



فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری  
دوره ۱۱ / شماره ۴ (پیاپی ۴۴) / زمستان ۱۴۰۱  
صفحه ۳۳۵ تا ۳۶۱

## طراحی مدل ریسک معوقات مالیاتی با رویکرد دادرسی مالیاتی

محمد صادقی سیاح

دانشجوی دکتری مهندسی مالی، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران  
sayah\_s56@yahoo.com

میرفیض فلاح

دانشیار، گروه مدیریت، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
fallahshams@gmail.com

علی اکبر عرب مازار

استاد، گروه اقتصاد، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران  
arabmzr@gmail.com

رضا غلامی جمکرانی

استادیار گروه مالی و حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران  
accountghom@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۳/۲۹ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۴/۲۳

### چکیده

سازمان امور مالیاتی نیز مانند سایر سازمان‌ها در دستیابی به اهداف خود از جمله تحقق درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه‌های سنواتی با موانع و ریسک‌هایی روبرو می‌باشد که از جمله این ریسک‌ها، ریسک معوقات مالیاتی می‌باشد. در فرآیند رسیدگی و قطعی شدن پرونده‌های مالیاتی و در نهایت پرداخت مالیات، وقفه‌های زمانی زیادی وجود دارد. از این رو پژوهش حاضر باهدف طراحی مدل مدیریت ریسک معوقات مالیاتی با رویکرد دادرسی مالیاتی با استفاده از نظریه داده بنیاد انجام شد. این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی و در حوزه پارادایم استقرایی است. در پژوهش حاضر، از مصاحبه عمیق به‌عنوان ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده که داده‌های حاصل از آن با بهره‌گیری از کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل شده است. در این پژوهش برای انتخاب نمونه، از نمونه‌گیری هدفمند استفاده شده است که بر اساس اصل کفایت نظری، در پژوهش حاضر با استفاده از ۱۶ مصاحبه این مهم حاصل شد. همچنین روایی ابزار گردآوری اطلاعات با استفاده از آزمون روایی نسبی (CVR) و پایایی آن با استفاده از آزمون کاپای کوهن (K) تأیید شده است. نتایج پژوهش مشتمل بر شناسایی عوامل علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر و پیامدهای مدیریت ریسک معوقات مالیاتی با رویکرد دادرسی و در نهایت ارائه مدل نهایی پژوهش ارائه شده است. نتایج حاکی از آن است که ریسک عدم انجام تکالیف قانونی توسط مؤدیان، عدم تمکین مالیاتی، عدم پرداخت به‌موقع مالیات، اطاله دادرسی مالیاتی، تعدد مراجع حل اختلاف مالیاتی، عدم استفاده بهینه از منابع انسانی به‌عنوان عوامل علی مدیریت ریسک معوقات مالیاتی با رویکرد دادرسی مالیاتی شناخته شده است.

**واژه‌های کلیدی:** مدیریت ریسک، معوقات مالیاتی، دادرسی مالیاتی، اطاله دادرسی.

## ۱- مقدمه

امروزه همراه با توسعه یکپارچگی جهانی و رشد عدم اطمینان در محیط بیرونی سازمان‌ها، گونه‌های مختلف ریسک‌هایی که سازمان‌ها با آن روبرو هستند، به سرعت در حال افزایش است. ریسک امکان وقوع پیامدی غیر از پیامد مورد انتظار یا بازدهی غیر از بازده مورد انتظار است که می‌تواند مثبت یا منفی باشد. لذا سازمان امور مالیاتی نیز همانند سایر سازمان‌ها در راستای انجام وظایف خود و دستیابی به اهداف خود همواره با ریسک‌های مختلفی از جمله ریسک پایگاه اطلاعات اقتصادی، ریسک عدم تمکین مؤدیان مالیاتی، ریسک نیروی انسانی غیر ماهر، ریسک سلامت اداری، ریسک تفکرات مدیران و کارکنان سازمان مالیاتی، ریسک فناوری اطلاعات، ریسک مشوق‌های مالیاتی، ریسک فرآیند دادرسی مالیاتی، ریسک فرهنگ مالیاتی و... روبرو است که هر یک از موارد مذکور به نوبه خود سازمان امور مالیاتی کشور را در رسیدن به اهداف آرمانی خود محدود نموده است. از این رو با فرارهای مالیاتی، اقتصاد زیرزمینی، عدم اطمینان و عدم اعتماد کافی مردم به دولت و محل مصرف مالیات‌های وصول شده و در نتیجه عدم همکاری لازم در جهت پرداخت مالیات، نارضایتی از عملکرد سازمان امور مالیاتی را به دلیل فرآیندهای طولانی و پیچیده سامانه‌های مالیاتی، برخورد نامناسب برخی از کارکنان با ارباب رجوع، فسادهای اداری و مالی، به روز نبودن سیستم‌های اخذ مالیات و ایرادات فرآیندهای دادرسی مالیاتی و... را در پی داشته است در مقایسه با سایر کشورهای توسعه‌یافته سهم مالیات از بودجه عمومی کشور در درجه پایین تری قرار دارد. لذا جهت توسعه پایدار درآمدهای مالیاتی و افزایش سهم مالیات از درآمدهای عمومی دولت و باز توزیع مناسب و عادلانه آن در بین جامعه شایسته است در جهت رفع موانع و اصلاح عوامل زیان‌بار و دارای اثرات منفی قدم برداشت. معوقات مالیاتی یکی از موضوعات مهم و عوامل مذکور می‌باشد.

