شناسایی و مدلسازی عوامل مؤثر بر رفتارهای مالیاتی

مریم دانشور[۱]
سیدحسین رضوی حاجی‌آقا[۲]
مینا عالش لنکرانی[۳]

چکیده

مالیات بنا به نظر پژوهشگران اقتصادی مناسب‌ترین و پایدارترین نوع درآمد برای دولت و ابزاری کارآمد جهت اجرای سیاست‌های اقتصادی و حتی هدایت اقتصاد در مسیر اهداف کلان است. بنابراین وجود تداوم فعالیت‌های دولت وابسته به نظام مالیاتی کارآمد است. یکی از عواملی که در برقراری سیستم دقیق و مؤثر وصول مالیات به خصوص در کشورهای در حال توسعه از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است، رفتار مالیاتی مؤدیان است. هدف این پژوهش شناسایی عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان و شناسایی ساختار روابط میان آنها می‌باشد. روش شناسی مورد استفاده در تحقیق از نوع آمیخته می‌باشد. برای شناسایی عوامل از روش تحلیل محتوا و برای مدلسازی ساختار ارتباطی میان عوامل از مدلسازی ساختاری تفسیری و جهت دسته‌بندی عوامل از تحلیل میک‌مک[۴] استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که عوامل رفتار مالی مؤدیان، شفافیت در فرآیندهای وصول مالیات، نرخ‌ها و ضرائب مالیاتی، اتحادیه‌ها و مجامع صنفی، وسایل ارتباط جمعی، قوانین و مقررات مالیاتی، نگرش مدیران ارشد مالیاتی به فرهنگ مالیاتی، طراحی و راه‌اندازی نظام جامع مالیاتی و اطلاع‌رسانی و افزایش آگاهی مردم، مهم‌ترین عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان می‌باشند.

واژه‌های کلیدی: رفتار مالیاتی، مالیات، مدلسازی ساختاری تفسیری، تحلیل میک مک

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۲۶، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۱/۳۰

۱. استادیار، گروه مدیریت، دانشگاه خاتم، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)، m.daneshvar@khatam.ac.ir
۲. دانشیار، گروه مدیریت، دانشگاه خاتم، تهران، ایران h.razavi@khatam.ac.ir
۳. کارشناسی ارشد مدیریت، گروه مدیریت، دانشگاه خاتم، تهران، ایران m.alesh@khatam.ac.ir

4. MICMAC

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]
doi 10.52547/taxjournal.30.56.6

مقدمه

تأمین خدمات عمومی و زیرساخت‌ها عاملی کلیدی برای توسعه و رشد اقتصادی است. در طول تاریخ تمدن بشری، جمع‌آوری مالیات ویژگی تمام جوامعی بوده است که کالاهای عمومی را تولید می‌کنند و به اشتراک می‌گذارند. [5] (Batrancea et al., 2019: 5) توسعه اقتصادی کشورها تا حد زیادی به رفتار مالیاتی مؤدیان مالیاتی آن‌ها بستگی دارد. عدم رعایت قوانین مالیاتی که منجر به کاهش شدید درآمدهای عمومی می‌شود، توسعه اقتصادی کشورها را با مشکل مواجه می‌شود. بر این اساس، شناسایی عوامل مؤثر بر رفتارهای مالیاتی برای انجام اصلاحات و کاهش اثرات نامطلوب رفتارهای غلط مالیاتی، در سطح جهان برای سیاستگذاران مهم می‌باشد. [16] (Khlif & Achek, 2015: 487) براساس اهمیت موضوع مالیات در اقتصاد کشورها، در طی سالیان مدل‌سازی سیستم‌های درآمد مالیاتی با پیشرفت قابل توجهی همراه بوده است. [15] (Kenny & Winer, 2006: 181) بر این اساس، وجود شکاف مالیاتی و شناسایی عوامل مؤثر بر آن به منظور حصول اطمینان از مشارکت شهروندان در منافع عمومی از اهمیت بالایی برخوردار است [5] (Batrancea et al., 2019: 5). شکاف مالیاتی به تفاوت بین مالیاتی که مؤدیان مالیاتی باید پرداخت کنند و آنچه که واقعاً به موقع پرداخت می‌کنند، گفته می‌شود [12] (Gemmell & Hasseldine, 2012: 2). این شکاف در همه جوامع و سیستم‌های اقتصادی اعم از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه رخ می‌دهد. بر اساس گزارشی از موسسه جهانی توسعه تحقیقات اقتصادی[1] ۵۰۰ میلیارد دلار درآمد جهانی به علت عدم پرداخت مالیات از دست رفته است. از این منظر، بیشترین شدت زیان در کشورهای کم درآمد و با درآمد متوسط پایین رخ می‌دهد [14] (Kaghazloo & Borrego, 2021: 199). بسیاری از کشورهای در حال توسعه در افزایش درآمد مالیاتی مورد نیاز برای تأمین مالی بخش های دولتی خود ناکام هستند. متوسط نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در کشورهای توسعه یافته تقریباً ۳۵ درصد می‌باشد، در کشورهای در حال توسعه معادل ۱۵ درصد و در فقیرترین این کشورها، گروه کشورهای کم درآمد، درآمد مالیاتی تنها ۱۲ درصد تولید ناخالص داخلی بوده است [11] (Fuest & Riedel, 2009:1). در کشور ایران نیز حجم مالیاتی و نقش مالیات در ساختار اقتصاد کشور با وضعیتی که در کشورهای پیشرفته مشاهده می‌شود، فاصله معناداری پیدا کرده است. در این زمینه باید عوامل ساختاری و رفتاری مورد بررسی قرار گیرد تا علت کارایی پایین و عدم شفافیت سیستم‌های مالیاتی و عدم توانایی در تشخیص و وصول مؤثر مالیات شناسایی شود [17] (Manzoor, 2022: 128).

جستجو در پایگاههای اطلاعات علمی داخلی و خارجی نشان داد که عوامل مؤثر بر رفتارهای مالیاتی شناسایی و طبقه‌بندی نشده‌اند و فقط یک یا دو عامل آن هم به صورت موردی، مورد بررسی قرار گرفته است. همچنین

1. World Institute for Development Economics Research

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

استفاده از روش‌شناسی ترکیبی تحلیل محتوا به عنوان یک روش کیفی قوی در شناسایی عوامل، و مدلسازی تفسیری ساختاری و تحلیل میک‌مک برای تجزیه و تحلیل عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان و بررسی تعاملات آنها در هیچ تحقیقی مورد بررسی قرار نگرفته است. ترکیب یک ابزار تحلیل کیفی مانند تحلیل محتوا با دو ابزار محبوب ساختاردهی به مساله یعنی رویکردهای مدلسازی ساختاری تفسیری و تحلیل میک‌مک نه تنها منجر به شناسایی مهم‌ترین عوامل مؤثر بر رفتار مؤدیان مالیاتی و دسته‌بندی آنها بر اساس قدرت نفوذ (تأثیرگذاری) و وابستگی (تأثیرپذیری) می‌شود، بلکه به تعریف روابط متقابل آنها و ایجاد یک سلسله مراتب نیز منجر می‌شود. به عبارت دیگر این تحقیق یک نمای کلی از عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان ارائه می‌دهد. سؤال اصلی پژوهش حاضر آن است که مهمترین عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان کدامند و هر کدام از این عوامل در چه سطحی قرار دارند؟ در ادامه، این مقاله برای پاسخگویی به این سوال در قالب بخشهای زیر سازماندهی شده است. ابتدا ادبیات نظری و پیشینه تحقیق بررسی شده‌اند. در بخش بعد روش‌شناسی تحقیق معرفی شده است. در ادامه تحلیل داده‌ها جهت شناسایی عوامل و مدلسازی روابط میان آنها انجام شده است و در انتها نتایج مورد بحث و بررسی قرار گرفته‌اند.

