوزه سیاست‌گذاری مالیاتی در پژوهش حاضر مشارکت داشته‌اند که توزیع آماری آنها در جدول شماره (۴) نشان داده شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

جدول (۴)ـ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان (نمونه آماری بخش کیفی تحقیق)

مصاحبه شوندگان (شماره نمونه)	موقعیت حرفه‌ای/شغلی	تعداد
دانشگاه ملی مالیات ژاپن	اساتید دانشگاه ملی مالیات ژاپن[1]	۳
آژانس ملی مالیات ژاپن	خبرگان/ معاونین مالیاتهای ژاپن	۲
سازمان مالیاتی استرالیا	معاون مالیاتهای مستقیم سازمان مالیاتی استرالیا	۱
دانشگاه اوکلند نیوزلند	اساتید حوزه حسابداری و مالیات دانشگاه اوکلند نیوزلند	۲
وزارت امور اقتصادی و دارایی ایران	معاون وزیر امور اقتصادی و دارایی ایران	۱
سازمان امور مالیاتی کشور	رؤسای اسبق سازمان امور مالیاتی کشور	۲
سازمان امور مالیاتی کشور	معاونان سازمان امور مالیاتی کشور	۳

منبع: آمار توصیفی تحقیق

در بخش کیفی، فرآیند تحلیل مضمون به صورت گام به گام و با ترکیب روش پیشنهادی کینگ و هاروکس (۲۰۱۰)، براون و کلارک (۲۰۰۶) و آترایدـاستیرلینگ (۲۰۰۱) انجام شده است. این فرآیند با طی گام‌های آشناشدن با داده‌ها، کدگذاری اولیه، شناخت مضامین و ترسیم و تحلیل شبکه مضامین صورت گرفته است (King and Horrocks, 2010; Attride_Stirling, 2001; Braun and Clarke, 2006).

در این رویکرد، نخست کدگذاری با مطالعه سطر به سطر منابع داده و به صورت دستی صورت گرفت و بعد از اتمام کدگذاری دستی، کدگذاری رایانه‌ای با نرم‌افزار Nvivo 12 انجام شد. سپس نتایج این دو کدگذاری با یکدیگر مقایسه و از روش هولستی برای محاسبه پایایی نتایج کدگذاری استفاده شد.

به منظور اعتبار سنجی نتایج کیفی در جریان باورپذیری، اطمینان‌پذیری، تأییدپذیری و انتقال‌پذیری نیز بر اساس توصیه کینگ و هاروکس (۲۰۱۰)، از چهار رویه خودآزمون کدگذاری، استفاده از کدگذاران مستقل، دریافت بازخورد از مصاحبه‌شوندگان ضمن ارایه توصیف غنی و ثبت جزئیات بررسی‌ها، استفاده شد.

در بخش کمی، برای اعتبار سنجی عناصر اولیه شناسایی شده از اعمال تئوری شواهد دمپستر ـ شافر بهره برده شده و به منظور تعیین میزان محوریت، تعیین سطوح و روابط میان عناصر، از روش نقشه شناختی فازی با کاربرد نرم افزار Fcmapper استفاده شده است. ترسیم نقشه شناختی فازی مدل نهادی نیز بر اساس مفاهیم تئوری گراف فازی و با کاربرد نرم‌افزار تحلیل شبکه‌های اجتماعی Gephi صورت گرفته است.

در این بخش، جامعه آماری شامل خبرگان و مقامات ارشد سیاستگذار مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور

1. National Tax College

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

و وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد و نمونه‌های این بخش از جامعه به روش گلوله برفی انتخاب شده و تعداد آنها تا رسیدن به مرحله اشباع نظری ۱۲ نفر بوده است. جمع‌آوری داده‌ها در این بخش با استفاده از ابزار پرسشنامه محقق ساخته انجام شده و نظرات پاسخ‌دهندگان در خصوص نوع اثرگذاری از طریق عبارات کلامی «مثبت، منفی و بدون رابطه» و برای شدت اثرگذاری با بکارگیری طیف پنج گزینه‌ای لیکرت «خیلی زیاد، زیاد، متوسط، کم و خیلی کم» اخذ شده است.

در اعمال تئوری کمی شواهد، توزیع اطلاعات و انتساب آنها به گزاره‌ها از طریق تابع جرم (m) یا تابع تخصیص احتمال اولیه (bpa) طبق رابطه (۱) انجام پذیرفته است (Guan and Bell, 1991).

$$\underline{m}: \Omega(\Theta) \rightarrow [0,1]$$
$$m(\Phi) = 0$$

$$\sum_{A \subset \Omega(\theta)} m(A) = 1 \qquad \text{رابطه (۱)}$$

در این رابطه $m(A)$ بیانگر نسبت سهم مجموعه یا گزاره A از تمام شواهد مربوطه و در دسترس است و از ادعایی که در مورد عناصر خاصی از Θ و متعلق به مجموعه A است، (متعلق به مجموعه A و نه به زیرمجموعه خاصی از A)، پشتیبانی می‌کند (Shafer, 1976).

همچنین قابلیت اطمینان و ابتنای عناصر به شواهد موجود در این ارزیابی بر اساس بازه باور آنها و خروجی توابع باور (رابطه شماره ۲) و موجه‌بودن (رابطه شماره ۳) تعیین شده است.

$$Bel: \Omega(\Theta) \rightarrow [0,1]$$
$$Bel(A) = \sum_{B \subset A} m(B) \qquad \text{رابطه (۲)}$$

$$Pl(A): \Omega(\Theta) \rightarrow [0,1]$$
$$Pl(A) = 1 - Bel(\bar{A}) = \sum_{B \cap A \neq \phi} m(B) \qquad \text{رابطه (۳)}$$

در اعمال نقشه شناختی فازی این تحقیق در گام نخست پس از جمع‌آوری و کدگذاری داده‌های پرسشنامه، به منظور تبدیل پاسخ‌ها به اعداد فازی ابتدا هر یک از پاسخ‌ها طبق جدول شماره (۵) به اعداد فازی متناظر تبدیل شد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

جدول (۵)ـ تناظر پاسخ‌های پرسشنامه در طیف لیکرت با اعداد فازی

متغیر زبانی	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم/هیچ
اعداد فازی	(۰,۷۵,۱,۱)	(۰,۵,۰,۷۵,۱)	(۰,۲۵,۰,۵,۰,۷۵)	(۰,۰,۲۵,۰,۵)	(۰,۰,۰)

منبع: (Salehi and Hamevand, 1395: 58)

سپس میانگین فازی برای هر یک از عناصر و مؤلفه‌های مدل طبق رابطه شماره (۴) محاسبه گردید[۱].