وقفه مالیاتی به منزله تأخیر بین زمان تحقق درآمد مشمول مالیات و وصول مالیات می‌باشد. به زبان ساده وقفه در وصول مالیات را می‌توان تأخیر به وجود آمده مابین زمان تعیین شده جهت دریافت مالیات از مؤدی و زمان واقعی پرداخت مالیات توسط مؤدی بیان نمود. این تأخیر زمانی در شرایط گوناگون اثرات مختلفی بر اقتصاد کشور خواهد گذاشت. هنگامی که درآمدهای مالیاتی با وقفه‌ای چندماهه جمع‌آوری می‌شوند، اساساً به دلیل وجود تورم مقداری از ارزش اسمی خود را از دست می‌دهند. همچنین هرچه وقفه‌های جمع‌آوری مالیات بیشتر باشد، فرصت برای فرار و اجتناب مالیاتی نیز افزایش می‌یابد و در هر دو حالت میزان درآمدهای بالقوه دولت کاهش می‌یابد. به طور مشخص هرچه زمان تأخیر در جمع‌آوری مالیات کمتر باشد، امکان افزایش درآمد حقیقی مالیاتی بیشتر است، اما تأخیرهای طولانی در جمع‌آوری مالیات همراه با نرخ تورم نسبتاً بالا موجب کاهش شدید درآمدهای مالیاتی حقیقی می‌شود. از این رو بررسی و سنجش عوامل مؤثر بر ایجاد وقفه‌های مالیاتی در نظام مالیاتی ایران می‌تواند در تنظیم سیاست‌های مالی دولت نقش مهمی داشته باشد. (نبوی چاشمی و برزگر تهمتن، ۱۳۹۷)

وجود سطح معینی از اختلافات مالیاتی بین دستگاه مالیاتی و مؤدیان، به عنوان ویژگی مشترک و واقعیتی انکارناپذیر در همه نظام‌های مالیاتی سراسر جهان، مورد پذیرش عموم سیاست‌گذاران و مقامات مالیاتی قرار گرفته است. باین وجود، برخی از کشورها با حجم عظیمی از موارد اختلاف یا تجدیدنظرخواهی مالیاتی مواجه هستند که این موضوع به نوبه خود اطلاع دادرسی و به تبع آن نارضایتی ذینفعان مختلف نظام مالیاتی را به دنبال داشته است.

دستگاه مالیاتی به دلیل برخورداری از اختیارات فوق‌العاده و اقتدار قانونی در زمینه تشخیص و وصول مالیات، همواره در روابط و تعاملات خود با مودی مالیاتی دچار اختلافاتی است. (سازمان مالیاتی، ۱۳۹۶)

امروزه، در انگلستان، دیوان‌های ویژه تخصصی مالیاتی با توجه به نوع مالیات تأسیس شده‌اند که به اعتراضات و شکایات مالیاتی به صورت فنی و تخصصی رسیدگی می‌کنند (Bentley, ۲۰۰۷p. ۳۹) مانند «داوران رسیدگی به معافیت‌های مالیاتی آموزش صنعتی»، «دیوان رسیدگی به شکایات مالیات بر شرط‌بندی»، «دیوان عوارض و مالیات بر ارزش افزوده ۱۰۵»، «کمیسیون‌های ویژه مالیات بر درآمد» (Drewry, ۲۰۰۹p. ۴۵). همه این دیوان‌هایی که به موجب قانون دیوان‌ها، دادگاه‌ها و اجرای احکام مصوب ۲۰۰۷ تأسیس شده‌اند، در یک ساختار نوین و یکسان سطح‌بندی شده است (Thuronyi, ۲۰۰۳,p61)

دادرسی مالیاتی یکی از مسائل و موضوعات مهم حقوق مالیاتی به شمار می‌رود که شامل دو موضوع مهم می‌باشد: موضوع اول، «حل‌وفصل اختلافات و دعاوی مالیاتی» است و موضوع دوم به مسئله «رسیدگی به تخلفات مأموران مالیاتی در امور مالیاتی» برمی‌گردد (رستمی، ۱۳۹۲، ص. ۱۷۰).

دادرسی مالیاتی در ایران در دو مرحله مراجع شبه قضایی و قضایی انجام می‌شود. مراجع شبه قضایی دادرسی مالیاتی عبارت‌اند از هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی، هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر، شعب شورای عالی مالیاتی و هیئت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم. مراجع قضایی هم برای اشخاص حقیقی و حقوقی حقوق خصوصی، دیوان عدالت اداری و برای دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های عمومی، محاکم عمومی دادگستری هستند (شریعتی، ۱۳۹۸، ص. ۲).

