



Explaining the Paradoxical Relationship between Supervision and Efficiency: A Study of the Impact of Institutional Controls on the Increase in Discretionary Taxes In Iran

Mehrdad SadrAra *



Assistant Professor, Department of Accounting,
Faculty of Management & Economics,
University of Guilan, Iran.

Gholamreza Mahfoozi



Associate Professor, Department of Accounting,
Faculty of Management & Economics,
University of Guilan, Iran.

Hamed Omrani



Assistant Professor, Department of Finance,
University of Kharazmi, Iran.

Abstract

Monitoring by regulatory bodies on the performance of tax officers can lead to prudent procedures by tax officers in tax identification and this could result in repeated referrals of tax cases to tax dispute resolution bodies, prolonged tax certainty, taxpayers' dissatisfaction, and failure to timely collect government tax revenue. Therefore, the purpose of the present study is to identify the factors that increase the diagnostic tax due to the monitoring by regulatory bodies on the performance of tax officers. Data collection tool was a questionnaire consisting of 20 questions whose content validity was confirmed by advisors and experts and its reliability was confirmed by Cronbach's Alpha method. The sample of the study was composed of 261 Tax officers of the general tax affairs departments of the provinces of Iran. To test the research hypotheses, T-test of a community was used. The results show that due to ambiguity in the tax laws, lack of transparency of the circulars and guidelines, lack of comprehensive bank of economic activities, time limit for issuance of diagnostic leaflet and insufficient expertise of tax officers, monitoring by regulatory bodies on the performance of tax officers increases the diagnostic tax. Previous research in the field of taxation has mainly examined the difference between the expressed revenue and diagnostic and definitive revenue. But the present study, while taking

* Corresponding Author: Mehردادadrara@guilan.ac.ir

How to Cite: SadrAra, M. Mahfoozi, G. & Omrani, H. (2026). Explaining the paradoxical relationship between supervision and efficiency: A study of impact of institutional controls on the increase in discretionary taxes in Iran. *Journal of Tax Research*, 33(68), 39-66.

advantage of previous research findings, to identify the factors that given the oversight of regulatory bodies over the performance of tax officers, they have raised the diagnostic tax and created this discrepancy.

Introduction

In developed countries, taxation plays a central role in the economy, but in developing countries, the tax system is often inefficient and requires fundamental reform. Global experience shows that moving towards a system of "tax self-assessment" by taxpayers increases the efficiency of the tax system. Close tax supervision also helps reduce tax evasion and contribute to economic transparency. However, sometimes weak laws, lack of information, or expert limitations lead to over-assessment of taxes, which results in increased disputes, prolonged proceedings, and taxpayer dissatisfaction. However, previous research has rarely examined in detail the supervisory mechanisms that affect the increase in assessment taxes. This research seeks to identify solutions through which supervision by supervisory institutions can lead to an increase in assessment taxes.

Research Question is: Through what mechanisms does oversight by regulatory agencies lead to increased discretionary taxes?

Methods and Material

The data collection tool is a questionnaire consisting of 20 closed questions, the content validity of which has been confirmed by professors and experts, and its reliability by Cronbach's Alpha method. The selected sample of the research was 261 tax officers of the National Tax Affairs Organization and the General Tax Affairs Offices at the provincial level. A population T-test was also used to examine the research hypotheses.

Results and Discussion

The findings of this study show that in the Iranian economic environment with its complex tax laws, frequent economic fluctuations, and weak information infrastructure, supervision by regulatory agencies can lead to defensive behavior of tax officials rather than increasing efficiency. In particular, ambiguity in laws and lack of transparency of circulars lead officials to adopt conservative approaches. This issue is exacerbated when the Iranian economy is facing sanctions and structural instability, as tax officials prefer to assess higher taxes to avoid potential regulatory consequences. Also, the lack of a comprehensive database and time constraints affect tax decisions and lead to an increase in the difference between declared and assessed taxes.

Conclusion

The present study, while utilizing the achievements of previous research on the factors that create the difference between declared and assessed income, has examined how this difference is created and identified the factors that, with respect to the supervision of supervisory institutions over the performance of tax officers, have caused the increase in assessed tax and created this difference. The findings of the study indicate that in the event of ambiguity in tax laws, lack of transparency of circulars and instructions, lack of a comprehensive database of taxpayers' economic activities, time limits on tax assessment, and lack of sufficient expertise and experience of tax assessment officers, supervision and control by supervisory institutions over the performance of tax officers will cause an increase in assessed tax and cause the process of tax certainty to be prolonged and the government's tax revenues to not be collected on time.

Keywords: Diagnostic Tax, Tax Laws, Regulatory Bodies, Tax Officers, Tax Payers.

JEL Classification: G18, H2, K34.



سازمان امور مالیاتی کشور

-- مجله علمی، پژوهشنامه مالیات --

شماره ۶۸، دوره ۳۳، زمستان ۱۴۰۴، ۶۶-۳۹

taxjournal.ir

DOI:10.66224/taxjournal.34.68.39

تبیین رابطه پارادوکسیکال نظارت و کارایی: ارزیابی تأثیر کنترل‌های نهادی بر افزایش مالیات‌های تشخیصی در ایران

مهرداد صدرآرا*  | استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه گیلان، رشت، ایران.

غلامرضا محفوظی  | دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه گیلان، رشت، ایران.

حامد عمرانی  | استادیار گروه حسابداری، دانشکده مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران.

چکیده

این پژوهش به بررسی پارادوکس نظارت و کارایی می‌پردازد؛ بدین معنا که اگرچه نظارت نهادهای ناظر به منظور افزایش دقت و کارایی طراحی شده است، ولی در شرایط وجود ابهامات ساختاری، می‌تواند به افزایش مالیات تشخیصی، تشدید اختلافات و کاهش کارایی نظام مالیاتی منجر شود. نظارت نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی می‌تواند موجب اتخاذ روش‌های محتاطانه‌ای توسط ماموران مالیاتی در تشخیص مالیات شود و نتیجه آن می‌تواند به ارجاع مکرر پرونده‌های مالیاتی به هیات‌های حل اختلاف مالیاتی، طولانی شدن روند قطعیت مالیات، نارضایتی مودیان و عدم تحقق به موقع درآمدهای مالیاتی دولت منجر شود. لذا هدف پژوهش حاضر، شناسایی عواملی است که با توجه به نظارت نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی، موجب افزایش مالیات تشخیصی می‌شود. ابزار جمع‌آوری داده‌ها، پرسشنامه‌ای متشکل از ۲۰ سوال بسته است که روایی محتوای آن با نظر اساتید و خبرگان و پایایی آن با روش آلفای کرونباخ مورد تایید قرار گرفته است. نمونه انتخابی پژوهش را ۲۶۱ نفر از ماموران مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور و ادارات کل امور مالیاتی سطح استان‌ها، تشکیل داده‌اند. جهت بررسی فرضیه‌های پژوهش نیز از آزمون T یک جامعه استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که در اثر ابهام در قوانین مالیاتی، عدم شفافیت بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها، نبود بانک جامع فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان، محدودیت زمانی برای صدور برگ تشخیص و عدم تخصص کافی ماموران مالیاتی، نظارت نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی موجب افزایش مالیات تشخیصی می‌شود. در تحقیقاتی که پیش از این در حوزه مالیاتی انجام شده، عمدتاً اختلاف بین درآمد ابرازی و درآمد تشخیصی و قطعی توسط اداره مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است. اما پژوهش حاضر ضمن بهره‌گیری از دستاوردهای تحقیقات قبلی، به شناسایی عواملی که با توجه به نظارت نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی، موجب افزایش مالیات تشخیصی و ایجاد این اختلاف شده‌اند، پرداخته است.

کلید واژه‌ها: شکاف مالیاتی، فراتحلیل، فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی.

طبقه‌بندی JEL: G18, H2, K34.