ادبیات نظری و پیشینه تحقیق

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. بحران مالی جهانی همچنین باعث شده است که دولت‌ها به میزان و اثربخشی مالیات توجه بیشتری داشته باشند و بر افزایش درآمد حاصل از مالیات تأکید بیشتری داشته باشند. کمیسیون اروپا (۲۰۱۰)، سازمان همکاری اقتصادی و توسعه و کمیته کمک به توسعه (۲۰۱۲) بر ارتباط بین مالیات و توسعه تأکید زیادی دارند. تأکید بر اهمیت مالیات نشان دهنده به رسمیت شناختن محوریت مالیات بر رشد و توزیع مجدد آن است. اقتصاددانان برجسته معتقدند که دولت‌ها باید توسعه سیستم های مالیاتی مؤثر را در اولویت قرار دهند و همچنین تأکید دارند درآمدهای مالیاتی بیشتر را نه از طریق نرخ های مالیاتی بالاتر، بلکه از طریق گسترش فعالیت‌های اقتصادی مشمول مالیات باید جستجو کرد. همچنین ارائه یک مالیات کم و یکنواخت بر صادرات در کشورهای در حال توسعه نیز پیشنهاد شده است [10] (Fjeldstad, 2014: 182). تأمین مالی کالاها و خدمات عمومی نیاز به افزایش درآمدهای مالیاتی دارد، اما سطح پایین درآمد مالیاتی مشکلی است که دولت‌ها در بسیاری از کشورها با آن مواجه هستند. مشکل ناکافی بودن درآمد مالیاتی به‌طور طبیعی زمانی رخ می‌دهد که مقامات مالیاتی نتوانند مالیات را از پرداخت کنندگان مشمول مالیات دریافت کنند. فرهنگ پرداخت مالیات پدیده‌ای است که به ارزش‌ها،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

انتظارات و رفتارهایی اشاره می‌کند که در روابط بین مؤدیان مالیاتی و مأموران مالیاتی نهفته است. فرهنگ مالیات را می‌توان در الگوهای روابط آن از طریق نمادها، نشانه‌ها و اقدامات بازیگران نظام مالیاتی مشاهده و بررسی کرد. یکی از جنبه‌های فرهنگ مالیاتی، رفتار مالیاتی و تمرکز بر رفتار بازیگران در یک سیستم مالیاتی است. اولین نوع رفتار، رفتار مؤدیان مالیاتی و مأموران مالیاتی به عنوان افراد است. رفتار مؤدیان مالیاتی عمدتاً در مورد تصمیم خود آنها برای پرداخت مالیات از جمله رعایت مالیات، اجتناب از مالیات و فرار مالیاتی است. رفتار مأموران مالیاتی، نحوه برخورد آنها با مؤدیان مالیاتی است. رابطه بین مؤدیان مالیاتی و مأموران مالیاتی یک تعامل است. آنچه مؤدیان مالیاتی انجام داده‌اند می‌تواند بر وضعیت و عملکرد مأموران مالیاتی تأثیر بگذارد. به همین ترتیب، رفتار مأموران مالیاتی بر نگرش و عملکرد مؤدیان مالیاتی تأثیر دارد. هرچه مأموران مالیاتی با مؤدیان مالیاتی منصفانه‌تر رفتار کنند، اعتماد و تبعیت از مقامات مالیاتی بیشتر می‌شود. به طور خلاصه، فرهنگ مالیات شامل همه الگوهای رفتاری است که مأموران مالیاتی و مؤدیان مالیاتی در برابر نظام مالیاتی و دولت دارند [7](Chuenjit, 2014: 15-17). صلاحیت فردی ممیزان مالیاتی و نیز رضایت شغلی آنها بر قدرت مالیات ستانی اثر مثبت و معناداری دارد، بهطوریکه با افزایش میزان صلاحیت فردی و رضایت شغلی ممیزان مالیاتی، قدرت مالیات‌ستانی افزایش می‌یابد [9] (Eivani et al., 2022: 101).

جدول ۱ نشان دهنده پیشینه تحقیق و مطالعاتی است که تا کنون در حوزه رفتار مالیاتی انجام شده است. مطالعه این جدول نشان می‌دهد بعضی تحقیقات رابطه بین یک یا چند عامل را با رفتار مالیاتی بررسی کرده‌اند. برخی دیگر تأثیر بعضی عوامل را بر رفتار مالیاتی بررسی کرده‌اند. برخی دیگر نیز با هدف شناسایی راهکارهایی برای افزایش تمکین مالیاتی یا کاهش فرار مالیاتی انجام شده‌اند. در یک تحقیق نیز عوامل مؤثر بر رفتار ناسازگار مالیاتی شناسایی شده‌اند ولی در هیچ یک از تحقیقات و مطالعات داخلی و خارجی عوامل مؤثر بر رفتارهای مالیاتی شناسایی و طبقه‌بندی نشده‌اند. همچنین استفاده از روش‌شناسی تحلیل محتوا به عنوان یک روش کیفی قوی با یک نرم‌افزار قدرتمند تحلیل کیفی[1] در استخراج عوامل، و مدلسازی تفسیری ساختاری و تحلیل میک‌مک برای ایجاد ساختار ارتباطی بین عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان و بررسی تعاملات آنها در هیچ تحقیقی مورد بررسی قرار نگرفته است. این پژوهش با ترکیب این دو ابزار این شکاف پژوهشی را در تحقیقات گذشته تا حد مناسبی پوشش می‌دهد و راهنمایی برای انجام پژوهش‌های آینده در حوزه رفتار مالیاتی است.

1. MAXQDA

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

جدول (۱)- پیشینه تحقیق

ردیف	محقق (سال)	موضوع	نتایج	عوامل	روش
۱	(Batrancea et al., 2019: 4) [5]	اعتماد و قدرت به عنوان عوامل تعیین کننده رعایت مالیات	اعتماد به مقامات عامل تعیین کننده اساسی برای رعایت مالیات در کنار ابزارهای اجرایی سنتی مانند حسابرسی و جریمه، می‌باشد.	اعتماد قدرت	کمی (آماری) رگرسیون سلسله‌مراتبی
۲	(Al zaqeba and AL_Rashdan, 2020: 227) [22]	بررسی تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده بر رفتار رعایت مالیات	پیچیدگی قوانین مالیاتی تأثیر منفی بر نگرش نسبت به قوانین مالیاتی دارد در حالی که انصاف بر نگرش تأثیر مثبت و معناداری است.	مولفه‌های تئوری رفتار، عدالت، پیچیدگی	کمی (آماری) مدلسازی معادلات ساختاری
۳	(Capasso et al., 2021: 1031) [6]	شفافیت مالی و اخلاق مالیاتی	نتایج پژوهش نشان می‌دهد وجود اطلاعات بیشتر در قرارداد ضمنی بین دولت و مالیات‌دهندگان باعث تقویت روحیه مالیاتی می‌شود. این یافته همچنین از اجرای سیاست‌های شفافیت مالی نیز پشتیبانی می‌کند. اهمیت کیفیت نهادهای مالی و حکمرانی خوب در شکل‌دهی نگرش افراد به مالیات نیز از دیگر یافته‌های این مطالعه است.	شفافیت‌مالی، حکمرانی، کیفیت‌نهادهای مالی	کمی (آماری)
۴	(Kaghazloo and Borrego, 2021: 1112) [14]	طراحی مدل عوامل مؤثر بر رفتار ناسازگار مالیاتی با رویکرد ISM	طبق نتایج این پژوهش سن و جنسیت عواملی هستند که بر سایر عوامل اثر گذارند و پیچیدگی قوانین مالیاتی و پیچیدگی انطباق مالیاتی نیز عواملی هستند که بیشترین وابستگی را به عوامل دیگر یعنی سن، جنسیت و دانش مالیاتی دارند.	سن، جنسیت، دانش‌مالیاتی، پیچیدگی قوانین مالیاتی، پیچیدگی‌انطباق مالیاتی	مدلسازی ساختاری تفسیری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

ردیف	محقق (سال)	موضوع	نتایج	عوامل	روش
۵	(Seno et al., 2022: 77) [20]	تأثیر ابعاد فرهنگی هافستد بر رفتار انطباق مالیاتی مأموران مالیاتی	فاصله قدرت، فردگرایی و اجتناب از عدم‌قطعیت با تصمیم‌گیری اخلاقی مأموران مالیاتی رابطه معناداری دارند.	فاصله‌قدرت، فردگرایی و اجتناب از عدم‌قطعیت	کمی (آماری)
۹	(Vincent, 2023: 458) [21]	قوانین مالیاتی و هنجارهای انطباق مالیاتی	ساختار تصمیم‌گیری سلسله‌مراتبی در مورد موضوعات مالیاتی توسط لایه‌های مختلف دولت می‌تواند از طریق تغییر پارامترهای اجرایی، تأثیرگذاری بر هزینه‌های انطباق یا شکل دادن به مبادلات مالی بین شهروندان و دولت از طریق عناصر اعتماد، ادراک پاسخگویی عمومی و توزیع مجدد و فایده عمومی بر رعایت مالیات تأثیر بگذارد.	اعتماد، ادراک پاسخگویی، توزیع مجدد، مزایای عمومی مالیات	مدلسازی خطی
۱۰	(Alizadeh et al., 2020: 129) [2]	نقش اقتدار سازمان مالیاتی در اثر عدالت توزیعی و رویه‌ای بر تمکین مالیاتی	عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای هرکدام تأثیر به‌سزایی در افزایش سطح تمکین داوطلبانه دارند، اما در یک رابطه تعاملی دوطرفه موجب کاهش تمکین داوطلبانه می‌شوند. همچنین اثر تعدیلی اقتدار سازمان مالیاتی در یک رابطه تعاملی با عدالت توزیعی و عدالت رویه‌ای سطح تمکین داوطلبانه مالیاتی را به‌خوبی پیش‌بینی می‌کند.	عدالت‌توزیعی، عدالت رویه‌ای، اقتدار سازمان امورمالیاتی	کمی (آماری)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