نظام دادرسی مالیاتی ایران نیز همانند سایر کشورها، با دو مشکل عمده یعنی بالا بودن حجم اعتراضات و موارد تجدیدنظرخواهی و انباشت پرونده‌های مالیاتی بلا تکلیف یا در انتظار رسیدگی و صدور رأی در فرآیندهای مختلف دادرسی (که به اطلاع دادرسی منجر شده) مواجه است. این موضوع مشکلات زیادی را برای دستگاه مالیاتی کشور به وجود آورده است که از آن جمله می‌توان به کاهش قدرت خرید درآمدهای مالیاتی به دلیل تأخیر در وصول مالیات‌های حقه دولت، افزایش نارضایتی ذینفعان نظام مالیاتی، افزایش ریسک فساد و کاهش کارایی نظام مالیاتی اشاره کرد. (سازمان مالیاتی، ۱۳۹۶)

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 هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، عدم استقلال هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و به تبع آن عدم رعایت بی‌طرفی در آرای 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 (موسوی و ابراهیمی کهرودی ۱۳۹۷)

با بررسی تحقیقات انجام‌شده در حوزه ریسک و مالیات نمونه تحقیقات انجام‌شده در زمینه‌های عوامل فرار مالیاتی در ایران (افضلی، آزاده و مهقانی قشلاقی، صدیقه، ۱۳۹۸). بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی ایران، (موسوی، سیدیچی و ابراهیمی کهرودی، احمد، ۱۳۹۷). راه کارهایی برای کاهش اطلاع دادرسی،

(یاوری، اسدالله و ادیسیان، حامد، ۱۳۹۶). بررسی و سنجش عوامل موثر بر ایجاد وقفه‌های مالیاتی در نظام مالیاتی ایران، (نبوی چاشمی، سید علی و برزگر تهمتن، ناصر، ۱۳۹۷). اصول دادرسی در نظام حقوقی ایران و انگلستان با نگاهی بر آموزه‌های فقهی، (طجرلو، رضا و مرادی، رامین، ۱۳۹۸) می‌باشد. لذا در زمینه ریسک معوقات مالیاتی پژوهشی انجام‌نشده است بنابراین این پژوهش به دنبال طراحی مدلی برای مدیریت ریسک معوقات مالیاتی با تأکید بر دادرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی می‌باشد.

## مروری بر ادبیات پژوهش

### مبانی نظری پژوهش

اختلاف بین مودی و دستگاه مالیاتی چه از لحاظ مراجعی که به این اختلافات رسیدگی می‌کنند و چه از لحاظ آیین دادرسی که در مورد آن‌ها رعایت می‌شود، نوعاً تابع مقررات خاصی است. اگرچه با تکیه بر یک سری شاخص‌های ساده، نمی‌توان نسبت به بالا بودن تعداد موارد اختلافات مالیاتی به‌عنوان درصدی از پرونده‌های مالیاتی رسیدگی شده قضاوت درستی انجام داد. چراکه عوامل متعدد زیادی بر بروز اختلافات مالیاتی یا تعداد موارد ارجاع پرونده‌ها به فرآیند دادرسی مالیاتی تأثیر دارند (به‌عنوان نمونه، اگر نحوه تشخیص مالیات تهاجمی باشد، با فرض ثابت بودن سایر شرایط، حجم اختلافات مالیاتی نیز بالاتر خواهد رفت. همچنین اگر ممیزین مالیاتی تنها با تکیه بر یک سری قرائن و شواهد عدم تمکین (برخلاف مواردی که بر اساس قضاوت و تفسیر شخصی از نحوه اعمال قانون، مالیات تشخیص داده می‌شود) نسبت به حسابرسی و تشخیص مالیات اقدام کنند، احتمال روانه شدن پرونده مالیاتی به‌نظام دادرسی مالیاتی نیز کاهش خواهد یافت. همچنین پیچیدگی یا ابهام در قوانین مالیاتی می‌تواند به افزایش حجم اختلافات مالیاتی منجر شود. عوامل یا دیدگاه فرهنگی عامل دیگری است که بر درجه تمایل مؤدیان مالیاتی جهت اعتراض به نحوه رسیدگی و تشخیص مالیات توسط سازمان امور مالیاتی، تأثیر می‌گذارد). (سازمان مالیاتی، ۱۳۹۶)

### دلایل بروز اختلاف مالیاتی بین مؤدیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی را می‌توان در سه مرحله

#### موردبررسی قرار داد:

(۱) مرحله قبل از فرآیند حسابرسی مالیاتی:

- عدم انجام تکالیف قانونی از جمله تسلیم اظهارنامه مالیاتی: با فرض ثابت بودن سایر شرایط، یکی از زمینه‌های که قبل از فرآیند حسابرسی مالیاتی می‌تواند به بروز اختلافات مالیاتی منجر شود، مشکلات مربوط به تفسیر قوانین مالیاتی است. اگر مؤدیان مالیاتی درک درستی از تعهدات و تکالیف قانونی خود داشته باشند، بخش قابل توجهی از آن‌ها با تمکین به قوانین، موجب کاهش اختلافات بالقوه با سازمان امور مالیاتی، خواهند شد.
- فرهنگ مالیاتی مؤدیان: وجود یک فرهنگ تهاجمی در زمینه اجتناب مالیاتی در هر جامعه‌ای سبب می‌شود همواره بخشی از مؤدیان علیرغم آگاهی از تکالیف قانونی خود، از دادن مالیات، خودداری نمایند.
- پیچیدگی ناخواسته قوانین مالیاتی و حجم قابل توجهی از الحاقات، آئین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها و عدم رعایت

دقیق نکات فنی و سیاست‌های مدنظر در تدوین قوانین مالیاتی و نگارش آن‌ها به زبان ساده و قابل فهم که مانع از تفسیرهای ناخواسته شود می‌توانند عاملی برای بروز اختلافات مالیاتی باشند.

- عدم توسعه و پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاع‌رسانی و ارائه کمک و مشاوره به مؤدیان مالیاتی در انجام تکالیف‌شان می‌توانند عاملی برای بروز اختلافات مالیاتی باشند.

#### ۲) فرآیند حسابرسی مالیاتی

از دلایل اختلاف بین مؤدیان مالیاتی و ادارات امور مالیاتی در فرآیند حسابرسی مالیاتی می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:

عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک لازم از سوی مؤدی که می‌تواند در نتیجه عدم همکاری مؤدی یا فقدان زمان مناسب برای ارائه آن باشد.

عدم آگاهی کامل مؤدی نسبت به قوانین مالیاتی بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط همچنین استانداردهای حسابداری و ... که منجر به ارائه مدارک و مستندات ناقص یا فاقد کیفیت مناسب برای حسابرسی مالیاتی خواهد شد.

فرهنگ مالیاتی مؤدیان: برخی مؤدیان قانون‌گریز نمی‌خواهند از قوانین مالیاتی پیروی کنند و یا به دنبال خواسته‌های نامعقول می‌باشند لذا در پی به چالش کشیدن مکرر گزارشات مالیاتی و به تعویق انداختن پرداخت مالیات هستند.

صلاحیت ناکافی علمی تجربی و اخلاقی برخی مأمورین مالیاتی مسئول حسابرسی مالیاتی انعطاف‌ناپذیری مقامات مالیاتی در بررسی حقایق و اسناد و مدارک مودی و همچنین تفسیر قانون ضعف در عملکرد ادارات مالیاتی و نبود کنترل‌های داخلی قوی که منجر به دادن قدرت مضاعف به مأمورین تشخیص شده و زمینه اعمال سلیقه و سوءاستفاده‌های احتمالی را فراهم می‌نماید.

نبود سیستم لازم برای حل اختلافات مالیاتی ناشی از اشتباهات سهوی مأمورین تشخیص مالیات تبعیض خواسته یا ناخواسته در تشخیص مالیات در برخی موارد مشابه

خلاف مقررات بودن مذاکره ادارات امور مالیاتی با مؤدی در خصوص میزان مالیات مورد قبول طرفین قبل از صدور برگ تشخیص مالیاتی که این موضوع در اکثر کشورها تصریح شده است و در مواردی که مؤدی موافقت خود را از نتیجه گزارش رسیدگی اعلام نماید دیگر حق اعتراض یا تجدیدنظرخواهی برای وی باقی نخواهد ماند.

#### ۳) فرآیند دادرسی مالیاتی

عواملی که در فرآیند دادرسی باعث ایجاد معوقت مالیاتی می‌شود عبارت‌اند از عدم استفاده کامل از ظرفیت موضوع ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم توسط رؤسای ادارات امور مالیاتی به دلایل مختلف از جمله: محافظه‌کاری، فقدان قدرت تصمیم‌گیری، عدم تسلط کافی به قوانین و مقررات مربوطه، دخیل بودن در فرآیند تشخیص مالیات که منجر به عدم توافق با مودی و ارسال پرونده به مرجع حل اختلاف بعدی خواهد شد.

کیفیت نامناسب آراء صادره از طرف مراجع حل اختلاف مالیاتی که به دلایل مختلفی از جمله عدم صلاحیت علمی و تجربی، نداشتن تعهد و احساس مسؤلیت، محافظه‌کاری بیش از حد، ضعف قدرت تصمیم‌گیری، عدم توجه به لایحه و مدارک ارائه‌شده و... برخی از نمایندگان مراجع حل اختلاف، حجم بالای پرونده‌ها و عدم تناسب تعداد نمایندگان با تعداد پرونده‌های مطرح‌شده، تخصصی نبودن مراجع حل اختلاف، فقدان سیستم مکانیزه ارزیابی عملکرد و تشویق و تنبیه نمایندگان مراجع حل اختلاف و... که منجر به اعتراض مجدد مؤدیان یا ادارات امور مالیاتی به آراء صادره می‌گردد.