* نویسنده مسئول: Mehrdadsadrara@guilan.ac.ir

مقدمه

دستاوردهای تجربی در بیشتر کشورهای توسعه یافته نشان می دهد که درآمدهای مالیاتی یکی از مهمترین منابع درآمدی در این کشورها بوده و مالیات نقش قابل توجهی در اعمال سیاست های اقتصادی در این کشورها ایفا می کند. در مقابل کشورهای در حال توسعه دارای یک نظام مالیاتی ناکارآمد بوده که قادر به تامین اهداف مالی و مالیاتی دولت نیستند. بدین روی این کشورها نیازمند یک نظام مالیاتی نوین و باثباتی هستند که بتواند نقش خود را به بهترین وجه ایفا کند (Niki Oskouei et al., 2009). در این راستا مهمترین بخش از اقدامات مالیاتی که به منظور وصول مالیات انجام می شود، مساله تشخیص مالیات است. روند تکاملی تشخیص مالیات در سطح کشورهای پیشرفته جهان بیان کننده این مطلب است که به تدریج این کشورها سعی می نمایند که تشخیص مالیات توسط دستگاه ها و سازمان های مالیاتی را به سوی تشخیص توسط مودیان یا خودتشخیصی سوق دهند. این حرکت در کشورها دارای نتایج و پی آمدهای بسیار مثبتی در اقتصاد آنها بوده و تلاش زیادی در جهت تغییر نگرش عام نظام مالیاتی نسبت به مودیان صورت گرفته است. بنابراین برای اصلاح قوانین مالیاتی در کشور، باید تدابیری اتخاذ شود که تشخیص مالیات به سوی خودتشخیصی یا تشخیص مالیات توسط مؤدی سوق داده شود (Talebniya & Movasagh, 2011).

از این رو یکی از حیاتی ترین ارکان مدیریت سالم و کارآمد، وجود یک نظام کامل و دقیق نظارت و بازرسی است. البته ضرورت وجود نظارت به معنی نداشتن اعتماد به کارکنان نیست، چرا که نظارت تنها در جستجوی نقاط ضعف و کاستی سازمان نبوده، بلکه با نظارت دقیق نقاط قدرت هم شناسایی می شوند. بر اساس یافته های پژوهشی هانلون و همکاران^۱ (۲۰۱۴) نظارت و اعمال قوانین مالیاتی توسط سازمان امور مالیاتی تأثیر بسزایی در ارتقای کیفیت گزارش های مالی ایفا می کند. در این مطالعه نشان داده شده است که سازمان امور مالیاتی با عملکرد نظارتی خود، نقش مؤثری مشابه مکانیسم های حاکمیت شرکتی ایفا می نماید. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که اعمال سیاست های نظارتی و اجرایی سازمان امور مالیاتی منجر به کاهش قابل توجه پدیده اجتناب مالیاتی می شود. این کاهش در اجتناب مالیاتی به نوبه خود باعث افزایش شفافیت و کاهش ابهامات در گزارش های مالی می شود که در نهایت تأثیر مثبتی بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی دارد.

1. Hanlon et al. (2014)

از سوی دیگر، نهادهای نظارتی که جهت رعایت صحت اجرای قوانین و مقررات، جلوگیری از هدر رفتن منافع بیت‌المال و تحقق حقوق دولت، عملکرد ماموران مالیاتی را مورد ارزیابی قرار می‌دهند، ممکن است در صورت وجود ابهام در قوانین، عدم شفافیت بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها، نبود بانک اطلاعاتی جامع فعالیت‌های اقتصادی مودیان، محدودیت زمانی در رسیدگی و نیز ناکافی بودن توان تخصصی ماموران تشخیص مالیات، موجب تشخیص مالیات بیشتر توسط ماموران مالیاتی شوند و این امکان را بوجود آورند که مالیات تشخیصی بیشتر از مالیات ابرازی یا واقعی مودی شود؛ نتیجه این امر می‌تواند به ارجاع مکرر پرونده‌های مالیاتی به هیات‌های حل اختلاف مالیاتی، طولانی شدن روند قطعیت مالیات، نارضایتی مودیان و عدم تحقق به موقع درآمدهای مالیاتی دولت منجر شود. با این حال در مطالعات داخلی انجام شده این موضوع نادیده گرفته شده و در تحقیقاتی که پیش از این در حوزه مالیاتی صورت پذیرفته، عمدتاً اختلاف بین درآمد ابرازی و درآمد تشخیصی و قطعی توسط اداره مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته و عواملی که باعث این اختلاف می‌شوند مورد بررسی قرار نگرفته است. این پژوهش با هدف پر کردن این شکاف دانشی، به دنبال پاسخ به این سوال اصلی است: "چرا عملکرد نهادهای نظارتی^۱ منجر به افزایش نادرست مالیات تشخیصی می‌شود؟" در این راستا، عواملی مانند ابهام در قوانین مالیاتی، عدم شفافیت دستورالعمل‌ها، محدودیت‌های زمانی و سطح تخصص مأموران به عنوان متغیرهای بالقوه تأثیرگذار مورد بررسی قرار می‌گیرند. این مطالعه با استفاده از روش پیمایشی و ابزار پرسشنامه استاندارد شده، داده‌های مورد نیاز را از ۲۶۱ مأمور امور مالیاتی در سطح ادارات امور مالیاتی استان‌های کشور، جمع‌آوری کرده است. تحلیل داده‌ها با بهره‌گیری از آزمون‌های آماری مناسب انجام شده است. نوآوری این پژوهش در تمرکز بر رابطه بین نظارت نهادهای نظارتی و افزایش مالیات تشخیصی در بستر نظام مالیاتی ایران است که می‌تواند به سیاست‌گذاران در بهبود کارایی نظام مالیاتی کمک کند. مقاله حاضر در ادامه به مرور ادبیات و چارچوب نظری می‌پردازد. سپس روش تحقیق، یافته‌ها و تحلیل‌ها ارائه می‌شود و در نهایت، بحث و نتیجه‌گیری با تأکید بر پیامدهای سیاستی و پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی انجام می‌گیرد.

مالیات به عنوان یکی از منابع تامین درآمدهای دولت تلقی می‌شود. با گسترش روزافزون

۱. نهادهای نظارتی اشاره شده در این پژوهش عبارتند از: رئیس امور مالیاتی، هیات‌های حل اختلاف بدوی و تجدید نظر، شورای عالی مالیاتی، دادستان انتظامی مالیاتی و هیات سه نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر که مستقیماً توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌شود.

علم اقتصاد و حضور دولت در حوزه‌های مختلف اقتصادی، وظایف جدیدی برای مالیات‌ها در نظر گرفته شده است (SadrAra, 2023). در واقع یک نظام مالیاتی تحت تاثیر نظام‌های سیاسی، نظریات اقتصادی، مقتضیات مالی و روش‌های مدیریتی است (SadrAra & Ta-heri Bazkhaneh, 2024). مالیات در ایران همچون دیگر کشورهای در حال توسعه توانسته نقش‌چندانی در اقتصاد ایفا کند و این مساله جدای از نظام مالیاتی ناکارآمد، به وجود درآمدهای نفتی و نقش پررنگ آن در اقتصاد برمی‌گردد (Niki Oskouei et al., 2009). قطع وابستگی دولت به درآمدهای نفتی و افزایش سهم درآمدهای مالیاتی از کل درآمدهای دولت از جمله مولفه‌های اقتصاد مقاومتی است. مالیاتی که دولت از شهروندان می‌گیرد باید جایگزین درآمدهای نفتی شود تا اقتصاد کشور از تک محصولی بودن و تکیه بر این منبع تمام شدنی و تجدیدناپذیر رها شود؛ از طرفی همکاری نهادهای نظارتی از اهمیت ویژه‌ای در جوامع برخوردار است که صداقت مالیاتی یا اجتناب مالیاتی نمونه‌های بسیار مرتبط با این نوع همکاری هستند (Gangl et al., 2017).

