مجله علمی، پژوهشنامه مالیات،
شماره پنجاه و هفت (مسلسل ۱۰۵)،
بهار ۱۴۰۲، مقاله پژوهشی، صفحه ۱۲۰-۹۷

ارائه مدل خط مشی‌گذاری عدالت مالیاتی منطبق بر بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی

هادی عطاالله‌ی[۱]
زین‌العابدین امینی سابق[۲]
احسان ساده[۳]
حسین کلانتری خلیل آباد[۴]

چکیده

هدف از این پژوهش، ارائه مدل خط مشی‌گذاری عدالت مالیاتی در راستای توسعه منطبق بر بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی است. روش پژوهش آمیخته (کیفی-کمی) از نوع اکتشافی است. در بخش کیفی، نوع تحلیل گرندد تئوری و در بخش کمی، توصیفی- پیمایشی است. جامعه مورد بررسی در بخش کیفی، خبرگان دانشگاهی در حوزه اقتصاد و امور مالیاتی و دربخش کمّی، مدیران ادارات امور مالیاتی استان‌های (تهران، مازندران، مرکزی، خوزستان، کرمانشاه) هستند. حجم نمونه دربخش کیفی، بر اساس اصول اشباع نظری ۱۵ نفر با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند و دربخش کمّی، طبق جدول مورگان ۲۳۴ نفر با استفاده از روش نمونه‌گیری چند مرحله‌ای انجام پذیرفت. تحلیل محتوای مصاحبه‌ها با استفاده از روش کدگذاری (باز، محوری و انتخابی) و معادلات ساختاری صورت گرفت. مطابق نتایج پژوهش، ۶ بُعد (علّی، پدیده اصلی، راهبردها، زمینه سازها، مداخله گرها و پیامدها)، ۲۹ مؤلفه و ۱۲۴ شاخص، شناسایی شد و در نهایت، مدل اجرایی طراحی و با پرسشنامه استاندارد و محقق ساخته، اعتباریابی گردید. همچنین ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مدل با معادلات ساختاری مورد ارزیابی قرار گرفت که در نهایت نشان داد رابطه بین متغیر راهبردها با متغیر پیامدها با بار عاملی ۰/۹۳۳ با اهمیت‌ترین بُعد به شمار می‌رود.

واژه‌های کلیدی: عدالت مالیاتی، فرار مالیاتی، شفافیت اقتصادی، توسعه اقتصادی، داده بنیاد

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۹/۲۷، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۴/۱۲

۱. دانشجوی دکترای گروه مدیریت دولتی دانشگاه آزاد واحد ساوه، ایران، ha.ataollahi@gmail.com
۲. دانشیار و عضو هیأت علمی گروه مدیریت دولتی دانشگاه آزاد واحد ساوه، ایران (نویسنده مسئول)، drsajadamini@yahoo.com
۳. دانشیار و عضو هیأت علمی گروه مدیریت دولتی دانشگاه آزاد واحد ساوه، ایران، ehsan.sadeh@gmail.com
۴. استاد و عضو هیأت علمی جهاد دانشگاهی تهران، ایران، h_kalantari2005@yahoo.com

doi 10.61186/taxjournal.31.57.5
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]
[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

مقدمه

مالیات به عنوان مهمترین منبع درآمدی، نقش ویژه‌ای در تأمین مالی دولتها در کشورهای مختلف جهان به ویژه کشورهای توسعه یافته دارد؛ به طوری که سهم مالیات در ترکیب منابع درآمدی دولت در برخی کشورهای توسعه یافته به بیش از ۹۰ درصد می‌رسد. (Noosh Nab et al, 2022) یکی از اصول و حقوق مالیاتی، اصل عدالت و برابری است؛ پرداخت مالیات[1] نیز در جامعه باید به صورت عادلانه باشد و مردم بر اساس سه اصل برابری، همگانی و تناسب، مالیات‌های وضع شده را پرداخت نمایند (Driscoll, 2023: 145). نظام مالیاتی یکی از مهم‌ترین ابزارهای سیاست‌های مالی یک نظام اقتصادی است؛ یک نظام مالیاتی کارآمد و عادلانه لازمه یک نظام اقتصادی قوی است. در فرآیند وصول مالیات، جلب همکاری و رضایت مؤدیان نسبت به تمکین داوطلبانه از راهبردهای اصولی سیستم مالیاتی محسوب می‌شود. مدیریت تمکین داوطلبانه، رهیافت مدرنی است که به انگیزه‌های اجتماعی و اقتصادی شهروندان توجه نموده و پیش از وقوع عدم تمکین، زمینه‌های آن را شناسایی کرده و اصل را بر پیشگیری قرار می‌دهد. (Alizadeh et al, 2023) کشوری می‌تواند قوی و پیشرفته شود که یک نظام مالیاتی مترقی و عادلانه داشته باشد. دولتی که بتواند از یک اقتصاد مولد، درون‌زا و رو به رشد، به درستی و بر پایه عدالت مالیات دریافت کند، در حقیقت موتور محرک توسعه پایدار اقتصادی را به حرکت درآورده است. یکی از ارکان توسعه پایدار، سیستم مالیاتی مؤثر متمرکز می‌باشد، زیرا می‌تواند پایه درآمد داخلی را به عنوان مکانیزمی کلیدی در کشورهای در حال توسعه برای فرار از کمک‌ها یا وابستگی منحصر به فرد به منابع طبیعی ایجاد نماید. (Daneshvar et al, 2023) از طرفی ایران به عنوان کشوری در حال توسعه دارای سیاست‌های کلان توسعه‌ای و سند چشم انداز بیست ساله برای پیشرفت و توسعه می‌باشد که نیاز دارد به صورت یک نظام جامع، تمام خرده نظام‌های آن (اقتصادی، سیاسی، اداری و فرهنگی) برای رسیدن به اهداف کلان پیش‌بینی شده، پویا و بیش فعال باشد (Asadpour et al, 2023). نظام مالیاتی، اصلی‌ترین کارکرد را در ایجاد توازن و تعادل دربخش‌های مختلف اقتصادی بر عهده دارد (Khajavi & Pourgoudarzi, 1400: 28). با توجه به اهمیت بسیار بالایی که مالیات ـ به ویژه در چند سال اخیر به دلیل وجود تحریم‌های گسترده و عدم فروش نفت ـ در تأمین بودجه کشور دارد، ایجاد یک نظام عادلانه مالیاتی که منجر به افزایش تمکین و رضایت مؤدیان مالیاتی گردد، بسیار لازم و ضروری است. از آنجا که پرداخت مالیات چندان رضایت‌بخش نمی‌باشد، برخی از مؤدیان با هدف پرداخت نکردن مالیات یا کاهش میزان مالیات پرداختی، مبادرت به فرار و اجتناب از مالیات می‌نمایند (Hashemi et al, 2022). با توجه به مطالعات انجام شده داخلی و خارجی در زمانی که مؤدیان یک سیستم مالیاتی را عادلانه بدانند و به آن اعتماد کنند، می‌توان افزایش تمکین و خود اظهاری مالیاتی را انتظار داشت. به هر میزان که خود اظهاری همراه