کیفیت نامناسب گزارش‌ها مجریان قرار کارشناسی به دلایلی از جمله عدم تخصص و تجربه کافی، نداشتن احساس مسؤلیت سازمانی، عدم بررسی کافی و کامل بر مبنای خواسته مراجع حل اختلاف، حجم بالای قرارهای ارجاع شده به یک کارشناس، عدم تناسب مهلت اجرای قرار با خواسته مراجع حل اختلاف، فقدان انگیزه کافی برای مجریان قرار کارشناسی، فقدان سیستم مکانیزه ارزیابی گزارشات اجرای قرار و جبران خدمت مجریان قرار بر اساس کیفیت گزارشات.

عدم شرکت نمایندگان موضوع بند سه ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم بر اساس موضوع واقعی فعالیت مؤدیان. عدم استقلال کافی نمایندگان مراجع حل اختلاف مالیاتی.

### پیشینه تجربی پژوهش

طجرلو و مرادی (۱۳۹۸) در تحقیقی تحت عنوان " اصول دادرسی مالیاتی در نظام حقوقی ایران و انگلستان با نگاهی به آموزه‌های فقهی بیان کردند، وضعیت موجود دادرسی مالیاتی در ایران با اشکالات عدیده‌ای چه در فرایند و یا رسیدگی ماهیتی همراه است از جمله: رسیدگی بدون رسمیت یافتن جلسات به دلیل عدم حضور قاضی عضو هیئت، صدور آراء کلیشه‌ای و فاقد استدلال و توجیهات قانونی، تأخیر در اجرای قرارهای کارشناسی و اطلاع دادرسی که با دادرسی منصفانه و وضعیت مطلوب و قابل قبول آن فاصله ایجاد کرده است. بنابراین تحول در ساختار و ترکیب و نحوه فعالیت و عملکرد این مراجع و همچنین تدوین «قانون آیین دادرسی اداری» یک ضرورت اساسی است.

موسوی و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی ایران بیان می‌دارند که دادرسی مالیاتی به‌عنوان یکی از جنبه‌های حقوق مالی در اکثر کشورهای جهان از جایگاه ویژه‌ای برخوردار بوده و در ایران نیز دارای سابقه نسبتاً طولانی می‌باشد و به سبب اهمیت آن در رابطه دوسویه مؤدیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی و تأثیرپذیری میزان رضایت‌مندی مؤدیان مالیاتی از آن، همواره یکی از موضوعات مهم در نظام مالیاتی ایران بوده است. از این‌رو در این مقاله باهدف ارتقای نظام دادرسی ایران مشکلات و چالش‌های این بخش مورد بررسی قرار گرفته است. برای این منظور وضعیت موجود نظام دادرسی و فرآیند آن تشریح گردیده، 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 هیئت‌های 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 هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، عدم استقلال هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و به تبع آن عدم رعایت بی‌طرفی در آرای 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. درنهایت نیز راهکارهایی جهت بهبود عملکرد نظام دادرسی مالیاتی بیان گردیده است.

نبوی چاشمی و بزرگر تهمتن (۱۳۹۷) در تحقیقی تحت عنوان "بررسی و سنجش عوامل مؤثر بر ایجاد وقفه‌های مالیاتی در نظام مالیاتی ایران (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی استان مازندران)" به این نتیجه رسیدند که زمان‌های مرتبط با فرآیند رسیدگی مالیاتی و صدور برگ قطعی مالیات و وصول مالیات قطعی شده دارای آرایش تصادفی نمی‌باشند و عوامل نحوه رسیدگی به دفاتر یا تشخیص علی‌الرأس، مرحله قطعیت مالیات، اختلاف استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم و اختلاف درآمد مشمول مالیات تشخیصی به قطعی و عدم گسترش و ترویج کارآمد فرهنگ مالیاتی به ترتیب بر وقفه مالیاتی مؤثر می‌باشند که با توجه به بیشترین زمان صرف شده در فرآیند وصول مالیات مربوط به زمان رسیدگی پرونده، فاصله تسلیم اظهارنامه مالیاتی توسط مؤدی و صدور برگ تشخیص و ثانیاً مربوط به زمان قطعیت پرونده (بعد از ابلاغ برگ تشخیص و بررسی اعتراض مؤدی و صدور برگ قطعی) می‌باشد که اولی مربوط به پیچیدگی قانون، نحوه رسیدگی به دفاتر یا علی‌الرأس و اختلاف استانداردهای حسابداری و قانون مالیات و نیز نارسایی‌های موجود در فرآیندهای رسیدگی سازمان امور مالیاتی، حجم زیاد پرونده‌ها و عدم برنامه‌ریزی و اولویت‌بندی پرونده‌ها جهت رسیدگی و دومی علاوه بر عوامل فوق مربوط به گسترش فرهنگ مالیاتی می‌باشد.