ردیف	محقق(سال)	موضوع	نتایج	عوامل	روش
۱۱	(Asgari, Roozitalab and Mansouri, 2021: 7)[3]	تحلیل رفتاری تمایل به پرداخت مالیات	معیارهای اقتصاد رفتاری همچون اثر مالکیت، حسابداری ذهنی، اثر لنگر و حساسیت به انصاف به نحو مطلوبی میز ان تمایل افراد را به پرداخت مالیات را توضیح می‌دهد و چنانچه دولت در وصول مالیات توجه ویژه‌ای به معیارهای اقتصاد رفتاری داشته باشد، می‌تواند شاهد استقبال بیشتر مؤدیان هم در میزان مالیات پرداختی و هم در پرداخت به موقع آن باشد.	مولفه‌های اقتصاد رفتاری	کمی (آماری)
۱۲	(Izadi, Rahmat-Alahi and Habib-Nezhad, 2020: 175) [13]	الگوی مطلوب تمکین مالیاتی در ایران: الگویی ترکیبی	رویکردهای بازدارنده در تعبیه ضمانت اجراهای مالیاتی گرچه ممکن است در کوتاه مدت افزایش درآمدهای مالیاتی را ناشی شود، اما در بلندمدت به فاصله بیشتر میان دولت با شهروندان منجر شده و باعث خواهد شد تا مؤدیان به دنبال راهکارهای نوینی برای فرار از پرداخت مالیات باشند. تأکید بر الگوی ترکیبی رفتارگرایی در کنار شفافیت اطلاعات مالیاتی، در طراحی ضمانت اجراهای مالیاتی می‌تواند سرمایه اجتماعی دولت را افزایش داده و نظام مالیاتی را در دستیابی به اهداف خود یاری دهد	آموزش و ارتقای دانش مالیاتی، اخلاق مالیاتی، عدالت مالیاتی، ساده‌سازی نظام مالیاتی، شدت ضمانت اجراها	تحلیل ثانویه

منبع: یافته‌های تحقیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

روش‌شناسی تحقیق

روش‌شناسی تحقیق بر اساس تقسیم‌بندی‌های نوین روش‌شناسی تحقیق [Saunders, Lewis and Thorn-hill, 2009: 160; Creswell and Creswell, 2017:203) [19];[8] از نظر فلسفه پژوهش پارادایم عملگرا (پراگماتیسم)، و از نظر رویکرد آمیخته (در فاز اول کیفی و در فاز دوم کمی) می‌باشد. از نظر استراتژی در فاز کیفی تحلیل محتوا و در فاز کمی توصیفی روش گردآوری داده‌ها نیز مصاحبه و پرسشنامه می‌باشد. با توجه به اینکه هدف پژوهش شناسایی و سطح‌بندی عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان مالیاتی است، در فاز اول که فاز کیفی تحقیق می‌باشد، داده‌ها از مطالعات کتابخانه‌ای و همچنین مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته بر اساس نمونه‌گیری غیر احتمالی تا رسیدن به اشباع نظری، جمع‌آوری شده‌اند. به‌منظور اعتبارسنجی یافته‌ها نیز معیارهای اعتبارسنجی مربوط به تحقیقات کیفی، استفاده شده است. در فاز کیفی از روش تحلیل محتوا استفاده می‌شود. جهت انجام تحلیل محتوا از کدگذاری باز و کدگذاری محوری استفاده شده است. در کدگذاری باز مفاهیم درون مصاحبه‌ها و اسناد و مدارک بر اساس ارتباط با موضوعات مشابه طبقه‌بندی می‌شوند. در این مرحله نکات و مضامین کلیدی درون مصاحبه‌ها و اسناد کدگذاری می‌شوند. نتیجه این مرحله، خلاصه کردن انبوه اطلاعات کسب شده از مصاحبه‌ها و اسناد به درون مفاهیم و دسته‌بندی‌هایی است که از لحاظ مضمون مشابه هستند. کدهای اولیه‌ای که با هم ارتباط دارند در یک مقوله فرعی قرار می‌گیرند. در کدگذاری محوری مقوله‌های فرعی مرتبط با هم یک مقوله اصلی را تشکیل می‌دهند [18] (Moradi & Miralmasi, 2016: 1).

در فاز دوم روابط میان عوامل شناسایی شده با روش مدلسازی ساختاری تفسیری شناسایی می‌شود. مدلسازی ساختاری تفسیری یکی از روشهای طراحی سیستم ها، به ویژه سیستم های اقتصادی اجتماعی است. رویکرد ساختاری تفسیری افراد و گروه‌ها را قادر می‌سازد که روابط پیچیده بین تعداد زیادی از عناصر را در یک موقعیت پیچیده ترسیم کنند و به عنوان ابزاری برای نظم بخشیدن و جهت دادن به پیچیدگی روابط بین متغیرها عمل می‌کند. در این روش با تحلیل تأثیر یک عنصر بر دیگر عناصر ترتیب و جهت روابط پیچیده میان عناصر یک سیستم بررسی و بدین وسیله بر پیچیدگی بین عناصر غلبه می شود [4] (Azar, Khosravani & Jalali, 2016:258) بابه‌کارگیری مدلسازی ساختاری تفسیری یک مدل سلسله مراتبی از عوامل مؤثر بر رفتار مؤدیان مالیاتی ارائه شده است و در مرحله بعد با استفاده از تحلیل میک‌مک، عوامل بر اساس قدرت نفوذ و میزان وابستگی دسته‌بندی شده‌اند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

تحلیل داده‌ها

تحلیل محتوا

همان‌گونه که در قسمت روش‌شناسی تحقیق اشاره شد، به منظور جمع آوری داده‌های موردنیاز جهت شناسایی عوامل مؤثر بر رفتار مؤدیان مالیاتی از مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان این حوزه استفاده شده است. شیوه نمونه‌گیری به صورت قضاوتی هدفمند از میان خبرگان حوزه مالیات تا رسیدن به اشباع نظری می‌باشد. انجام نهمین مصاحبه نشان داد که اشباع نظری ایجاد شده است چون به عامل جدیدی نسبت به مصاحبه‌های قبلی اشاره نشد. مشخصات خبرگان در جدول۲ نشان داده شده است. با توجه به ماهیت کار در سازمان امور مالیاتی خبرگان منتخب در هر دو بخش مربوط به اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) و اشخاص حقیقی (صاحبان مشاغل) دارای اطلاعات جامعی هستند. ۲ نفر از کارشناسان ارشد مالیاتی در حال حاضر در بخش مربوط به امور مالیاتی اشخاص حقوقی و ۳ نفر از آنها در بخش مربوط به امور مالیاتی اشخاص حقیقی مشغول به فعالیت می‌باشند. همچنین روسای گروه مالیاتی با سابقه کاری ۱۷ سال، سرپرست معاونت با سابقه کاری ۲۲ سال و رییس امورمالیاتی با سابقه کاری ۲۸ سال، با توجه به سوابق کاری طولانی در هر دو بخش شرکت‌ها و مشاغل دارای اطلاعات جامع می‌باشند.