رابطه (۴)
$$i = 1, 2, \ldots, n \qquad A = (a_l^{(i)}, a_m^{(i)}, a_u^{(i)}) = \frac{\sum_{i=1}^{n}(a_l^{(i)}, a_m^{(i)}, a_u^{(i)})}{n} A_{avf}$$

پس از محاسبه اعداد فازی برای هر یک از عناصر مدل، مرحله فازی زدایی با استفاده از روش میانگین فازی و بر اساس رابطه شماره (۵) انجام شد.

رابطه (۵)
$$= \frac{m_1 + 2m_m + m_u}{4} X_{max}$$

در نهایت نقشه شناختی فازی با استفاده از ماتریس مجاورت حاصل از روابط مزبور و سپس محاسبه توان تأثیرگذاری، ظرفیت تأثیرپذیری و میزان محوریت برای هر یک از عناصر مدل ترسیم شد. مقدار محوریت متغیر، میزان اهمیت آن را در نقشه شناختی فازی نشان می‌دهد (Tsadiras, A. and Zitopoulos, 2017).

۶ـ یافته‌ها

در جریان تحلیل مضمون، کدهای اولیه با رویکرد توصیفی بر اساس مهمترین نکات مطرح شده و در چارچوب قالب مضامین تحقیق ایجاد شدند و با توجه به فرمول هولستی شاخص PAO برای این بخش ۹۶٪ به‌دست آمد که نشان از پایایی بالای کدگذاری‌ها داشت.

تعداد گزاره‌های کدگذاری شده مورد توافق در هر دو مرحله دستی و نرم‌افزاری برابر با ۱۵۱۱ گزاره بود که پس از تلفیق کدهای مشترک، مقوله‌های تأیید شده به همراه فراوانی آنها حاصل گردید.

در بخش جستجو و شناخت مضامین، کدهای مفهومی مشترک بر اساس مفاهیم و ماهیت خود با هم تلفیق شدند و در نهایت ۷۹ مضمون در ساختار قالب مضامین تحقیق شناسایی شدند. سپس با تعیین مضامین پایه،

۱ . در این رابطه n تعداد پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه و برابر با ۱۲ می‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

سازمان‌دهنده و فراگیر بر اساس قالب مضامین، شبکه مضامین مدل کیفی تحقیق ترسیم شد.

در بخش کمی، طبق یافته‌های حاصل از اعمال مدل ترکیب دمپستر بر روی عناصر شناسایی شده اولیه، میزان جرم احتمال پایه (k) در کاربرد قاعده ترکیب شواهد دمپستر (۱۹۶۷) برابر با ۰۳۵۹/۰ به دست آمد که نشان از سازگاری منابع تحقیق داشت. بر اساس نتایج حاصل از اعمال تئوری شواهد، برای تعداد ۳۶ مورد از عناصر اولیه، شواهد کافی یافت نشد و این عناصر از مدل نهادی تحقیق حذف شدند (Dempster, 1967). عناصر مورد پذیرش مدل نهادی حاصل در این بخش به همراه توابع باور آنها در جدول شماره (۶) نشان داده شده است.

جدول (۶)ـ عناصر قابل اطمینان مدل بر اساس اعمال تئوری شواهد دمپستر ـ شافر

ردیف	شاهد	بازه باور	ردیف	شاهد	بازه باور
۱	نهاد سیاست‌گذاری مالیاتی	[۱,۰۰ , ۱,۰۰]	۲۳	سازمان امور مالیاتی	[۰,۶۴ , ۰,۲۱]
۲	عوامل مؤثر بر سیاست‌گذاری مالیاتی	[۱,۰۰ , ۱,۰۰]	۲۴	مجلس	[۰,۶۲ , ۰,۱۸]
۳	عوامل سیاسی	[۱,۰۰ , ۱,۰۰]	۲۵	وزارت امور اقتصادی و دارایی	[۰,۶۵ , ۰,۲۱]
۴	گرایشات و اختلافات حزبی و سیاسی	[۰,۸۸ , ۰,۲۸]	۲۶	واحد خط‌مشی‌گذاری مالیاتی	[۰,۶۰ , ۰,۱۶]
۵	شفافیت قوانین و مقررات مالیاتی	[۰,۷۸ , ۰,۱۸]	۲۷	هیأت دولت‌ـ وزیران	[۰,۵۶ , ۰,۱۳]
۶	عوامل اقتصادی	[۱,۰۰ , ۱,۰۰]	۲۸	نهادهای غیررسمی	[۱,۰۰ , ۱,۰۰]
۷	هنجارها و استانداردهای بین‌المللی	[۰,۷۰ , ۰,۱۷]	۲۹	مؤدیان و وکلای مالیاتی	[۰,۸۳ , ۰,۳۳]
۸	بودجه‌ـ درآمدها و هزینه‌های عمومی	[۰,۷۰ , ۰,۱۷]	۳۰	اتحادیه‌های صنفی	[۰,۶۱ , ۰,۱۱]
۹	بازار کار	[۰,۶۸ , ۰,۱۵]	۳۱	نهادهای دانشگاهی و اندیشکده‌ها	[۰,۶۹ , ۰,۱۹]
۱۰	عوامل اجتماعی	[۱,۰۰ , ۱,۰۰]	۳۲	موقعیت سیاست در فرآیند	[۱,۰۰ , ۱,۰۰]
۱۱	اعتماد و مشروعیت عمومی	[۰,۷۱ , ۰,۱۱]	۳۳	دستورگذاری	[۱,۰۰ , ۱,۰۰]
۱۲	دانش و آگاهی عمومی نسبت به مقررات	[۰,۸۹ , ۰,۲۹]	۳۴	طرح پیشنهاد از کانال‌های ورودی	[۰,۵۲ , ۰,۱۲]
۱۳	ناهمگنی ترجیحات	[۰,۷۴ , ۰,۱۴]	۳۵	رایزنی و مشاوره عمومی	[۰,۸۸ , ۰,۴۸]
۱۴	عوامل اداری	[۱,۰۰ , ۱,۰۰]	۳۶	تجزیه و تحلیل	[۰,۶۶ , ۰,۲۶]
۱۵	هزینه‌های وصول	[۰,۶۵ , ۰,۲۳]	۳۷	تدوین	[۱,۰۰ , ۱,۰۰]
۱۶	روابط بین‌سازمانی میان نهادهای دولتی	[۰,۷۵ , ۰,۳۲]	۳۸	مشارکت و ارتباطات رسمی	[۰,۹۹ , ۰,۵۰]
۱۷	سطح آمادگی نظام اداری	[۰,۶۳ , ۰,۲۰]	۳۹	طراحی خط‌مشی‌ـ تنظیم لایحه	[۰,۷۸ , ۰,۲۹]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

