

## An analysis on the promotion of tax compliance using the meta-combination method

Fattah Sharifzadeh<sup>1</sup> , Vajhollah Ghorbanzadeh<sup>1</sup> , Ramezan Ali Marvi<sup>2</sup> , Bashir Naddaf<sup>1</sup> 

1- Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran

2- Faculty of Economics, Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran

### Receive:

01 April 2023

### Revise:

29 May 2023

### Accept:

12 August 2023


### Abstract

The purpose of this research is to analyze the promotion of tax compliance using the meta-combination method. This research is applicable in terms of purpose, qualitative in terms of the way of collecting data, and with a meta-composite approach in terms of the method of conducting the research, using the approach of Barroso and Sandlowski (2007) that the steps of this research are based on the seven-step method to review the research literature. The statistical population of the research includes the results of research conducted in countries that have analyzed the promotion of tax compliance. For data analysis, meta-combination method was used. In this study, to identify the components of tax compliance, first the screening criteria and analysis on the conducted researches finally led to the selection of 23 documents that met all the requirements set by the review protocol. By examining these documents, 26 codes were identified as organizing themes and were introduced in the form of 5 comprehensive theme codes with the titles "cultural norm, social values, central norm, rule of law, executive guarantees".

### Keywords:

tax,  
tax compliance,  
tax accountability,  
cultural norm,  
social values

**Please cite this article as (APA):** Sharifzadeh, F., Ghorbanzadeh, V., Marvi, R. A., & Naddaf, B. (2024). An analysis on the promotion of tax compliance using the meta synthesis method. *Journal of value creating in Business Management*, 3(4), 271-295.

 <https://doi.org/10.22034/jvcbm.2024.416072.1187>



**Publisher:** Iranian Business Management Association

**Creative Commons:** CC BY 4.0



**Corresponding Author:** Fattah Sharifzadeh

**Email:** sharifzadeh\_f@atu.ac.ir

## Extended Abstract

### Introduction

One of the most important and fundamental ways to increase tax revenues and achieve the aforementioned goals in this sector is to try to increase tax compliance. Studies show that the higher the percentage of tax compliance in a tax system, the more the amount of revenue collected by the tax sector, and macroeconomic indicators such as the ratio of taxes to GDP, the ratio of actual tax revenues to the predicted tax revenues in the budget, and the ratio of voluntarily paid tax revenues to all collected tax revenues increases. Considering the importance of the issue, the aim of the current research is to provide a governance framework to promote tax compliance (Salaudeen & Abdulwahab, 2022).

There are two different approaches to discuss the issue of tax compliance. One of them is the economic approach based on the theory of public choice (Allingham & Sandmo, 1972), whereby taxes are either systematically paid or taxpayers avoid paying taxes. In addition, there is another approach called "social-psychological approach" whereby tax compliance is determined through psychological factors such as considerations of tax justice and a sense of moral identity (Khalid, 2022). One of the main theoretical areas in the category of taxpayers' compliance is the "deterrence theory" (Becker, 1968). In this theory, it is assumed that taxpayers seek to maximize their expected utility from a gamble called "non-compliance", which is based on the balance of benefits obtained from the success of tax evasion, against the expected risk of detection and tax crimes (Sandmo, 2005). The final result of the said theory is that compliance is highly dependent on tax audits and penalties. In other words, taxpayers will pay their taxes due to the fear of crimes (Alabede, 2011).

Based on this, the current research is looking for an answer to this question: What is the analysis of improving tax compliance using the meta-combination method?

### Theoretical Framework

#### Tax compliance

The meaning of corporate tax compliance is that taxpayers comply with the country's tax laws and regulations. This compliance includes registering in the tax system, submitting declarations, maintaining and presenting documents, calculating reports, and paying the tax debt correctly and in full at the appointed time, so tax compliance means complying with the tax law on the part of the taxpayer, which ultimately leads to an increase in government income tax and improving the society (Mohammadi et al, 2023).

#### Accountability

In a simple definition, it can be said that accountability is making specific people responsible for ensuring the performance of assigned tasks, in a certain time and according to the methods and criteria agreed upon or stipulated in the law. Also, accountability is defined as giving a reason and asking for the work done. In this definition, the existence of the right to question is assumed for a specific individual, group or organization; therefore, basically the question is based on the right, and this right forces the other to respond (Tax Affairs Organization of the country, 2018)).

Yu (2022) examined the tax structure and corporate tax compliance: Evidence from China; which empirically examines the effect of tax structure on corporate tax compliance using Chinese industrial enterprise database and provincial data. The results show that relying more on indirect taxes leads to a decrease in corporate tax compliance, while increasing the proportion of direct taxes on total tax revenues significantly increases corporate tax compliance. To overcome endogeneity, robustness is tested using instrumental variables and other robustness checks, such as changing variables and changing time ranges. Analysis of the

mechanism shows that improving the quality of governance and increasing tax efforts will be useful to reduce the complexity of the tax system. This paper examines the impact of the tax system on corporate tax behavior from the perspective of tax structure, which also provides precise empirical evidence for tax reform in China.

Sarmad et al, (2022) in a research titled "Corporate Taxation and Firm-Specific Capital Structure Determinants: Evidence from UK and US Multinational Corporations" examines whether the effective tax rate and firm-specific factors (such as firm size, growth opportunities, tangibility, risk, profitability, non-debt tax shields and liquidity) affect the capital structure of multinational companies in the energy sector. In this research, fixed effect and random effect regression models were used to test balanced panel data sets of multinational companies based in the United Kingdom and the United States of America during the period of 2011-2019, during which the positive and significant effect, evident tax shields, risk, profitability and non-debt over the criteria of long-term debt and total capital structure. However, in the case of short-term debt, it was shown to be significantly negatively related to tangibility, non-debt tax shields and liquidity; and positively related to firm risk. Therefore, the effective tax rate and company size have a significant negative relationship with leverage, the choice of multinational companies and liquidity has a significant inverse relationship with long-term debt, the results significantly contribute to the evaluation of multinational companies in the energy sector, and shows how managers can achieve an optimal level of capital structure.

### Research methodology

This research is applicable in terms of purpose, qualitative in terms of the way of collecting data, and with a meta-composite approach in terms of the method of conducting the research, using the approach of Barroso and Sandlowski (2007) that the steps of this research are based on the seven-step method to review the research literature. The statistical population of the research includes the results of research conducted in countries that have analyzed the promotion of tax compliance.

### Research findings

For data analysis, meta-combination method was used. In this study, to identify the components of tax compliance, first the screening criteria and analysis on the conducted researches finally led to the selection of 23 documents that met all the requirements set by the review protocol. By examining these documents, 26 codes were identified as organizing themes and were introduced in the form of 5 comprehensive theme codes with the titles "cultural norm, social values, central norm, rule of law, executive guarantees".

### Conclusion

The current research has been carried out with the purpose of analysis on the promotion of tax compliance using meta-combination method. The results of this research are in agreement with the results of Yu (2022), Sarmad et al, (2022), Teymuri et al, (2022), Mohajeri et al, (2022), Bizaval (2020), Hasanvand et al, (2020), Tang (2020), Guzel (2018), and Lin et al, (2018).

Yu (2022) showed that relying more on indirect taxes leads to lower corporate tax compliance, while increasing the proportion of direct taxes on total tax revenues significantly increases corporate tax compliance. To overcome endogeneity, robustness is tested using instrumental variables and other robustness checks, such as changing variables and changing time ranges. Analysis of the mechanism shows that improving the quality of governance and increasing tax efforts is useful for reducing the complexity of the tax system.

According to the obtained results, the following suggestions are provided:

The tax system should be developed in the direction of transparent economic information and the organization of tax laws and regulations; and one of the roots of corruption is not disseminating information in the economy and the lack of transparency of economic activities, and finally, conscious hiding of the income of taxpayers. In order to improve tax compliance, there is a need to create an integrated platform for the exchange of economic information from the basic provisions of upstream documents, and the information obtained from various devices and organizations helps to make the economic information clearer and more accurate. In order to encourage taxpayers to comply with taxes, many preconditions must be taken into consideration in the society so as to be able to achieve tax compliance by improving the tax culture.



## تحلیلی بر ارتقای تمکین مالیاتی با استفاده از روش فراترکیب

فتاح شریف زاده<sup>۱</sup>، وجه الله قربانی زاده<sup>۲</sup>، رمضانعلی مروی<sup>۳</sup>، بشیر نداف<sup>۲</sup>

۱- دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

۲- دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

۳- دانشکده اقتصاد، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

### چکیده

هدف این پژوهش تحلیلی بر ارتقای تمکین مالیاتی با استفاده از روش فراترکیب می‌باشد. این پژوهش از نظر هدف کاربردی، از نظر نحوه جمع‌آوری داده‌ها به شکل کیفی و از نظر روش اجرای پژوهش با رویکرد فراترکیب و با بهره از رویکرد باروسو و ساندلوسکی (۲۰۰۷) که گام‌های این پژوهش براساس روش هفت مرحله‌ای می‌باشد؛ جهت بررسی ادبیات تحقیق می‌باشد. جامعه آماری تحقیق شامل نتایج پژوهش‌های انجام شده در کشورهایی است که تحلیلی بر ارتقای تمکین مالیاتی را داشته‌اند. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش فراترکیب استفاده گردید. در این مطالعه برای شناسایی مولفه‌های تمکین مالیاتی، ابتدا معیارهای غربالگری و تجزیه و تحلیل بر روی پژوهش‌های انجام شده، نهایتاً منجر به انتخاب ۲۳ سند شد که تمام الزامات تعیین شده توسط پروتکل بررسی را برآورده می‌کردند. با بررسی این اسناد، ۲۶ کد به عنوان مضامین سازمان‌دهنده شناسایی و در قالب ۵ کد مضامین فراگیر با عناوین «هنجار فرهنگی، ارزش‌های اجتماعی، هنجار محوری، قانون مداری، ضمانت‌های اجرایی» معرفی شدند.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۲۱

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۲/۱۰/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۰۳

### کلید واژه‌ها:

مالیات،

تمکین مالیاتی،

پاسخگویی مالیاتی،

هنجار فرهنگی،

ارزش‌های اجتماعی

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

لطفاً به این مقاله استناد کنید (APA): شریف زاده، فتاح، قربانی زاده، وجه الله، مروی، رمضانعلی، نداف، بشیر. (۱۴۰۲). تحلیلی بر ارتقای تمکین مالیاتی با استفاده از روش فراترکیب. فصلنامه ارزش آفرینی در مدیریت کسب و کار. ۳(۴). ۲۷۱-۲۹۵.

doi <https://doi.org/10.22034/jvcbm.2024.416072.1187>



Creative Commons: CC BY 4.0



ناشر: انجمن مدیریت کسب و کار ایران

ایمیل: sharifzadeh\_f@atu.ac.ir

نویسنده مسئول: فتاح شریف زاده

## مقدمه

یکی از مهمترین و اصولیترین راههای افزایش درآمدهای مالیاتی و تحقق اهداف مذکور در این بخش، تلاش برای افزایش تمکین مالیاتی است. مطالعات نشان می‌دهد به هر اندازه درصد تمکین مالیاتی در یک سیستم مالیاتی بالاتر باشد، میزان درآمدهای وصولی بخش مالیاتی افزایش می‌یابد و شاخصهای کلان اقتصادی چون نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، نسبت درآمدهای واقعی مالیاتی به درآمد مالیاتی پیشینی شده در بودجه و نسبت درآمدهای مالیاتی داوطلبانه پرداخت شده به کل درآمدهای مالیاتی وصول شده افزایش می‌یابد. با توجه به اهمیت موضوع، هدف تحقیق حاضر ارائه یک چارچوب حکمرانی برای ارتقای تمکین مالیاتی می‌باشد (Salaudeen & Abdulwahab, 2022).