نهادهای نظارتی درون و برون سازمانی همواره نقش مهمی در پیشگیری و کشف تخلفات و فسادهای مالی و اداری داشته‌اند. اما از طرفی نظارت نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی با توجه به ابهام در قوانین مالیاتی، نبود سیستم جامع اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی مودیان، عدم تخصص حرفه‌ای کافی ماموران تشخیص و عوامل دیگر می‌تواند موجب اتخاذ روش‌های محتاطانه‌ای توسط ماموران مالیاتی در تشخیص مالیات شود که باعث افزایش مالیات تشخیصی شده و نتیجه آن می‌تواند ارجاع مکرر پرونده‌های مالیاتی به هیات‌های حل اختلاف مالیاتی، طولانی شدن روند قطعیت مالیات، نارضایتی مودیان و عدم تحقق به موقع درآمدهای مالیاتی دولت باشد. در قانون مالیات‌های مستقیم مراجعی جهت رفع اختلاف مودی با اداره مالیاتی پیش‌بینی شده است. این مراجع عبارتند از رئیس امور مالیاتی، هیات‌های حل اختلاف بدوی و تجدید نظر، شورای عالی مالیاتی، دادستان انتظامی مالیاتی و هیات سه نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر که مستقیماً توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌شود. وجود این مراجع مختلف حل اختلاف مالیاتی نشان از اختلافی دیرینه بین مودی و اداره مالیاتی است به گونه‌ای که کمتر پرونده‌ای است که بدون مراجعه به هیات‌های حل اختلاف مالیاتی به قطعیت رسیده باشد و بخشی از پرونده‌ها نیز کلیه مراحل حل اختلاف را یکی پس از دیگری پشت سر گذاشته و این موضوع علاوه بر تحمیل هزینه

برای اداره مالیاتی و اتلاف وقت و انرژی ماموران مالیاتی برای انجام رسیدگی‌های مجدد (اجرای قرار) و سرگردانی مودیان، موجب عدم تحقق به موقع درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه می‌شود (Mousavi & Ebrahimi Korehroudi, 2018). در واقع موضوع اصلی اختلاف بین مودی و اداره مالیات، میزان مالیات تشخیصی است که بر مبنای قوانین مالیاتی، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها، بانک اطلاعاتی در دسترس ماموران مالیاتی، محدوده زمانی قانونی برای صدور برگ تشخیص و توان تخصیص آنان صورت می‌پذیرد. چنانچه هر یک از این عوامل برای تشخیص مالیات واقعی، دارای نواقصی باشد، طبیعتاً موجب بروز اختلاف بین مودی و اداره مالیات می‌شود.

پیشینه پژوهش

آلینگهام و ساندمو^۱ (۱۹۷۲) در پژوهشی به بررسی فرار مالیاتی درآمدی و بررسی رفتار مؤدیان مالیاتی در نروژ پرداختند. این مطالعه که از روش تحلیل نظری-اقتصادی استفاده کرده بود، نشان داد که احتمال کشف تخلف و میزان جریمه دو عامل تعیین‌کننده در کاهش فرار مالیاتی محسوب می‌شوند. یافته‌های این تحقیق حاکی از آن بود که هرچه نرخ جریمه بالاتر و احتمال نظارت بیشتر باشد، تمایل به فرار مالیاتی کاهش می‌یابد. با وجود چارچوب نظری محکم این پژوهش، محدودیت اصلی آن عدم توجه به عوامل روان‌شناختی و فرهنگی مانند عدالت مالیاتی یا اعتماد به دولت بود. همچنین، جامعه آماری محدود به نروژ، امکان تعمیم یافته‌ها به کشورهای با سیستم‌های مالیاتی ضعیف‌تر را کاهش می‌داد.

آلم و تورگلر^۲ (۲۰۰۶) در پژوهش خود به بررسی تفاوت‌های فرهنگی و روحیه مالیاتی در اروپا و آمریکا پرداختند. این مطالعه که از روش پیمایشی-تحلیلی استفاده کرده بود، به نتایج جالبی دست یافت. یافته‌ها نشان می‌داد که اعتماد به دولت و ادراک عدالت مالیاتی مهم‌ترین عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی هستند. به عبارت دیگر، در کشورهایی که شهروندان دولت را پاسخگو می‌دانستند، تمایل به پرداخت مالیات به طور محسوسی بالاتر بود. هرچند این پژوهش از نمونه آماری بزرگ و متنوعی برخوردار بود، اما دو محدودیت اساسی داشت: اولاً نقش فناوری‌های نظارتی را مورد بررسی قرار نداده بود و ثانیاً فقط بر کشورهای توسعه‌یافته متمرکز شده بود و کشورهای در حال توسعه را شامل نمی‌شد.

1. Allingham & Sandmo (1972)

2. Alm & Torgler (2006)

کالسون و مناپاس^۱ (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی نظارت محیطی و نظارت شرکت بر مالیات‌های محیطی تحت اقدامات نظارتی بودجه پرداختند. نتایج این مطالعه، شواهد جدیدی را در مورد کارایی نسبی نظارت نهادها بر اقدامات وضع محیطی بودجه ارائه نمود. راسینگ^۲ (۲۰۱۳) در تحقیقی به بررسی نظارت استراتژی مالیات و مدیریت ریسک انتقال مالیات قیمت‌گذاری پرداخت. در این تحقیق چگونگی تاثیر استراتژی نظارت مالیات کاربردی بر سیستم نظارت مدیریت مالیات در شرکت‌های چند ملیتی مورد بررسی قرار گرفت. همچنین بر گسترش مالیات در اثر نقش همکاری شبکه بین سازمانی در نظارت بر مالیات تاکید شد. هانلون و همکارانش (۲۰۱۴) در پژوهش خود با عنوان تاثیر نظارت و اجبار اداره مالیات بر روی کیفیت گزارش‌گری مالی، به این نتیجه دست یافتند که نظارت و اجبار مالیاتی اداره مالیات تاثیر مثبتی بر کیفیت گزارش‌گری مالی دارد و اداره مالیاتی همچون یک مکانیسم حاکمیتی شرکتی عمل می‌نماید. در نتیجه اجبار و نظارت اداره مالیات اجتناب مالیاتی را کاهش می‌دهد و موجب تاثیر مثبتی بر روی کیفیت گزارش‌گری مالی از طریق کاهش ابهام ناشی از اجتناب مالیاتی می‌شود.

بریزی و همکاران^۳ (۲۰۱۵) در تحقیقی به بررسی تاثیر ارزش‌های اجتماعی بر قصد پرداخت مالیات یا اجتناب از آن پرداختند. بر اساس این تحقیق چند عامل موجب تبعیت از قوانین مالیاتی می‌شود که شامل دانش نسبت به قوانین مالیاتی، اعتماد نسبت به نظام سیاسی و ارزش‌های فردی و اجتماعی است. در این تحقیق تاثیر ارزش‌های اجتماعی بر تبعیت از قوانین مالیاتی برای پرداخت مالیات یا اجتناب از آن نیز مورد بررسی قرار گرفت. نتایج بیانگر رابطه بین ارزش‌های اجتماعی و میزان تبعیت از قوانین مالیاتی بود.

آمپونسا و کوفی^۴ (۲۰۱۷) در بررسی تاثیر عوامل جمعیت‌شناختی در تمکین مالیاتی در کشور غنا بیان کردند که وضعیت اشتغال، محل سکونت، جنسیت، نوع کسب و کار، سن، تحصیلات و تعداد خانوارها از عوامل پیش‌بینی‌کننده در تمکین مالیاتی هستند.

بالاکریشنان و همکاران^۵ (۲۰۱۸) ضمن بررسی برنامه‌های اجتناب مالیاتی و شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها نشان دادند که رابطه‌ای معنادار میان برنامه‌ریزی متهورانه مالیاتی و شفافیت

1. Colson & Menapace (2012)

2. Rossing (2013)

3. Brizi et al. (2015)

4. Amponsah & Kofi (2017)

5. Balakrishnan et al. (2018)

کمتر اطلاعاتی وجود دارد. همچنین نتایج کار آنها نشان داد نوعی تهاثر میان مزایای مالیاتی و شفافیت اطلاعاتی در هنگام نوع برنامه‌ریزی مالیاتی وجود دارد.