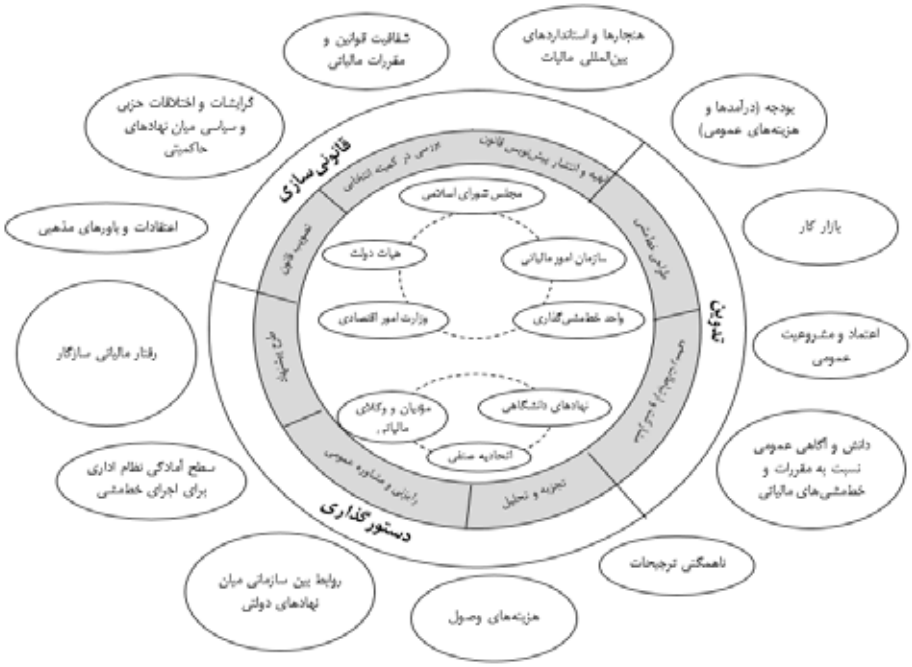
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

ردیف	شاهد	بازه باور	ردیف	شاهد	بازه باور
۱۸	عوامل ارزشی و فرهنگی	[۱,۰۰ , ۱,۰۰]	۴۰	قانونی‌سازی	[۱,۰۰ , ۱,۰۰]
۱۹	رفتار مالیاتی سازگار	[۱,۰۰ , ۰,۵۵]	۴۱	تهیه و انتشار پیش‌نویس قانون	[۰,۷۶ , ۰,۳۲]
۲۰	اعتقادات و باورهای مذهبی	[۰,۵۹ , ۰,۱۳]	۴۲	بررسی در کمیته انتخابی	[۰,۷۶ , ۰,۳۲]
۲۱	بازیگران عرصه سیاست‌گذاری	[۱,۰۰ , ۱,۰۰]	۴۳	تصویب قانون	[۰,۵۸ , ۰,۱۵]
۲۲	نهادهای رسمی	[۱,۰۰ , ۱,۰۰]			

منبع: یافته‌های تحقیق - نتایج اعمال تئوری شواهد دمپستر ـ شافر

پس از اعمال تئوری شواهد دمپستر ـ شافر و سنجش کمی مؤلفه‌ها، ترکیب عناصر مدل تحقیق به صورت شکل شماره (۳) حاصل شد.

شکل (۳)ـ ترکیب عناصر مدل بر مبنای میزان قابلیت اعتماد عناصر و اعمال تئوری شواهد



منبع: یافته‌های تحقیق - نتایج اعمال تئوری شواهد دمپستر ـ شافر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

در اعمال روش نقشه شناختی فازی، پس از محاسبه مقادیر فازی برای هر یک از عناصر مدل بر اساس داده‌های پرسشنامه و سپس فازی زدایی آن عناصر، ماتریس مجاورت عناصر مدل نهادی تحقیق در کاربرد روش مزبور حاصل گردید. سپس نتایج این بخش در قالب ماتریس مجاورت و به عنوان داده‌های ورودی نقشه شناختی فازی، وارد جدول ماتریس مربوطه در نرم‌افزار Fcmapper شد. در نهایت بر اساس خروجی نرم‌افزار، شدت اثرگذاری، ظرفیت تأثیرپذیری و میزان محوریت مرکزی برای عناصر مدل نهادی به شرح جدول شماره (۷) حاصل گردید.