درآمدهای مالیاتی یکی از پایدارترین، سالم‌ترین و منطقی‌ترین منابع جهت تأمین هزینه‌های حاکمیتی دولت‌ها به شمار می‌رود که با گذشت زمان و تغییر رویکرد سازمان‌های وصول کننده مالیات، امروزه افزایش کارایی وصول از طریق ارتقاء درجه تمکین مالیاتی مد نظر است. به منظور دست یافتن به این هدف عوامل انگیزشی، نقش به سزایی خواهند داشت. در رویکردهای جدید اقتصادی تمکین مالیاتی باید پارامترهای غیراقتصادی از قبیل اجتماعی و روانشناختی نیز مورد بررسی قرار گیرند. گروهی از اقتصاددانان که به مطالعه و تبیین اقتصاد رفتاری پرداخته‌اند درصدد افزودن پارامترهای غیراقتصادی به مدل‌های ریاضی برآمدند (Raramshini et al, 2016).

دو رویکرد متفاوت برای بحث درخصوص موضوع تمکین مالیاتی وجود دارد. یکی از آنها رویکرد اقتصادی مبتنی بر نظریه انتخاب عمومی است (Allingham & Sandmo, 1972) که به موجب آن مالیات‌ها یا به صورت نظام مند پرداخت می‌شوند و یا مؤدیان از پرداخت مالیات طفره می‌روند. افزون بر این، رویکرد دیگری با عنوان «رویکرد اجتماعی-روانشناختی» نیز وجود دارد که به موجب آن تمکین مالیاتی از طریق عوامل روانشناختی همچون ملاحظات عدالت مالیاتی و حس تشخیص اخلاقی تعیین می‌شود (Khalid, 2022). یکی از حوزه‌های نظری اصلی در مقوله تمکین مؤدیان مالیاتی «نظریه بازدارندگی» (Becker, 1968) است. در این نظریه فرض بر این است که مؤدیان به دنبال حداکثر کردن مطلوبیت مورد انتظار خود از قماری به نام «عدم تمکین» هستند که از مانده منافع به دست آمده از موفقیت در تقلب مالیاتی، در مقابل ریسک مورد انتظار کشف و جرائم مالیاتی، به دست می‌آید (Sandmo, 2005)، نتیجه نهایی نظریه مذکور این است که تمکین به میزان زیادی به حسابرسی مالیاتی و مجازات‌ها بستگی دارد. به عبارت دیگر، مؤدیان به دلیل ترس از جرائم، مالیات‌های خود را پرداخت خواهند کرد (Alabede, 2011).

(Alm et al, 1992) دریافته‌اند که در دسترس بودن کالاهای عمومی بر تمایل مؤدیان برای پرداخت مالیات تأثیر می‌گذارد. (Doerrenberg, 2014) یافته‌ای مشابه با آلم و همکاران ارائه داد. اگرچه او آن را به عنوان هزینه عمومی قرار می‌دهد. دیدگاه کالاهای عمومی و هزینه‌ها به خوبی توسط تئوری قرارداد اجتماعی مالی پشتیبانی می‌شود که زیربنای مالیات است. مؤدیان مالیات ملزم به تأمین مالی دولت هستند در حالی که دولت‌ها نیز ملزم به حفظ رفاه شهروندان هستند. جدیدترین مقاله توسط (Tang, 2020) نوع خاصی از فعالیت‌های سیاسی شرکت‌ها را تأیید می‌کند که شرکت‌ها متعهد می‌شوند بار مالیاتی خود را کاهش دهند. به طور مشخص، نویسنده تحلیل می‌کند که بنگاه‌ها از طریق هدیه دادن، ضیافت و فعالیت‌های سرگرم کننده به مقامات مالیاتی رشوه می‌دهند و این کارها تا چه میزان در پاداش‌هایی که شرکت‌ها از این شیوه‌ها به دست می‌آورند تأثیر دارد (Tang, 2020).

مالیات‌های پرداختی از سوی مردم و شرکت‌ها توسط دولت خرج می‌شود. بنابراین؛ مالیات دهندگان درباره نحوه خرج مالیات پرداختی خود توسط دولت بسیار حساسند. آن‌ها مخارج دولت را به دقت زیر نظر دارند و اگر به این باور برسند که دولت در هزینه کردن مالیات آنها دقت لازم را به خرج می‌دهد و آن را در مسیرهای قانونی و در جهت منافع عموم مردم خرج می‌کند، با دلگرمی بیشتری مالیات‌های دولت را خواهند پرداخت (Kasper & Alm, 2022).

به عنوان مثال، دولت‌های کشورهای در حال توسعه که ناوگان جت‌های ریاست جمهوری را برای آسایش نخبگان دولت خریداری می‌کنند، می‌توانند ادعا کنند که «کالاهای عمومی» را تأمین مالی کرده و «از طرف شهروندان» خرج کرده‌اند. اما آیا مودیان عادی آن جت‌های لوکس را به عنوان تأمین نیازهای خود تلقی می‌کنند؟ به جای کالاهای عمومی یا هزینه‌های عمومی، باید تأکید بر شرایط اقتصادی-اجتماعی ایجاد شده توسط دولت‌ها تغییر یابد. کیفیت بالای حکمرانی عمومی با شرایط اقتصادی و اجتماعی بالا همراه است که منجر به تمکین مالیاتی نسبتاً بالا می‌شود. از طرف دیگر، کیفیت پایین حکمرانی عمومی منجر به یک وضعیت اقتصادی-اجتماعی ضعیف می‌شود که بر تمایل شهروندان برای پرداخت مالیات تأثیر می‌گذارد. شرایط اقتصادی-اجتماعی یک موقعیت استراتژیک است زیرا به عنوان واسطه‌ای بین کیفیت حکمرانی عمومی و پایبندی به مالیات عمل می‌کند. نظر به این که بعد از نفت، مالیات مهمترین منبع تأمین درآمد دولت می‌باشد و با توجه به نقش روز افزونی که در برنامه‌های توسعه اقتصادی کشور برای مالیات در نظر گرفته می‌شود، لذا تحقق درآمدهای مالیاتی از اهداف مهم دولت می‌باشد. در ارتباط با مقوله مالیات، وجود انگیزه پرداخت اهمیت بسزایی دارد و زمانی تمایل به پرداخت مالیات توسط افراد افزایش می‌یابد که اعتماد به دولت بیشتر شده و بدانند که مالیات پرداخت شده به دولت به بهترین صورت برای ارتقای سطح خدمات اساسی و سرمایه گذاری عمومی صرف می‌شود.

البته در سال‌های اخیر اقداماتی در جهت کاهش این فاصله بی اعتمادی از طرف دولت برداشته شده است و طرح خوداظهاری مالیاتی مبنی بر اعتماد به گفته مودیان در آنچه که بیان می‌کنند، نمونه‌ای از این فضا سازی مبتنی بر اعتماد در کنار بهره گیری از سامانه‌های الکترونیکی و تسلیم اظهارنامه‌های اینترنتی و همچنین پرداخت اینترنتی می‌توان اشاره نمود. علاوه بر مطالب گفته شده، هر کشور یا سازمانی می‌تواند شرایط حکمرانی را با فرهنگ‌ها، ارزش‌ها و هنجارهای خود بیاموزد و آن را بومی نماید. در این ارتباط نیز سازمان امور مالیاتی در ایران با توجه به ارتباط تنگاتنگ با آحاد جامعه (مودیان مالیاتی) و نقشی که در تکامل همه جانبه انسان و برقراری عدالت و برطرف کردن شکاف طبقاتی به عنوان اصلی‌ترین اهداف دولت دارد، لازم است از اصولی تبعیت کند تا بستر لازم برای تحقق اهداف ذکر شده را برای دولت مهیا سازد. بنابراین در این پژوهش سعی خواهد شد تا چارچوبی از حکمرانی عمومی برای افزایش میزان تمکین مالیاتی ارائه شود که در آن عواملی همچون قدرت مسئولان مالیات و اعتماد به آنها، برای فهم تمکین داوطلبانه و اجباری، بررسی گردد و تعاملات پویا بین قدرت و اعتماد در نظر گرفته شود. بنابراین پژوهش حاضر با عنوان «چارچوب حکمرانی برای ارتقای تمکین مالیاتی» درصدد است تا برای حل وضعیت نامطلوب تمکین مالیاتی نسخه‌ای ارائه دهد که گمان می‌رود از نظرگاه تئوری «حکمرانی عمومی» در جهت مقصود مؤثر واقع شود. تحقیق حاضر دارای نوآوری موضوعی بوده و با توجه به این امر می‌توان دریافت که تحقق چارچوب حکمرانی مالیاتی ما را در پر کردن شکاف موجود و مطلوب برای ارتقای تمکین مالیاتی رهنمون خواهد ساخت.