1. Tax Payment

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

با نظارت دستگاه‌های دولتی به منظور راستی آزمایی در نظام مالیاتی یک کشور افزایش پیدا کند، افزایش شفافیت و کاهش فرار مالیاتی نیز اتفاق می‌افتد (Hosseini & Sayadi, 1400: 75). همچنین افزایش تمکین و خود اظهاری مالیاتی به‌صورت گسترده منجر به افزایش درآمدهای دولت و کاهش هزینه‌های وصول مالیات می‌گردد (Nabila & Amalia, 2023: 394). تمکین در پرداخت داوطلبانه مالیات در سراسر جهان برای دولت‌ها دارای اهمیت فراوان است؛ زیرا آنها سعی می‌کنند کسری بودجه خود را مدیریت کنند. همچنین مشاهده شده که روش‌های سنتی برای بهبود تعهدات مالیاتی، ازجمله افزایش حسابرسی‌ها، برای دولت‌ها پرهزینه می‌باشد (Hunt et al. , 2018). یک نظام عادلانه مالیاتی[1]، زمانی رخ می‌دهد که اعتماد کامل و شفافیت در زمینه قبل از وصول مالیات برای همه اشخاص حقیقی و حقوقی و همچنین پس از وصول مالیات در خرج کرد مبالغ وصول شده، اتفاق افتد. محققان، عوامل مختلفی را که موجب افزایش اعتماد، مشارکت مؤدیان و در نهایت تمکین مالیاتی خواهد شد مشخص کرده‌اند که ازجمله آن‌ها می‌توان به عدالت توزیعی(Zuckman, 2015) و عدالت رویه‌ای اشاره نمود (Hartner et al. , 2008: 128). شواهد به‌دست آمده از مطالعات اخیر، ضرورت این تحقیق را بیشتر نمایان می‌سازد که اعتماد به دولت و نظام مالیاتی هر کشور در کنار موارد دیگری همچون فرهنگ مالیاتی[2] و افزایش ادراک مؤدیان، منجر به افزایش تمکین مالیات می‌شود. ادراک عدالت مالیاتی، تأثیر میانجیگری کاملی بر رابطه بین اعتماد به دولت و تمکین مالیاتی دارد. تأثیر غیرمستقیم اعتماد به دولت بر رعایت مالیات از طریق درک عدالت مالیاتی، مثبت و معنادار است. نتیجه از یافته‌های تحقیق (Jimenez & Eyre, 2016) پشتیبانی می‌کند. تمکین مالیاتی زمانی افزایش می‌یابد که مالیات دهندگان درک کنند عدالت در نظام مالیاتی وجود دارد و قادر به ردیابی و مجازات افرادی است که از پرداخت مالیات امتناع می‌ورزند (Van Dijk et al. , 2019). امروزه خود اظهاری و تمکین داوطلبانه مالیاتی به عنوان مطلوبترین و مؤثرترین رویکرد برای وصول کارآمد مالیات در نظر گرفته شده است (Coustis, 2021). چنانچه تمکین مالیات به‌صورت داوطلبانه انجام گیرد، از لحاظ فرهنگ مالیاتی، در درجه بالای اهمیت قرار دارد. با عنایت به یافته‌های به‌دست آمده در این مطالعات، این ضرورت مطرح می شود که لازمه افزایش تمکین داوطلبانه و نه اجباری، وجود یک نظام عادلانه مالیاتی است. نظام مالیاتی عادلانه در برگیرنده عدالت افقی و عدالت عمودی برای تمامی اقشار جامعه است. برای یک نظام مالیات ستان، تمکین داوطلبانه مؤدیان ضروری است. این مهم، حداقل از سه جنبه قابل بررسی می‌باشد: اول آنکه، تمکین داوطلبانه منجر به کاهش هزینه‌های مالیات‌ستانی می‌شود؛ از بعدی دیگر، افزایش درآمدهای دولت و تأمین بودجه کشور و در بعد سوم، کاهش فرار مالیاتی را می‌توان انتظار داشت. همچنین بررسی مبانی تجربی در این مطالعه نشان دهنده آن است که اغلب تحقیقات و مطالعات صورت گرفته در حوزه فرار مالیاتی، مربوط به بررسی

1. Fair Tax
2. Tax Culture

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]
[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

و ارزیابی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های مستقیم، روابط بین فرار مالیاتی و فرهنگ مالیاتی، جلوگیری از فرار مالیاتی در شرکت‌های بورسی، فرار مالیاتی و اقتصاد آزاد، پارادایم‌های فرار مالیاتی، نقش نهادهای رسمی در فرار مالیاتی، فرار مالیاتی و بوروکراسی، سرمایه انسانی و فرار مالیاتی، راهکارهای کاهش فرار مالیاتی می‌باشد. همچنین در خصوص بهبود شفافیت اقتصادی و مالی، بیشترین مطالعات در زمینه تأثیر شفافیت مالی و گزارشگری مالیاتی، ارتباط بین شفافیت مالی و اجتناب مالیاتی است و در مطالعاتی که در حوزه شفافیت مالی و فرار مالیاتی صورت گرفته است، بیشتر سعی در تبیین ارتباط بین این دو مقوله شده است. در یک نگاه کلی، می‌توان بیان داشت که مطالعات انجام شده با توجه به مبانی و سوابق تحقیقاتی داخلی و خارجی، بیشتر در خصوص عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی و تاثیرات متقابل و دوسویه آن بر اقتصاد و فرهنگ صورت گرفته و در حوزه شفافیت مالی و فرار مالیاتی بیشتر بر تاثیرات شفافیت مالی و گزارشگری مالیاتی پرداخته شده است. با توجه به اینکه در مطالعات پیشین در حوزه عدالت مالیاتی و با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی بطور همزمان و در قالب یک مدل پرداخته نشده است، بنابراین برای رفع این شکاف، هدف انجام تحقیقی است که با استفاده از مطالعات پیشین در این دو حوزه، به تدوین مدلی جهت ایجاد عدالت مالیاتی با محوریت کاهش فرار مالیاتی و بهبود شفافیت، پرداخته شود.

پیشینه پژوهش

دمپسی و همکاران، در پژوهشی با عنوان «عدم تحقق اهداف تنوع زیستی بدون بدهی و عدالت مالیاتی» بیان کرد که تأمین مالی خصوصی به تنهایی هیچ وقت برای مقابله با همه چالش‌های دستیابی به تنوع زیستی جهانی پس از ۲۰۲۰ کافی نخواهد بود. گفتمان رو به رشدی وجود دارد که نشان می‌دهد مؤثرترین رویکرد، متوقف کردن جریان‌های مالی تخریب کننده تنوع زیستی است که به طور گسترده هزینه‌های حفاظت و استفاده پایدار از تنوع زیستی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. (Dempsey et al. , 2022).

کاسکانت سمپره در پژوهشی با عنوان «پایه گذاری کمپین‌های عدالت مالیاتی فعال در نیجریه» بیان داشت که این مقاله به بحث‌هایی درباره نشانه‌گرایی در حمایت بین‌المللی کمک می‌کند و استدلال می‌کند که استفاده از نظریه جنبش اجتماعی، ادبیات حمایت بین‌المللی را غنی می‌کند؛ زیرا درک فرآیندهای مبارزاتی را ارتقا می‌دهد. با این حال، نظریه جنبش اجتماعی هنوز برای درک کامل صدای سیاسی ناکافی است. تئوری‌های مربوط به اشکال پنهان مقاومت، نقش مکمل را ایفا و کنش‌های سیاسی پنهان‌تری را به‌ویژه در محیط‌های سرکوبگر یا زمینه‌هایی با جوامع مدنی ضعیف، آشکار می‌کنند (Kaskant Sempre, 2022).

گوزل و همکاران در مطالعه‌ای با عنوان «تأثیر متغیرهای ادراک عدالت مالیاتی و اعتماد به دولت بر انطباق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]
[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

مالیاتی: پرونده ترکیه» از پاسخ‌های داده شده توسط حسابداران به سؤالات مربوط به متغیرهای انطباق مالیات، ادراک عدالت مالیاتی و اعتماد به دولت و از تحلیل عاملی اکتشافی (EFA) استفاده کرده و در نتیجه تجزیه و تحلیل نشان می‌دهد که: ۱) رابطه مثبت و آماری معنی داری از اعتماد به دولت در مورد تمکین مالیات از طریق ادراک عدالت مالیاتی (واسطه‌گری) وجود دارد؛ ۲) بین اعتماد به دولت در مورد تمکین مالیات، رابطه مثبت و آماری معنی داری وجود دارد؛ ۳) بین اعتماد به دولت نسبت به درک عدالت مالیاتی، رابطه مثبت و آماری معناداری وجود دارد (Guzel et al. , 2019).

عباس زاده و همکاران در پژوهشی با عنوان «بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و شفافیت مالی با مالکیت نهادی شرکت‌ها» که در خصوص ۸۲ شرکت فعال بورس اوراق بهادار تهران در دوره ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۲ است، بیان کرد شرکت‌های با مالکیت نهادی پایین نسبت به شرکت‌های با مالکیت نهادی بالا، رابطه قوی‌تری بین شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی را نشان می‌دهند؛ بدین معنا که فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی، شفافیت گزارشگری مالی شرکت را کاهش می‌دهد؛ در صورتی که تأثیر سطح مالکیت نهادی بر رابطه میان شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی، برخلاف انتظار و معکوس بوده است (Abbaszadeh et al. , 2017).

رضا قلی‌زاده و همکاران در پژوهشی با عنوان «تحلیل فرار مالیاتی در ایران به روش شاخص چندگانه- علل چندگانه[1]» بیان داشتند که متغیرهای تورم، بار مالیاتی، درآمد سرانه و نرخ رسمی ارز، اثر مثبت و معنادار بر فرار مالیاتی داشته و متغیرهای شاخص باز بودن اقتصادی، اندازه دولت و نرخ بیکاری، دارای اثر منفی بر فرار مالیاتی می‌باشند. بر اساس یافته‌های این تحقیق، درآمد سرانه بیشترین تاثیر را بر فرار مالیاتی داشته و از سوی دیگر، بیشترین اثر فرار مالیاتی بر رشد تقاضای پول می‌باشد (Rezagholizadeh, et al., 2018).