جدول (۷)- مقادیر شاخص‌های اثرگذاری، تأثیر پذیری و میزان محوریت عناصر مدل نهادی

مجموعه			کد	عنصر	تأثیرگذاری	تأثیرپذیری	محوریت
بازیگران عرصه سیاست‌گذاری مالیاتی	مراجع رسمی		A1	سازمان امور مالیاتی کشور	۱۸,۳۹	۱۹,۱۷	۳۷,۵۶
			A2	وزارت امور اقتصادی و دارایی	۱۷,۹۷	۱۷,۶۱	۳۵,۵۸
			A3	مجلس شورای اسلامی	۱۹,۹۳	۱۷,۰۹	۳۷,۰۲
			A4	واحد خط‌مشی‌گذاری مالیاتی	۱۲,۶۲	۱۴,۷۸	۲۷,۴
			A5	هیأت دولت،وزیران	۱۹,۴۱	۱۶,۹۱	۳۶,۳۲
	مراجع غیر رسمی		A6	مؤدیان و وکلای مالیاتی	۱۱,۶۱	۱۴,۴۵	۲۶,۰۶
			A7	نهادهای دانشگاهی و اندیشکده‌ها	۹,۳۵	۹,۱۷	۱۸,۵۲
			A8	اتحادیه‌های صنفی	۱۱,۰۵	۱۴,۱۶	۲۵,۲۱
عوامل مؤثر بر سیاست‌گذاری مالیاتی	عوامل سیاسی		F1	گرایشات حزبی و سیاسی میان نهادهای حاکمیتی	۱۱,۱۹	۶,۴۴	۱۷,۶۳
			F2	شفافیت قوانین و مقررات مالیاتی	۱۵,۸۷	۱۲,۴۳	۲۸,۳
	عوامل اقتصادی		F3	هنجارها و استانداردهای بین‌المللی مالیات	۱۶,۰۵	۱۳,۳۴	۲۹,۳۹
			F4	بودجه- درآمدها و هزینه‌های عمومی (دولت)	۱۳,۴۸	۱۵,۴۷	۲۸,۹۵
			F5	بازار کار. نرخ بیکاری	۱۲,۱۴	۱۵,۰۶	۲۷,۲
	عوامل اجتماعی		F6	دانش و آگاهی عمومی نسبت به قوانین و مقررات مالیاتی	۱۳,۷۵	۱۰,۲	۲۳,۹۵
			F7	ناهمگنی ترجیحات	۱۱,۳۲	۱۲,۲۷	۲۳,۵۹
			F8	اعتماد و مشروعیت عمومی	۱۶,۴۳	۱۷,۸۲	۳۴,۲۵
	عوامل اداری		F9	روابط بین سازمانی میان نهادهای دولتی	۱۴,۶۵	۱۰,۷۴	۲۵,۳۹
			F10	هزینه های وصول	۸,۳۴	۱۴,۱۱	۲۲,۴۵
			F11	سطح آمادگی نظام اداری برای اجرای سیاست	۱۳,۷۳	۱۴,۷۱	۲۸,۴۴
	عوامل ارزشی		F12	رفتار مالیاتی سازگار	۱۴,۹۹	۱۵,۶۸	۳۰,۶۷
			F13	اعتقادات و باورهای مذهبی	۷,۳۲	۶,۴۲	۱۳,۷۴

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

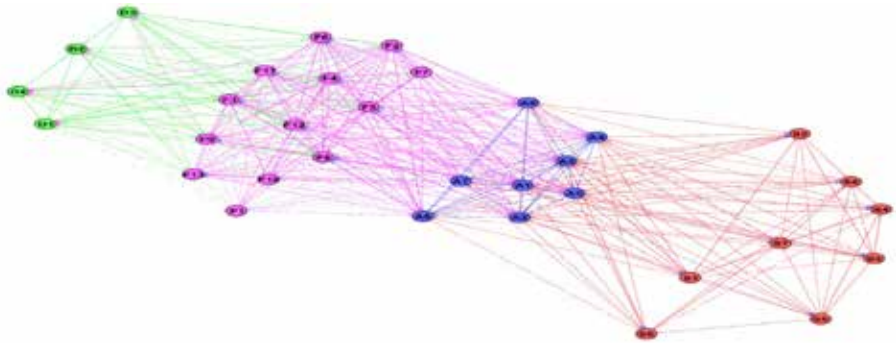
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

مجموعه		کد	عنصر	تأثیرگذاری	تأثیرپذیری	محوریت
سیاست‌گذاری مالیاتی	پیامدهای	D1	رشد و توسعه اقتصادی	۱۱,۳۲	۱۰,۴۹	۲۱,۸۱
		D2	عدالت و برابری	۸,۹۴	۹,۸۶	۱۸,۸
		D3	سادگی و ثبات قوانین مالیاتی	۱۰,۰۸	۸,۴۴	۱۸,۵۲
		D4	تأمین منابع مالی دولت	۶,۶۱	۱۰,۷۸	۱۷,۳۹
مراحل سیاست‌گذاری.موقعیت خط‌مشی	دستورگذاری	S1	طرح پیشنهاد اولیه سیاست مالیاتی	۹,۲۲	۵,۷	۱۴,۹۲
		S2	رایزنی و مشاوره عمومی	۷,۹۹	۷,۱۴	۱۵,۱۳
	تدوین	S3	تجزیه و تحلیل سیاست‌های پیشنهادی	۶,۴۳	۵,۶۹	۱۲,۱۲
		S4	مشارکت و ارتباطات رسمی	۶,۳۸	۶,۲۳	۱۲,۶۱
		S5	طرح خط‌مشی.تنظیم لایحه	۴,۵۹	۶,۱۴	۱۰,۷۳
	قانونی‌سازی	S6	تهیه و انتشار پیش‌نویس قانون	۴,۹	۳,۹۵	۸,۸۵
		S7	بررسی سیاست در کمیته انتخابی	۳,۳	۶,۱۴	۹,۴۴
		S8	تصویب قانون مالیاتی	۴,۴۷	۵,۲۳	۹,۷

منبع: یافته‌های تحقیق ـ نرم‌افزار Fcmapper

به منظور ترسیم ارتباطات و ظرفیت هر یک از مؤلفه‌های مدل، نتایج به دست آمده از کدگذاری نرم‌افزار Fcmapper وارد نرم‌افزار تحلیل شبکه اجتماعی Gephi شد و بر اساس نتایج و تحلیل‌های حاصل از این نرم‌افزار، خروجی نقشه شناختی فازی مدل نهایی به صورت شکل شماره (۴) و مقادیر مربوط به شاخص‌های تحلیل گراف مزبور، شامل توزیع میانگین ورودی و خروجی و محوریت وزن‌دار شده متغیرها، به همراه توزیع مرکزی میانی برای هر یک از آنها، حاصل گردید.