آریا و دلخواه (۱۳۹۷) در تحقیقی تحت عنوان "عوامل کلیدی موفقیت در مدیریت سازمان‌های امور مالیاتی (مطالعه موردی سازمان امور مالیاتی کشور)" نتیجه‌گیری کردند که عوامل کلیدی موفقیت در سازمان امور مالیاتی کشور بر اساس یافته‌های مقاله عبارت‌اند از: ایجاد پایگاه اطلاعاتی مؤدیان مالیاتی، دریافت اطلاعات عملکرد اقتصادی مؤدیان از اشخاص ثالث، بهره‌گیری از زیرساخت قدرتمند فاوا، استقرار روش‌های الکترونیکی تعامل با مؤدیان، دریافت اطلاعات موردنیاز از عملکرد مؤدیان، بهره‌برداری از سامانه جامع مدیریت فرایندهای درون‌سازمانی و آموزش تخصصی و ارتباطی نیروی انسانی.

موسوی و ابراهیمی کهرودی (۱۳۹۷) در تحقیقی تحت عنوان "بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی ایران" چنین نتیجه‌گیری کردند که 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 هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، عدم استقلال هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و به تبع آن عدم رعایت بی‌طرفی در آرای 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.

یاوری و ادریسیان (۱۳۹۷) در تحقیقی تحت عنوان "راهکارهایی برای کاهش اطاله دادرسی مالیاتی" بیان کردند وصول به‌موقع مالیات در کشور ما از چالش‌های اصلی نظام مالیاتی است. همین موضوع هر سال بر درآمدی

که دولت در بودجه سالانه خود پیش‌بینی می‌کند، اثرگذار است. دلایل متفاوتی برای تأخیر در وصول مالیات می‌توان برشمرد که بدون شک، سرعت‌پایین فرایند حل‌وفصل اختلافات مالیاتی یکی از اصلی‌ترین عوامل چنین تأخیری است. در فرایند وصول مالیات، بروز اختلاف بین مؤدیان و ممیزین مالیاتی، امری اجتناب‌ناپذیر است؛ اما از منظر حقوقی متعدد بودن مراحل دادرسی و عدم پیش‌بینی سازوکار مناسب در برخی از این مراحل، موجب اطاله دادرسی می‌شود. لذا وجود یک نظام دادرسی مالیاتی کارآمد می‌تواند سرعت حل‌وفصل اختلافات را افزایش دهد؛ و پیشنهادهای آن‌ها به اصلاح مهلت‌های اعتراض و رسیدگی، پذیرش توافقات جزئی بین مؤدی و سرممیز، محدود کردن حق اعتراض، تخصص قضات منتصب، تعدیل یا حذف رسیدگی در هیئت ماده ۲۵۱ مکرر مربوط است.

منصوریان و چشم پیام (۱۳۹۲) در تحقیقی تحت عنوان "تحلیل حقوقی-تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران" نتیجه‌گیری کردند که به‌منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات و قطعیت زود هنگام و وصول به‌موقع آن باید فرایندهای مالیاتی به‌گونه‌ای بازطراحی شوند که رسیدگی‌ها مبتنی بر اطلاعات دقیق و شفاف بوده و منجر به کاهش ورودی‌های نظام دادرسی مالیاتی گردد به عبارت بهتر سازوکاری طراحی شود که تعداد بیشتری از اظهارنامه‌های تسلیمی مؤدیان مورد قبول واقع شود. این امر در سایه شفاف‌سازی و ساده‌سازی قوانین مالیاتی، ترویج فرهنگ مالیاتی، طراحی شبکه اطلاعات جامع مالیاتی و پیش‌بینی ضمانت اجرای قوی قابل تحقق خواهد بود.

جیمز و آیر<sup>۱</sup> (۲۰۱۶)، طی پژوهشی با عنوان «تمکین مالیاتی در یک محیط اجتماعی: تأثیر هنجارهای اجتماعی، اعتماد به دولت و انصاف درک شده بر تمکین مالیات‌دهندگان» تأثیر هنجارهای اجتماعی را بر تمکین مالیاتی بررسی کرده و به این نتیجه رسیدند که هنجارهای اجتماعی با درونی شدن به‌عنوان هنجارهای شخصی، بر قصد تمکین تأثیر می‌گذارند. وقتی قدرت هنجارهای اجتماعی برای تمکین مالیاتی افزایش می‌یابد، هنجارهای شخصی تمکین مالیاتی نیز افزایش می‌یابد و این موضوع باعث افزایش قصد تمکین می‌شود. اعتماد به دولت تأثیر مهمی بر انصاف درک شده سیستم مالیات و درنهایت تصمیم به تمکین دارد.