پژوهش نیرس^۱ (۲۰۱۸) با عنوان کشش درآمد مشمول مالیات: یک تحلیل فرارگریزونی به بررسی جامع عوامل مؤثر بر کشش درآمد مشمول مالیات (ETI) می‌پردازد. این مطالعه با استفاده از روش متارگریسون، داده‌های ۱۰۷ پژوهش تجربی از دهه ۱۹۹۰ تا ۲۰۱۷ را تحلیل می‌کند که عمدتاً مربوط به کشورهای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) هستند. نتایج نشان می‌دهد که میانگین کشش درآمد مشمول مالیات حدود ۰.۳ است، اما این مقدار تحت تأثیر عواملی مانند نوع روش برآورد، بازه زمانی مطالعه، و ساختار نظام مالیاتی هر کشور تغییر می‌کند. از نقاط قوت این تحقیق، تحلیل نظام‌مند تفاوت‌های بین مطالعات پیشین و شناسایی منابع ناهمگونی در برآوردهاست. با این حال، یک محدودیت مهم آن، عدم پوشش سیاست‌های مالیاتی جدید پس از سال ۲۰۱۷ است که ممکن است بر رفتار مؤدیان تأثیر گذاشته باشد. همچنین، این پژوهش بیشتر بر کشورهای توسعه‌یافته متمرکز است و شواهد محدودی درباره اقتصادهای در حال توسعه ارائه می‌دهد. به‌طور کلی، این مطالعه چارچوب ارزشمندی برای درک تنوع نتایج در ادبیات کشش درآمد مشمول مالیات فراهم می‌کند، اما نیاز به به‌روزرسانی با داده‌های جدیدتر و گسترش به نمونه‌های متنوع‌تر احساس می‌شود.

هاپتمن و همکاران^۲ (۲۰۲۴) در پژوهشی به بررسی رابطه بین نگرش‌های انگیزشی مالیات‌دهندگان اسلوونیایی با رفتارهای مالیاتی آن‌ها پرداختند. یافته‌ها نشان داد که نگرش مثبت (احترام) با افزایش تمکین مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی همراه است، در حالی که نگرش منفی (مقاومت) اثر معکوس دارد. با این حال، این پژوهش با محدودیت‌هایی از جمله نمونه محدود به یک کشور، استفاده از روش خوداظهاری که ممکن است با سوگیری همراه باشد، و ناتوانی در اثبات رابطه علیّ مواجهه است. همچنین، عدم بررسی متغیرهای واسطه‌ای مانند عدالت مالیاتی یا وضعیت اقتصادی و تمرکز صرف بر دو نوع نگرش از دیگر نقاط ضعف این مطالعه محسوب می‌شود. با این وجود، یافته‌های این تحقیق بر اهمیت توجه به نگرش‌های مالیاتی در طراحی سیاست‌های مالیاتی تأکید می‌کند و می‌تواند پایه‌ای برای تحقیقات آینده با نمونه‌های متنوع‌تر و روش‌شناسی دقیق‌تر باشد.

1. Neisser (2018)

2. Hauptman et al. (2024)

در ایران نیز مطالعاتی در راستای موضوع پژوهش انجام شده که از جمله آن می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

شمس‌زاده و ذکوری (۱۳۸۷) در پژوهشی تحت عنوان شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی در شهر همدان، بیان نمودند که بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی، تفاوت وجود دارد و موثرترین عامل در حالت مردودی دفاتر، عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی بوده است. ضمن اینکه مهمترین عامل مردودی دفاتر در ۴۲.۵۸٪ افراد عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی در دفاتر (کتمان درآمد یا فعالیت) و در ۲۸.۵٪ افراد تاخیر پلمپ دفاتر قانونی بوده است. همچنین در حالت قبولی دفاتر، عمده‌ترین هزینه غیر قابل قبول با فراوانی ۳۲٪ مربوط به عدم ارائه یا عدم وجود مستندات در اثبات هزینه بوده است و مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی در حالت قبولی دفاتر باعث ایجاد تفاوت معنادار نمی‌شود.

پورزمانی و شمس‌جامخانه (۱۳۸۸) در مطالعه‌ای تحت عنوان بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی، به این نتیجه دست یافتند که برداشت و تفسیر نادرست مودیان از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، غیر مرتبط بودن هزینه‌های ابرازی، فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی یا غیر متعارف بودن هزینه‌های ابرازی، عدم رعایت حد نصاب‌های تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی در ایجاد هزینه‌ها و مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی هر کدام به تنهایی می‌توانند عامل ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی باشند. همچنین بر اساس یافته‌های تحقیق، فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی مهمترین عامل در ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی است و برداشت و تفسیر نادرست مودیان از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، مغایرت‌های استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی و عدم رعایت حد نصاب‌های تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور در انجام هزینه‌ها، کمترین درجه اهمیت و اعتبار در ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی را دارد.

نتایج تحقیق فضل‌زاده و نجفی (۱۳۹۱) با عنوان بررسی تفاوت درآمد مشمول مالیات طبق

گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی، بیانگر آن است که بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی تفاوت معنی داری وجود دارد و ابهام در متن قانون و بخشنامه‌های مالیاتی، استنباط کارشناسان ارشد از قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی در خصوص نحوه محاسبه هزینه‌ها و نحوه اعمال معافیت‌های مقرر و عدم ثبت فعالیت‌های مالی و نحوه محاسبه تعدیلات سنواتی باعث ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی می‌شود.

رسولی (۱۳۹۲) پژوهشی با عنوان بررسی علل اختلاف برآورد مالیات بر درآمد شرکت‌های استان سیستان و بلوچستان بر مبنای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم از دیدگاه ذینفعان طی سال‌های ۱۳۸۴ لغایت ۱۳۹۰ انجام داد، نتایج به دست آمده بیانگر این است که ریشه این اختلاف ناشی از نقص در قانون مالیات‌های مستقیم و انحراف در عملکرد حسابداران رسمی و رسیدگی نادرست کارشناسان ارشد مالیاتی و عدم رعایت قانون مالیات‌های مستقیم و اصول حسابداری توسط شرکت‌ها است.

رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی رابطه بین تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی با اجتناب از مالیات، در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۱ پرداختند. نتایج بدست آمده حاکی از آن بود که تفاوت مالیاتی-حسابداری با اجتناب از مالیات رابطه معناداری دارد. لذا افزایش اجتناب از مالیات، تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی را افزایش می‌دهد.

موسوی و ابراهیمی کهرودی (۱۳۹۷) در پژوهشی به موضوع بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی ایران پرداختند. در این پژوهش وضعیت موجود نظام دادرسی و فرآیند آن تشریح شد، همچنین برای مقایسه و استفاده از تجارب سایر کشورها، نظام دادرسی در برخی کشورهای منتخب مورد بررسی واقع شده است. برای این منظور از مطالعات اسنادی، کتابخانه‌ای، پرسشنامه و مراجعات حضوری به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی استفاده شده است. نتایج بررسی‌ها در خصوص مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی در ایران حاکی از آن است که طولانی بودن فرآیند دادرسی مالیاتی در ایران (تعدد مراجع مختلف)، حجم بالای پرونده‌های مالیاتی مطرح در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، عدم استقلال هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و به تبع آن عدم رعایت بیطرفی در آراء صادره، استفاده نکردن از ظرفیت‌های

قانونی ماده ۲۳۸ ق.م.م، عدم اجرای مفاد ماده ۲۴۸ ق.م.م از لحاظ کیفیت آراء صادره، از مهمترین مشکلات نظام دادرسی مالیاتی ایران است. در نهایت نیز راهکارهایی جهت بهبود عملکرد نظام دادرسی مالیاتی بیان شده است.

ناظمی و پورعنقا (۱۳۹۷) ارتباط بین مالکیت خانوادگی و اجتناب مالیاتی را با در نظر گرفتن نقش نظارت مؤثر هیأت مدیره بررسی نمودند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که میزان اجتناب مالیاتی در شرکت‌های خانوادگی کمتر از میزان اجتناب مالیاتی در سایر شرکت‌ها است و بین درصد سهام متعلق به مدیر عامل در شرکت‌های خانوادگی و نرخ مؤثر مالیاتی رابطه مثبت معناداری وجود دارد و همچنین متغیرهای نقش نظارتی هیئت مدیره باعث تعدیل این رابطه می‌شود.