روش تحقیق

پژوهش حاضر با هدف ارائه مدل خط مشی گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی در راستای توسعه، مبتنی بر بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی انجام پذیرفت. این پژوهش از نظر اهداف، کاربردی است. از نظر داده‌ها، آمیخته اکتشافی (کیفی-کمی) است و از نظر ماهیت و نوع مطالعه، در بعد کیفی، داده بنیاد (گرند تئوری) و در بعد کمی، پیمایشی مقطعی است. جامعه آماری دربخش کیفی این پژوهش، شامل یک گروه ۱۵ نفری از خبرگان و اساتید دانشگاهی در حوزه مدیریت بازاریابی، مدیریت دولتی (گرایش خط مشی گذاری عمومی) و اقتصاد و مدیریت مالی و همگی از محققان حوزه مالیات بودند. برای تعیین حجم نمونه‌بخش کیفی این پژوهش، پس از انتخاب یک گروه از متخصصان با روش نمونه‌گیری هدفمند، تا نقطه بهینه اشباع نظری،

1. Multiple Indicators Multiple Causes (MIMIC) Model

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

۱۵ نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. جامعه آماری دربخش کمی این پژوهش، شامل کلیه مدیران ادارات مالیاتی استان‌های تهران، مرکزی، مازندران، کرمانشاه، خوزستان (۶۰۰ نفر) در سال ۱۳۹۹بود. این ۵ استان براساس میزان جمعیت و گستردگی اداره مالیاتی انتخاب شدند. برای تعیین حجم نمونه دربخش کمی، از جدول مورگان استفاده شد. بر این اساس، ۲۳۴ نفر در این‌بخش به عنوان حجم نمونه و به صورت تصادفی طبقه‌ای انتخاب شد (جدول ۱). به دلیل احتمال عدم برگشت پرسشنامه‌ها، پر کردن ناقص پرسشنامه و عدم تمایل به شرکت در پاسخ به پرسشنامه‌ها، تعداد ۲۵۰ پرسشنامه توزیع و بعد از غربالگری ناقص‌ها و خالی‌ها، ۲۳۴ پاسخ پرسشنامه برای تجزیه و تحلیل انتخاب شد. به عنوان ابزار جمع‌آوری داده‌های کیفی این پژوهش، از مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته استفاده شد. (تدلیه و تشکری، ۲۰۰۳: ۹۶) روش گردآوری داده‌ها برای جمع‌آوری داده‌های کمی، پرسشنامه تأیید ابعاد و مؤلفه‌ها و شاخص‌ها با ۱۲۴ شاخص برای ۲۹ مؤلفه و ۶ بُعد با طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای از خیلی زیاد تا خیلی کم، طراحی گردید.

جدول (۱) - حجم نمونه‌بخش کمی از روش طبقه‌ای

استان	تعداد کل	فرمول	تعداد نمونه
تهران	۲۵۶	0.39×256	۱۰۰
مرکزی	۶۴	0.39×64	۲۵
مازندران	۸۰	0.39×80	۳۱
کرمانشاه	۷۴	0.39×74	۲۹
خوزستان	۱۲۶	0.39×126	۴۹
جمع کل	۶۰۰	0.39×600	۲۳۴

منبع: یافته تحقیق

میانگین زمانی مصاحبه‌ها ۷۸ دقیقه بود. پس از پیاده‌سازی مصاحبه‌ها، به منظور تحلیل داده‌ها از روش تحلیل گرند تئوری و همزمان با جمع‌آوری داده‌ها استفاده گردید؛ بدین ترتیب که پس از انجام مصاحبه‌ها، ابتدا متن نوارها پیاده شد. پس از آن، یک نسخه از کدهای استخراج شده برای مصاحبه شونده ارسال و به تأیید رسید. جهت آشنایی با داده‌ها و غرق شدن، داده‌ها چندین مرتبه بازخوانی گردید؛ بدین ترتیب، کدهای اولیه شناسایی و کدهای اولیه مشابه در یک طبقه کنار هم قرار گرفتند و طبقات اولیه شکل گرفت. این طبقات در هم ادغام شده و درون مایه‌ها را تشکیل دادند. همچنین، جهت اطمینان از صحت داده‌های جمع‌آوری شده، درگیری طولانی مدت و عمیق داده‌ها وجود داشت. به علاوه، دو پژوهشگر دیگر علاوه بر پژوهشگران اصلی، در تحلیل داده‌ها مشارکت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

داشتند. پژوهشگران دست نوشته‌ها را برای تأیید کدگذاری و طبقات می‌خواندند. برای افزایش تأییدپذیری، مجددا به مشارکت کنندگان مراجعه می گردید. داشتن حداکثر تنوع در نمونه‌گیری و دیدارهای طولانی، راه‌های دیگر افزایش اعتبار داده‌ها بودند. از همان مصاحبه اولیه، کدها و طبقات فرعی شکل گرفتند و سپس کاهش داده‌ها در تمام واحدهای تحلیل (کدها) ادامه یافت تا درون مایه‌ها ظهور یافتند. مصاحبه‌ها تا مرحله اشباع نظری داده‌ها ادامه یافت. تحلیل محتوای کیفی با نرم‌افزار MAXQDA18 انجام شد. برای تحلیل عاملی تأییدی، از نرم‌افزار smart pls3 و برای تعیین اعتبار مدل، از نرم‌افزار SPSS 25 استفاده شد. در این پژوهش، اخذ رضایت نامه آگاهانه، حفظ اطلاعات هویتی و رعایت امانت داری در پیاده‌سازی محتوای مصاحبه‌ها به عنوان ملاحظات اخلاقی، مد نظر قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش

سوال اول: عوامل مؤثر عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی در راستای توسعه مبتنی بر بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی، کدامند؟

یکی از مهم‌ترین استراتژی‌های پژوهش کیفی، نظریه‌پردازی داده‌بنیاد است. نظریه پردازی داده بنیاد، یک روش‌شناسی «استقرائی» کشف نظریه است، که‌این امکان را برای پژوهشگر فراهم می‌آورد تا گزارشی نظری از «ویژگی‌های عمومی موضوع» پرورش دهد؛ در حالیکه به‌طور همزمان، پایه این گزارش را در مشاهدات تجربی داده‌ها محکم می‌سازد. استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، با تدوین روال‌های کتاب «کشف نظریه داده‌بنیاد»، سه‌فن کدگذاری پیشنهاد دادند: کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی. در این‌بخش از پژوهش حاضر، به پیاده‌سازی کدگذاری‌های مذکور پرداخته می‌شود.

به منظور پاسخ به سوال اول پژوهش، به شرح زیر اقدام به کدگذاری باز، محوری و انتخابی شد:

کدگذاری باز:

این مرحله، شامل دسته‌بندی کدهای مختلف در قالب مضامین بالقوه و مرتب کردن همه خلاصه داده‌های کدگذاری شده در قالب مضامین مشخص شده است. در واقع، محقق تحلیل کدهای خود را شروع کرده و در نظر می‌گیرد که چگونه کدهای مختلف می‌توانند برای ایجاد یک مضامین کلی ترکیب شوند. در این مرحله، با غربالگری، حذف کدهای تکراری و یکپارچه نمودن کدهای هم‌معنی، شاخص‌های استخراج شده از متون مصاحبه‌ها مقوله‌بندی می‌شوند که در نهایت، ۱۲۴ کد باز شناسایی شد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

کدگذاری محوری:

کدگذاری محوری، دومین مرحله تجزیه و تحلیل در نظریه‌پردازی داده بنیاد است. هدف از این مرحله، برقراری رابطه بین طبقه‌های تولید شده در مرحله کدگذاری باز است. در این مرحله، با غربالگری، حذف کدهای تکراری و یکپارچه نمودن کدهای هم‌معنی، شاخص‌های استخراج شده از متون مصاحبه‌ها، مقوله‌بندی می‌شوند. ارتباط سایر طبقه‌ها با طبقه محوری می‌تواند در شش عنوان تحقق داشته باشد که عبارتند از: شرایط علی، پدیده محوری، راهبردها و اقدامات، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای و پیامدها (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). براساس تحلیل داده بنیاد مصاحبه‌های تخصصی انجام شده، در نهایت ۱۲۴ شاخص شناسایی شد. در کدگذاری محوری، مقوله‌های مستخرج از کدگذاری باز، شامل ۱۲۴ کد اولیه و ۲۹ کد ثانویه، تحت ۶ دسته شامل: مقوله محوری، شرایط علی، شرایط مداخله‌ای، شرایط بستر، راهبردها و پیامدها قرار گرفته‌اند. براساس هدف پژوهش که همان بررسی کیفی مدل استخراج شده با مقوله‌های محوری است، ۲۹ مؤلفه مرتبط با آن استخراج شده است.