جدول(۲)- مشخصات خبرگان

ردیف	تخصص	تعداد افراد	میانگین سابقه کار
۱	کارشناس ارشد مالیاتی	۵	۱۰ سال
۲	رئیس گروه مالیاتی	۲	۱۷ سال
۳	سرپرست معاونت	۱	۲۲ سال
۴	رئیس امور مالیاتی	۱	۲۸ سال

منبع: یافته‌های تحقیق

پس از انجام مصاحبه با خبرگان با استفاده از روش تحلیل محتوا تمامی مصاحبه‌ها تحلیل و کدگذاری شدند. در این گام، از کدها برای تقسیم داده‌های متنی به قسمت‌های فهمیدنی و استفاده پذیر مانند بند، عبارت، کلمه یا سایر معیارهایی که برای تحلیل خاص لازم است استفاده می‌شود. کدهای موجود در چارچوب کدگذاری، باید حد و مرز کاملاً مشخص و تعریف شده‌ای داشته باشد به گونه ای که تغییرپذیر و یا تکراری نباشد. همچنین، کدها باید محدود به قلمروی تحقیق باشد و به طور روشن بر موضوع، تمرکز داشته باشد تا از کدگذاریِ هر جمله از متنِ اصلی، اجتناب شود. این گام به لحاظ تفسیری حائز اهمیت است. پس از کد گذاری متون مربوط به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

مصاحبه‌ها، به منظور اطمینان از صحت کدگذاری نتایج جهت تایید در اختیار خبرگان قرار گرفت. همان‌گونه که در بخش روش‌شناسی تحقیق اشاره شد جهت تحلیل محتوا از کدگذاری باز و کدگذاری محوری استفاده شده است. کدگذاری باز در دو مرحله انجام شده است. در مرحله اول که کدگذاری اولیه است، با تحلیل مصاحبه‌ها واسناد کدهای اولیه استخراج شده‌اند، در مرحله دوم کدهای اولیه‌ای که با هم ارتباط دارند در یک مقوله فرعی قرار می‌گیرند. در کدگذاری محوری مقوله‌های فرعی مرتبط با هم یک مقوله اصلی را تشکیل می‌دهند. جدول ۳ نتایج کدگذاری اولیه، ایجاد مقوله های فرعی و کدگذاری محوری را نشان می‌دهد. به منظور انجام کدگذاری‌ها با دقت بالاتر از نرم‌افزار MAXQDA نسخه ۲۰۲۰ استفاده شده است. این نرم افزار برای کدگذاری و تحلیل داده‌های کیفی مانند مصاحبه‌ها و اسناد استفاده می‌شود و در رویکردهای مختلف پژوهش کیفی از جمله تحلیل محتوا بسیار قوی و کارآمد می‌باشد.

جدول (۳)- کدهای محوری، مقوله‌های فرعی و کدهای پایه

کد محوری	مقوله فرعی	کد اولیه
بعد نگرشی-فرهنگی	نگرش مدیران ارشد مالیاتی نسبت به فرهنگ مالیاتی	تأکید بر نقش مالیات در توسعه اقتصادی کشور
		تخفیفات و معافیت مالیاتی یکسان
		اقتدارگرایی مالیاتی
		انصاف و عدالت مالیاتی
		توجه به هنجارهای اجتماعی، شخصی و روانشناختی
		شفاف‌بودن قوانین مالیاتی
		اجرای کامل قوانین مالیاتی و ضمانت اجرای قوانین
		رفع پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی
بعد قانون‌گذاری	قوانین و مقررات مالیاتی	تدوین مجازات های بازدارنده
		بهبود سیاست های اقتصادی، فرهنگی در سطوح کلان
		سهولت اجرای قانون
		تغییر و اصلاح قوانین دست و پاگیر
		به‌روز رسانی قوانین متناسب با تغییرات جهانی
بعد ارتباطی	وسایل ارتباط جمعی	بهبود کارکردهای مطبوعات، رادیو و تلویزیون درخصوص مالیات
		بازنگری وظایف اجتماعی وسایل ارتباط جمعی و معرفی صحیح عملکردهای آنها در سطح جامعه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

کد محوری	مقوله فرعی	کد اولیه
		برخورد مناسب و احترام متقابل بین مأموران مالیاتی و مؤدیان مالیاتی
		همکاری اصناف درخصوص تکالیف قانونی و صنفی آنها
	اتحادیه‌ها و مجامع صنفی	کاهش تضاد منافع و تعارض میان سازمانی مالیاتی و اتحادیه‌ها و مجامع صنفی
		تدوین صورتحساب با رعایت قانون نظام صنفی و حاوی مشخصات متعاملین و مورد معامله
		تأمین و افزایش درآمدهای مالیاتی پایدار در جهت توسعه
		سلامت اقتصادی مسئولان
بعد نظام مالیاتی	طراحی و راه‌اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور	بهبود تولید ملی و توزیع درآمد در کشور
		شفافیت فرایند وصول مالیات
		توسعه عدالت اجتماعی و اقتصادی کشور
		توسعه و تکمیل نظام مالیات بر درآمد مشاغل
		سهم بالای بخش های معاف از مالیات و محدود بودن پایه های مالیاتی
	نرخ‌ها و ضرایب مالیاتی	تعیین ضرایب مالیاتی بر اساس اوضاع اقتصادی کشور و نظر جمعی نمایندگان به صورت سالانه
		هوشمندسازی با رویکرد حاکمیت داده ها و ارائه خدمات الکترونیک
		تقویت زیرساخت های نرم افزاری و سخت‌افزاری
		مکانیزه کردن وصول مالیات
بعد پاسخگویی	شفافیت در فرآیندهای وصول مالیات	شفافیت سازی میزان وصول مالیات و هزینه کرد آن (به ویژه عوارض ارزش افزوده)
		کاهش مراجعات حضوری
		تسهیل ارسال اظهارنامه و تکالیف مؤدیان بااستفاده از فناوری
بعد آگاهی‌بخشی مالیاتی	اطلاع رسانی و افزایش آگاهی مردم	جلب مشارکت عمومی در پرداخت مالیات جهت کمک به توسعه کشور
		شفاف‌سازی کارآمدی مصارف مالیاتی برای عموم جامعه
		عملکرد براساس مسئولیت اجتماعی
		کاهش فرار و کتمان درآمدهای مالیاتی
		جلب اعتماد ذینفعان با عدالت محوری
بعد رفتاری	رفتار مالیاتی مؤدیان	افزایش رضایتمندی مؤدیان
		ارتقای سطح تمکین داوطلبانه
		افزایش رغبت و انگیزه مؤدیان
		ارائه اظهار نامه مالیاتی شفافیت و خود اظهاری

منبع: یافته‌های تحقیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

جهت اطمینان از صحت اجرای تحلیل محتوا به منظور شناسایی عوامل، معیارهای ارزیابی پژوهش کیفی معرفی شده توسط لینکن و گوبا مورد استفاده قرار گرفته است [Abooyee Ardakan, Bairamzadeh & Soltan Mohammadi, 2020: 13)[1]. این معیارها عبارتند از : اعتبار درونی و اعتبار بیرونی، قابلیت اطمینان و قابلیت تایید. نحوه سنجش هر یک از این معیارها در جدول ۴ بیان شده است.

جدول (۴) ـ معیارهای ارزیابی پژوهش کیفی

ردیف	معیار	نحوه سنجش
۱	قابلیت اعتبار (اعتبار درونی)	در پژوهش حاضر اطلاعات مورد نیاز با استفاده از مصاحبه با خبرگان جمع‌آوری گردید. پس از تحلیل محتوای مصاحبه‌ها، نتایج به خبرگان ارائه و توسط آنها تایید شد.
۲	قابلیت انتقال (اعتبار بیرونی)	تمامی محتوای مصاحبه‌ها ضبط، یادداشت‌برداری و کدگذاری شدند.
۳	قابلیت اطمینان	کلیه مراحل و نتایج پژوهش توسط یکی از خبرگان مورد بازبینی قرار گرفت و مراحل و نتایج برای اخذ تایید در اختیار کلیه خبرگان قرار گرفت.
۴	قابلیت تایید	کلیه تفسیرها و نتایج در جلسات با خبرگان متعدد مطرح و مورد بحث و بررسی قرار گرفتند تا اجماع حاصل شد.