پژوهش‌های پیشین در حوزه مالیات، از جمله مطالعات آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) بر عوامل اقتصادی نظیر جریمه و نظارت، آلم و تورگلر (۲۰۰۶) بر نقش اعتماد و عدالت مالیاتی، و هانلون و همکاران (۲۰۱۴) بر تأثیر نظارت بر کیفیت گزارش‌گری مالی متمرکز بوده‌اند. همچنین، تحقیقات داخلی مانند شمس‌زاده و ذکوری (۱۳۸۷) و پورزمانی و شمس جامخانه (۱۳۸۸) به بررسی اختلاف بین درآمد ابرازی و تشخیصی پرداخته‌اند، اما اغلب از تحلیل جامع مکانیسم‌های نظارتی مؤثر بر افزایش مالیات تشخیصی غفلت نموده‌اند. پژوهش حاضر با هدف پرکردن این خلأ، به بررسی دقیق‌تر نقش نهادهای نظارتی و عوامل مؤثر بر افزایش مالیات تشخیصی می‌پردازد. مزیت اصلی این مطالعه، ترکیب یافته‌های نظری و تجربی پیشین با تمرکز بر بستر کشورهای در حال توسعه و ارائه راهکارهای عملی برای کاهش اختلافات مالیاتی است. همچنین، این پژوهش با بررسی همزمان عوامل اقتصادی، روان‌شناختی و ساختاری، چارچوبی جامع‌تر برای درک پویایی‌های نظام مالیاتی ارائه می‌دهد.

روش

این پژوهش از نظر ماهیت، توصیفی-پیمایشی است و داده‌ها به صورت مستقیم از جامعه هدف (مأموران مالیاتی) جمع‌آوری شده است. قلمرو موضوعی پژوهش حاضر در حوزه سازمان امور مالیاتی و قلمرو مکانی پژوهش، ادارات کل امور مالیاتی سطح استان‌های کشور و قلمرو زمانی پژوهش در طی سال‌های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳ بوده و جامعه آماری پژوهش شامل کلیه مأموران امور مالیاتی (اعم از کارشناسان و مسئولان امور مالیاتی) ادارات کل امور مالیاتی سطح استان‌های

کشور است. در این پژوهش از روش‌های آمار توصیفی و آمار استنباطی برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و فرضیه‌ها استفاده شده و جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها و تعمیم نتایج حاصل از آمار توصیفی (جدول فراوانی و نمودار ستونی)، آمار استنباطی (آزمون T یک جامعه) و نرم افزار SPSS استفاده شده است. برای این منظور پرسشنامه‌ای شامل ۲۰ سوال بسته مورد استفاده قرار گرفت. پرسشنامه تحقیق شامل دو بخش سوالات عمومی و سوالات اختصاصی است. بخش اول به جمع‌آوری اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان پرداخته است. این بخش از پنج سوال تشکیل شده که در مورد جنسیت، میزان تحصیلات، سن، پست و سابقه کاری پاسخ‌دهندگان است. قسمت دوم شامل سوالات مربوط به سنجش متغیرهای تحقیق بوده که به شرح جدول (۱) است:

جدول ۱. متغیرها و تعداد سوالات پرسشنامه

متغیرها	تعداد سوال	شماره سوالات
نظارت و کنترل بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت وجود ابهام در قانون	۴	۱-۴
نظارت و کنترل بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت وجود ابهام در بخشنامه‌ها	۵	۵-۹
نظارت و کنترل بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت عدم وجود بانک اطلاعاتی جامع	۳	۱۰-۱۲
نظارت و کنترل بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت وجود محدودیت زمانی	۴	۱۳-۱۶
نظارت و کنترل بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت عدم وجود ماموران متخصص	۴	۱۷-۲۰

منبع: یافته‌های پژوهش.

برای اندازه‌گیری روایی از روایی محتوا استفاده شده و پرسشنامه به کمک خبرگان و نظر متخصصین، تدوین شده است. جهت پایایی ابزار (پرسشنامه) از محاسبه آلفای کرونباخ استفاده شده و برای محاسبه آن تعداد ۳۰ نسخه پرسشنامه در بین گروه هدف توزیع شد و با توجه به ضریب آلفا (بزرگتر از ۰.۷)، پرسشنامه از پایایی مطلوب برخوردار است.

با توجه به تغییر سمت برخی از ماموران امور مالیاتی طی دوره زمانی پژوهش و عدم دسترسی کامل به برخی از ماموران مالیاتی و همچنین عدم تمایل به پاسخ‌گویی توسط برخی از ماموران مالیاتی، در نهایت از نمونه‌گیری هدفمند استفاده شد و در ابتدا تعداد ۳۰۰ پرسشنامه به تدریج در جامعه هدف (ماموران امور مالیاتی ادارات کل امور مالیاتی سطح استان‌های کشور) توزیع شد و با پیگیری‌های شبانه‌روزی در نهایت تعداد ۲۷۳ پرسشنامه دریافت شد که از تعداد مزبور تعداد ۱۲ پرسشنامه ناقص بوده و تعداد ۲۶۱ پرسشنامه با نرخ بازگشت ۸۷٪ جهت بررسی در

دسترس قرار گرفت. در ادامه با توجه به مبانی نظری مطرح شده و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر تدوین می‌شوند:

فرضیه اول: نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی، در صورت ابهام در قوانین مالیاتی موجب افزایش مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی می‌شود.

فرضیه دوم: نظارت نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت عدم وضوح بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مالیاتی، موجب افزایش مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی می‌شود.

فرضیه سوم: نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی، در صورت عدم وجود بانک جامع اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی مودیان موجب افزایش مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی می‌شود.

فرضیه چهارم: نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت وجود محدودیت زمانی برای تشخیص مالیات، موجب افزایش مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی می‌شود.

فرضیه پنجم: نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی، در صورت عدم تخصص حرفه‌ای ماموران مالیاتی موجب افزایش مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی می‌شود.

یافته‌ها

در ابتدا از منظر جمعیت‌شناسی قابل ذکر است که تعداد ماموران مالیاتی مرد در نمونه، بیشتر از تعداد ماموران مالیاتی زن است. علاوه بر این، با توجه به سن ماموران مالیاتی می‌توان گفت که بیشتر ماموران مالیاتی نمونه مورد بررسی بین ۳۰ تا ۵۰ سال سن دارند. در ارتباط با میزان تجربه کاری ماموران مالیاتی نیز حدود ۳۶ درصد ماموران مالیاتی کمتر از ۱۰ سال و ۶۴ درصد آنان بیش از ۱۰ سال سابقه دارند. همچنین مطابق جدول (۲)، ۸۹ درصد از پاسخ‌گویان دارای پست کارشناس ارشد، ۳ درصد کارشناس و ۸ درصد رئیس گروه هستند.

1. Kolmogorov-Smirnov

همان‌طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود میانگین تاثیر نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت ابهام در قوانین مالیاتی بالاتر از ۳ و برابر ۳.۳۵ است و از آنجا که سطح معنی‌داری کمتر از ۰.۰۵ است، بنابراین نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت ابهام در قوانین مالیاتی منجر به افزایش مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی می‌شود.

آزمون فرضیه دوم: نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت عدم وضوح بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های صادره منجر به افزایش مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی می‌شود. نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش در جدول (۴) ارائه شده است:

جدول ۴. جدول آزمون T فرضیه دوم پژوهش

تاثیر کنترل بر عملکرد در صورت عدم وضوح بخشنامه‌ها					
تعداد		میانگین	انحراف معیار	خطای میانگین	
۲۶۱		۳.۱۸۸	۰.۸۴۵	۰.۰۵۲	
آماره آزمون = ۳	آماره t	درجه آزادی	معنی‌داری	تفاوت میانگین	سطح معنی‌داری ۹۵٪
	۳.۵۸۸	۲۶۰	۰	۰.۱۸۸	پایین‌ترین
					بالاترین
					۰.۲۹۱

منبع: یافته‌های پژوهش.

همان‌طور که در جدول (۴) مشاهده می‌شود میانگین تاثیر نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت عدم وضوح بخشنامه‌ها بالاتر از ۳ و برابر ۳.۱۸ است و از آنجا که سطح معنی‌داری کمتر از ۰.۰۵ است، بنابراین نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت عدم وضوح بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های صادره منجر به افزایش مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی می‌شود.