بر این اساس پژوهش حاضر در جستجوی پاسخ به این سؤال است: تحلیل ارتقای تمکین مالیاتی با استفاده از روش فراترکیب به چه صورت می‌باشد؟

## مبانی نظری تمکین مالیاتی

با توجه به قوانین و مقررات مالیاتی کشور، تمکین مالیاتی به مفهوم «پابندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی آنها» قابل تعریف است. این تعریف بسیار مبهم، تفسیرپذیر و غیر عملیاتی بوده و سیاستگذاران، مجریان قانون و مؤدیان را با سردرگمی و ابهام مواجه می‌نماید. قانون مالیات‌های مستقیم ایران نیز متأسفانه هیچ تعریف روشنی از تمکین مالیاتی و سایر واژگان مالیاتی ارائه نکرده است که این موضوع مشکلات فراوانی را بر سر راه ممیزان و پژوهشگران در زمینه امور مالیاتی قرار داده است. عدم صراحت قوانین مالیاتی، محققان را بر آن داشت تا ابتدا به یک تعریف روشن و عملیاتی از تمکین مالیاتی دست یافته و سپس به محاسبه نرخ تمکین مالیاتی و موانع آن پردازند. تمکین کامل مالیاتی از جمله اهداف مهمی است که تمامی سیستم‌های مالیاتی در راستای دستیابی به آن هستند و در واقع می‌توان گفت که درجه تمکین مالیاتی در هر کشوری معیار سنجش کارایی سیستم مالیاتی آن کشور است (Karimi et al, 2015).

منظور از تمکین مالیاتی شرکتی این است که مؤدیان قوانین و مقررات مالیاتی کشور را رعایت می‌کنند. این رعایت شامل ثبت نام در سیستم مالیاتی، تسلیم اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک محاسبه گزارش و پرداخت صحیح و کامل بدهی مالیاتی در زمان مقرر می‌باشد، بنابراین تمکین مالیاتی یعنی رعایت قانون مالیات از سوی مؤدی که در نهایت موجب افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و بهبود وضعیت جامعه می‌شود (Mohammadi et al, 2023).

اندازه‌گیری تمکین نیز به نوعی نشان دهنده عملکرد مناسب یا نامناسب سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان متولی اصلی بهبود فرآیندهای مالیاتی است. از سوی دیگر، تعیین حوزه‌هایی که در آنها تمکین مالیاتی کم بوده و یا عدم تمکین وجود دارد، در کنار رتبه بندی این حوزه‌ها، به عنوان بخشی از فرآیند تخصیص منابع کمیاب به منظور دستیابی به بیشترین کارایی و اثربخشی محسوب می‌شود به عبارت دیگر میزان تمکین می‌تواند معیاری برای سلامتی نظام مالیاتی یک کشور محسوب شود (Karimi et al, 2021). تمکین مالیاتی به توانایی و تمایل مؤدیان مالیاتی برای رعایت قوانین مالیاتی اعلام درآمد صحیح برای هر سال و پرداخت به موقع مبلغ مناسب مالیات تعریف می‌شود (Naeem & Gulzar, 2021). (Choi, 2020)، شاخصهای تمکین مالیاتی را عبارت است از (۱) ثبت نام صحیح مالیاتی (۲) تکمیل به موقع فرم مالیاتی (۳) گزارش صحیح، (۴) پرداخت به موقع مالیات و (۵) اعتماد جامعه به سازمان مالیاتی برمی‌شمارد.

تمکین یا اجابت مالیات عبارت است از توانایی و تمایل مؤدیان به رعایت قوانین مالیاتی اعلام درآمد صحیح برای هر سال و پرداخت به موقع مبلغ مناسب مالیات (Naeem & Gulzar, 2021). تمکین داوطلبانه مالیاتی تمایل مالیات دهندگان برای انجام تعهدات مالیاتی خود به دلیل وظیفه مدنی یا تمایل به حمایت از هموطنان است و به طور مثبت با اعتماد مرتبط است (Batrancea et al, 2022). اعتماد یک انتظار مثبت است در رابطه با این که طرف مقابل در گفتار کردار و تصمیمات خود به گونه‌ای فرصت طلبانه رفتار نمی‌کند ریسک و شناخت دو مفهوم مرتبط با اعتماد هستند



(Taherpor Kalantari et al, 2022). یکی از مهمترین و اصولی‌ترین راههای افزایش درآمدهای مالیاتی، تلاش برای افزایش تمکین مالیاتی است. مطالعات نشان می‌دهد به هر اندازه درصد تمکین مالیاتی در یک سیستم مالیاتی بالاتر باشد، میزان درآمدهای وصولی بخش مالیاتی افزایش می‌یابد و شاخصهای کلان اقتصادی چون نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، نسبت درآمدهای واقعی مالیاتی به درآمد مالیاتی پیشبینی شده در بودجه و نسبت درآمدهای مالیاتی داوطلبانه پرداخت شده به کل درآمدهای مالیاتی وصول شده افزایش می‌یابد (Kamali & Shafiei, 2011).

### پاسخگویی

در یک تعریف ساده می‌توان گفت، پاسخگویی، مسئول ساختن افرادی مشخص است به منظور تضمین انجام وظایف محوله، در زمان معین و طبق روشها و معیارهای مورد توافق یا مقرر در قانون. همچنین، پاسخگویی را دلیل آوردن و دلیل خواستن برای کارهای انجام شده تعریف می‌کنند. در این تعریف، وجود حق پرسش برای فرد، گروه یا سازمانی خاص مفروض است؛ بنابراین، اساساً پرسش مبتنی بر حق است و همین حق، دیگری را وادار به پاسخگویی می‌کند. در تعریفی کاملتر شاید بتوان گفت، پاسخگویی حکومت، عبارت است از تضمین پاسخگو بودن مسئولین عمومی در قبال اعمال و تصمیمات خود در مقابل سایر نهادهای حکومتی، مردم و رسانهها، به منظور تضمین اهداف مورد نظر حکومت، حفظ منفعت عمومی، و بهبود اعمال حکومتها. در واقع در این تعریف پاسخگویی، به جوابگویی در برابر یک شخص یا سازمان، به خاطر عملکرد مورد انتظار تعبیر می‌شود. پاسخگویی زمانی به وجود می‌آید که اعمال، تصمیمات و کارکردهای فرد یا نهاد مورد نظر در معرض نظارت، راهنمایی و پاسخخواهی دیگری باشد و اطلاعات کافی در خصوص این اعمال و تصمیمات فراهم آمده باشد. بنابراین مفهوم پاسخگویی دو مرحله مجزا را در برمی‌گیرد: اولی پاسخ گفتن و دومی جبران. تا زمانی که طرح جامع اطلاعات مالیاتی راه اندازی نشود نمی‌توان به کارایی طرح خوداظهاری دلخوش بود، همچنین نظام مالیاتی ایران گرچه در دریافت تعداد اظهارنامه‌های مالیاتی رشد داشته است، اما همچنان تنها حدود ۲۰ درصد از مالیات‌های عملکردی در قالب خوداظهاری اخذ می‌گردد که نشان دهنده آن است که نظام مالیاتی در شرایط بحرانی قرار دارد (Tax Affairs Organization of the country, 2018).

### پیشینه پژوهش

(Yu, 2022) به بررسی ساختار مالیاتی و انطباق مالیات شرکتی: شواهدی از چین پرداخت. به طور تجربی تأثیر ساختار مالیات بر انطباق مالیات شرکت‌ها را با استفاده از پایگاه داده شرکت‌های صنعتی چینی و داده‌های استانی بررسی می‌کند. نتایج نشان می‌دهد که تکیه بیشتر بر مالیات‌های غیرمستقیم منجر به کاهش انطباق مالیات شرکت‌ها می‌شود، در حالی که افزایش نسبت مالیات‌های مستقیم بر کل درآمدهای مالیاتی به طور قابل توجهی انطباق مالیات شرکت را افزایش می‌دهد. برای غلبه بر درون زایی، استحکام با استفاده از متغیرهای ابزاری و دیگر بررسی‌های استحکام، مانند تغییر متغیرها و تغییر محدوده‌های زمانی آزمایش می‌شود. تجزیه و تحلیل مکانیزم نشان می‌دهد که برای کاهش پیچیدگی سیستم مالیاتی، بهبود کیفیت حکمرانی و افزایش تلاش‌های مالیاتی مفید است. این مقاله تأثیر سیستم مالیاتی بر رفتار مالیاتی شرکت‌ها را از منظر ساختار مالیاتی بررسی می‌کند، که همچنین شواهد تجربی ریزبینانه ای را برای اصلاح مالیات در چین ارائه می‌دهد.

(Sarmad et al, 2022) در پژوهشی تحت عنوان "مالیات شرکت و عوامل تعیین کننده ساختار سرمایه خاص شرکت: شواهد از شرکت های چند ملیتی بریتانیا و ایالات متحده" بررسی می کند که آیا نرخ مالیات مؤثر و عوامل خاص شرکت (مانند اندازه شرکت، فرصت های رشد، ملموس بودن، ریسک، سودآوری، سپرهای مالیاتی غیر بدهی و نقدینگی) بر ساختار سرمایه شرکت های چند ملیتی در بخش انرژی تأثیر می گذارد. در این پژوهش با استفاده از مدل های رگرسیونی اثر ثابت و اثر تصادفی برای آزمایش مجموعه داده های پانل متعادل شرکت های چند ملیتی مستقر در بریتانیا و ایالات متحده آمریکا طی دوره ۲۰۱۱-۲۰۱۹ انجام شد که طی آن اثر مثبت و معنادار، سپرهای مالیاتی مشهود، ریسک، سودآوری و غیر بدهی بر معیارهای بدهی بلندمدت و کل سرمایه ساختار را نشان داد با این حال، در مورد بدهی های کوتاه مدت، نشان داده شد که به طور قابل توجهی رابطه منفی دارد با ملموس بودن، سپرهای مالیاتی غیر بدهی و نقدینگی، و به طور مثبت با ریسک شرکت مرتبط است. بنابر این نرخ مؤثر مالیاتی و اندازه شرکت به طور معنی داری با اهرم ارتباط منفی دارند، انتخاب شرکت های چند ملیتی و نقدینگی رابطه معکوس معنی داری با بدهی بلند مدت دارد، نتایج به طور قابل توجهی به ارزیابی شرکت های چند ملیتی در بخش انرژی کمک می کند و نشان می دهد که چگونه مدیران می توانند به سطح مطلوبی از ساختار سرمایه دست یابند.