سایدو و داودا (۲۰۱۴) در تحقیقی با عنوان "فرار مالیاتی و متهم ساختن نحوه مدیریت، در بخش غیررسمی نیجریه" اشاره کردند که، عدم رعایت عدالت مالیاتی در میان افراد صاحب قدرت و صاحب نفوذ و مؤدیان دیگر و همچنین وجود مدیران غیرمتخصص و متخلف در سازمان‌ها عوامل مهمی از دیدگاه مؤدیان بر فرار مالیاتی است. بم آلدرد و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۳)، پژوهشی با عنوان «فرهنگ ملی و سطح گریز مالیاتی شرکتی» انجام دادند. آن‌ها با استفاده از تئوری ناهنجاری سازمانی نشان می‌دهند که ارزش‌های فرهنگی می‌توانند رفتارهای ناهنجار شرکت‌ها از جمله عدم تمکین مالیاتی (گریز مالیاتی) را توضیح دهند. بررسی گسترده‌ای با استفاده از داده‌های واقعی ۳۰۰۰ شرکت در ۳۱ کشور دنیا صورت گرفت. درنهایت نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که عوامل فرهنگی بر سطح گریز مالیاتی شرکتی تأثیر بسزایی دارد.



اکویگال ایبادین و ایبی (۲۰۱۳) در تحقیقی فرار مالیاتی در میان افراد خود اشتغال نیجریه را مطالعه کردند، که نتایج نشان داد پیچیدگی فرمهای مالیاتی و تشریفات موجود در روند پرداخت مالیات تأثیرگذارترین عامل بر فرار مالیاتی است.

ادبسی و جی بیگی (۲۰۱۳) در پژوهشی باهدف تعیین دلایل فرار مالیاتی، عدم رعایت عدالت در میان مؤدیان را مهم‌ترین عامل فرار مالیاتی بیان کردند.

معظم مقال و اکرم (۲۰۱۲) و اودیل، فاگبمی (۲۰۱۰) نیز در تحقیقاتی، نبود تشویق‌های مالیاتی برای مؤدیان خوش حساب و تنبیه برای مؤدیان خاطی را به‌عنوان عوامل مهمی در فرار مالیاتی معرفی کردند.

آلابد وهمکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) در پژوهشی تحت عنوان "معیارهای رفتار تمکین مالیاتی: مدل پیشنهادی برای نیجریه"، با استفاده از بسط مدل فیشر و ترکیب کیفیت خدمات اداره مالیاتی، کیفیت حاکمیت عمومی، تفاوت‌های قومی و همچنین اثر تعدیلی شرایط مالی و اولویت ریسک را بر روابط بین نگرش مؤدیان و تمکین مالیاتی مورد ارزیابی قرار دادند. در این مقاله عوامل اقتصادی، اجتماعی، روانشناسی و فرهنگی در یک مدل جامع آورده شده است و وضعیت مناسب و محیط ویژه‌ای را برای بهتر فهمیدن رفتار مالیاتی مؤدیان حقیقی برمی‌شمرد.

## روش‌شناسی پژوهش

### ابزار گردآوری داده‌ها

پژوهش حاضر از نظر هدف یک تحقیق کاربردی و از نظر نوع روش اجرا در چهارچوب رویکرد کیفی می‌باشد که با استفاده از نظریه داده بنیاد (گراندد تئوری) مدلی برای مدیریت ریسک معوقات مالیاتی با رویکرد دادرسی مالیاتی ارائه می‌کند.

گراندد تئوری یک روش پژوهشی اکتشافی<sup>۲</sup> است و به پژوهشگر امکان می‌دهد در مواردی که امکان تدوین فرضیه وجود ندارد به‌جای استفاده از فرضیه‌های از پیش تعریف‌شده، خود به تدوین یک تئوری جدید<sup>۳</sup> اقدام کند. این تئوری جدید نه بر مبنای نظر شخصی پژوهشگر که در واقع بر اساس داده‌های گردآوری‌شده از محیط واقعی و در شرایط واقعی تدوین می‌شود. به‌بیان‌دیگر، گراندد تئوری روشی است برای کسب شناخت پیرامون موضوع مورد مطالعه، موضوع یا موضوعاتی که قبلاً تحقیق جامعی در مورد آن انجام نشده و دانش ما در آن زمینه محدود است. در این پژوهش با رویکردی کیفی، مدلی جامع که شامل عوامل علی، عوامل مداخله‌گرو عوامل زمینیه‌ای است در راستای مدیریت ریسک معوقات مالیاتی با رویکرد دادرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی ارائه می‌شود. در این پژوهش در مرحله اول از مصاحبه عمیق به‌عنوان اصلی‌ترین ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده است شکلی از مصاحبه‌های بدون ساختار که به‌واقع غنی‌ترین داده‌ها را خلق و اغلب شواهدی شگفت‌آور فراهم می‌آورد، در فرهنگ بررسی‌های کیفی مصاحبه عمیق نامیده می‌شود. مصاحبه عمیق یکی از روش‌های شناخته‌شده‌ای است

<sup>۱</sup> Alabede, James O. Zaimah Bt. Zainol Ariffin & Kamil Midris

<sup>۲</sup> Exploratory

<sup>۳</sup> Development Theory

که در گردآوری داده‌ها به صورت فزاینده‌ای مورد استفاده قرار می‌گیرد. مصاحبه عمیق گفتگوی هدف‌دار دوجانبه‌ای است بین یک مصاحبه‌کننده آموزش‌یافته مجرب و یک مصاحبه‌شونده انجام می‌شود. هدف این نوع مصاحبه استنباط عمیق جزئیات غنی و مواد مهمی است که بتوان از آن‌ها در تجزیه و تحلیل استفاده کرد (هومن، ۱۳۸۹: ۱۳۹).