آزمون فرضیه سوم: نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت عدم وجود بانک جامع اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی مودیان، منجر به افزایش مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی می‌شود. نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش در جدول (۵) ارائه شده است:

جدول ۵. جدول آزمون T فرضیه سوم پژوهش

تأثیر کنترل بر عملکرد در صورت عدم وجود بانک اطلاعاتی					
انحراف معیار خطای میانگین		میانگین	تعداد		
۰.۰۶۵		۳.۱۳	۲۶۱		
سطح معنی داری ۹۵٪		تفاوت میانگین	معنی داری	درجه آزادی	آماره t
پایین ترین	بالا ترین				
۰.۰۰۲	۰.۲۵۸	۰.۱۳	۰.۰۴۶	۲۶۰	۲.۰۰۱

منبع: یافته‌های پژوهش.

همان‌طور که در جدول (۵) مشاهده می‌شود میانگین تأثیر نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت عدم وجود بانک جامع اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی مودیان بالاتر از ۳ و برابر ۳.۱۳ است و از آنجا که سطح معنی داری کمتر از ۰.۰۵ است، بنابراین نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت عدم وجود بانک جامع اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی مودیان، منجر به افزایش مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی می‌شود.

آزمون فرضیه چهارم: نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت محدودیت زمانی برای تشخیص مالیات، موجب افزایش مالیات تشخیصی می‌شود. نتایج آزمون فرضیه چهارم پژوهش در جدول (۶) ارائه شده است:

جدول ۶. جدول آزمون T فرضیه چهارم پژوهش

تأثیر کنترل بر عملکرد در صورت وجود محدودیت زمانی					
انحراف معیار خطای میانگین		میانگین	تعداد		
۰.۰۵۵		۳.۲۲۶	۲۶۱		
سطح معنی داری ۹۵٪		تفاوت میانگین	معنی داری	درجه آزادی	آماره t
پایین ترین	بالا ترین				
۰.۱۱۸	۰.۳۳۴	۰.۲۲۶	۰	۲۶۰	۴.۱۲۶

منبع: یافته‌های پژوهش.

همان‌طور که در جدول (۶) مشاهده می‌شود میانگین تأثیر نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت محدودیت زمانی برای تشخیص مالیات بالاتر از ۳ و برابر ۳.۲۲ است و از آنجا که سطح معنی داری کمتر از ۰.۰۵ است، بنابراین نظارت و کنترل

نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت محدودیت زمانی برای تشخیص مالیات، موجب افزایش مالیات تشخیصی می‌شود.

آزمون فرضیه پنجم: نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت عدم تخصص حرفه‌ای ماموران مالیاتی، موجب افزایش مالیات تشخیصی می‌شود. نتایج آزمون فرضیه پنجم پژوهش در جدول (۷) ارائه شده است:

جدول ۷. جدول آزمون T فرضیه پنجم پژوهش

تأثیر کنترل بر عملکرد در صورت عدم تخصص حرفه‌ای					
تعداد	میلگین	انحراف معیار	خطای میانگین		
۲۶۱	۳.۱۵۳	۱.۰۰۴	۰.۰۶۲		
آماره t	درجه آزادی	معنی داری	تفاوت میانگین	سطح معنی داری ۹۵٪	
				پایین‌ترین	بالا‌ترین
۲.۴۶۷	۲۶۰	۰.۰۱۴	۰.۱۵۳	۰.۰۳۱	۰.۲۷۶

منبع: یافته‌های پژوهش.

همان‌طور که در جدول (۷) مشاهده می‌شود میانگین تأثیر نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت عدم تخصص حرفه‌ای ماموران مالیاتی بالاتر از ۳ و برابر ۳.۱۵ است و از آنجا که سطح معنی داری کمتر از ۰.۰۵ است، بنابراین نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی در صورت عدم تخصص حرفه‌ای ماموران مالیاتی، موجب افزایش مالیات تشخیصی می‌شود.

آزمون فرضیه اصلی: نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد ماموران مالیاتی موجب افزایش مالیات تشخیصی می‌شود. نتایج آزمون فرضیه اصلی پژوهش در جدول (۸) ارائه شده است:

جدول ۸. جدول آزمون T فرضیه اصلی پژوهش

تأثیر نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر میزان مالیات تشخیصی					
تعداد	میلگین	انحراف معیار	خطای میانگین		
۲۶۱	۳.۲۱۱	۰.۶۵۲	۰.۰۴		
آماره t	درجه آزادی	معنی داری	تفاوت میانگین	سطح معنی داری ۹۵٪	
				پایین‌ترین	بالا‌ترین
۵.۲۱۸	۲۶۰	۰	۰.۲۱۱	۰.۱۳۱	۰.۲۹

منبع: یافته‌های پژوهش.

همانطور که در جدول (۸) مشاهده می‌شود میانگین تاثیر نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد مأموران مالیاتی بالاتر از ۳ و برابر ۳.۲۱ است و از آنجا که سطح معنی‌داری کمتر از ۰.۰۵ است، بنابراین نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد مأموران مالیاتی موجب افزایش مالیات تشخیصی می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که در محیط اقتصادی ایران با ویژگی‌هایی مانند پیچیدگی قوانین مالیاتی، نوسانات اقتصادی مکرر و ضعف زیرساخت‌های اطلاعاتی، نظارت نهادهای نظارتی می‌تواند به جای افزایش کارایی، منجر به رفتارهای دفاعی مأموران مالیاتی شود. به ویژه، ابهام در قوانین و عدم شفافیت بخشنامه‌ها، که مطابق یافته‌های پژوهش فضل‌زاده و نجفی (۱۳۹۱) مأموران را به سمت اتخاذ رویکردهای محافظه‌کارانه سوق می‌دهد. همچنین، نبود بانک اطلاعاتی جامع همان‌گونه که در پژوهش پورزمانی و شمس جامخانه (۱۳۸۸) اشاره شده و محدودیت‌های زمانی، تصمیم‌گیری‌های مالیاتی را تحت تأثیر قرار داده و به افزایش اختلاف بین مالیات ابرازی و تشخیصی منجر می‌شود با پژوهش آلم (۲۰۱۹) همخوانی دارد.

در مقایسه با تحقیقات پیشین مانند مطالعه احدیان (۱۳۷۹) که بر تفسیر متفاوت قوانین توسط مأموران تمرکز داشت، یا پژوهش شمس‌زاده و ذکوری (۱۳۸۷) که مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی را بررسی کرد، این پژوهش به تحلیل تأثیر نظارت نهادهای نظارتی بر رفتار مأموران پرداخته است. این پژوهش از جنبه‌های متعددی حاوی یافته‌های نوآورانه و ارزشمند است. یافته‌های تحقیق به وضوح نشان می‌دهد که نظارت‌های شدید و کنترل‌های سختگیرانه نهادهای ناظر در شرایطی که بسترهای نهادی و ساختاری مناسبی وجود ندارد (مانند ابهامات قانونی، دستورالعمل‌های ناشفاف و کمبود اطلاعات جامع از فعالیت‌های اقتصادی) می‌تواند به جای بهبود کارایی نظام مالیاتی، نتایج معکوس و نامطلوبی به همراه داشته باشد. این یافته کاملاً با چارچوب نظری هانلون و همکاران (۲۰۱۴) که بر پیامدهای دوگانه نظارت مالیاتی تأکید دارند، همخوانی دارد. در چنین شرایطی، مأموران مالیاتی تحت فشارهای نظارتی شدید، به رفتارهای محافظه‌کارانه روی می‌آورند. آن‌ها برای جلوگیری از توییح و بازخوردهای منفی نهادهای ناظر، ترجیح می‌دهند مالیات‌هایی بالاتر از میزان واقعی تشخیص دهند تا از هرگونه اتهام قابل انتصاب همچون تضییع حقوق دولتی و یا کوتاهی در انجام وظایف اجتناب

کنند. این رویکرد محافظه کارانه ناشی از چند عامل کلیدی است: وجود ابهامات قانونی که امکان تفسیرهای مختلف را فراهم می‌سازد، عدم دسترسی به اطلاعات جامع و دقیق از درآمد و فعالیت‌های مودیان، و محدودیت‌های زمانی که مانع بررسی دقیق پرونده‌ها می‌شود. در چنین فضایی، مأموران مالیاتی به جای انجام محاسبات دقیق و عادلانه، به برآوردهای کلی و جانبدارانه متوسل می‌شوند که معمولاً به نفع دولت و به ضرر مودیان تمام می‌شود.