(Teymuri et al, 2022) در پژوهشی با عنوان «شناسایی و اولویت بندی ریسک های عدم تمکین مالیاتی» به بررسی و شناسایی ریسک های عدم تمکین پرداخته و پس از انجام مصاحبه های نیمه ساختار یافته با ۳۰ نفر از خبرگان مالیاتی، و با روش تحلیتم و کدگذاری، ریسک های عدم تمکین مالیاتی شناسایی و سپس با توزیع فرمهای مقایسه زوجی در نمونه آماری و استفاده از روش AHP، رتبه بندی شده اند. محرک ریسک ناشی از فرایندهای اجرایی در رتبه اول، محرک ریسک ناشی از قوانین و سطح تکنولوژی در رتبه های دوم و سوم و ریسک های ناشی از سطح دانش سازمان در جایگاه آخر قرار گرفته اند. نوآوری این تحقیق شناسایی ریسک های عدم تمکین با منشاء داخلی است که امکان تغییر و اصلاح آنها از طریق سیاست گذاری سازمان امور مالیاتی، با هدف پیشگیری از عدم تمکین، وجود دارد.

(Mohajeri et al, 2022)، در پژوهشی با عنوان "مخارج مالیاتی سیاست گذاری و عدم تمکین در نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران: یک تحلیل منطقه ای در دوره ۱۳۸۸-۱۳۹۴" به بررسی درآمدهای مالیاتی و دلایل عدم تمکین مودیان مالیاتی اشاره کرده است و همچنین پایه مالیاتی، شکاف سیاستی و شکاف تمکین از طریق رویکرد اقتصاد کلان و روش تولید برآورد شده و برای دستیابی به برآوردهای مذکور، جداول داده-ستانده استانی برای ۳۱ استان طی سال های ۱۳۸۸-۱۳۹۴ محاسبه و استفاده شده است. براساس یافته های پژوهش، شکاف سیاستی و تمکین روند نوسانی و کاهشی دارند، به طوری که طی دوره مورد بررسی شکاف سیاستی نسبت به پایه درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده از ۳۹/۳٪ به ۳۲/۹٪ و شکاف تمکین نسبت به پایه درآمد قانونی مالیات بر ارزش افزوده از ۶۸٪ به ۵۳٪ کاهش یافته است. شکاف تمکین مالیاتی نسبت به پایه درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده از ۴۱/۲٪ به ۳۵/۵٪ کاهش یافته است؛ همچنین، استان های تهران، خراسان رضوی، بوشهر، فارس، البرز، اصفهان و آذربایجان شرقی، به ترتیب بالاترین سهم از شکاف تمکین را دارند، در حالی که پایین ترین سهم شکاف تمکین به استان های ایلام، خراسان شمالی و جنوبی و استان کهگیلویه و بویراحمد اختصاص دارد.

(Bizaval, 2020)، تحقیقی با عنوان «بررسی مؤلفه‌های مؤثر بر ارتقاء فرهنگ و تمکین مالیاتی مودیان سازمان امور مالیاتی کشور (مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی)» انجام داده است. وی نشان داد که مکانیزه کردن فرایندهای مالیاتی تأثیری در ارتقای تمکین مالیاتی ندارد، اما از طرف دیگر اطلاع رسانی لازم به مردم از نحوه توزیع درآمدهای مالیاتی، ساده سازی و شفاف سازی متن قوانین مالیاتی، آموزش مودیان، افزایش عدالت و نهایتاً حسن رفتار ماموران مالیاتی، رابطه معنی داری با فرهنگ و تمکین مالیاتی دارند.

(Hasanvand et al, 2020)، پژوهشی با عنوان «شناسایی و اولویت بندی آسیب‌های فرایند سیاست گذاری مالیاتی در ایران» را انجام دادند. جامعه آماری پژوهش مشتمل بر سه گروه سیاستگذاران، مجریان و مودیان مالیاتی می‌باشد. یافته‌های تحقیق بیانگر آن است که عدم تمکین مالیاتی، ضعف نظام اطلاعات مالیاتی، عدم وجود فرهنگ و باور مالیاتی صحیح مودیان، جابجایی‌های متعدد و سیاسی برای مدیران نظام مالیاتی، گستره و توزیع نامناسب معافیت‌های مالیاتی، عدم وجود نظارت و ارزیابی کافی در سیاست‌های مالیاتی به ترتیب از جمله مهمترین آسیب‌های سیاستگذاری مالیاتی در ایران است.

(Tang, 2020) در پژوهشی با عنوان «پیامدهای ارزشی اجتناب از مالیات در سراسر کشورها» به بررسی انگیزه دو دیدگاه رقیب در مورد پیامدهای ارزش اجتناب از مالیات و چگونگی درک سرمایه‌گذاران از رفتار اجتناب از مالیات در یک محیط بین‌المللی می‌پردازد. با استفاده از نمونه‌ای به میزان ۴۲۱۰۷ مشاهدات سالانه شرکت از ۴۶ کشور در دوره ۲۰۰۱-۲۰۱۰، نتیجه می‌گیرد که میانگین رابطه بین اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت مثبت و معنادار است. با این حال، این رابطه در کشورهایی با کنترل کمی بر خود معامله‌گری، حاکمیت شرکتی ضعیف و سطوح بالای فساد کاهش می‌یابد. در حالی که اجتناب مالیاتی در کشورهای توسعه یافته و عرفی ارزش بیشتری را افزایش می‌دهد، همچنین شواهدی مبنی بر اینکه پذیرش یک کشور از استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی، انطباق مالیات، یا کیفیت درآمد کل با تصور سرمایه‌گذاران از اجتناب مالیاتی مرتبط است، پیدا نشد. به طور کلی، نتایج نشان می‌دهد که اجتناب مالیاتی برای سهامداران ارزش ایجاد می‌کند و ارزش اجتناب مالیاتی توسط هزینه‌های نمایندگی ناهمگون مرتبط با مؤسسات مختلف هدایت می‌شود.

(Guzel, 2018) در پژوهش «تأثیر متغیرهای درک عدالت مالیاتی و اعتماد به دولت بر تمکین مالیاتی: مطالعه موردی ترکیه» با انتخاب نمونه‌ای شامل ۳۹۲ نفر از حسابداران خصوصی حرفه‌ای در کشور ترکیه به بررسی روابط بین سه متغیر درک عدالت مالیاتی، اطمینان به دولت و تمکین مالیاتی پرداخته‌اند. داده‌های به دست آمده با روش‌های تحلیل همبستگی، تحلیل عامل و رگرسیون مورد بررسی قرار گرفت. نتایج گویای آن است که رابطه مثبت و معناداری بین اطمینان به دولت و تمکین مالیاتی و همچنین اعتماد به دولت و درک عدالت مالیاتی وجود دارد.

(Lin et al, 2018) رابطه مستقیمی بین بار مالیاتی شرکت‌ها و روابط سیاسی (که با روابط کاری اعضای هیئت مدیره اندازه گیری می‌شود) را بررسی کردند. آن‌ها ابتدا با استفاده از داده‌های جمع آوری شده از سالنامه حسابرسی مالیاتی چین (۲۰۱۳-۲۰۰۳)، یک اقدام اجرایی مالیات در سطح ایالتی اجرا کردند و نشان دادند که قدرت اجرای مالیات با خط مشی‌های ایجابی در پرداخت مالیات ارتباط مثبت دارد. این موضوع نشان می‌دهد که سیاست قوی منطقه‌ای، بار مالیاتی شرکت‌ها را در آن منطقه افزایش می‌دهد. با این حال، این ارتباط مثبت برای شرکت‌هایی که دارای هیئت مدیره سیاسی

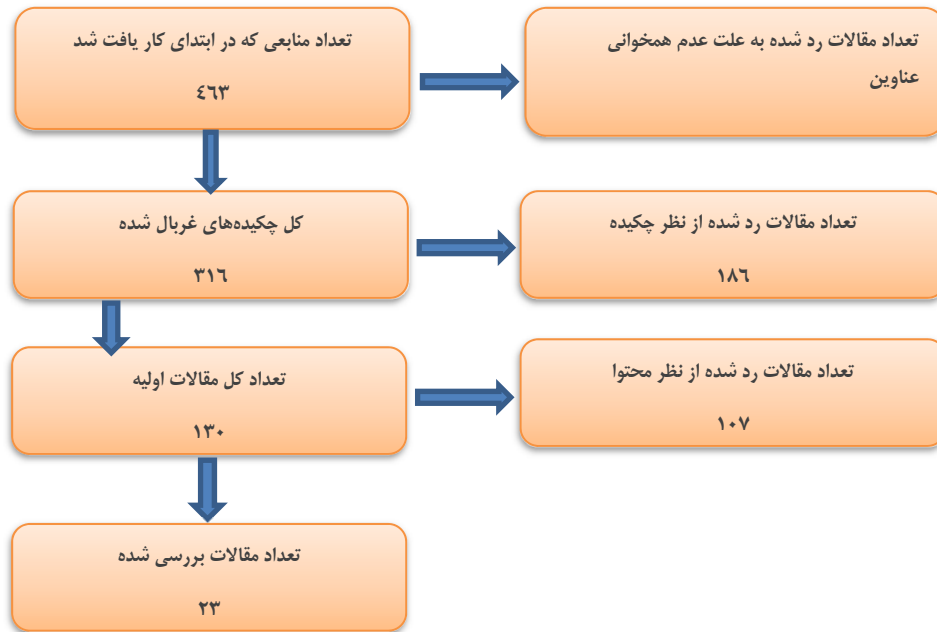
هستند تضعیف می‌شود. نویسندگان این را به عنوان شواهدی مبنی بر این که سازمان‌های مالیاتی فریب مالیاتی شرکت‌های متصل به یکدیگر را تحت نظارت دقیق و مجازات سبک‌تری قرار می‌دهند و بار مالیاتی آنها را به میزان قابل توجهی پایین‌تر از نرخ قانونی می‌داند، تفسیر می‌کنند.

### روش‌شناسی تحقیق

این پژوهش از نظر هدف کاربردی، از نظر نحوه جمع‌آوری داده‌ها به شکل کیفی و از نظر روش اجرای پژوهش از نوع پژوهش به صورت فراترکیب می‌باشد. جامعه آماری تحقیق شامل نتایج پژوهش‌های انجام شده در کشورهایی است که تحلیلی بر ارتقای تمکین مالیاتی را داشته‌اند. روش گردآوری داده‌ها به صورت کتابخانه‌ای می‌باشد که مستلزم بررسی منابعی که شامل مقالات و کتب معتبر بوده است. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها، از روش «فراترکیب» استفاده می‌شود. روش فراترکیب به عنوان یکی از روش‌های جدید سنتز مطالعات کیفی می‌تواند در توسعه و ایجاد نظریه‌ها مورد استفاده پژوهشگران علوم اجتماعی قرار گیرد. روش فراترکیب، در واقع نوعی مطالعه کیفی است که یافته‌های مربوط به سایر تحقیقات کیفی که حول یک موضوع مشخص بوده را به عنوان داده وارد فرآیند تحلیل می‌نماید. در نتیجه، نمونه‌های مورد استفاده در مطالعه فراترکیب را مطالعات کیفی پیشین تشکیل می‌دهند که پژوهشگر با توجه به سؤال پژوهشی مورد نظر، آن‌ها را انتخاب می‌نماید (Sandelowski, 2008). به عبارتی دیگر، فراترکیب به مجموعه‌ای از رویکردها و روش‌هایی اطلاق می‌شود که برای سنتز یافته‌های مطالعات کیفی با هدف ارائه تفسیر جدیدی از موضوع انجام می‌پذیرد. یعنی، فراترکیب به دنبال تفسیر، مقایسه و برگردان مطالعات کیفی متنوع توسط یک چارچوب مفهومی متفاوت بوده، تا دانشی جامع راجع به پدیده مورد ایجاد نماید.