شکل ۴ـ نقشه شناختی فازی مدل نهادی سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران



منبع: یافته‌های تحقیق ـ نرم‌افزار Gephi

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

۷ـ تحلیل یافته‌ها

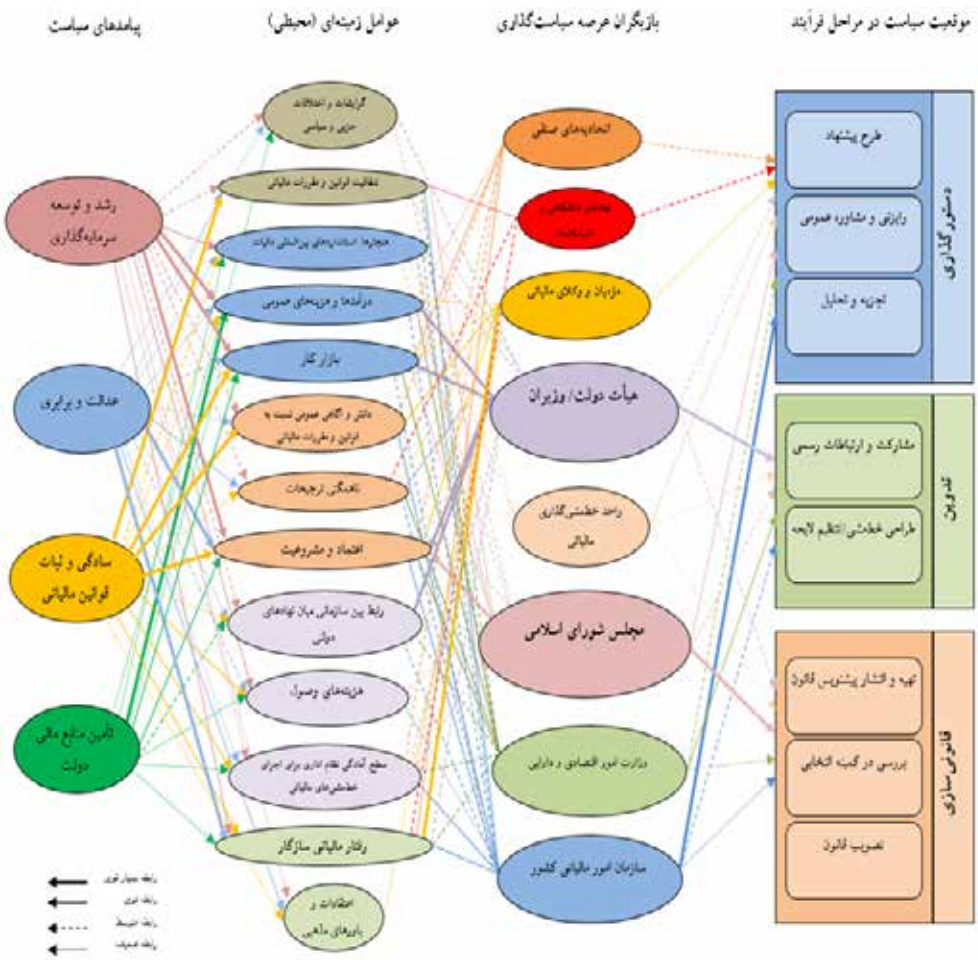
لزوم وجود واحد یا کمیته خط‌مشی‌گذاری مالیاتی در بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه جهان به اثبات رسیده اما علی‌رغم اهمیت این واحد کلیدی، شکل‌گیری سیاست‌های مالیاتی تنها تحت تأثیر و کنترل واحد خط‌مشی‌گذاری مالیاتی قرار ندارد، بلکه نهادی مفهومی و اجتماعی متشکل از بازیگران و تعاملات میان آنهاست که نحوه تدوین و اجرای سیاست‌ها را مشخص می‌کند. این بازیگران می‌توانند در قالب یک واحد یا سازمان رسمی در ساختار سیاست‌گذاری مالیاتی ظاهر شوند و یا به عنوان یک عضو غیر دولتی در ساختار غیر رسمی نهاد سیاست‌گذاری مالیاتی ایفای نقش کنند.

بر اساس نتایج این تحقیق، ارتباطات میان عناصر سطوح مختلف در نهاد خط‌مشی‌گذاری مالیاتی در ایران طبق شکل شماره (۵) حاصل شده است. این مدل برای سیاست‌گذاران مالیاتی به عنوان یک نقشه راه عمل می‌کند و نشان می‌دهد: اولاً سیاست مورد نظر به لحاظ موقعیتی در کدام یک از مراحل چرخه خود قرار دارد، ثانیاً در آن مرحله هر یک از بازیگران و نقش‌آفرینان از چه سطحی از ظرفیت و اختیارات برخوردارند، ثالثاً هر یک از این بازیگران با چه سطحی از توان و اثرگذاری قادر به کنترل عوامل مؤثر، در آن مرحله می‌باشند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

شکل (۵)ـ ارتباطات میان عناصر سطوح مختلف نهاد سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران



منبع: یافته‌های تحقیق

بر اساس مدل مزبور در میان بازیگران عرصه سیاست‌گذاری، بالاترین میزان اثرگذاری بر سیاست‌های مالیاتی متعلق به هیأت دولت و مقامات ارشد قوه مجریه است که سیاست‌ها از تعامل میان این مرجع و سایر مراجع رسمی و غیر رسمی دیگر به وجود خواهد آمد. این رویکرد را می‌توان منطبق با مدل سازمانی (گردونه‌ای) خط‌مشی‌گذاری عمومی دانست. در نگاهی دیگر، بالاترین میزان محوریت مرکزی در میان بازیگران این عرصه به مجلس شورای اسلامی تخصیص یافته است و پذیرش این مرکزیت را نیز در یک رویکرد اقتصادی می‌توان در قالب مدل اقماری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

خط‌مشی‌گذاری عمومی نشان داد (Alvani, 1387).