- **مقوله‌های شرایط زمینه‌ای**

براساس نتایج کدگذاری ثانویه پژوهش، عوامل فن آورانه، عوامل اقتصادی، عوامل سازمانی، عوامل اجتماعی و عوامل فرهنگی به عنوان مقوله‌های زمینه‌ای در طراحی مدل، انتخاب شدند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

جدول (۲)ـ مقوله‌های شرایط زمینه‌ای

بُعد	مؤلفه ها	شاخص‌ها	کدهای مطابق با گام دوم انقلاب	کد مصاحبه شونده
عوامل زمینه‌ای	عوامل فن‌آورانه	نظام جامع مالیاتی	(۱-۱۱)	I3, I5, I4, I2, I11
		اتوماسیون اداری	(۲-۱۱)	I1
		زیرساختهای فناوری	(۲-۱۱)	I10, I15, I14, I2, I11
	عوامل اقتصادی	شفافیت مالی	(۶-۱۱)	I5, I11, I4
		رانت زدایی	(۷-۱۱)	I1, I2, I11, I5
		شفافیت در اقتصاد	(۳-۱۸)	I10, I15, I1, I7
		عدالت و توزیع امکانات	(۵-۱۱)	I3, I4
	عوامل سازمانی	مالیات ارزش افزوده	(۳-۱۸)	I6, I5, I1, I7
		شفافیت نظام مالیاتی	۱۶-	I8, I7, I11, I19
		به روز رسانی کیفیت سیستم‌های مالیاتی	۱۷-	I7, I13, I9, I2, I6
		مشوق‌های مالیاتی	۱۸-	I10, I16, I5, I1, I7
		مالیات عایدی سرمایه	۱-	I13, I14, I5
		مدیریت مسائل مالیاتی	(۳-۱۸)	I1, I9, I3
		مالیات بر درآمد پایه مالیاتی	(۳-۱۸)	I12, I16, I10, I4
		عدالت نهاد مبارزه با فساد	(۴-۱۸)	I16, I9, I10, I14, I15
	عوامل اجتماعی	مسئولیت اجتماعی شرکتها	۱۱-	I6, I1, I13
		اعتمادسازی و عدالت مالیاتی	(۵-۱۱)	I2, I6, I10, I14
		نظریه قدرت پرداخت	(۲-۱۱)	I12, I8, I3
		بازتوزیع به موقع درآمدهای مالیاتی	۱۲-	I11, I19, I10, I4, I5
		پرداخت مالیات و منافع حاصل از خدمات دولت	(۳-۱۸)	I7, I3, I14, I1
		مشارکت مؤدیان	۱۴-	,I 1110, I6, I5
		آگاهی مؤدیان	(۴-۱۱)	I1, I5
	عوامل فرهنگی	فرهنگ مالیاتی و اجرای قوانین	۱-	I4, I1, I15
		فرهنگ مالیاتی و عدالت مالیاتی	(۴-۱۸)	,I3, I4, I11
		فرهنگ مالیاتی و افزایش درآمدهای مالیاتی	(۳-۱۸)	I6, I 7
		توسعه فرهنگ مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی	۱۸-	I5, I2, I12, I3

منبع: یافته تحقیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

➢ مقوله‌های شرایط علّی

براساس نتایج کدگذاری ثانویه پژوهش، حوزه اجتماعی، حوزه مدیریت، حوزه سیاست، حوزه اقتصادی، حوزه فرهنگی به عنوان مقوله‌های شرایط علّی در طراحی مدل انتخاب شدند.

جدول (۳)ـ مقوله‌های شرایط علّی

بُعد	مؤلفه‌ها	شاخص ها	کدهای مطابق با گام دوم انقلاب	کد مصاحبه شونده
عوامل علّی	حوزه اجتماعی	پرداخت مالیات و یکسان‌سازی طبقاتی	(۵-۱۱)	*I1, I10, I6, I5*
		برابری افقی و برابری عمودی	(۳-۱۱)	*I1, I5*
		اخذ مالیات متناسب با درآمد مؤدیان	(۳-۱۸)	*I4, I1, I15*
		رضایت عمومی مردم	۲-	*I3, I4, I11*
		رسانه پیشران	(۲-۱۱)	*I6, I 18*
	حوزه مدیریت	وجود سیستم منسجم و پاسخگوی مالیاتی	۱-	*I5, I2, I1, I3*
		وجود مدیران کارآمد	۱۰-	*I6*
		جانشین پروری	۴-	*I3, I4, I11, I5*
	حوزه سیاست	سیاست‌های سطح کلان	(۴-۱۱)	*I4, I12, I11*
		سیاست‌های سطح خرد	(۶-۱۱)	*I3, I4, I11, I5*
		کاهش فشارهای جهانی	(۵-۱۸)	*I1, I5, I4, I2, I11*
	حوزه اقتصادی	کاهش بار مالیاتی و پرداخت مالیات	(۲-۱۱)	*I3, I11,I10*
		کاهش وابستگی به منابع مالی در جهت توسعه	۱۶-	*I3, I4, I11, I15*
		رفع تبعیض	(۴-۱۸)	*I1, I8, I3*
		جلوگیری از رانت	(۲-۱۸)	*I2*
		جلوگیری از فساد	(۴-۱۸)	*I3, I4, I11, I15*
	حوزه فرهنگی	فرهنگ مالیاتی متناسب و تحقق نظام نوین مالیاتی	(۷-۱۸)	*I1, I15, I3*
		فرهنگ مالیاتی و کارایی نظام مالیاتی	۱۷-	*I3, I4, I11, I5*
		مطالبه‌گری و مشارکت اجتماعی	۱۵-	*I1, I15, I4, I2, I11*
		باور دینی پیشران	۱۰-	*I3, I4, I11, I5*

منبع: یافته تحقیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

➢ مقوله‌های پدیده محوری

براساس نتایج کدگذاری ثانویه پژوهش، عدالت مالیاتی به عنوان مقوله پدیده محوری در طراحی مدل انتخاب شد.

جدول(۴)- مقوله‌های پدیده محوری

بُعد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها	کدهای مطابق با گام دوم انقلاب	کد مصاحبه شونده
پدیده اصلی	عدالت مالیاتی	عدالت مالیاتی افقی	(۱۸-۳)	*I6, I1, I13*
		عدالت مالیاتی عمؤدی	(۱۸-۳)	*I2, I6, I10, I14*
		نظام عادلانه مالیاتی	(۱۸-۳)	*I12, I8, I3*

منبع: یافته تحقیق

➢ مقوله‌های راهبردها و اقدامات

براساس نتایج کدگذاری ثانویه پژوهش، قوانین و مقررات پیشران، سازمان امور مالیاتی، بهره گیری از نظام جامع اطلاعات مالیاتی، تقلید از خط مشی کشورهای دیگر به عنوان مقوله راهبردها و اقدامات در طراحی مدل انتخاب شدند.

جدول(۵)- مقوله‌های راهبردها و اقدامات

بُعد	مؤلفه‌ها	شاخص ها	کدهای مطابق با گام دوم انقلاب	کد مصاحبه شونده
راهبردها	قوانین و مقررات پیشران	تحول در ساختار قوانین	(۱۱-۲)	*I11, I13, I10, I4, I5*
		اصلاح قوانین غیر مالیاتی	۱۲-	*I17, I3, I9, I1*
		شفافیت در قوانین	(۱۱-۱)	*,I 1I10, I6, I5*
		نظارت همگانی و رسمی	(۱۱-۷)	*I1, I5*
	تغییر در سازمان امور مالیاتی	چابک سازی	۱۲-	*I4, I1, I15*
		شفاف‌سازی مصارف مالیاتی	(۱۸-۳)	*,I3, I4, I11*
		آموزش نیروی انسانی	۱۵-	*I6, I 18*
		اصلاح ساختار سازمانی	۲-	*I5, I2, I7, I3*
		هماهنگی میان دستگاه‌های اجرایی	۱-	*I16*
	بهره‌گیری از نظام جامع اطلاعات مالیاتی	دسترسی سازمان امور مالیاتی به پایگاه داده ها	(۱۱-۲)	*I3, I4, I11, I5*
		سیستم دریافت به‌روز مالیات	۱-	*I4, I12, I11*
		داده‌سازی هوشمند	(۱۱-۲)	*I3, I4, I11, I5*
	تقلید از خط مشی کشورهای دیگر	هوشمندسازی مالیات بر اساس بانک اطلاعاتی	(۱۸-۱)	*I1, I5, I4, I2, I11*
		سیستم برداشت مالیات از حساب افراد حقوقی و حقیقی	۱۳-	*I3. I11, I10*
		اجرای هوشمند مالیات بر مصرف	(۱۱-۲)	*I3, I4, I11, I15*

منبع: یافته تحقیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

➢ مقوله‌های شرایط مداخله‌گر

براساس نتایج کدگذاری ثانویه پژوهش، عدم تمکین، عوامل نهادی، آموزش، عوامل سطح کلان، فرار مالیاتی و عدم شفافیت به عنوان مقوله شرایط مداخله‌گر در طراحی مدل انتخاب شدند.