### یافته‌های پژوهش

در این پژوهش مرحله اول شامل ایجاد هدف تحقیق و جمع‌آوری مقالات از پایگاه‌های اطلاعاتی است. این مرحله به ما امکان می‌دهد ادبیات مربوط به ارتقای تمکین مالیاتی را شناسایی کنیم. ما هر دو نوع منابع نظری و مفهومی را در روند بررسی ادبیات خود گنجانده‌ایم. هدف اصلی این تحقیق تحلیلی بر ارتقای تمکین مالیاتی می‌باشد که برای کشف راه‌های احتمالی ادغام راه‌حل مبتنی بر ارتقای تمکین مالیاتی است؛ که در شکل (۲)، مدل بازبینی فرایند فراترکیب طبق رویکرد باروسی و ساندلوسکی برای این روش تجزیه و تحلیل ارائه شده است.



شکل ۱. مدل بازبینی فرایند فراترکیب طبق رویکرد باروس و سندروسکی

### گام نخست: تنظیم سوال های پژوهش

نخستین گام فراترکیب تنظیم پرسش‌های پژوهش است. نخستین سؤال برای شروع عبارت بود از: «تحلیل ارتقای تمکین مالیاتی در ایران چگونه تحلیلی خواهد بود؟» همچنین می‌توان سؤالاتی را با مضمون چه فرایندهایی برای ارتقای تمکین مالیاتی مورد استفاده است؟ و شاخص‌های اصلی ارتقای تمکین مالیاتی کدامند؟ شاخص‌های مقوله مورد مطالعه شامل چه مواردی است؟ شاخص‌های مقوله مورد مطالعه چه ارتباطی با یکدیگر دارند؟ در جدول (۱) معیارهای اولیه جستجوی منابع مبتنی بر سؤال‌های پژوهش بیان شده است.

### جدول ۱. معیارهای اولیه جستجوی منابع

شاخص‌ها	معیار پذیرش	معیار عدم پذیرش
موضوع مورد مطالعه	بررسی و تحلیل ارتقای تمکین مالیاتی	مواردی غیر از تحلیل ارتقای تمکین مالیاتی
زمان تحقیقات	مطالعات منتشر شده از سال ۲۰۰۰ تا کنون	تحقیقات قبل از سال ۲۰۰۰
زبان تحقیقات	انگلیسی	غیر انگلیسی
محدوده جغرافیایی	همه کشورها	-
روش مطالعه	روش‌های کمی و کیفی و آزمایشی	مروری و کتابخانه‌ای
جامعه مورد مطالعه	کشورهای استفاده کننده تمکین مالیاتی	کشورهایی که تمکین مالیاتی در آن استفاده‌ای ندارد
نوع سند	مقالات و گزارش‌های چاپ شده	مطالب غیر معتبر

## گام دو: بررسی نظام مند متون

در این مرحله پژوهشگر به جستجوی سیستماتیک مقالات منتشر شده در مقاله‌های معتبر خارجی و داخلی با هدف تعیین اسناد معتبر، موثق و مرتبط در بازه زمانی مناسب پرداخت. ابتدا کلمات کلیدی مرتبط گزینش شد. بنابراین از چندین کلمه کلیدی در پایگاه داده استفاده شد که شامل ارتقای تمکین مالیاتی بود. در جدول (۲)، پایگاه‌های مورد بررسی نشان داده شده است و در جدول سه کلیدواژه‌های مورد بررسی بیان شده است.

جدول ۲. پایگاه‌های جستجوی منابع تحقیق

ردیف	نام پایگاه	آدرس
۱	گوگل اسکولار	Scholar.google.com
۲	انتشارات وایلی	Wiley.com
۳	پایگاه داده ساینس دایرکت	Scencedirect.com
۴	اسکوپوس	Scopus.com
۵	پایگاه تحقیقات پژوهش‌های دانشگاهی	Iefpedia.com

جدول ۳. کلیدواژه‌های مورد استفاده در تحقیق

ردیف	کلیدواژه فارسی	کلیدواژه انگلیسی
۱	مالیات	tax
۲	ارتقای تمکین مالیاتی	Improving tax compliance
۳	پاسخگویی مالیاتی	Tax accountability
۴	تحلیل ارتقاء تمکین مالیاتی	Analysis of the promotion of tax compliance

## گام سه: جستجو و بررسی مقاله‌های مرتبط

پس از شناسایی واژگان کلیدی تحقیق، مجموعه مقاله‌های حاوی واژگان کلیدی شناسایی گردید. برای فرآیند جستجوی ادبیات از پایگاه داده‌های ساینس دایرکت، اسکوپوس، وایلی و گوگل اسکولار، پایگاه تحقیقات پژوهش‌های دانشگاهی استفاده شد. این مقالات براساس مواردی چون عنوان، چکیده، محتوا و روش تحقیق غربال و مقاله‌های نهایی استخراج گردید. جستجوی اولیه منجر به جمع آوری ۵۸ مقاله شد.

هر مطالعه‌ای که انجام می‌گردد، باید دارای اعتبار، پایایی و عینیت قابل قبول باشد؛ مطالعه کیفی و مرور سیستماتیک نیز از این امر مستثنی نیست. در مطالعات مروری سیستماتیک جستجوی جامع منجر به پیدا کردن بسیاری از مطالعات مرتبط خواهند شد ولی از آنجائی که کلیه این مطالعات از کیفیت کافی برخوردار نیستند باید پس از مرور دوباره مطالعات و استخراج نتایج هر یک از آنها، هر مطالعه پیش از ورود به ترکیب با ابزار مناسب و از نظر معیارهای تعریف شده ارزیابی شده و تنها مواردی که کیفیت مطلوب دارد وارد تحلیل شود. در این پژوهش از چک لیستی که شامل معیارهای مختلف برای ارزیابی کیفیت بالا، پایین و متوسط هر یک از مطالعات اولیه می‌باشد، استفاده شده است. هدف

از امتیاز دهی به هر مطالعه، افزایش اعتبار مطالعه با ابزار مناسب چک لیست و خروج مطالعات با کیفیت پایین از فرایند ترکیب می‌باشد.

در این مرحله ابتدا مقالات یافته شده برابر با ۱۳۲ مقاله بود. سپس مقاله‌های با عنوان‌های غیرمرتبط حذف گردید که تعداد ۱۳ مقاله بود. در مرحله بعد مقاله‌های با چکیده غیر مرتبط حذف شد. در این مرحله تعداد ۲۴ مقاله حذف گردید. در مرحله سوم از گام سوم، مقالات با محتوای غیرمرتبط حذف شد که در این مرحله تعداد ۷۲ مقاله حذف گردید و نهایتاً تعداد ۲۳ مقاله مشخص شد.

#### جدول ۴. خروجی کنترل کیفیت مقالات

شماره	نویسنده/نویسندگان	نوع سند	وضوح اهداف و روش پژوهش	بیان روشن یافته‌ها	توجیه مناسب نتیجه تحقیق	تجانس بین پارادایم‌های هدایت کننده پروژه تحقیقاتی با روش‌های انتخاب شده	جمع امتیاز
1	(Kasper & Alm, 2022)	مقاله	1	1	4	3	9
2	(Doran, 2009)	مقاله	4	5	1	2	12
3	(Umar et al, 2019)	مقاله	1	1	5	3	10
4	(Jingyuan Yu, 2022)	مقاله	3	4	2	5	14
5	(Chio, 2004)	مقاله	3	3	4	3	13
6	(Shu Chen, 2008)	مقاله	4	4	1	3	12
7	(Naylor et al, 2016)	مقاله	3	4	4	5	16
8	(Chan & Gin, 2011) (Davis et al, 2009)	مقاله	4	5	5	5	19
9	(Aucoin, 2000)	مقاله	1	1	2	1	5
10	(Eubanka, 2012)	مقاله	2	1	5	1	9
11	(Osu et al, 2021)	مقاله	3	5	3	1	12
12	(Castro & Scartascini, 2015)	مقاله	3	5	2	4	14
13	(Enachescu et al, 2019)	مقاله	2	2	3	3	10
14	(Osu, 2020)	مقاله	2	1	5	2	10

10	3	3	2	2	مقاله	(tang, 2020)	15
13	4	5	2	2	مقاله	Allingham, Sandmo, ) (2012)	16
7	1	3	1	2	مقاله	(Khalid et al, 2022)	17
8	3	2	2	1	مقاله	(Richardson, 2008)	18
12	1	5	2	4	مقاله	(David et al, 2006)	19
7	3	1	2	1	مقاله	(Braithwaite, 2007)	20
11	4	4	2	1	مقاله	(Radav Vadism, 2001)	21
12	5	1	4	2	مقاله	(Vartik et al, 2008)	22
9	3	4	1	1	مقاله	(Lassen, 2003)	23

### گام چهار: استخراج اطلاعات مقالات

در این مرحله محتوای مقالات به دقت مطالعه شده و شاخص‌های اساسی استخراج گردید. معیارهای غربالگری برای شناسایی مقالات مربوط به فرایند تجزیه و تحلیل محتوا تعیین شد. محدودیت انتشار مقالات مربوط به نشریات مربوط به ارتقای تمکین مالیاتی در نظر گرفته شد. در این مرحله یک پروتکل بررسی که توسط (Krippendorff, 2013) پیشنهاد شده است برای تجزیه و تحلیل مناسب بودن اسناد انتخاب شده برای تجزیه و تحلیل محتوا اعمال شد. اسنادی که قبل از سال ۲۰۱۳ منتشر شده‌اند برای فرآیند تجزیه و تحلیل محتوا انتخاب نشدند. همچنین نمره اسناد به کلیه اسناد بررسی شد تا قابلیت اطمینان یافته‌های ارائه شده از طریق فرایند بررسی ادبیات یابد. استفاده از این معیارهای ورود و خروج منجر به انتخاب ۲۳ سند شد که تمام الزامات تعیین شده توسط پروتکل بررسی را برآورده می‌کردند.