منبع: یافته‌های تحقیق

مدلسازی ساختاری تفسیری

در فاز دوم تحقیق جهت شناسایی روابط میان عوامل مؤثر بر رفتار مؤدیان مالیاتی از مدلسازی ساختاری تفسیری استفاده شده است. مدلسازی ساختاری تفسیری یکی از روش‌های اکتشافی طراحی مدل در مدیریت است که ایده اولیه آن توسط وارفیلد (۱۹۷۴) مطرح و توسط سیج (۱۹۷۷) معرفی گردید. این نوع مدلسازی در توسعه درک موقعیت های پیچیده بسیار مفید باشد. در ادامه به مراحل انجام این روش به منظور مدلسازی عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان اشاره شده است. مدلسازی ساختاری تفسیری روشی برای تشخیص پیوندها بین مجموعه‌ای از عوامل مرتبط با یک پدیده است در آن مجموعه‌ای از عوامل مرتبط مستقیم و غیرمستقیم در یک مدل کاملاً سیستماتیک سازماندهی شده‌اند. در شناسایی و بررسی یک پدیده درک پیوند ساختاری بین عوامل مرتبط با آن به جای ارزیابی مستقل آنها زمانی که عوامل متعددی با آن پدیده مرتبط هستند، به درک آن و کمک به بهبود آن بسیار مؤثرتر است. بنابراین می‌توان گفت، این نوع مدل‌سازی به درک روشنی از نحوه تعامل عوامل پیچیده مرتبط با یک پدیده کمک می‌کند. در ادامه به مراحل انجام این روش به صورت گام به گام به منظور مدلسازی عوامل مؤثر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

بر رفتار مالیاتی مؤدیان اشاره شده است [4](Azar, Khosravani & Jalali, 2016:258-262). در این فاز تحقیق به منظور سطح‌بندی متغیرها و ترسیم مدل ساختاری تفسیری و نمودار میک‌مک از نرم‌افزار MICMAC استفاده شده است.

مرحله ۱: در گام نخست این تکنیک باید عوامل مؤثر بر پدیده مورد نظر مشخص و تعیین شوند. عواملی که در فاز قبل با تحلیل محتوای مصاحبه‌های انجام شده با خبرگان شناسایی شدند، به عنوان عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان مد نظر قرار می‌گیرند. جدول۵ نشان دهنده عوامل و کد مرتبط با آنها می‌باشد.

جدول (۵)- عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان

کد عامل	نام عامل	کد عامل	نام عامل
C01	رفتار مالی مؤدیان	C06	قوانین و مقررات مالیاتی
C02	شفافیت در فرآیندهای وصول مالیات	C07	نگرش مدیران ارشد مالیاتی به فرهنگ مالیاتی
C03	نرخ‌ها و ضرائب مالیاتی	C08	طراحی و راه‌اندازی نظام جامع مالیاتی
C04	اتحادیه‌ها و مجامع صنفی	C09	اطلاع‌رسانی و افزایش آگاهی مردم
C05	وسایل ارتباط جمعی		

منبع: یافته‌های تحقیق

مرحله ۲: ماتریس خود تعامل ساختاری(SSIM) بر اساس نظر خبرگان تکمیل می‌شود. این ماتریس نشان دهنده روابط زوجی بین متغیرها است. نمادهای مورد استفاده برای نشان دادن جهت رابطه بین پارامترهای i (عامل سطر) و j (عامل ستون) عبارتند از:

V: اگر پارامتر i بر پارامتر j تأثیر بگذارد.

A: اگر پارامتر j بر پارامتر i تأثیر بگذارد.

X: اگر پارامتر i و پارامتر j روی یکدیگر تأثیر بگذارند.

O: اگر پارامتر i و پارامتر j به هم مرتبط نباشند و تأثیری بر یکدیگر نداشته باشند.

ماتریس خود تعاملی ساختاری مطالعه حاضر در جدول ۶ ارائه شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

جدول (۶)ـ ماتریس خود تعاملی ساختاری عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی

	C01	C02	C03	C04	C05	C06	C07	C08	C09
C01		A	A	A	A	O	O	A	A
C02			A	A	A	A	A	A	X
C03				X	O	A	A	A	V
C04					V	A	A	A	O
C05						A	A	A	V
C06							X	X	V
C07								X	V
C08									O
C09									

منبع: یافته‌های تحقیق

مرحله ۳: ماتریس دستیابی اولیه بر اساس ماتریس خودتعاملی ساختاری تشکیل می‌شود. ماتریس دستیابی اولیه از تبدیل ماتریس خودتعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی (صفر و یک) حاصل می‌شود. جدول ۷ نشان‌دهنده ماتریس دستیابی اولیه می‌باشد. برای جایگزینی اعداد صفر و یک به جای نمادهای چهارگانه‌ی ماتریس خود تعاملی ساختاری و تشکیل ماتریس دستیابی اولیه از قواعد زیر استفاده می‌شود:

اگر خانه (i,j) در ماتریس خود تعاملی ساختاری نماد V گرفته باشد، خانه‌ی مربوطه در ماتریس دستیابی عدد یک می‌گیرد و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد صفر می‌گیرد.

اگر خانه (i,j) در ماتریس خود تعاملی ساختاری نماد A گرفته باشد، خانه‌ی مربوطه در ماتریس دستیابی عدد صفر می‌گیرد و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد یک می‌گیرد.

اگر خانه (i,j) در ماتریس خود تعاملی ساختاری نماد X گرفته باشد، خانه‌ی مربوطه در ماتریس دستیابی عدد یک می‌گیرد و خانه‌ی قرینه‌ی آن نیز عدد یک می‌گیرد.

اگر خانه (i,j) در ماتریس خود تعاملی ساختاری نماد O گرفته باشد، خانه‌ی مربوطه در ماتریس دستیابی عدد صفر می‌گیرد و خانه‌ی قرینه‌ی آن نیز عدد صفر می‌گیرد. در قطر اصلی ماتریس دستیابی اولیه نیز عدد یک قرار می‌گیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

جدول (۷)- ماتریس دستیابی اولیه عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان

	C01	C02	C03	C04	C05	C06	C07	C08	C09
C01	1	0	0	0	0	0	0	0	0
C02	1	1	0	0	0	0	0	0	1
C03	1	1	1	1	0	0	0	0	1
C04	1	1	1	1	1	0	0	0	0
C05	1	1	0	0	1	0	0	0	1
C06	0	1	1	1	1	1	1	1	1
C07	0	1	1	1	1	1	1	1	1
C08	1	1	1	1	1	1	1	1	0
C09	1	1	0	0	0	0	0	0	1

منبع: یافته‌های تحقیق

مرحله۴: ماتریس دستیابی نهایی بر اساس ماتریس دستیابی اولیه تشکیل می‌شود. پس از به دست آمدن ماتریس دستیابی اولیه، باید سازگاری درونی آن بررسی و در صورت عدم برقراری این شرط ماتریس اصلاح و روابط از قلم افتاده جایگزین شوند. بدین صورت که اگر a و b باهم در ارتباط باشند و b و c نیز باهم رابطه داشته باشند، آنگاه a و c باهم در ارتباط هستند. پس از برقراری این شرط، ماتریس دستیابی نهایی حاصل می‌شود. یعنی اگر براساس روابط ثانویه باید اثرات مستقیم لحاظ شده باشد اما در عمل رخ نداده باشد باید جدول تصحیح شود و رابطه ثانویه را نیز نشان داد. ماتریس دستیابی نهایی عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان در جدول ۸ ارائه شده است. (مقادیر تصحیح شده با علامت * نشان داده شده‌اند.)

جدول۸- ماتریس دستیابی نهایی عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان

	C01	C02	C03	C04	C05	C06	C07	C08	C09
C01	1	0	0	0	0	0	0	0	0
C02	1	1	0	0	0	0	0	0	1
C03	1	1	1	1	*1	0	0	0	1
C04	1	1	1	1	1	0	0	0	*1
C05	1	1	0	0	1	0	0	0	1
C06	*1	1	1	1	1	1	1	1	1
C07	*1	1	1	1	1	1	1	1	1
C08	1	1	1	1	1	1	1	1	*1
C09	1	1	0	0	0	0	0	0	1

منبع: یافته‌های تحقیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

مرحله۵: تعیین روابط و سطح بندی ابعاد و شاخص‌ها

برای تعیین سطح و اولویت متغیرها، مجموعه‌ی دستیابی (خروجی) و مجموعه‌ی پیش‌نیاز (ورودی) برای هر عامل تعیین می‌شود. مجموعه‌ی دستیابی هر معیار شامل عواملی می‌شود که از طریق این معیار می‌توان به آن‌ها رسید (مجموعه‌ای که در آن سطرهای ماتریس دستیابی نهایی عدد یک باشند) و مجموعه‌ی پیش‌نیاز شامل عواملی می‌شود که از طریق آن‌ها می‌توان به این معیار رسید (مجموعه‌ای که در آن ستون‌های ماتریس دستیابی نهایی عدد یک باشند). سپس عناصر مشترک در مجموعه‌ی خروجی و ورودی برای هر عامل مشخص می‌شوند. جدول ۹ مجموعه ورودی‌ها و خروجی‌های هر عامل را نشان می‌دهد.