جدول (۶) ـ مقوله‌های عوامل مداخله‌گر

بُعد	مؤلفه‌ها	شاخص ها	کدهای مطابق با گام دوم انقلاب	کد مصاحبه شونده
عوامل مداخله‌گر	عدم تمکین	سیستم‌های قانونی (رسیدگی و افزایش جریمه)	۱۵-	*I11*
		اعتماد و نگرش مؤدیان وکیفیت عوامل محسوس	۱۴-	*I3, I4, I11, I5*
		ارزش‌های اجتماعی و باورهای اخلاقی	(۲-۱۸)	*I4, I12, I11*
		فساد و جرم مالیاتی	(۴-۱۸)	*I3, I4, I11, I5*
		اثربخشی قوانین	۱۲-	*I1, I5, I4, I2, I11*
	عوامل نهادی (ساختار کلان)	سیستم مالیاتی ضعیف و قدیمی	(۲-۱۱)	*I2, I11*
		کمبود نیروی متخصص	۱۴-	*I3, I4, I11, I15*
		معافیت‌های غیرضرور	۳-	*I1, I8, I3*
		قوانین و مقررات	۴-	*,I1, I5, I4*
		مشکلات ساختاری	(۲-۱۱)	*I3, I4, I11, I15*
		فعالیت‌های سوداگرانه	۱۳-	*I1, I15, I3*
		نبود زیرساخت‌های فناوری لازم و به روز	۱۵-	*I3, I4, I11, I5*
		عدم هماهنگی میان قوا	۱-	*I1, I15, I4, I2, I11*
	آموزش	آموزش ناکافی و ناآگاهی مؤدیان	۱۴-	*I3, I4, I11, I5*
		ضعف در آموزش نیروی انسانی	۱۵-	*I3, I5, I4, I2, I11*
		بیسوادی مالیاتی	(۱-۱۸)	*I13, I4, I11, I10*
	عوامل سطح کلان	مفسدان و اختلاس گران	(۴-۱۸)	*I10, I15, I14, I2, I11*
		تعارض منافع	(۵-۱۸)	*I5, I11, I4*
		ذهنیت منفی مؤدیان	۱۴-	*I1, I2, I11, I5*
		قیمت‌گذاری دستوری	(۵-۱۱)	*I10, I15, I1, I7*
		فسادهای سیستماتیک و بودجه	(۷-۱۱)	*,I3, I4*

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

بُعد	مؤلفه‌ها	شاخص ها	کدهای مطابق با گام دوم انقلاب	کد مصاحبه شونده
	عوامل سطح کلان	وجود منابع نفتی	۲-	*I6, I5, I1, I7*
		هزینه پایین قانون گریزی	۱۰-	*I8, I7, I11, I9*
	فرار مالیاتی	تکمیل نکردن ترازنامه مالیاتی	(۳-۱۸)	*I7, I13, I9, I2, I6*
		پرداخت نکردن به موقع مالیات	(۳-۱۸)	*I10, I16, I5, I1, I7*
		تطابق نداشتن اظهارنامه مالیاتی با درآمد	(۳-۱۸)	*I13, I14, I5*
	عدم شفافیت	عدم شفافیت و بی‌انضباطی مالی مؤدیان	(۷-۱۸)	*I1, I9, I3*
		عدم شفافیت اقتصادی	(۳-۱۸)	*I12, I16, I10, I4*
		عدم شفافیت سازمانی	(۶-۱۸)	*I16, I9, I10, I14, I15*

منبع: یافته تحقیق

➢ مقوله‌های پیامدها

براساس نتایج کدگذاری ثانویه پژوهش، شاخص‌های افزایش تمکین و کاهش فرار مالیاتی، افزایش شفافیت، بهبود در نظام اقتصادی، رفاه اجتماعی، افزایش درآمدهای مالیاتی، سرمایه گذاری و تولید، توسعه اقتصادی اجتماعی و سیاسی، اعتماد مؤدیان به عنوان مقوله پیامدها در طراحی مدل انتخاب شدند.

جدول(۷) ـ مقوله‌های پیامدها

بُعد	مؤلفه‌ها	شاخص ها	کدهای مطابق با گام دوم انقلاب	کد مصاحبه شونده
پیامدها	افزایش تمکین و کاهش فرار مالیاتی	افزایش تمکین مالیاتی	(۳-۱۸)	*I1, I8, I3*
		کاهش فرار مالیاتی	(۳-۱۸)	*I1, I5, I4, I2, I11*
		هوشمندسازی مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی	(۲-۱۱)	*I3, I4, I11, I15*
	افزایش شفافیت	شفافیت و عدالت اجتماعی	(۷-۱۸)	*I1, I1, I3*
		شفافیت در خرج کردن مالیات و اعتماد مؤدیان	۱۴-	*I3, I4, I11, I5*
		افزایش شفافیت و کاهش فرار مالیاتی	(۵-۱۸)	*I1, I15, I4, I2, I11*
		هوشمندسازی و افزایش شفافیت	(۲-۱۱)	*I3, I4, I11, I5*

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

بُعد	مؤلفه‌ها	شاخص ها	کدهای مطابق با گام دوم انقلاب	کد مصاحبه شونده
پیامدها	بهبود در نظام اقتصادی	کاهش حجم اقتصاد خاکستری	(۳-۱۸)	I3, I5, I4, I2, I11
		ایجاد بازارهای رسمی	(۶-۱۸)	I13, I4, I11, I10
		کاهش تورم	(۴-۱۸)	I10, I15, I14, I2, I11
		اجرای اقتصاد مقاومتی و بیانیه گام دوم	۱۲-	I5, I11, I4
		کاهش فساد	۹-	I1, I2, I11, I5
		کنترل کننده و متعادل‌سازی عملکرد اقتصادی	(۳-۱۸)	I10, I15, I1, I7
		استقرار عدالت با طهارت اقتصادی	(۷-۱۱)	,I3, I4
		کاهش کسری بودجه	۲-	,I16, I5, I1
	رفاه اجتماعی	تامین رفاه اجتماعی اقشار	۳-	I8, I7, I11, I9
		ارتقاء سطح خدمات به مؤدیان	۱۴-	I7, I13, I9, I2, I6
		افزایش عدالت اجتماعی	(۶-۱۱)	I10, I16, I5, I1, I7
		افزایش رضایت اجتماعی	(۶-۱۱)	I13, I14, I5
	افزایش درآمدهای مالیاتی	دستیابی به اهداف توسعه و منابع مالی پایدار	(۲-۱۱)	I1, I9, I3
		افزایش درآمدهای دولت و توسعه و پیشرفت	۱۷-	I12, I16, I10, I4
		کاهش هزینه‌های اجرایی	(۳-۱۸)	I6, I9, I10, I14, I15
	سرمایه گذاری و تولید	رونق تولید	۳-	I6, I1, I13
		افزایش انگیزه تولید	۴-	I2, I6, I10, I14
		افزایش سرمایه گذاری	(۳-۱۸)	I12, I8, I3
	توسعه اقتصادی- اجتماعی و سیاسی	توسعه اقتصادی، اجتماعی و سیاسی	۱۲-	I11, I15, I10, I4, I5
		توسعه فرهنگ مالیاتی	(۷-۱۸)	I7, I3, I9, I1
		افزایش مالیات و توسعه بازار	(۳-۱۸)	,I 1I10, I6, I5
	اعتماد مؤدیان	اعتماد به نظام مالیاتی و توسعه اقتصادی	۶-	I1, I5
		اعتماد مردم و توسعه فرهنگ مالیات و کاهش فرار مالیاتی	۱۰-	I4, I1, I15
		دفاع از نظریه‌های اقتصادی در نظام انقلاب اسلامی(اقتصاد مقاومتی)	۴-	I13, I14, I5