### جدول ۵. مقالات مستخرج از پایگاه‌های داده

شماره	نویسنده	نوع سند	کد
1	(Kasper & Alm, 2022)	مقاله	Fin01
2	(Doran, 2009)	مقاله	Fin02
3	(Umar et al et al, 2019)	مقاله	Fin03
4	(Jingyuan Yu, 2022)	مقاله	Fin04
5	(Chio, 2004)	مقاله	Fin05
6	(Shu Chen, 2008)	گزارش	Fin06
7	(Naylor et al, 2016)	مقاله	Fin07
8	(Davis et al, 2009؛ Chan & Gin, 2011)	مقاله	Fin08
9	(Aucoin, 2000)	مقاله	Fin09



Fin10	مقاله	(Eubanka, 2012)	10
Fin11	مقاله	(Osu et al, 2021)	11
Fin12	مقاله	(Castro & Scartascini, 2015)	12
Fin13	مقاله	(Enachescu et al, 2019)	13
Fin14	مقاله	(Osu, 2020)	14
Fin15	مقاله	(tang, 2020)	15
Fin16	مقاله	(Allingham, Sandmo, 2012)	16
Fin17	مقاله	(Khalid et al, 2022)	17
Fin18	مقاله	(Richardson, 2003)	18
Fin19	مقاله	(David et al, 2006)	19
Fin20	مقاله	(Braithwaite, 2007)	20
Fin21	مقاله	(Radav Vadism, 2001)	21
Fin22	مقاله	(Vartik et al, 2008)	22
Fin23	مقاله	(Lassen, 2003)	23

### گام پنج: تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی

برای شناسایی و تحلیل ارتقای تمکین مالیاتی، ابتدا ۲۶ کد به عنوان مضامین پایه شناسایی شد و سپس این ۲۶ دسته با توجه به نوع تحلیل آن‌ها در قالب ۵ کد با عنوان مضامین فراگیر شناسایی شدند که عبارتند از: «هنجار فرهنگی، ارزش‌های اجتماعی، هنجار محوری، قانون مداری، ضمانت‌های اجرایی» شناسایی شدند.

### جدول ۶. کدهای شناسایی شده در ارتقای تمکین مالیاتی

ردیف	منبع	کد باز / توصیفی	مضامین پایه
1	(Kasper & Alm, 2022)	مردم مخارج دولت را به دقت زیر نظر دارند و اگر به این باور برسند که دولت در هزینه کردن مالیات آنها دقت لازم را به خرج می‌دهد و آن را در مسیرهای قانونی و در جهت منافع عموم مردم خرج می‌کند، با دلگرمی بیشتری مالیات‌های دولت را خواهند پرداخت	زیر نظر گرفتن دولت
2	(Doran, 2009)	مولفه‌های بازدارندگی مانند احتمال ممیزی و کشف توسط مقامات مالیاتی می‌تواند تمکین مالیاتی را در بین مودیان افزایش دهد	مولفه‌های بازدارندگی
3	(Umar et al et )	تمکین مالیاتی یک هدف بلندمدت برای دولت برای	هدف بلندمدت

عاملی مهم در تعیین ظرفیت	افزایش درآمدهای مالیاتی است که همچنین عامل مهمی در تعیین ظرفیت دولت‌ها است	(al, 2019)	
ساده‌سازی سیستم مالیاتی	ساده‌سازی سیستم مالیاتی به کاهش پیچیدگی سیستم مالیاتی کمک می‌کند، که فرار مالیاتی را مهار می‌کند	Jingyuan Yu, ) (2022)	4
کیفیت	کیفیت مساوی است با عملکرد تقسیم بر انتظارات اگر کیفیت بزرگتر از یک باشد، مشتری هنگام استفاده از آن خدمت احساس خوبی خواهد داشت	(Chio, 2004)	5
قابلیت اطمینان	توانایی انجام خدمت قول داده شده به مشتری به دقت و مرتبط با خواسته مشتری، اجرای قابل اعتماد خدمات، مورد توقع مشتری است	Shu Chen, ) (2008)	6
تضمین	دانش و تواضع کارکنان و توانایی آنها برای ایجاد اطمینان و اعتماد به مشتری در حین ارائه خدمت این بعد شامل شایستگی ارائه خدمات، احترام گذاشتن به مشتری، مؤدب بودن و باور بر این اصل کلی که محبت و اعتماد مشتری نسبت به فرد خدمت‌گذار برترین امتیاز و منفعت برای اوست	Naylor et al, ) (2016)	7
همدلی	مشتری بتواند به فرد نزدیک شود (گرم و خوش اخلاق بودن)، حساس بودن نسبت به نیازهای مشتری و تلاش برای درک آنها	Chan & Gin, ) Davis et 2011 (al, 2009)	8
پاسخگویی	مدیران سیاسی نیز مأموران فردوست خود را از راه سلسله مراتب اختیار و مسؤولیت و دادگاه‌ها و محاکم اداری نیز مجریان را در برابر قانون پاسخگو می‌کنند	(Aucoin, 2000)	9
	با بالا رفتن پاسخگویی دولت میزان مالیات دریافتی از مردم افزایش می‌یابد	(Eubanka, 2012)	10
پیامدهای ناگواری	پدیده عدم تمکین مالیات پیامدهای ناگواری برای هر جامعه‌ای دارد. کشورها نمی‌توانند درآمد مالیاتی مورد نیاز را بخصوص برای پاسخگویی به توسعه اجتماعی-اقتصادی از طریق بخش غیر رسمی ایجاد کنند	Osu et al, ) (2021)	11
توسعه اجتماعی-اقتصادی			
مجازات و بازدارندگی	مجازات و بازدارندگی می‌تواند بر رفتار تمکین مالیاتی تأثیر بگذارد	Castro & ) Scartascini,	12

		(2015)	
نگرش، احساسات و هنجارهای اجتماعی	در حالی که نگرش، احساسات و هنجارهای اجتماعی افراد با تمکین مالیات مرتبط است	Enachescu et al, 2019)	13
نگرش ذهنی	عمدتاً شرکت‌های خصوصی و افرادی که خود مالک کسب کارشان هستند پرداخت‌های مالیاتی را مناسب نمی‌دانند و این به نگرش ذهنی افراد و بینشها و الزامات اخلاقی پذیرفته شده از سوی آنها برمی‌گردد	(Osu, 2020)	14
مدیریت اذهان جامعه	مدیریت اذهان جامعه می‌تواند دریافت مالیات را آسان و رضایت‌مند کند	(tang, 2020)	15
رویکرد اقتصادی مبتنی بر نظریه انتخاب عمومی	دو رویکرد متفاوت برای بحث درخصوص موضوع تمکین مالیاتی وجود دارد. یکی از آنها رویکرد اقتصادی مبتنی بر نظریه انتخاب عمومی است که به موجب آن مالیات‌ها یا به صورت نظام‌مند پرداخت می‌شوند و یا مؤدیان از پرداخت مالیات طفره می‌روند	Allingham, ) (Sandmo, 2012	16
رویکرد اجتماعی - روانشناختی	افزون بر این، رویکرد دیگری با عنوان «رویکرد اجتماعی - روانشناختی» نیز وجود دارد که به موجب آن تمکین مالیاتی از طریق عوامل روانشناختی همچون ملاحظات عدالت مالیاتی و حس تشخص اخلاقی تعیین می‌شود	Khalid et al, ) (2022	17
فرهنگ مالیاتی	در بررسی رابطه بین ابعاد فرهنگی - ملی و فرار مالیاتی می‌توان نتیجه گرفت که سطح پایین تر فرهنگ مالیاتی منجر به سطوح بالاتر فرار مالیاتی می‌شود	Richardson, ) (2003	18
تنظیم مشارکتی	سیستم تنظیم مشارکتی مالیات با ساز و کارهای طراحی شده این معنا، از حاکمیت قانون متجلی می‌گردد. زیرا، شهروندان با این ساز و کارها صرفه اقتصادی خود را در تمکین داوطلبانه از قانون و الزامات اجرایی آن می‌یابند	David et al, ) (2006	19
حاکمیت قانون			
صرفه اقتصادی			
ورود شهروندان به عرصه تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری	حکومت‌ها به جای آنکه به تنهایی مسئولیت کامل اداره جامعه را در تمام سطوح آن بر عهده گیرند، بهتر است در کنار شهروندان، بخش خصوصی و نهادهای مردمی، به عنوان یکی از نهادها یا عوامل مسئول اداره	Braithwaite, ) (2007	20

	جامعه محسوب شوند. با ورود شهروندان یا به مفهوم سازمان یافته تر آن، جامعه مدنی، به عرصه تصمیم گیری و سیاستگذاری، جریان اداره کشور از یک نظام اقتدارگرا و آمرانه به فرایندی مردم سالار و مشارکتی تبدیل خواهد شد		
فرهنگ مالیاتی	در چند دهه اخیر به فرهنگ مالیاتی توجه ویژه‌ای شده است. علت افزایش توجه به فرهنگ مالیاتی در سالهای اخیر را می توان وجود نارسایی در نظام مالیاتی کشورها دانست	Radav ) (Vadism, 2001	21
هنجار اجتماعی	از طرف دیگر، اگر فرار مالیاتی در یک کشور غالب شود آنگاه می توان نتیجه گرفت که هنجار اجتماعی پرداخت مالیاتی از بین رفته است	Vartik et al, ) (2008	22
کافی بودن کالاهای سیاسی	رعایت مقررات قانون مالیات تا حدودی به این بستگی دارد که آیا کالاهای سیاسی ارائه شده توسط دولت در ازای مالیاتی که می پردازند کافی است یا خیر	(Lassen, 2003)	23

جدول ۷. مضامین سازمان دهنده و مضامین پایه تشکیل دهنده آنان

مضامین پایه	مضامین سازمان دهنده
ورود شهروندان به عرصه تصمیم گیری و سیاست گذاری	هنجار فرهنگی
فرهنگ مالیاتی	
توسعه اجتماعی-اقتصادی	
عاملی مهم در تعیین ظرفیت	
رویکرد اجتماعی-روانشناختی	ارزش های اجتماعی
هنجار اجتماعی	
نگرش، احساسات و هنجارهای اجتماعی	
نگرش ذهنی	
قابلیت اطمینان	
زیر نظر گرفتن دولت	هنجار محوری
کافی بودن کالاهای سیاسی	
کیفیت	