پس از تعیین این مجموعه‌ها نوبت به تعیین سطح عوامل می‌رسد. منظور از سطح عوامل این است که کدام عوامل بر سایر عوامل تأثیرگذارند یا از سایر عوامل تأثیر می‌پذیرند. عواملی که در بالاترین سطح(سطح یک) قرار می‌گیرند، تحت تأثیر سایر عوامل بوده و عامل دیگری را تحت تأثیر قرار نمی‌دهند. در اولین جدول (جدول تعیین سطح) عاملی دارای بالاترین سطح می‌باشد که مجموعه‌ی دستیابی و عناصر مشترک آن کاملاً یکسان باشند. پس از تعیین این عامل یا عوامل، آنها از جدول حذف می‌شوند و با سایر عوامل باقی مانده، جدول بعدی تشکیل می‌شود. در جدول دوم نیز همانند جدول اول عوامل سطح دوم مشخص می‌شود. این عوامل، عوامل سطح یک را تحت تأثیر قرار می‌دهند و خود تحت تأثیر عوامل سطح سه هستند. این کار تا تعیین سطح تمام عوامل ادامه می‌یابد.

جدول (۹)- مجموعه‌ی ورودی‌ها و خروجی‌های هر عامل

کد عامل	مجموعه‌ی خروجی (اثرگذاری)	مجموعه‌ی ورودی (اثرپذیری)	اشتراک
C01	C01	C01, C02, C03, C04, C05, C06, C07, C08, C09	C01
C02	C01, C02, C09	C02, C03, C04, C05, C06, C07, C08, C09	C02, C09
C03	C01, C02, C03, C04, C05, C09	C03, C04, C06, C07, C08	C03, C04
C04	C01, C02, C03, C04, C05, C09	C03, C04, C06, C07, C08	C03, C04
C05	C01, C02, C05, C09	C03, C04, C05, C06, C07, C08	C05
C06	C01, C02, C03, C04, C05, C06, C07, C08, C09	C06, C07, C08	C06, C07, C08
C07	C01, C02, C03, C04, C05, C06, C07, C08, C09	C06, C07, C08	C06, C07, C08
C08	C01, C02, C03, C04, C05, C06, C07, C08, C09	C06, C07, C08	C06, C07, C08
C09	C01, C02, C09	C02, C03, C04, C05, C06, C07, C08, C09	C02, C09

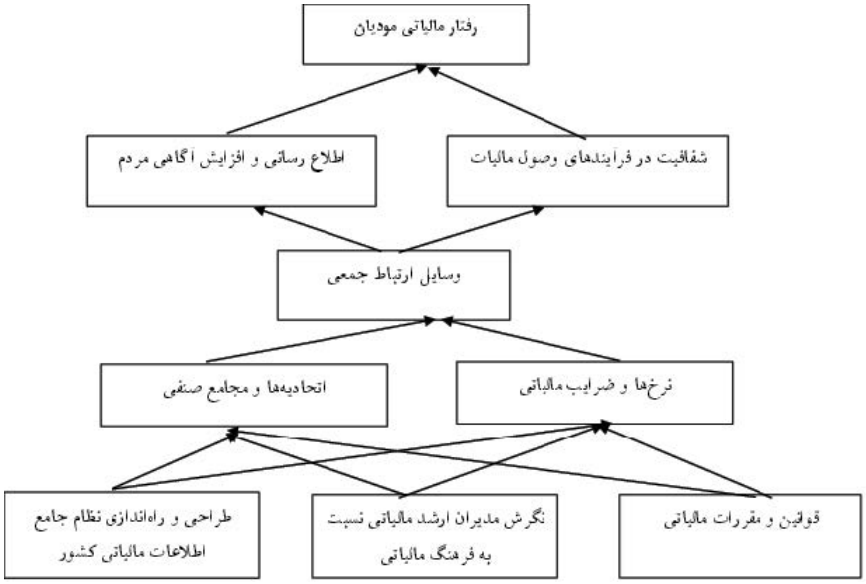
منبع: یافته‌های تحقیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

بنابراین براساس نتایج مدلسازی ساختاری-تفسیری، متغیر رفتار مالی مؤدیان (C01) عصر سطح نخست می‌باشد. متغیرهای شفافیت در فرآیندهای وصول مالیات (C02) و اطلاع‌رسانی و افزایش آگاهی مردم (C09) در سطح دو قرار دارند. متغیر وسایل ارتباط جمعی (C05) در سطح ۳ قرار دارد. متغیرهای نرخ‌ها و ضرائب مالیاتی (C03) و اتحادیه‌ها و مجامع صنفی (C04) در سطح چهار قرار دارند. در نهایت قوانین و مقررات مالیاتی (C06)، نگرش مدیران ارشد مالیاتی به فرهنگ مالیاتی (C07) و طراحی و راه‌اندازی نظام جامع مالیاتی (C08) سطح پنجم و زیربنایی‌ترین عناصر مدل می‌باشند. الگوی نهائی سطوح متغیرهای شناسائی شده در شکل ۱ نمایش داده شده است. در این نگاره روابط عناصر هر سطح بر عناصر سطح زیرین و همچنین روابط درونی عناصر هر سطر نشان داده شده است.

شکل (۱)- الگوی روابط عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان



منبع: یافته‌های تحقیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

تحلیل قدرت نفوذ-وابستگی (نمودار میک‌مک)

در مدل ساختاری تفسیری روابط متقابل و تأثیرگذاری بین عوامل و ارتباط عوامل سطوح مختلف به خوبی نشان داده شده است که موجب درك بهتر فضای تصمیم‌گیری به وسیله مدیران می‌شود. جهت تحلیل دقیق‌تر عوامل، تحلیل قدرت نفوذ و وابستگی عوامل نیز بر اساس ماتریس دسترسی نهایی انجام می‌شود. قدرت نفوذ عبارت است از جمع سطری در ماتریس دستیابی نهایی و میزان وابستگی عبارت است از جمع ستونی در ماتریس دستیابی نهایی (جدول۱۰) و نمودار قدرت-وابستگی برای عوامل مورد مطالعه در شکل۲ نشان داده شده است.

جدول(۱۰)- قدرت نفوذ و میزان وابستگی عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان

متغیرهای پژوهش	میزان وابستگی	قدرت نفوذ
رفتار مالی مؤدیان (C01)	۹	۱
شفافیت در فرآیندهای وصول مالیات (C02)	۸	۳
نرخ‌ها و ضرائب مالیاتی (C03)	۵	۶
اتحادیه‌ها و مجامع صنفی (C04)	۵	۶
وسایل ارتباط جمعی (C05)	۶	۴
قوانین و مقررات مالیاتی (C06)	۳	۹
نگرش مدیران ارشد مالیاتی به فرهنگ مالیاتی (C07)	۳	۹
طراحی و راه‌اندازی نظام جامع مالیاتی (C08)	۳	۹
اطلاع‌رسانی و افزایش آگاهی مردم (C09)	۸	۳

منبع: یافته‌های تحقیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

بر اساس قدرت وابستگی و نفوذ متغیرها، می توان دستگاه مختصاتی تعریف کرد و آن را به چهار قسمت مساوی تقسیم نمود. در این تحلیل متغیرها به چهار گروه خودمختار، وابسته، پیوندی (رابط) و مستقل تقسیم می‌شوند.

خودمختار: متغیرهای خودمختار میزان وابستگی و قدرت هدایت کمی دارند این معیارها عموما از سیستم جدا می‌شوند زیرا دارای اتصالات ضعیف با سیستم هستند. تغییری در این متغیرها باعث تغییر جدی در سیستم نمی‌شود. بر اساس تحلیل MICMAC هیچ متغیری در ربع اول یعنی ناحیه خودمختار قرار نگرفته است.

وابسته: متغیرهای وابسته دارای وابستگی قوی و هدایت ضعیف هستند این متغیرها اصولا تأثیرپذیری بالا و تأثیرگذاری کمی روی سیستم دارند. رفتار مالی مؤدیان (C01)، شفافیت در فرآیندهای وصول مالیات (C02) و اطلاع‌رسانی و افزایش آگاهی مردم (C09) نیز از وابستگی بالا اما نفوذ اندکی برخوردار است بنابراین متغیرهای وابسته محسوب می‌شوند.