منبع: یافته تحقیق

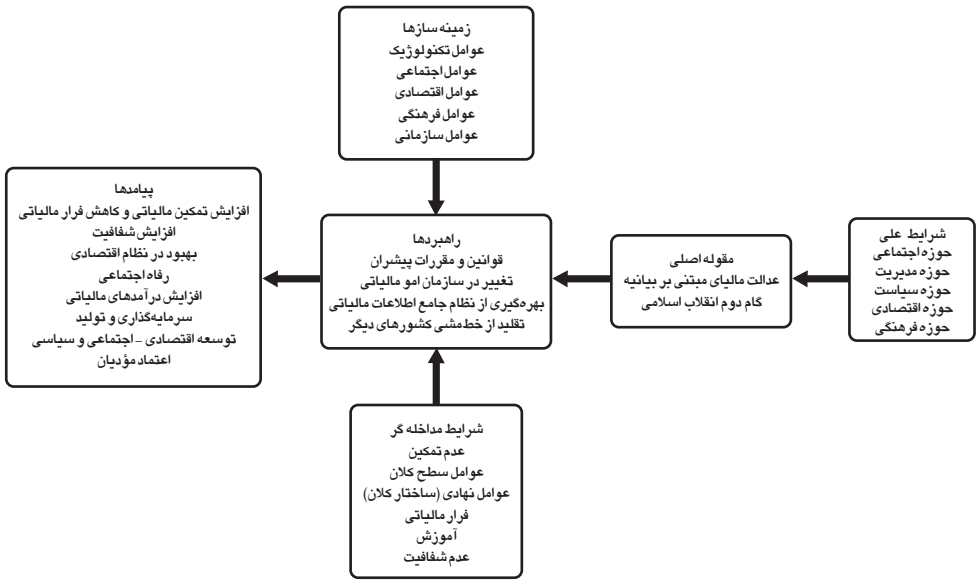
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

➢ کدگذاری گزینشی

در نظریه‌پردازی بنیادی، تلفیق داده‌ها از اهمیت زیادی برخوردار است. در فرایند تحقیق، پس از گردآوری داده‌ها، تجزیه و تحلیل و تفسیر آن‌ها نوبت به ارائه مدل، نتیجه‌گیری و جمع‌بندی تحقیق می‌رسد. با نظر اساتید و کارشناسان امر، از کلیه شاخص‌های به دست آمده از تحلیل کیفی داده بنیاد مصاحبه‌ها، تعداد ۲۹ شاخص، جهت طراحی مدل به‌کار گرفته شده است. شکل زیر، نشان‌دهنده مدل پارادایمی عدالت مالیاتی و فرار مالیاتی و مشکلات آن و بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی می‌باشد.

شکل (۱)ـ مدل پارادایمی خط مشی گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی در راستای توسعه مبتنی بر بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی



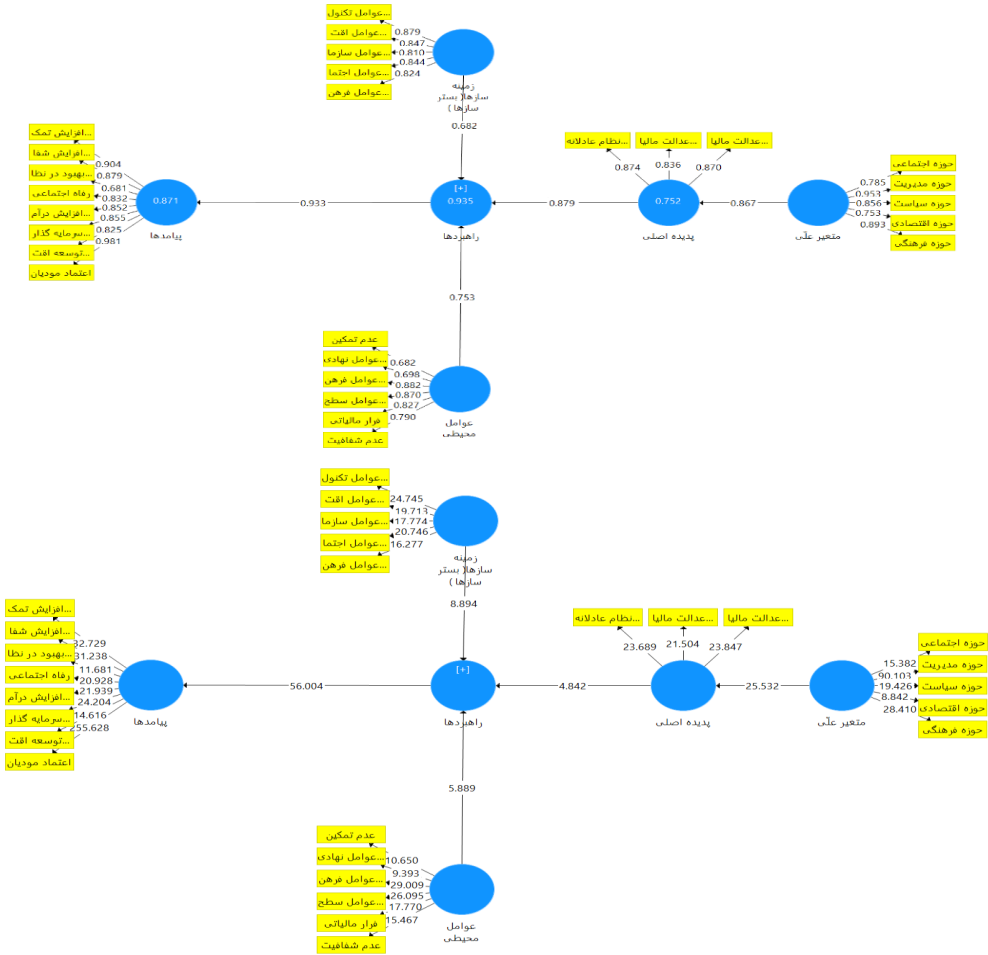
منبع: یافته تحقیق

پاسخ سوال دوم: مدل خط مشی گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی در راستای توسعه مبتنی بر بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی چگونه است؟ برای پاسخ به این سوال در نمونه اصلی به تعداد ۲۳۴ نفر پرسشنامه توزیع گردید و نتایج آن به روش معادلات ساختاری نمایش داده شد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

شکل (۲) ـ ضریب معناداری ارائه مدل خط مشی‌گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی در راستای توسعه، مبتنی بر بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی



منبع: یافته تحقیق

نتایج شکل ۱ و ۲ بیانگر تأیید تمام عوامل مؤثر بر روی خط مشی‌گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی در راستای توسعه مبتنی بر بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی است و در نهایت، نتایج این‌بخش منجر به ارائه مدل نهایی شد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

برای اعتباربخشی الگو، محقق از ۵ بُعد زیر استفاده نمود:

۱. فلسفه و اهداف مدل خط مشی گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی؛
۲. مبانی نظری مدل خط مشی گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی؛
۳. مراحل اجرای مدل خط مشی گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی؛
۴. نظام ارزیابی مدل خط مشی گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی؛
۵. سازوکار اجرایی مدل خط مشی گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی.

بر مبنای این ۵ بُعد، برای تأیید مدل پرسشنامه‌ای برای ۳۰ خبره (۱۵ نفر از بخش مصاحبه و ۱۵ نفر از اعضای هیأت علمی) ارسال و نتایج در جدول ۷ آورده شده است.