همچنین مدل نشان دهنده الزام به مشارکت بالای مراجع غیررسمی در بخش دستورگذاری فرآیند سیاست‌گذاری مالیاتی است. این مشارکت می‌تواند بر اساس الگویی از کشورهای پیشرفته در حوزه سیاست‌گذاری مالیاتی همچون نیوزلند مورد تأیید و تأکید قرار گیرد (New Zealand Inland Revenue, 2020)، اما این نهادها نقش چندانی در بخش تدوین و قانونی‌سازی سیاست‌های مالیاتی ایفا نمی‌کنند و این امر با یافته‌های حاصل از مطالعه تطبیقی سایر نظام‌های سیاست‌گذار مالیاتی در کشورهای توسعه یافته نیز مطابقت دارد (International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, 2017). بیشترین نقش و تعاملات میان مراجع رسمی و غیر رسمی در بخش رایزنی و مشاوره عمومی صورت گرفته است و این سطح از تعامل نیز از جمله دلایل اصلی تعهد دولت‌های توسعه یافته مبنی بر مشاوره عمومی گسترده در زمینه تغییرات مالیاتی است و تایید کننده نتایج تحقیقات پیشین در این حوزه است (Osborne and Green, 2015; International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, 2017; Grote, 2015). همچنین مراجع غیر رسمی نقش پررنگتری را نسبت به عوامل اجتماعی و ارزشی اثرگذار بر سیاست‌گذاری مالیاتی ایفا می‌کنند. از مهمترین این عوامل رفتار مالیاتی سازگار و تمکینی در بخش عوامل ارزشی و اعتماد و مشروعیت عمومی است (Wales and Wales, 2012; Little et al., 2018).

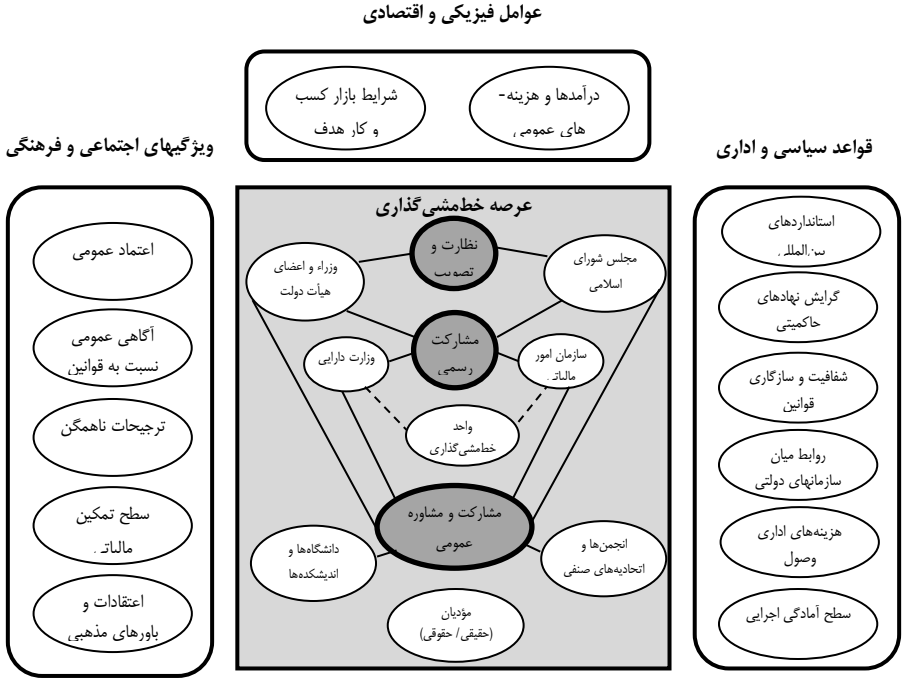
یافته‌های این پژوهش بیانگر این است که رویکردهای «غیر مشارکتی» موجود در سیاست‌گذاری مالیاتی کشور به جهت برخورداری از ساختار «بالا به پایین» کارآیی لازم را نداشته و می‌تواند بار منفی را بر پیامدهای حاصل از الگوهای تعاملی و کنش میان بازیگران این عرصه تحمیل نماید. همچنین ضعف در پاسخگویی و مشارکت رسمی نهادهای دولتی و جریان نامناسب تبادل اطلاعات میان دستگاه‌ها و مراجع ذی‌نفع در نهاد سیاست‌گذاری مالیاتی، منجر به عدم تحقق اهداف مورد نظر این فرآیند خواهد شد. از این روی توجه به توصیه‌های مربوط به نقش و کنش میان بازیگران نهادی، تقویت الگوهای تعاملی و بهره‌مندی از ساختارهای پایین به بالای مشارکتی می‌تواند گامی مؤثر در جهت سیاست‌گذاری‌های اثربخش مالیاتی باشد.

راهبرد مؤثر به منظور مقابله با مسائل سیاست‌گذاری مالیاتی، نهادینه‌کردن رویکردهای مشارکتی و مشورتی در جریان کنش میان بازیگران عرصه سیاست‌گذاری و الگوهای تعاملی حاکم بر این عرصه است که این اصول می‌بایست متناسب با شرایط ذی‌نفعان در نهاد مالیاتی و با توجه به عوامل زمینه‌ای مؤثر بر عرصه سیاست‌گذاری در قالب مدل شکل شماره (۶) تبیین گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

شکل (۶)ـ مدل نهادی سیاست‌گذاری مالیاتی



منبع: یافته‌های تحقیق

۸ـ جمع‌بندی و ارایه پیشنهادات

پیشنهادهای کاربردی حاصل از نتایج این تحقیق را می‌توان در قالب توصیه‌های زیر مورد توجه و تأکید قرار داد:

ـ هماهنگی درونی میان سازمان‌ها و نهادهای دولتی و تشکیل یک کمیته رسمی با عضویت مشاوران و مقامات ارشد دولتی به منظور حصول اطمینان از اتخاذ سیاست‌های اثربخش و توافق بر سر اولویت‌های مربوط به پیشنهادهای مالیاتی؛

ـ لزوم مشارکت مؤثر و همه جانبه سازمان امور مالیاتی کشور در فرآیند سیاست‌گذاری مالیاتی؛

ـ سازماندهی واحد سیاست‌گذاری مالیاتی در ساختار رسمی وزارت دارایی و تعریف نقش‌های مربوط به وکلا، اقتصاددانان، دانشمندان علوم سیاسی و متخصصین چند رشته‌ای و بکارگیری برنامه‌های آموزشی مستمر در درون این واحد؛

ـ تشکیل یک کمیته فنی و تخصصی دائم در خصوص مسائل و سیاست‌های مالیاتی در مجلس شورای اسلامی؛

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

- تخصیص نقش اساسی تجزیه و تحلیل پیشنهادهای اولیه و ارزیابی سیاست‌های مالیاتی به مؤسسات دانشگاهی و اندیشکده‌ها به ویژه در مواردی که منابع دولت در این حوزه محدود است؛
- مشاوره و رایزنی دولت با بخش خصوصی (اتحادیه‌ها و مؤدیان) و اندیشکده‌ها با تمرکز بر مسائل مالیاتی که بر کسب و کار و سرمایه‌گذاری تأثیر می‌گذارد؛ و
- استفاده از ارزیابی‌های گسترده عمومی در خصوص نظام مالیاتی و توجه به نقش نظام آموزشی در درک و آگاهی عمومی از سیاست‌های مالیاتی.

به سایر پژوهشگران پیشنهاد می‌شود:

- با توجه به اینکه تحقیق حاضر به جهت محدودیت‌های موجود از بررسی عرصه کنش در بخش‌های اجرا و ارزیابی سیاست‌های مالیاتی صرف‌نظر کرده است، نسبت به مطالعه عمیق اجرا و ارزیابی سیاست‌های مالیاتی در یک چارچوب نهادی و در قالب یک موضوع پژوهشی اقدام نمایند؛ و
- نتایج حاصل از این پژوهش همچون مؤلفه‌های استخراج شده در زمینه عرصه کنش و عوامل مؤثر، در پژوهش‌های مشابه و در قالب فرضیه‌ها صحت‌سنجی شوند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

فهرست منابع

1. Alvani, S. M. (1387). Public Policy_Making, Tehran, SAMT. (Persian)
2. Alvani, S. M. and Sarrafizadeh, A. (1380). Analysis of Factors Affecting the Formation of Public policy in the Islamic Republic of Iran and the Optimal Model, Management Studies, 8(29_30), 117_142. (Persian)
3. Alizadeh, A. K. (2017). The Tax System Compatible with Economy of Resistance in Iran (with an Emphasis on Macroeconomic Stabilization, Flexibility, Transparency and Accountability), Journal of Tax Research, 24 (32), 145_176. (Persian)
4. Hasanvand, M., Yazdani Zazerani, M. and Goodarzi, M. (1399). Identify and Prioritize Tax Policy Process Issues in Islamic Republic of Iran, Public Policy, 6(1), 243_260. (Persian)
5. Karami, GH. and Shahabi, A. (1395). Tax Policy Model Considering Cultural Values, Journal of Financial Research, Tehran University, 18(3), 541_562. (Persian)
6. Mirzamani, A., Akhavan Alavi, S. H., Amiri A. N. and Esmaeli, H. (1396). Understanding Tax Policy_making Process in Iran: Factors Affecting Tax Agenda setting Process at the National Level and its Actors, Journal of Tax Research, 25 (36), 211_249. (Persian)
7. Raghfar, H., Musavi M. H., kolardehi, E. A. and fooladi, M. (2016). A Study of Tax Policy Effects on consumers' Welfare through Overlapping Generation Model. Journal of Tax Research, 24 (31), 31_58. (Persian)
8. Rezaei E. (2016). Effective Tax Policy Making in the Context of Business Cycles. Journal of Tax Research, 24 (29), 131_163. (Persian)
9. Salehi, M. and Hamevand, M. (1395). A New Approach based on Error Analysis and Copland to Extract and Prioritize Risks Affecting the Duration of Project Completion, Modiriat_E_Farda Journal,15 (46), 49_72. (Persian)
10. Sanaee Alam, F. and Alvani, S. M. (1397). Pathology of Drafting and Implementation of Tax Reform from the Perspective of Policy Making (Case Study: Iranian National Tax Administration), Iranian Journal of Public administration Mission, 9(1), 1_15. (Persian)
11. Sheikhhassani, A., Faghihi, A. and Daneshfard, K. (1397). Pathology of Tax Policy in the Islamic Republic of Iran: A study of the VAT system, Journal of Tax Research, 26 (38), 131_165. (Persian)
12. Taghavinejad, K. (1396). The Second Iranian Economic Conference, Tehran, The Head of Iranian National Tax Administration Criticizes from Some Exemptions,