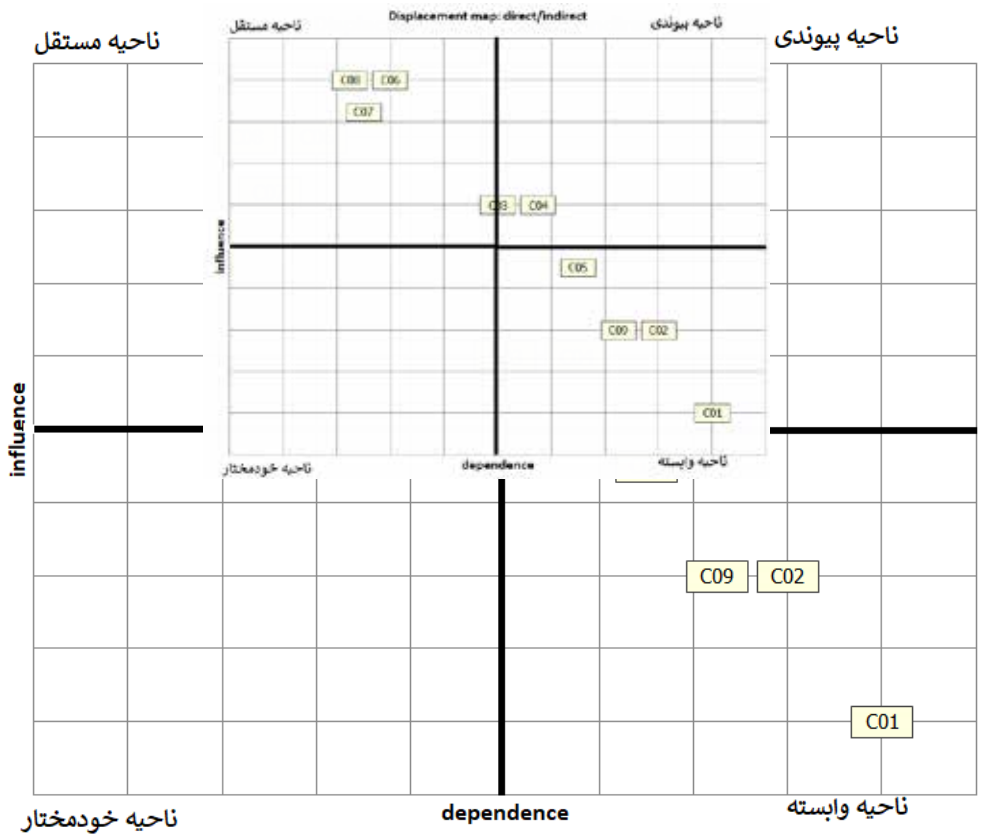
مستقل: متغیرهای مستقل دارای وابستگی کم و هدایت بالا می‌باشند به عبارتی دیگر تأثیرگذاری بالا و تأثیرپذیری کم از ویژگی‌های این متغیرها است. براساس نمودار قدرت نفوذ-وابستگی متغیرهای قوانین و مقررات مالیاتی (C06)، نگرش مدیران ارشد مالیاتی به فرهنگ مالیاتی (C07) و طراحی و راه‌اندازی نظام جامع مالیاتی (C08) قدرت نفوذ بالایی داشته و تأثیرپذیری کمی دارند و در ناحیه متغیرهای مستقل قرار گرفته‌اند.

پیوندی: متغیرهای رابط یا پیوندی از وابستگی بالا و قدرت هدایت بالا برخوردارند به عبارتی تأثیرگذاری و تأثیرپذیری این معیارها بسیار بالاست و هر تغییر کوچکی بر روی این متغیرها باعث تغییرات اساسی در سیستم می شود. متغیرهای وسایل ارتباط جمعی (C05)، نرخ‌ها و ضرائب مالیاتی (C03) و اتحادیه‌ها و مجامع صنفی (C04) نیز قدرت نفوذ و میزان وابستگی بالایی دارد بنابراین متغیر پیوندی است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

شکل (۲)- نمودار قدرت نفوذ و میزان وابستگی (خروجی میک‌مک)



منبع: یافته‌های تحقیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

بحث و نتیجه‌گیری

درجه توسعه یافتگی اقتصادی هر کشور و نیز عوامل مؤثر در آن ، تحت تأثیر کیفیت عملکرد سیستم مالیاتی آن کشور قرار می‌گیرد. مالیات یکی از ارکان مهم در مدیریت امور مالی مؤدیان مالیاتی است. مالیات هزینه مالی اجباری بر مالیات‌دهندگان توسط دولت به منظور تأمین مالی طیف وسیعی از هزینه‌های دولت است. برای مؤدیان مالیاتی، مالیات به عنوان یک بدهی در نظر گرفته می‌شود، بنابراین لازم است برنامه‌ها یا استراتژی‌هایی برای مدیریت آن انجام شود. این امر نشان دهنده اهمیت شناسایی عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان مالیاتی می‌باشد. در این مطالعه با تحلیل محتوای اسناد و مصاحبه با خبرگان حوزه مالیات مهمترین عوامل مؤثر بر رفتار مالیاتی مؤدیان در ۷ عامل محوری و ۹ عامل فرعی شناسایی شدند. عامل محوری اول بعد نگرشی فرهنگی است که دربرگیرنده عامل نگرش مدیران ارشد مالیاتی نسبت به فرهنگ مالیاتی است. عامل محوری دوم بعد قانون‌گذاری است که دربرگیرنده قوانین و مقررات مالیاتی می‌باشد. عامل محوری سوم بعد ارتباطات است که دربرگیرنده وسایل ارتباط جمعی در حوزه مالیات است. عامل محوری چهارم بعد نظام مالیاتی است که شامل ۳ عامل اتحادیه‌ها و مجامع صنفی، طراحی و راه‌اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور و نرخ‌ها و ضرایب مالیاتی است. عامل محوری پنجم بعد پاسخگویی است که دربردارنده شفافیت در فرآیندهای وصول مالیات است. عامل محوری ششم بعد آگاهی‌بخشی مالیاتی است که دربرگیرنده اطلاع رسانی و افزایش آگاهی مردم در حوزه مالیات است و در نهایت عامل محوری هفتم بعد رفتاری است که دربرگیرنده رفتار مالی مؤدیان است.

از لحاظ میزان تأثیرگذاری متغیرهای نگرش مدیران ارشد مالیاتی به فرهنگ مالیاتی، قوانین و مقررات مالیاتی، طراحی و راه‌اندازی نظام جامع مالیاتی، نرخ‌ها و ضرائب مالیاتی و اتحادیه‌ها و مجامع صنفی بیشترین تأثیر را نسبت به سایر متغیرها و نیز رفتار مالیاتی مؤدیان مالیاتی دارند و می‌توان گفت جهت بهبود رفتار مالیاتی مؤدیان بیشترین توجه باید به این متغیرها معطوف گردد.

با توجه به میزان اهمیت این متغیرها پیشنهاد می‌شود با درنظر گرفتن نقش و جایگاه مالیات در اقتصاد کشور و ارائه تخفیف‌ها و معافیت مالیاتی یکسان، قوانین شفاف مالیاتی و بدون ابهام وضع و پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی رفع و اصلاح گردد. در این راستا توصیه می‌شود مسئولان ذی‌ربط با تدوین مجازات‌های بازدارنده به بهبود سیاست‌های اقتصادی، فرهنگی در سطوح کلان بپردازند. همچنین مدیران مالیاتی می‌توانند با کاهش تضاد منافع و تعارض میان سازمانی امور مالیاتی و اتحادیه‌ها و مجامع صنفی و تدوین صورتحساب با رعایت قانون نظام صنفی و حاوی مشخصات طرفین معامله در رفتار مالیاتی مؤدیان تأثیرگذار باشد و با رعایت احترام متقابل بین مأموران مالیاتی و مؤدیان مالیاتی می‌توان به افزایش همکاری اصناف درخصوص تکالیف قانونی و صنفی آنها دست یافت.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