جدول (۸) - اعتباریابی ابعاد پنج‌گانه مدل خط مشی‌گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی در راستای توسعه مبتنی بر بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی از نظر متخصصان

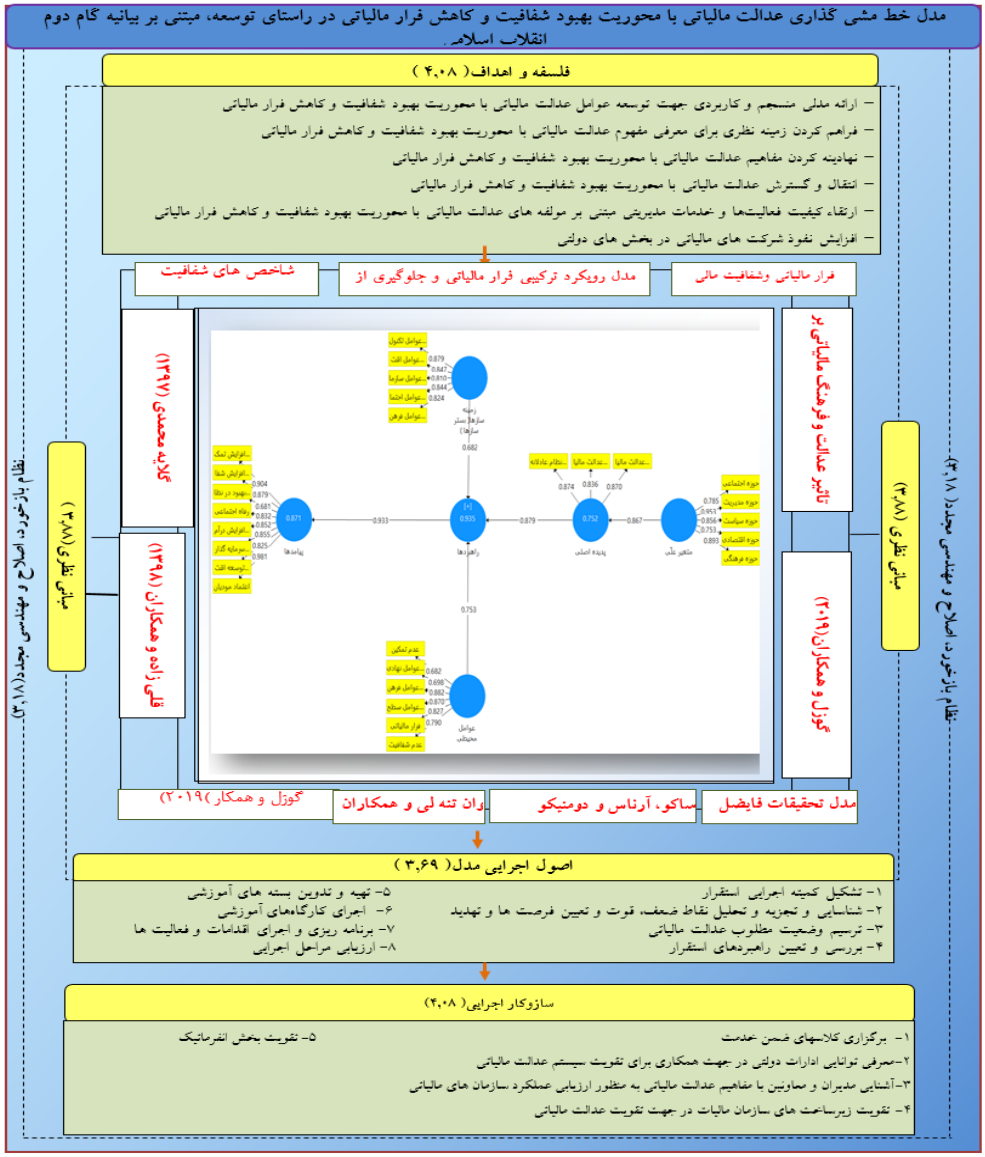
نوع اعتباریابی	مؤلفه	میانگین	اختلاف میانگین	انحراف استاندارد	t	df	Sig
بیرونی	فلسفه و اهداف	۴/۰۸	۱/۰۸	/۶۵۸.	۷/۴۵۶	۲۹	۰.۰۰۰
	مبانی نظری	۳/۸۸	۰/۹۱	۰/۶۶۰	۶/۸۷۵	۲۹	۰.۰۰۰
	اصول اجرایی	۳/۶۹	۰/۶۹	۰/۶۴	۴/۵۰۸	۲۹	۰.۰۰۰
	نظام ارزیابی	۳/۱۸	۰/۱۸	۰/۶۸۶	۷/۶۱۶	۲۹	۰.۰۰۰
	سازوکاراجرایی	۴/۰۸	۱/۰۸	۰/۶۹	۸/۱۹۸	۲۹	۰.۰۰۰

منبع: یافته تحقیق

با توجه به نتایج جدول ۷ می‌توان دریافت که بعد سازوکار اجرایی با میانگین ۴/۰۸، فلسفه و اهداف با میانگین ۴/۰۸، مبانی نظری با میانگین ۳/۸۸، اصول اجرایی با میانگین ۳/۶۹ و نظام ارزیابی با میانگین ۳/۱۸ به ترتیب از مهم‌ترین ابعاد مدل (در زمینه اعتبار یابی) محسوب می‌شوند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]
[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

شکل(۳) ـ مدل خط مشی گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی در راستای توسعه، مبتنی بر بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی



منبع: یافته تحقیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

بحث و نتیجه‌گیری

مطالعه خط مشی‌گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی در راستای توسعه مبتنی بر بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی می‌تواند به عنوان گامی به سوی ارتقای نظام مالیاتی به ویژه در سطح سازمان امور مالیاتی و کل کشور (وزارت امور اقتصادی و دارایی و مجلس شورای اسلامی به عنوان قانون گذار) تلقی گردد.

برای تحقق این منظور، ابتدا لازم است بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی را به عنوان عامل اصلی در تعیین خط‌مشی‌ها شناسایی و سپس با دیدی وسیع‌تر، مدلی را برای خط مشی‌گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی در راستای توسعه فراهم کرد. با توجه به آنچه گفته شد، مطالعه مقوله خط مشی‌گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی در راستای توسعه، از اهمیت بسزایی برخوردار است. خط مشی‌گذاری مناسب برای ارتقای عدالت مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی در راستای توسعه، در وهله اول نیازمند سنجش آن است. خط مشی‌گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی در راستای توسعه، مفهومی پیچیده و اندازه گیری آن دشوار است. حتی برخی عقیده دارند که مشخص نمودن خط مشی‌های عدالت مالیاتی امکان‌پذیر نیست. در این مقاله کوشش شده است پس از بیان مفهوم عام عدالت مالیاتی، فرار مالیاتی و شفافیت اقتصادی به شکل کلی، به بررسی آن در حوزه بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی پرداخته شود. تأکید اصلی این پژوهش بر بررسی چالش‌های پیش روی مدیران و سیاست گذاران امور مالیاتی در خصوص عدالت مالیاتی و فرار مالیاتی است. در این پژوهش دربخش کیفی، با توجه به مصاحبه‌های انجام شده، ۱۲۴ شاخص و ۲۹ مؤلفه برای تعیین خط مشی‌گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی در راستای توسعه مبتنی بر بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی شناسایی شد و دربخش بعدی با استفاده از روش گرند تئوری، کدهای شناسایی شده در شش متغیر (علّی، مقوله اصلی، راهبرد، مداخله گر، زمینه ساز و پیامدها) جایگزین شدند. نتایج بخش کمّی، نشان داد که تمامی پارامترهای مدل در سطح مطلوب و قابل قبولی قرار دارند. در مقایسه یافته‌های این تحقیق با نتایج حاصل از تحقیق نظری توکلی و کهنوجی که به مطالعه بین اهداف تربیتی بیانیه گام دوم انقلاب پرداخته‌اند و نتایج پژوهش نشان داده یکی از نقش‌های تعیین کننده بیانیه مذکور با مسائل تربیتی در نقش توسعه اقتصادی است که از این جهت با هدف کلی این پژوهش همسو و از این منظر که تنها به عوامل تربیتی معطوف بوده و دیگر نقش‌های بیانیه را در نظر ندارد، ناهمسو می‌باشد (Tavakoli and Kahnouji, 1400). همچنین میرمعزی و نظریان مفید نشان داده‌اند که عدالت اقتصادی در سطح توسعه شهری و فرهنگی حاکمان و شهروندان از تأثیرگذاری بالایی برخوردار است که از این جهت با نتایج این پژوهش همسو است و از جهت دیگر که تنها به سنجش اخلاقیات توجه کرده و به نقش‌های بسیاری همچون فرار مالیاتی و... نپرداخته‌اند و گویه‌ای برای آن معرفی نشده، ناهمسو است (Mirmoazi & Nazarian Mofid, 2018). در بین تحقیقات انجام شده در خارج از کشور نیز پژوهش استارک

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

که به مطالعه عدالت مالیاتی فراتر از مرزهای ملی، بین المللی یا بین فردی پرداخته، از آن جهت که به عدالت مالیاتی به عنوان عامل اثرگذار بر تمام زندگی فردی و جمعی افراد کل دنیا تأکید دارد با این پژوهش همسو، ولی به دلیل آنکه کانون توجهات را فرا مرزی قرار داده است نه تجربیات مالیاتی محدوده خاص با فرهنگ و درآمدهای متفاوت، با این پژوهش ناهمسو می‌باشد (Stark, 2021).