در بستر ویژه اقتصادی ایران که با چالش‌های ساختاری متعددی مانند تحریم‌های بین‌المللی، نوسانات شدید نرخ ارز، و عدم ثبات در سیاست‌های اقتصادی مواجهه است (SadrAra & Taheri Bazkhaneh, 2024)، تأثیر نظارت نهادهای نظارتی بر افزایش مالیات‌های تشخیصی شکل پیچیده‌تری به خود می‌گیرد. همان‌گونه که یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد، در شرایطی که اقتصاد کشور با ابهامات سیاستی و قانونی مواجهه است در راستای نتایج پژوهش فضل‌زاده و نجفی (۱۳۹۱)، در محیط‌های اقتصادی با نهادهای ضعیف (مانند ایران)، نظارت‌های شدید می‌تواند به جای افزایش کارایی، منجر به تصمیم‌گیری‌های دفاعی شود. از سوی دیگر، ساختار سنتی و غیر شفاف بسیاری از فعالیت‌های اقتصادی در ایران که در پژوهش رسولی (۱۳۹۲) نیز به آن اشاره شده است، دسترسی به اطلاعات دقیق را برای مأموران مالیاتی دشوار می‌سازد. این محدودیت اطلاعاتی، همراه با تغییرات مکرر در قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی که موسوی و ابراهیمی کهرودی (۱۳۹۷) به آن پرداخته‌اند، فضایی از عدم اطمینان ایجاد می‌کند که مطابق با تئوری آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲)، طبیعی است که مأموران مالیاتی در چنین شرایطی به رفتارهای ریسک‌گریز روی آورند. این یافته‌ها با شرایط اقتصاد ایران که در آن بسیاری از بنگاه‌های اقتصادی به دلایل مختلف از شفافیت مالی کافی برخوردار نیستند، همخوانی کامل دارد.

با اندکی تأمل مشخص می‌شود که در تحقیقات گذشته عمدتاً موارد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی مورد بررسی قرار گرفته است. اما پژوهش حاضر ضمن بهره‌گیری از دستاوردهای تحقیقات قبلی مبنی بر عوامل ایجاد اختلاف بین درآمد ابرازی و تشخیصی، به بررسی چگونگی ایجاد این اختلاف و شناسایی عواملی که با توجه به نظارت نهادهای نظارتی بر عملکرد مأموران مالیاتی، موجب افزایش مالیات تشخیصی و ایجاد این اختلاف شده‌اند، پرداخته است. یافته‌های پژوهش بیان می‌دارد که در صورت ابهام در قوانین مالیاتی، عدم شفافیت بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها، نبود بانک جامع اطلاعات

فعالیت‌های اقتصادی مودیان، وجود محدودیت زمانی در تشخیص مالیات و دارا نبودن تخصص و تجربه کافی مأموران تشخیص مالیات، نظارت و کنترل نهادهای نظارتی بر عملکرد مأموران مالیاتی موجب افزایش مالیات تشخیصی می‌شود و موجبات طولانی شدن فرآیند قطعیت مالیات و عدم وصول به موقع درآمدهای مالیاتی دولت را فراهم می‌نماید.

با توجه به یافته‌های این پژوهش و تحلیل شرایط خاص اقتصادی ایران، به نظر می‌رسد بهبود نظام مالیاتی نیازمند اتخاذ راهکارهای عملیاتی چندبعدی است. نخست، ضروری است با تشکیل کارگروه‌های تخصصی متشکل از نمایندگان سازمان امور مالیاتی، مودیان و حقوقدانان، فرآیند تدوین و اصلاح قوانین مالیاتی به گونه‌ای طراحی شود که از بروز ابهامات جلوگیری کند. دوم، توسعه سامانه‌های اطلاعاتی یکپارچه که امکان رصد فعالیت‌های اقتصادی مودیان را فراهم می‌آورد، می‌تواند به کاهش خطاهای تشخیصی کمک شایانی نماید. سوم، بازنگری در شیوه‌های نظارتی از نظارت‌های کمی و سختگیرانه به سمت نظارت‌های هوشمند و مبتنی بر ریسک، ضمن حفظ کارایی نظام مالیاتی، از فشارهای بی‌مورد بر مأموران مالیاتی خواهد کاست. چهارم، سرمایه‌گذاری در آموزش تخصصی و مستمر مأموران مالیاتی با تأکید بر تفسیر صحیح قوانین و آشنایی با روش‌های نوین تشخیص مالیات، می‌تواند کیفیت تصمیم‌گیری‌های مالیاتی را ارتقا بخشد. در نهایت، ایجاد سازوکارهای شفاف برای انتشار و تفسیر بخشنامه‌های مالیاتی با مشارکت خبرگان این حوزه، به کاهش اختلاف‌نظرها در اجرای مقررات مالیاتی منجر خواهد شد. این مجموعه اقدامات، در صورت اجرای هماهنگ، می‌تواند ضمن حفظ کارکردهای نظارتی، از بروز رفتارهای محافظه‌کارانه مأموران مالیاتی و افزایش غیر منطقی مالیات‌های تشخیصی و در پی آن افزایش اعتراض و نارضایتی مودیان جلوگیری کند و به ارتقای کارایی نظام مالیاتی کشور بینجامد.

به پژوهشگران آتی نیز پیشنهاد می‌شود در راستای تکمیل و تعمیق یافته‌های این پژوهش، از روش‌شناسی ترکیبی (روش آمیخته) بهره گیرند. انجام مطالعات موردی عمیق بر روی پرونده‌های واقعی مالیاتی که منجر به اختلاف تشخیصی قابل توجه شده‌اند، می‌تواند بینش‌های ارزشمندی فراهم کند. چنین مطالعاتی با به کارگیری ابزارهایی مانند مصاحبه‌های ساختاریافته با مأموران مالیاتی درگیر، مودیان و حتی اعضای هیئت‌های حل اختلاف، و نیز تحلیل محتوای اسناد و مدارک پرونده‌ها، می‌تواند به طور عینی‌تر به تبیین فرآیندهای تصمیم‌گیری، کشف زنجیره علی مؤثر بر افزایش مالیات تشخیصی و شناسایی سایر عوامل زمینه‌ای که در روش

پیمایشی قابل ردیابی نبوده‌اند، پردازد. این رویکرد کیفی علاوه بر تقویت اعتبار درونی یافته‌ها، می‌تواند به ارائه الگوها و راهکارهای عملیاتی و مبتنی بر بافت جامعه برای کاهش چالش‌های موجود در نظام مالیاتی بینجامد.

تعارض منافع

در تهیه و تنظیم این پژوهش تعارض منافع وجود ندارد.

سپاسگزاری

از کلیه عزیزانی که در فرآیند تهیه این پژوهش مشارکت نمودند و نیز کلیه کارشناسان و مأموران محترم امور مالیاتی شاغل در ادارات امور مالیاتی سراسر استان‌های کشور که با حوصله و دقت به پرسشنامه‌های ارسالی پاسخ دادند، صمیمانه تقدیر و تشکر می‌شود.