جهت طراحی و راه‌اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور پیشنهاد می‌شود با تأمین و افزایش درآمدهای مالیاتی پایدار در جهت توسعه، اقدامات لازم را به عمل آورند. همچنین اصلاح زیرساختهای سخت‌افزاری و نرم‌افزاری جهت کاهش مراجعات حضوری و تسهیل ارسال اظهارنامه مؤدیان با استفاده از فناوری، در دستور کار مدیران ارشد قرار گیرد. در شرایطی که الکترونیکی شدن ارائه اظهارنامه مالیاتی و اجرای طرح جامع مالیاتی رابطه مستقیم کارکنان مالیاتی و مؤدیان را کاهش داده است اما همچنان بسیاری از مراجعه‌کنندگان به سازمان امور مالیاتی از نحوه برخورد و راهنمایی کارکنان سازمان امور مالیاتی انتقاد می‌کنند. به اعتقاد این افراد نظام مالیاتی کشور هم اکنون با دو مشکل اساسی مواجه است؛ نخستین مشکل فرهنگ برخورد کارکنان با مؤدیان است و دومین مشکلی که در زمینه پرداخت مالیاتی مورد تأکید مؤدیان مالیاتی قرار می‌گیرد، آماده نبودن زیرساخت‌های لازم برای انجام فرآیند مالیاتی به‌صورت الکترونیکی است. در حال حاضر مهم‌ترین سامانه‌های در حال تکمیل در سازمان امور مالیاتی سامانه مؤدیان و پایانه‌های فروشگاهی هستند که با عملیاتی شدن آنها بسیاری از مشکلات و فرارهای مالیاتی کشف خواهد شد و زمینه برای اجرای پایه‌های مالیاتی مانند مالیات بر مجموع درآمد که منجر به برقراری عدالت در مالیات‌ستانی خواهد شد، به وجود می‌آید. سامانه مؤدیان و پایانه فروشگاهی تمام اطلاعات و تراکنش های بانکی و عملکرد تک تک اشخاص جامعه حتی افرادی که مؤدی نیستند را هم در برگرفته و همچنین کلیه فعالیت‌های مؤدیان اعم از فعالان اقتصادی ثبت شده و فعالان غیراقتصادی در سامانه مؤدیان و پایانه فروشگاهی رصد می‌شود. سامانه مؤدیان به راحتی می‌تواند با فرار مالیاتی مبارزه کند و با این سامانه می‌توان از فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی و غیرشفاف نیز مالیات دریافت کرد. پس می‌توان عدالت مالیاتی، افزایش درآمد و کاهش فرارهای مالیاتی را از مزیت‌های سامانه مؤدیان برشمرد. در این راستا به منظور ایجاد شفافیت در فرآیندهای وصول مالیات پیشنهاد می‌شود، هوشمندسازی فرایندها با رویکرد حاکمیت داده‌ها و ارائه خدمات الکترونیک به کمک تقویت زیرساخت‌های نرم افزاری و سخت‌افزاری و مکانیزه کردن وصول مالیات در دستور کار قرار گیرد. علاوه بر موارد مذکور، شفاف‌سازی میزان وصول مالیات و هزینه‌کرد آن (به ویژه عوارض ارزش افزوده) نیز پیشنهاد می‌شود.

بهبود کارکردهای مطبوعات، رادیو و تلویزیون درخصوص مالیات به بازنگری وظایف اجتماعی وسایل ارتباط جمعی و معرفی صحیح عملکردهای آنها در سطح جامعه بستگی دارد و به این مهم باید بیش از پیش پرداخته شود. همچنین اقدامات مقتضی جهت تدوین ضرایب مالیاتی با حضور نمایندگان بانک مرکزی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی و تعیین ضرایب مالیاتی بر اساس اوضاع اقتصادی کشور و نظر جمعی نمایندگان به صورت سالانه صورت پذیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

فهرست منابع

1. Abooyee Ardakan, M., bairamzadeh, sona and Soltan Mohammadi, neda (2020). Electronic Banking Strategic Planning by Scenario under Uncertainty Conditions, Journal of Strategic Management Studies, 12(45): 1–22. Available at: http://www.smsjournal.ir/article_118141.html. (Persian)
2. Alizadeh, M. et al. (2020). The Role of the Authority of the Tax Administration in the Effect of Distributive and Procedural Justice on Tax compliance, Journal_of_Tax_Research, 28(47): 129–155. doi: 10.52547/taxjournal.28.47.129. (Persian)
3. Asgari, H., Roozitalab, A. and Mansouri, A. (2021). Behavioral Analysis of Willingness to Pay Taxes (A Case Study of Semnan Industrial Town), Journal_of_Tax_Research, 29(49): 7–32. doi: 10.52547/taxjournal.29.49.7. (Persian)
4. Azar, A., Khosravani, F. and Jalali, R. (2016) Soft Operation Research (Problem Structuring Approaches). Tehran: Industrial Management Institute. (Persian)
5. Batrancea, L. et al. (2019) 'Trust and Power as Determinants of Tax Compliance across 44 Nations', Journal of Economic Psychology, 74, 102191. doi: 10.1016/J.JOEP.2019.102191.
6. Capasso, S. et al. (2021). Fiscal Transparency and Tax Ethics: Does Better Information Lead to Greater Compliance?', Journal of Policy Modeling, 43(5): 1031–1050.
7. Chuenjit, P. (2014). The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration, Journal of Population and Social Studies [JPSS], 22(1): 14–34. doi: 10.14456/jpss.2014.4.
8. Creswell, J. W. and Creswell, J. D. (2017). Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches. Sage publications.
9. Eivani, F. et al. (2022). The Role of Individual Competence and Job Satisfaction of Tax Auditors in Improving the Level of Authority Tax Administration : Investigating the Role of Tax Collection Time Pressure Limitation, Journal_of_Tax_Research, 29(52): 79–108. doi: 10.52547/taxjournal.29.52.79. (in Persian)
10. Fjeldstad, O. (2014). Tax and Development: Donor Support to Strengthen Tax Systems in Developing Countries', Public Administration and Development, 34(3): 182–193. doi: https://doi.org/10.1002/pad.1676.
11. Fuest, C. and Riedel, N. (2009). Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Expenditures in Developing Countries: A Review of the Literature, Report prepared for the UK Department for International Development (DFID), 44.
12. Gemmell, N. and Hasseldine, J. (2012). The Tax Gap: A Methodological Review,

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]

Advances in Taxation, 20: 203–231. doi: 10.1108/S1058_7497(2012) 0000020011/FULL/XML.

13. Izadi, S., RahmatAlahi, H. and HabibNezhad, S. A. (2020). .The Desirable Tax Compliance Model in Iran: Combined Model, Journal_of_Tax_Research, 28(45): 155–181. doi: 10.29252/taxjournal.28.45.155. (in Persian)
14. Kaghazloo, F. and Borrego, A. C. (2021). Designing a Model of the Factors Affecting Tax Professionals, Tax Noncompliant Behaviour Using The ISM Approach, Public Organization Review, 22(4): 1099–1120. doi: 10.1007/S11115_021_00572_Y/TABLES/6.
15. Kenny, L. W. and Winer, S. L. (2006). Tax Systems in the World: An Empirical Investigation into the Importance of Tax Bases, Administration Costs, Scale and Political Regime, International Tax and Public Finance, 13(2–3): 181–215. doi: 10.1007/S10797_006_3564_7/METRICS.
16. Khlif, H. and Achek, I. (2015). The Determinants of Tax Evasion: a Literature Review, International Journal of Law and Management, 57(5): 486–497. doi: 10.1108/IJLMA_03_2014_0027/FULL/XML.
17. Manzoor, D. (2022). Analyzing the Behavior of Tax Compliancy in Iran: A Game Theoretical Approach TT, Journal_of_Tax_Research, 30(55): 127–150. doi: 10.52547/taxjournal.30.55.5. (Persian)
18. Moradi, M. and Miralmasi, A. (2016). Types of Coding in Qualitative Research. Available at: https://analysisacademy.com/4428/انواع-کدگذاری-در-پایان-نامه-کیفی.html. (Persian)
19. Saunders, M., Lewis, P. and Thornhill, A. (2009). Research Methods for Business Students. Pearson education.
20. Seno, R. et al. (2022). The Influence of Hofstede's Cultural Dimension on Tax Compliance Behaviour of Tax Practitioners, Asian Review of Accounting, 30(1): 77–96. doi: 10.1108/ARA_10_2020_0153.
21. Vincent, R. C. (2023). Vertical Taxing Rights and Tax Compliance Norms, Journal of Economic Behavior & Organization, 205: 443–467.
22. Al zaqeba, M. and AL_Rashdan, M. (2020). Extension of the Tpb in Tax Compliance Behavior: The Role of Moral Intensity and Customs Tax. Available at: https://papers.ssrn.com/abstract=3614313 (Accessed: 1 January 2023).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.6]