بر اساس یافته‌های تحقیق، توصیه می‌شود الگوی مفهومی پیشنهادی این پژوهش به‌عنوان مبنایی برای بیانیه گام دوم انقلاب مورد استفاده قرار گیرد. ضمن اینکه، پیشنهادهای کاربردی به شرح زیر نیز قابل ارائه می‌باشند:

پیشنهادها برای بُعد حوزه اجتماعی

- ✓ پرداخت مالیات بر اساس دارایی و یکسان‌سازی طبقاتی مطابق اصل ۱۱ بند ۵ بیانیه؛
- ✓ برابری افقی و برابری عمودی تمام سطوح جامعه مطابق اصل ۱۱ بند ۳ بیانیه؛
- ✓ رضایت عمومی مردم از نحوه اخذ مالیات مطابق اصل ۲ بیانیه.

پیشنهادها برای بُعد حوزه مدیریت

- ✓ تأسیس سیستم منسجم پاسخگوی مالیاتی به مردم و مدیران مطابق بند ۱ بیانیه؛
- ✓ بر روی کار بودن مدیران کارآمد مطابق بند ۱۰ بیانیه؛
- ✓ ایجاد سیستم جانشین پروری مطابق بند ۴ بیانیه.

پیشنهادها برای بُعد حوزه سیاست

- ✓ ترسیم و تسهیل سیاست‌های سطح کلان مطابق اصل ۱۱ بند ۴ بیانیه؛
- ✓ ترسیم و تسهیل سیاست‌های سطح خرد مطابق اصل ۱۱ بند ۶ بیانیه؛
- ✓ کاهش فشارهای جهانی بر مردم و کسبه مطابق اصل ۱۸ بند ۵ بیانیه.

پیشنهادها برای بُعد حوزه اقتصادی

- ✓ کاهش بار مالیاتی مردم در زمان بحران و پرداخت مالیات به موقع توسط کسبه مطابق اصل ۱۱ بند ۲ بیانیه؛
- ✓ کاهش وابستگی به منابع مالی طبیعی (نفت) در جهت توسعه مطابق اصل ۱۶ بیانیه؛
- ✓ رفع تبعیض مطابق اصل ۱۸ بند ۶ بیانیه؛
- ✓ جلوگیری از رانت مطابق اصل ۱۸ بند ۲ بیانیه؛
- ✓ جلوگیری از فساد مطابق اصل ۱۸ بند ۴ بیانیه.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

پیشنهادها برای حوزه فرهنگی

- ✓ توسعه فرهنگ مالیاتی متناسب و تحقق نظام نوین مالیاتی مطابق اصل ۱۸ بند ۷ بیانیه؛
- ✓ توسعه فرهنگ مالیاتی و کارایی نظام مالیاتی مطابق اصل ۷؛
- ✓ تقویت روحیه مطالبه‌گری و مشارکت اجتماعی مطابق اصل ۱۵؛
- ✓ تقویت باورهای دینی پیشران‌های امور مالیاتی مطابق اصل ۱۰.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

فهرست منابع

1. Noosh Nab M, Haj Alian F, Jahangir Fard M.) 2022. (Presenting a Paradigmatic Model of the Organizational Architecture of Tax Affairs Based on Information Technology Governance by Data Method (Case Study of the State Tax Affairs Administration). J Tax Res; 30 (54): 55-92http: //dx. doi. org/10. 52547/taxjournal. 30. 54. 55 (Persian).
2. Hosseini, Z. , Sayadi, M. , (2021). The Approach of Tax Justice in Nahj al-Balagha; Comparison with Tax Principles of Economics. Scientific Research Quarterly of Nahj al-Balaghe Researches, 20 (1), 73-92, (Persian).
3. Alizadeh M, Alimoradi M, Heydari D, Abdi H. (2020). The Role of the Authority of the Tax Administration as a Result of Distributive and Procedural Justice on Tax Compliance. J Tax Res; 28 (47): 129-155 http: //dx. doi. org/10. 52547/taxjournal. 28. 47. 129(Persian).
4. Khajavi, S; Pourgoudarzi, A, (2021). Inflation, Inflation Accounting and Tax Justice. Accounting and Auditing Studies, 10 (40), 27-46, (Persian).
5. Hashemi M, Etemadi H, Rezazadeh J. (2022) Modeling Tax Evasion in Value Added Tax, A Game Theory Approach. J Tax Res; 30 (55) http: //dx. doi. org/10. 52547/taxjournal. 30. 55. 2 (Persian).
6. Rezagholizadeh, M; Aghaei, M & Alami, A, (2018). Analysis of Tax Evasion in Iran by Multiple Indicators-multiple Causes (MIMIC) Method. Assembly and Strategy. 23 (98). 191-226, (Persian).
7. Asadpour, H.; Amirkabiri, A. & Rabiee Mandejin, M. (2022) Designing and Explaining a Model Based on Systemic Policy Making (with Emphasis on Almond Model) in the State Tax Administration. J Tax Res; 30 (53): 7-44 http: //dx. doi. org/10. 52547/taxjournal. 30. 53. 1(Persian).
8. Shakeri, A; Momeni, F; Khadem alizadeh, A; Makhzan mousavi, h. (2018). An Introduction to the Combined Index of Economic Justice with an Islamic Approach. Islamic Economy, 19 (74), 5-33, (Persian).
9. Samati, M; Amiri Hadi, H. (2014). The Effect of Tax Ethics on Tax Compliance, a Case Study of Isfahan City. Economic Policy and Research Quarterly 2014; 23 (75): 231-262, (Persian).
10. Daneshvar, M; RazaviHajiagha, S. H.; AleshLankarani, M.; (2023) Identifying and Modeling Effective Factors on Tax Behavior. Journal of Tax Res; 30 (56):

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]

125-148 http: //dx. doi. org/10. 52547/taxjournal. 30. 56. 6 (Persian).

11. Abbaszadeh, M.; Fadaei, M.; Maftoonian, M. & Babaei Kalarijani, M. (2015). Investigating the Relationship between Financial Transparency and Tax Avoidance According to the Institutional Ownership of Companies (Case Study of Tehran Stock Exchange Companies). Financial Economics, 10 (35), 45-74, (Persian).
12. Lashkarizadeh, M.; Azizi, M. (2011). Identifying some Effective Factors in Improving Tax Culture in Iran, Management Quarterly, 8th year, No. 22: 91-82, (Persian).
13. Manzari Tavakoli, A.; Kahnouji, M. (2021). Explanation of the Educational Goals of the Statement of the Second Step of the Revolution. Quarterly Research in Islamic Education Issues, 29 (53), 101-121, (Persian).
14. Tavakoli, A. (2021). Explanation of the Educational Goals of the Statement of Second Step of the Revolution. Quarterly Journal of Research on Islamic Education Issues. 29 (53). 110-121, (Persian).
15. Hadian, E.; Ostadzad, A. (2012). Estimating the Optimal Level of Pollution Tax in Iran's Economy. Economic Growth and Development Research, 3 (12), 57-74, (Persian).
16. Alabede, James O.; Zainol Ariffin, Z. & Kamil Md Idris. (2021). Individual Taxpayers' Attitude and compliances Behaviors in Nigeria: The Moderating Role of Financial Condition and Risk Preference, Journal of Accounting and Taxation, Vol. 3(5), pp. 91-104, (Persian)
17. Bidin, Zainol and Mohd Shamsudin, Faridahwati (2022). Using Theory of Reasoned Action to Explain Taxpayer Intention to Comply with Goods and Services Tax (GST), Middle-East Journal of Scientific Research, 17 (3): 387-394.
18. Cascant-Sempere, M. J. (2022). Grounding Action Aid's Tax Justice Campaigns in Nigeria. Development and Change, 53 (3), 525-550.
19. Dempsey, J.; Irvine-Broque, A.; Bigger, P.; Christiansen, J.; Muchhala, B.; Nelson, S.; & DiSilvestro, A. (2022). Biodiversity Targets will not be Met without Debt and Tax justice. Nature Ecology & Evolution, 6 (3), 237-239.
20. Driscoll, D. (2023). Populism and Carbon Tax Justice: The Yellow Vest Movement in France. Social Problems, 70 (1), 143-163.
21. Guzel, S. A; Ozer, G. & Ozcan, M. (2019). The Effect of the Variables of Tax Justice Perception and Trust in Government on Tax Compliance: The Case of

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.5]