ORCID

Mehrdad Sadr Ara 

<http://orcid.org/0000-0001-7743-3507>

Gholamreza Mahfoozi 

<http://orcid.org/0000-0001-5198-2049>

Hamed Omrani 

<http://orcid.org/0000-0003-0191-2717>

منابع

۱. احدیان، فاطمه. (۱۳۷۹). بررسی رابطه بین سود مشمول مالیات ارائه شده توسط شرکت‌ها و سود قطعی تشخیص داده شده توسط ممیز مالیاتی. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه تهران.
۲. پورزمانی، زهرا و شمس جامخانه، ابوالقاسم. (۱۳۸۸). بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی غرب تهران). پژوهشنامه مالیات، ۱۷(۵)، ۲۶-۹.
۳. رحمانی، علی. ملانظری، مهناز و اربابی بهار، زهرا. (۱۳۹۴). بررسی رابطه تفاوت مالیات تشخیصی و مالیات ابرازی با اجتناب از پرداخت مالیات. پژوهشنامه مالیات، ۲۳(۲۵)، ۸۹-۷۱.
۴. رسولی، محمد امین. (۱۳۹۲). بررسی علل اختلاف برآورد مالیات بر درآمد شرکت‌های استان سیستان و بلوچستان بر مبنای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم از دیدگاه ذینفعان طی سال‌های ۱۳۸۴ لغایت ۱۳۹۰. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه سیستان و بلوچستان.
۵. شمس زاده، باقر و ذکوری، وجیه اله. (۱۳۸۷). شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی، پژوهشنامه مالیات، ۱۶(۲)، ۱۳۶-۱۰۷.
۶. صدرآرا، مهرداد و طاهری بازخانه، صالح. (۱۴۰۳). کاربرد تبدیل موجدک در کشف پویایی‌های رابطه علی میان نااطمینانی سیاست اقتصادی و قیمت سهام. سیاست‌گذاری اقتصادی، ۱۶(۳۲)، ۲۵-۱.
۷. صدرآرا، مهرداد. (۱۴۰۲). تئوری‌های حسابداری: با درآمدی بر فلسفه علم. چاپ دوم، انتشارات ترمه.
۸. طالب‌نیا، قدرت اله و موثق، رحمان. (۱۳۹۰). علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۳(۱۱)، ۱۵۴-۱۳۳.
۹. فضل زاده، علیرضا و نجفی، نبی. (۱۳۹۱). بررسی تفاوت درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی. پژوهشنامه مالیات، ۲۱(۱۸)، ۷۶-۵۶.
۱۰. موسوی، سید یحیی و ابراهیمی کرهرودی، احمد. (۱۳۹۷). بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی ایران. پژوهشنامه مالیات، ۲۶(۳۷)، ۷۳-۹۸.
۱۱. ناظمی، امین و پورعتقا، محمدرضا. (۱۳۹۷). بررسی نقش نظارتی هیأت مدیره در اجتناب مالیاتی شرکت‌های خانوادگی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری، ۵(۱۸)، ۸۳-۱۰۶.
۱۲. نیکی اسکویی، کامران. اسداله زاده، بالی و زمانیان، محبوبه. (۱۳۸۸). بررسی نقش مالیات در توضیح نوسانات کسری بودجه. پژوهشنامه مالیات، ۱۷(۵)، ۶۸-۳۹.

References

1. Ahadian, F. (2000). *Investigating the relationship between taxable profits presented by companies and the definite profits determined by the tax auditor* [Master's thesis]. University of Tehran [In Persian].
2. Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3), 323-338. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2).
3. Alm, J. (2019). What motivates tax compliance? *Journal of Economic Surveys*, 33(2), 353-388. <https://doi.org/10.1111/joes.12272>.
4. Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in Europe and the USA. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224-246. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2005.09.002>.
5. Amponsah, S., & Kofi, O. A. (2017). Socio-demographics of Tax Stamp Compliance in Upper Denkyira East Municipal and Upper Denkyira West District in Ghana. *International Journal of Law and Management*, 59(6), 1315-1330.
6. Balakrishnan, K., Blouin, J., & Guay, W. (2018). Tax Aggressiveness and Corporate Transparency. *The Accounting Review*, In-Press.
7. Besley, T., Jensen, A., & Persson, T. (2020). Norms, enforcement, and tax evasion. *NBER Working Paper No. 25575*. <https://www.nber.org/papers/w25575>.
8. Brizi, A., Giacomantonio, M., Schumpe, B. M., & Mannetti, L. (2015). Intention to Pay Taxes or to Avoid Them: The Impact of Social Value Orientation. *Journal of Economic Psychology*, 50, 22-31.
9. Colson, G., & Menapace, L. (2012). Multiple receptor ambient monitoring and firm compliance with environmental taxes under budget and target driven regulatory missions. *Journal of Environmental Economics and Management*, 64, 390-401.
10. Fadlzadeh, A. & Najafi, N. (2012). Studying the difference between taxable income according to the tax audit report and the tax administration's tax assessment. *Taxation Research*, 21(18), 56-76 [In Persian].
11. Gangl, K., Pfabigan, D., Lamm, C., Kirchler, E., & Hofmann, E. (2017). Coercive and legitimate authority impact tax honesty: evidence from behavioral and ERP experiments. *Soc Cogn Affect Neurosci*, 12(7), 1108-1117.
12. Hanlon, M., Hoopes, J., & Shroff, N. (2014). The Effect of Tax Authority Monitoring and Enforcement on Financial Reporting Quality. *The Journal of the American Taxation Association*, 36(2), 137-170.
13. Hauptman, L. Žmuk, B., & Dečman, N. (2024). Tax governance in compliance: The role of motivational postures and behavioral intentions.

- Problems & perspectives in management*, 22(1), 500-513. doi: 10.21511/ppm.22(1).2024.40.
14. IMF. (2021). Tax administration and compliance: Evidence from developing countries. *IMF Working Paper* WP/21/45. <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2021/03/12/Tax-Administration-and-Compliance-Evidence-from-Developing-Countries-50168>
 15. Mousavi, S. Y. & Ebrahimi Korehroudi, A. (2018). A study of the problems and challenges of the Iranian tax litigation system. *Tax Research Journal*, 26(37), 73-98 [In Persian].
 16. Nazemi, A. & Pourangha, M. R. (2018). A study of the supervisory role of the board of directors in tax avoidance of family companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting Studies*, 5(18), 83-106 [In Persian].
 17. Neisser, C. (2018). The Elasticity of Taxable Income: A Meta-Regression Analysis. *IZA Discussion Papers*, No. 11958, Institute of Labor Economics (IZA), Bonn.
 18. Niki Oskouei, K., Asadollah Zadeh Bali, M. R. & Zamanian, M. (2009). A study of the role of taxes in explaining budget deficit fluctuations. *Tax Research Journal*, 17(5), 68-39 [In Persian].
 19. Pourzamani, Z. & Shams Jamkhaneh, A. (2010). Investigating the reasons for the difference between declared taxable income of commercial companies and taxable income assessed by tax units (case study of the General Taxation Office of West Tehran). *Tax Research Journal*, 17(5), 9-26 [In Persian].
 20. Rahmani, A. Mullanazari, M. & Arbabi Bahar, Z. (2015). Investigating the relationship between the difference in assessed tax and declared tax with tax evasion. *Tax Research Journal*, 23(25), 71-89 [In Persian].
 21. Rasouli, M. A. (2013). *Investigating the reasons for the difference in the estimated income tax of companies in Sistan and Baluchestan Province based on Article 272 of the Direct Tax Law from the perspective of stakeholders during the years 2005 to 2011* [Master's thesis]. University of Sistan and Baluchestan [In Persian].
 22. Rossing, C. P. (2013). Tax strategy control: The case of transfer pricing tax risk management. *Management Accounting Research*, 24(2), 175-194.
 23. SadrAra, M. (2024). *Accounting theories: with an introduction to the philosophy of science*, second edition, Termeh Publications.
 24. SadrAra, M., & Taheri Bazkhaneh, S. (2024). Application of wavelet transform in discovering the dynamics of the causal relationship between economic policy uncertainty and stock prices. *Economic Policy*, 16 (32), 1-25 [In Persian].

25. Shamszadeh, B. & Zakuri, V. A. (2008). Identifying the reasons for the difference between declared taxable profit and taxable profit of legal entities. *Tax Research Journal*, 16(2), 136-107 [In Persian].
26. Talebnia, Gh. and Movasagh, R. (2011). The main causes of the difference between declared profit and determined taxable profit of legal entities. *Financial Accounting and Auditing Research*, 3(11), 154-133 [In Persian].

استناد به این مقاله: صدرآرا، مهرداد. محفوظی، غلامرضا و عمرانی، حامد. (۱۴۰۴). تبیین رابطه پارادوکسیکال نظارت و کارایی: ارزیابی تأثیر کنترل‌های نهادی بر افزایش مالیات‌های تشخیصی در ایران، پژوهشنامه مالیات، ۳۳(۶۸)، ۳۹-۶۶.



Journal of Tax Research is licensed under a Creative Commons Attribution-Noncommercial4.0 International License.