مضامین سازمان دهنده	مضامین پایه
	ساده سازی سیستم مالیاتی
	صرفه اقتصادی
	مولفه های بازدارندگی
قانون مداری	پیامدهای ناگواری
	مجازات و بازدارندگی
	مدیریت اذهان جامعه
ضمانت های اجرایی	رویکرد اقتصادی مبتنی بر نظریه انتخاب عمومی
	تنظیم مشارکتی
	حاکمیت قانون
	هدف بلندمدت
	تضمین
	پاسخگویی
	همدلی

### گام شش: پایایی و اعتبار مدل

هر مطالعه ای که انجام می گردد، باید دارای اعتبار قابل قبول باشد؛ مطالعه کیفی و تحلیل فراترکیب نیز از این امر مستثنی نیست. در پژوهش کیفی منظور از اعتبار، مفاهیمی شامل دفاع پذیری، باورپذیری، تصدیق پذیری و حتی بازتاب پذیری نتایج تحقق است. یکی از شاخص های پایایی تحقیق کیفی، ارزیابی دو یا چند سند از حیث ارجاع به شاخصی خاص است. درصد اتفاق نظر بین دو مشاهده گر، اغلب در ارزیابی کیفیت مشاهدات آنها از نتایج حائز اهمیت است. میزان اتفاق نظر آنها به شدت تحت تأثیر این حقیقت نیز قرار دارد که حتی اگر دو مشاهده گر، از معیارهای کاملاً متفاوتی برای مثبت یا منفی قلمداد کردن آزمودنی ها استفاده کنند، انتظار داریم که آنان حداقل درباره برخی از شرکت کنندگان (و صرفاً به دلیل بخت و اقبال)، با یکدیگر اتفاق نظر داشته باشند. آنچه ما واقعاً می خواهیم بدانیم، آن است که میزان اتفاق نظر آنها چه قدر بیشتر از میزانی است که از بخت و اقبال حاصل می شود. پاسخ دادن به این پرسش احتمالاً به ما خواهد گفت که مثلاً آموزش و تحصیلات مشاهده گرها، تا چه حد سبب بهبود کیفیت قرائت آنها شده است، به نحوی که درصد اتفاق نظر بین آنها از میزان اتفاق نظری که صرفاً از روی بخت و اقبال حاصل می شود، بیشتر باشد.

در مباحث آمار استنباطی مفهومی به نام اندازه گیری توافق وجود دارد که به بررسی و ارزیابی ارتباط بین دو کمیت می پردازد. تفاوت این مفهوم با سایر مفاهیم ارتباط آماری، سنجش جداگانه اندازه های این دو کمیت توسط دو فرد، پدیده و یا دو منبع تصمیم گیری است. اندازه توافق توسط ضریبی به نام ضریب کاپای کوهن سنجیده می شود. آنچه که در ضریب کاپای کوهن به دنبال آن هستیم ارزیابی اندازه توافق بین کدهای استخراج شده است که هر یک به صورت جداگانه دو کمیت اصلی ما را مورد اندازه گیری قرار داده اند.

برای اینکه بتوانیم به مفهوم کاپا پی ببریم، باید دو پرسش را مطرح کنیم. اول اینکه توافق میان قرائت‌های کدهای مختلف، از آنچه که فقط بر حسب شانس انتظار می‌رود، تا چه اندازه بیشتر است؟ این را می‌توان با منهای کردن درصد توافق نظر مشاهده شده از درصد توافق نظری که فقط بر حسب شانس انتظار می‌رود، محاسبه کرد. این مقدار، صورت کسر کاپا است:

(%) (توافق نظری که فقط بر حسب شانس انتظار می‌رود) - (% (توافق نظر مشاهده شده)

پرسش دوم این است که «بیشترین مقداری که دو مشاهده گر می‌توانند توافق نظر خود را افزایش دهند، نسبت به توافق نظری که صرفاً بر حسب شانس انتظار می‌رود، چقدر است؟» واضح است که حداکثر توافق آنها ۱۰۰٪ است (توافق نظر کامل - دو مشاهده گر توافق کامل دارند). بنابراین بیشترین مقداری که انتظار می‌رود آنها بتوانند توافق نظر خود را افزایش دهند برابر است با:

(%) (توافق نظری که فقط بر حسب شانس انتظار می‌رود) - ۱۰۰٪

مقدار فوق مخرج کسر کاپا است. کاپا بیان می‌کند که توافق نظر مشاهده شده تا چه میزان بیشتر از اندازه‌ای است که فقط بر حسب شانس انتظار می‌رود (یعنی درصد توافق نظر مشاهده شده منهای درصد توافق نظری که فقط بر حسب شانس انتظار می‌رود یا همان صورت کسر)، نسبت به بیشترین مقداری که کدها می‌توانند به افزایش توافق نظر خود امید داشته باشند (% ۱۰۰ منهای توافق نظری که فقط بر حسب شانس انتظار می‌رود؛ مخرج کسر). بنابراین کاپا، بر حسب یک مقدار عددی، نشان می‌دهد که توافق نظر به دست آمده میان کدها تا چه اندازه بیشتر از توافق نظری است که صرفاً بر حسب شانس انتظار می‌رود، و آن را به صورت نسبت حداکثر افزایشی که ممکن است نسبت به توافق نظر صرفاً تصادفی رخ دهد، بیان می‌کند. شاخص آماری کاپا را می‌توان با معادله زیر تعریف کرد:

$$\text{کاپا} = \frac{(\text{درصد توافق نظری که فقط بر حسب شانس انتظار می‌رود}) - (\text{درصد توافق نظر مشاهده شده})}{(\text{درصد توافق نظری که فقط بر حسب شانس انتظار می‌رود}) - 100\%}$$

بر اساس مقالات به دست آمده شاخص کاپا برابر با مقدار ۰,۷۸ به دست آمد که نشان دهنده اعتبار کدهای استخراج شده بود که در جدول (۸) نشان داده شده است.

جدول ۸. ضریب توافق کاپا

شرح	مقدار	خطای انحراف	تقریب آماره تی	سطح معنی داری
مقیاس توافق	کاپا	0.271	2.416	0.04
	تعداد موارد معتبر			

### بحث و نتیجه گیری

پرداخت مالیات یکی از عوامل رشد و توسعه جامعه است و موجب رونق اقتصادی و ارتقای شاخص‌های آن، تحقق عدالت اجتماعی، افزایش خدمات و عمران و آبادانی کشور می‌شود. با وصول مالیات عادلانه از مؤدیان، می‌توان بسیاری از مشکلات اجتماعی و اقتصادی کشور از جمله کسری بودجه سالانه، تورم و بیکاری را رفع و زمینه ایجاد عدالت

اجتماعی از طریق توزیع دوباره درآمدها را فراهم کرد. مناسب‌ترین وسایل برای تأمین موفقیت سازمان مالیاتی کشورها، علاوه بر انسجام دستگاه مالیاتی به مفهوم اجرای درست قانون و ضوابط، افزایش انگیزه‌های درونی و جلب همکاری و همفکری مؤدیان است. این امر می‌تواند آنان را مجاب سازد که تمکین از مالیات را روشی منطقی در افزایش منافع اقتصادی و برخورداری از مواهب اجتماعی بدانند. طی دهه‌های اخیر تحقیقات مالیاتی عمدتاً بر این پایه استوار بوده است که چرا برخی افراد مالیات پرداخت می‌کنند و برخی دیگر از پرداخت مالیات اجتناب یا فرار می‌کنند در طی زمان، پژوهشگران در مطالعات میدانی، تحقیقات تصادفی و پژوهش‌های مبتنی بر پایگاه‌های آماری، خصوصیات مؤدیان با عدم تمکین و عوامل مؤثر بر عدم تمکین را شناسایی نموده‌اند. از نظر تئوری که دیدگاه مؤدیان و مأموران مالیات درباره تمکین مالیاتی ارتباط مستقیمی با قوانین مالیاتی دارد که از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. یکی از اهداف اساسی یک نظام مالیاتی، افزایش تمکین داوطلبانه است و بنابراین کاهش شکاف مالیاتی مهم‌ترین هدف سیستم مالیاتی است. از جمله وظایف سیستم مالیاتی، آگاهی رساندن به مؤدیان برای آسانی کار و مطلع کردن مردم از قوانین، آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها و تصمیمات سازمان است. این امر به طور سیستماتیک از فرار مالیاتی کاسته و باعث افزایش تمکین مالیاتی می‌شود. در این مطالعه برای شناسایی مولفه‌های تمکین مالیاتی، ابتدا معیارهای غربالگری و تجزیه و تحلیل بر روی پژوهش‌های انجام شده، نهایتاً منجر به انتخاب ۲۳ سند شد که تمام الزامات تعیین شده توسط پروتکل بررسی را برآورده می‌کردند. با بررسی این اسناد، ۲۶ کد به عنوان مضامین سازمان‌دهنده شناسایی و در قالب ۵ کد مضامین فراگیر با عناوین «هنجار فرهنگی، ارزش‌های اجتماعی، هنجار محوری، قانون مداری، ضمانت‌های اجرایی» معرفی شدند. نتایج این پژوهش با نتایج (Yu, 2022) (Sarmad et al, 2022) (Teymuri et al, 2022) (Mohajeri et al, 2022)، (Bizaval, 2020)، (Hasanvand et al, 2020)، (Tang, 2020) (Guzel, 2018) (Lin et al, 2018) همسو می‌باشد. (Yu, 2022) نشان دادند که تکیه بیشتر بر مالیات‌های غیرمستقیم منجر به کاهش انطباق مالیات شرکت‌ها می‌شود، در حالی که افزایش نسبت مالیات‌های مستقیم بر کل درآمدهای مالیاتی به طور قابل توجهی انطباق مالیات شرکت را افزایش می‌دهد. برای غلبه بر درون‌زایی، استحکام با استفاده از متغیرهای ابزاری و دیگر بررسی‌های استحکام، مانند تغییر متغیرها و تغییر محدوده‌های زمانی آزمایش می‌شود. تجزیه و تحلیل مکانیزم نشان می‌دهد که برای کاهش پیچیدگی سیستم مالیاتی، بهبود کیفیت حکمرانی و افزایش تلاش‌های مالیاتی مفید است. (Tang, 2020) نشان دادند که میانگین رابطه بین اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت مثبت و معنادار است. با این حال، این رابطه در کشورهایی با کنترل کمی بر خود معامله‌گری، حاکمیت شرکتی ضعیف و سطوح بالای فساد کاهش می‌یابد. در حالی که اجتناب مالیاتی در کشورهای توسعه‌یافته و عرفی ارزش بیشتری را افزایش می‌دهد، همچنین شواهدی مبنی بر اینکه پذیرش یک کشور از استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی، انطباق مالیات، یا کیفیت درآمد کل با تصور سرمایه‌گذاران از اجتناب مالیاتی مرتبط است، پیدا نشد. به طور کلی، نتایج نشان می‌دهد که اجتناب مالیاتی برای سهامداران ارزش ایجاد می‌کند و ارزش اجتناب مالیاتی توسط هزینه‌های نمایندگی ناهمگون مرتبط با مؤسسات مختلف هدایت می‌شود.