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

Iranian Students News Agency (ISNA), 96092513949. (Persian)
13. Allingham, M. and Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. Journal of Public Economics, 1(3_4), 323_338.
14. Alm, J. (2011). Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Field Studies, and Experiments. International Tax and Public Finance, 19(1), 54_77.
15. Attride_Stirling, J. (2001). "Thematic Networks: An Analytic Tool for Qualitative Research, Qualitative Research, Vol. 1, No. 3, Pp. 385_405.
16. Auerbach, A. J., Gtinberg, I., Barthold, T. A., Bull, N., Elkins, W. G., Moomau, P., Moore, R., Page, B., Pecoraro, B. and Pomerleau, K. (2017). Macroeconomic Modeling Of Tax Policy: A Comparison Of Current Methologies, National Tax Journal, 70(4), 819_836.
17. Baron, G. and Mocetti, S. (2011). Tax Morale and Public Spending Inefficiency. International Taxation Public Finance, 18(6), 724_749.
18. Braun, V. and Clarke, V. (2006), "Using thematic analysis in psychology", Qualitative Research in Psychology, Vol. 3, No. 2, Pp. 77_101.
19. Bunn, D. and Asen, E. (2019). International Tax Competitiveness Index, Tax Foundation.
20. Dempster, A.P. (1967). Upper and Lower Probabilities Induced by a Multivalued Mapping. Annals of Mathematical Statistics 38, pp. 325–339.
21. Freedman, J. (2015). Managing tax complexity: the institutifonal framework for tax policy making and oversight, Working Papers 1508, Oxford University Centre for Business Taxation.
22. Grote, M. (2015). Establishing Tax Policy Units (TPUs) in Support of Tax Policy Reform, Technical Notes and Manuals, February 27.
23. Guan, J.W. and Bell, D.A. (1991). Evidence Theory and its Applications. 1st ed. Studies in Computer Science and Artificial Intelligence. Vol. 1, Elsevier Science Publisher B.V.
24. Hansen, S. (1983). Extraction: The politics of state taxation. V. Gray, H. Jacobs andK. Vines (Eds.), Politics in the American state: A comparative analysis. Boston: Little, Brown.
25. Hettich, W. and Winer, S. L. (1999). Democratic Choice and Taxation: A Theoretical and empirical analysis. Cambridge: Cambridge University Press.
26. Holcombe, R. G. (1998). Tax Policy from A Public Choice Perspective. National

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

Tax Journal. 51(2), 359_371.
27. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department. (2017), Fiscal Policy How to Establish a Tax Policy Unit, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, ISBN 978_1_48432_381_6.
28. James, S. and Edwards, A. (2008). Developing Tax Policy in a Complex and Changing World, Economic Analysis and Policy, 38 (1), 35_53.
29. James, S. and Nobes, C. (2008). The Economics of Taxation. Birmingham: Fiscal Publications.
30. King, N. and Horrocks, C. (2010). Interviews in qualitative research, London: Sage.
31. Little, S., Nightingale, G. D. and Fenwick, A. (2018) Tax working Group, The Generic Tax Policy Process, Tax Policy Group, Position Paper for Session 14 of the Tax Working Group, 20 July 2018, from: taxworkingroup.govt.nz/key_documents.
32. Marriott, L. and Holmes, K. (2006). Exploring the Application of Institutional Theory to Tax Policy for Retirement Savings in New Zealand and Australia, 24 Law Context: A Social_Legal J. 78.
33. McGinnis, M. D. (2011): An introduction to IAD and the Language of the Ostrom Workshop: A simple guide to a complex framework, Policy Studies Journal, Vol. 39, No. 1, pp. 163_177.
34. New Zealand Inland Revenue, (2020). Accessible From: http://taxpolicy.ird.govt.nz.
35. Nigussie, Z., Tsunekawa, A., Haregeweyn, N., Adgo, E., Cochrane, L., Floquet, A. and Abele, S. (2018). Applying Ostrom's Institutional Analysis and Development Framework to Soil and Water Conservation Activities in North_western Ethiopia, Land Use Policy, 71, 1_10.
36. Organisation for Economic Co_operation and Development. (2013). Policy Framework for Investment User's Toolkit, Chapter 5, Tax Policy.
37. Osborne MP, G. and Green, L. (2015). A Guide to UK Taxation, P. 20.
38. Ostrom, E. (2005). Understanding Institutional Diversity. Princeton, NJ: Princeton University Press.
39. Ostrom, E. (2007). Institutional Rational Choice: an Assessment of the Institutional Analysis and Development Framework, In Theories of the Policy Process, Edited by Paul A. Sabatier. 2nded. Boulder, CO: Westview Press, pp. 25_63.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]

40. Ostrom, E. (2011). Background on the Institutional Analysis and Development Framework, Policy Studies Journal, 39(1).
41. Pampel, F., Andrighetto G. and Steinmo, S. (2019). How Institutions and Attitudes Shape Tax Compliance: a Cross_National Experiment and Survey. Social Forces 97, 1337_64.
42. Park, C. G. and Hyun, J.K. (2003). Examining the Determinants of Tax Compliance by Experimental Data: A Case of Korea. Journal of Policy Modeling, 25(8), 673_684.
43. Seelkopf, L. and Lierse, H. (2020). Democracy and the global spread of progressive taxes, Global Social Policy, 20(2). 165_191.
44. Shafer, G. (1976). A Mathematical Theory of Evidence, Princeton University Press, NJ.
45. Shevlin, T. (2002). Commentary: Corporate Tax Shelters and Book_Tax Differences. Tax Law Review, 55, 427_443.
46. Song, Y. and Yarbrough, T. (1978). Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey. Public Administration Review, 38(5), 442_452.
47. Steinmo, S. (1989).Political Institutions and Tax Policy in the United States, Sweden, and Britain. World Politics, 41, 500_535 doi:10.2307/2010528.
48. Steinmo, S. and Tolbert, C. J. (1998). Do Institutions Really Matter? Taxation in Industrialized Democracies, Comparative Political Studies, SAGE Publications, Inc. 31(2), 165_187.
49. Torgler, B. and Werner, J. (2005). Fiscal Autonomy and Tax morale: Evidence from Germany. Public Finance and Management, 5, 460_485.
50. Tsadiras, A. and Zitopoulos, G. (2017). Fuzzy Conitive Maps as a Decision Support Tool for Container Transport Logistics. Evolving Systems, 8(1), 19_33.
51. Wales, C. J. and Wales, C. P. (2012). Structures, Processes and Governance in Tax Policy_Making: An Initial Report, Oxford University, Center for Business Taxaion, ISBN: 978_0_9559350_5_3.
52. Wicksell, K. (1896), A New Principle of just Taxation", in Musgrave, R. and Peacock, A. (Eds), Classics in the Theory of Public Finance, St Martin's Press, New York, NY, pp. 72_118 (translated by J.M. Buchanan).
53. Www.pwc.com/gx/en/sfmxfervices/tax/publications/paying_taxes_2020/overall_ranking_and_data_tables.html.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.51.1]