با توجه به نتایج به دست آمده پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

باید نظام مالیاتی در مسیر اطلاعات شفاف اقتصادی و ساماندهی قوانین و مقررات مالیاتی توسعه یابد و یکی از ریشه‌های فساد، منتشر نکردن اطلاعات در اقتصاد و فقر شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و در نهایت کتمان درآمد آگاهانه مؤدیان

مالیاتی است. در راستای ارتقای تمکین مالیاتی، ضرورت ایجاد بستر یکپارچه تبادل اطلاعات اقتصادی از احکام اساسی اسناد بالادستی وجود دارد و اطلاعات کسب شده از دستگاه‌ها و سازمان‌های مختلف به هر چه شفاف‌تر شدن و دقیق‌تر شدن اطلاعات اقتصادی کمک می‌کند.

همچنین اطلاع مردم از نحوه مصرف درآمدهای مالیاتی اخذ شده، شفافیت در آمدی دولتمردان و عملکرد شخصی آنان در پرداخت مالیات، میزان مشارکت مردم در تصمیم‌گیری‌ها، پاسخگویی دولت در قبال تصمیمات و اقدامات صورت گرفته و ... باشد و هر چه سطح پاسخ‌گویی عمومی نسبت به درآمدهای مالیاتی بیشتر باشد و نیز اعتماد عمومی نسبت به نحوه مصرف مالیات بیشتر باشد سطح تمکین مالیاتی، بالاتر خواهد رفت. این امر نشان می‌دهد اگر در ایران، دولتی با حکمرانی خوب بر سر کار باشد، افراد انگیزه و تمکین مالیاتی بالاتری از خود نشان می‌دهند. متأسفانه پایین بودن وضعیت و رتبه ایران در زیرشاخص‌های حکمرانی به خوبی نشان می‌دهد چرا در ایران تمکین مالیاتی وضعیت مناسبی ندارد.

برای ترغیب مؤدیان به تمکین مالیاتی، بایستی بسیار از پیش شرط‌های لازم در جامعه مورد توجه قرار گیرد. تا بتوان با ارتقای فرهنگ مالیاتی به تمکین مالیاتی دست یافت.

در راستای تکمیل هدف این مقاله، توصیه می‌شود در پژوهش‌های آینده، به بررسی و مطالعه موضوعاتی از قبیل طراحی سیستم‌های مالیاتی یکپارچه، ارائه الگوهای اندازه‌گیری تمکین مالیاتی قابل استفاده در سطح بین‌المللی، بومی‌سازی معیارهای اندازه‌گیری سطح تمکین در کشور و همچنین استراتژی‌های بهبود تمکین مالیاتی در بین مؤدیان و نیز روش‌های بهبود تمکین مالیاتی مؤدیان مبتنی بر تشویق در صورت تمکین کامل در کنار روش‌های مبتنی بر مجازات‌های مورد قبول عامه در موارد عدم تمکین مورد توجه قرار گیرد.

## Reference

- Allingham, M.G., & Sandmo, A. (1972), "Income tax evasion, a theoretical analysis", *Journal of Public Economics*, Vol. 1 No. 1972, pp. 323-338.  
[http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0047-2727\(72\)90010-2](http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0047-2727(72)90010-2)
- Alm, J., & McClelland, G. H., & Schulze, W. D. (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economic*, 48(1), 21-38.
- Batrancea, L. M., & Nichita, A., & De Agostini, R., & Batista Narcizo, F., & Forte, D., de & Pai-va Neves Mamede, S.,... & Pántya, J. (2022). A Self-Employed Taxpayer Experimental Study on Trust, Power, and Tax Compliance in Eleven Countries. *Financial Innovation*, 8(1), 96.  
<https://doi.org/10.1186/s40854-022-00404-y>
- Becker, G. (1968). Crime and punishment: An economic approach. *The Journal of Political Economy*, 76, 169-217.
- Bizaval, H. (2020). Investigating the factors affecting the promotion of the culture and tax compliance of taxpayers of the country's tax affairs organization. *Accounting and management perspective quarterly*. Period, 3, number 23, volume 3, pp. 29-46. (In Persian).
- Chooi, A. (2020). Improving Tax Compliance: Establishing a Risk Management Framework. *Governance Briefs*. <https://doi.org/10.22617/BRF200038>
- Doerrenberg, P. (2014), "Does the use of tax revenue matter for tax compliance behavior?", *Economic Letters*, Vol. 128, pp. 30-34.
- Güzel S.A., Özer G. and M. Özcan (2018). The Effect of the Variables of Tax Justice Perception and Trust in Government on Tax Compliance: The case of Turkey". *Journal of behavioral and experimental economics*, No. 78, pp. 80-86. DOI: [10.1016/j.socec.2018.12.006](https://doi.org/10.1016/j.socec.2018.12.006)



- Hasanvand, M., & Yazdani Zazerani, M. R., & Goodarzi, M. (2020). Identify and Prioritize Tax Policy Process Issues in Islamic Republic of Iran. *Iranian Journal of Public Policy*, 6(1), 241-260. doi: 10.22059/jppolicy.2020.76989. (In Persian).
- Khalid, S. (2022). Taxation of Fiat Money Using Dynamic Control, *ssrn*, 10, 65-84. <https://doi.org/10.3390/systems10030084>.
- KAMYAB Teymoori, R., & Farsad Amanollahi, Gh. R., & Keyghobadi, A. R. (2022). Identifying and prioritizing risks of tax non-compliance. *JOURNAL OF ACCOUNTING KNOWLEDGE AND MANAGEMENT AUDITING*, 11(42), 251-266. SID. <https://sid.ir/paper/1049111/en> (In Persian).
- Kamali, S., & Shafiee S. (2011). The Concept of Tax Compliance and Estimation of its Rate in Iranian Tax System. *J Tax Res*; 19 (10):143-168 URL: <http://taxjournal.ir/article-1-101-fa.html>. (In Persian).
- Kasper, M., & Alm, J. (2022). Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 195, 87-102. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2022.01.003>
- Karimi, S., & Khan Mohammadi, M. H., & Jafari, M. (2021). Presenting and evaluating the tax compliance model of legal entities based on the views of tax experts using the underlying theory in the Iranian tax system. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(38), 345-360. (In Persian).
- Karimi Potanlar, S., & Taghi Gilak Hakimabadi, M., & Saber Nochamani, F. (2015). Investigation of Government Effectiveness Impact on Reducing Tax Evasion: The Case Study of Selected Countries. *J Tax Res* 2015; 23 (27):63-90 URL: <http://taxjournal.ir/article-1-709-fa.html>. (In Persian).
- Lin, K., & Mills, L., & Zhang, F., & Li, Y., (2018). Do political connections weaken tax enforcement effectiveness? *Contemp. Acc. Res.* 35 (4), 1941-1972. DOI: [10.1111/1911-3846.12360](https://doi.org/10.1111/1911-3846.12360)
- Mohajeri, P., & Nassiri Aghdam, A., & Mirjalili, F. (2022). VAT Tax Expenditure and Compliance Gap in Iran: A Regional Analysis over 1388-1394. *Journal of Applied Economics Studies in Iran*, 11(41), 171-201. doi: 10.22084/aes.2021.23164.3212. (In Persian).
- Mohammadi, M., & Rezazadeh, J., & Beshkoh, M. (2023), identification of social psychological factors affecting tax non-compliance behavior of taxpayers. *Modian, Financial Accounting Knowledge Quarterly*, Volume: 10, Number: 1. <https://civilica.com/doc/1702945>. (In Persian).
- Naeem, A., & Gulzar, S. (2021). Voluntary Tax Compliance Behavior of Individual Taxpayers in Pakistan. *Financial Innovation*, 7(1), 1-23. <https://doi.org/10.1186/s40854-021-00234-4>. (In Persian).
- Raramshini, M., & Jamshidi, N., & Asadi, G. (2016). The New Approach to Tax Compliance, Providing a New Framework. *J Tax Res* 2016; 24 (31):11-30 URL: <http://taxjournal.ir/article-1-979-fa.html>. (In Persian).
- Sarmad, A., & Adalberto, R., & Muhammad, F. (2022). Corporate Taxation and Firm-Specific Determinants of Capital Structure: Evidence from the UK and US Multinational Firms/, *Journal of risk and financial management*. (2), 15-55. <https://doi.org/10.3390/jrfm15020055>. (In Persian).
- Sandmo, A. (2005). The theory of tax evasion: A retrospective view. *National Tax Journal*, 53(4) 643-648. DOI: [10.17310/ntj.2005.4.02](https://doi.org/10.17310/ntj.2005.4.02)
- Salaudeen, Y. M., & Abdulwahab, S. S. (2022). Corporate Governance Mechanism and Tax Compliance: The Nigerian Experience. *European Journal of Business and Management Research*, 7(2), 45-54.
- Taherpor Kalantari, H., & Amiri Khaledi, Y., & Anvari Rostami, A. (2023). A Model of Tax Compliance in Iran. *JMDP*; 35 (4):97-126 URL: <http://jmdp.ir/article-1-4536-fa.html>. (In Persian).
- Tang, T. (2020). An investigation of tax-related corporate political activities in China: evidence from bribery consumption. *J. Acc. Audit*. DOI: [10.2139/ssrn.3674322](https://doi.org/10.2139/ssrn.3674322)
- Tax Affairs Organization of the country (2018). Operational program of 2017, deputy research and planning and international affairs of the organization. (In Persian).
- Yu, Jingyuan. (2022). Tax structure and corporate tax compliance: evidence from China. *Economic research*, <https://doi.org/10.1080/1331677X.2022.2080736>.