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش مدیران، مشاوران، اعضای جامعه حسابداران رسمی و صاحب‌نظران در امور مالیاتی و ریسک می‌باشند. در پژوهش حاضر برای انتخاب نمونه، از نمونه‌گیری هدفمند که از روش‌های نمونه‌برداری غیر احتمالی است استفاده می‌شود. مفهوم نمونه‌گیری هدفمند که در پژوهش‌های کیفی به کار می‌رود، بدین معناست که پژوهشگر افراد و مکان مطالعه را از این‌رو برای مطالعه انتخاب می‌کند که می‌تواند در فهم مسئله پژوهش و پدیده محوری مطالعه مؤثر باشند. در این پژوهش برای شناسایی افراد مصاحبه‌شونده از نظرات مدیران و متخصصان باتجربه در امور مالیاتی و ریسک استفاده شده است و نمونه‌گیری تا سرحد نیل به کفایت نظری ادامه یافت. معیار قضاوت در مورد زمان متوقف کردن نمونه‌برداری، کفایت نظری مقوله‌ها یا نظریه است، یعنی نمونه‌برداری تا زمانی ادامه دارد که نمونه بعدی، مطلب تکمیل‌کننده‌ای به اجزای تشکیل‌دهنده نظریه نیافزاید. در این پژوهش با استفاده از ۱۶ مصاحبه کفایت نظری حاصل شد.

در پژوهش حاضر برای آزمون روایی ابزار گردآوری اطلاعات از روش آزمون روایی محتوا با استفاده از شاخص CVR استفاده می‌شود. برای تعیین CVR از متخصصان درخواست می‌شود تا هر آیت‌م را بر اساس طیف سه‌قسمتی «ضروری است»، «مفید است ولی ضرورتی ندارد» و «ضرورتی ندارد» بررسی نماید. سپس پاسخ‌ها مطابق فرمول زیر محاسبه می‌گردد.

$$CVR = \frac{n_E - \frac{N}{Y}}{\frac{N}{Y}}$$

در این رابطه  $n_E$  تعداد متخصصانی است که به گزینه‌ی ضروری پاسخ داده‌اند و  $N$  تعداد کل متخصصان است. اگر مقدار محاسبه شده از مقدار جدول (۱) بزرگ‌تر باشد اعتبار محتوای آن آیت‌م پذیرفته می‌شود. سؤالاتی مقدار CVR محاسبه شده برای آن‌ها کمتر از میزان موردنظر با توجه به تعداد متخصصین ارزیابی‌کننده سؤال باشد، بایستی از آزمون کنار گذاشته شوند به علت اینکه بر اساس شاخص روایی محتوایی، روایی محتوایی قابل قبولی ندارند به دلیل مشکلاتی از قبیل تعداد کم متخصصان در حوزه مدیریت ریسک‌های سازمان مالیاتی و همچنین عدم همکاری برخی از مدیران و خبرگان، درنهایت تعداد ۱۶ نفر انتخاب که اغلب افرادی بودند که در مصاحبه انجام شده مشارکت داشتند تا امکان قضاوت دقیق و صحیح فراهم شود. پرسشنامه‌های روایی سنجی به صورت آنلاین و ارسال لینک پاسخگویی به سؤالات از طریق شبکه‌های مجازی در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفت که درنهایت تعداد ۱۳ پرسشنامه تکمیل و پاسخ آن دریافت گردید با توجه به اینکه تعداد پاسخ‌دهندگان ۱۳ نفر بوده

است، بر اساس جدول CVR، ضریب CVR باید بیش از ۵۴٪ باشد. از آنجاکه ضریب CVR در پژوهش حاضر ۷۸٪ محاسبه شده است، می‌توان گفت که ابزار گردآوری اطلاعات در پژوهش حاضر از روایی مناسبی برخوردار است.

جدول (۱) حداقل مقدار CVR قابل قبول بر اساس تعداد خبرگان (لاوشی ۱۹۷۵)

تعداد خبرگان	حداقل مقدار CVR قابل قبول	تعداد خبرگان	حداقل مقدار CVR قابل قبول
۵	۹۹٪	۱۳	۵۴٪
۶	۹۹٪	۱۴	۵۱٪
۷	۹۹٪	۱۵	۴۹٪
۸	۷۵٪	۲۰	۴۲٪
۹	۷۸٪	۲۵	۳۷٪
۱۰	۶۲٪	۳۰	۳۳٪
۱۱	۵۹٪	۳۵	۳۱٪
۱۲	۵۶٪	۴۰	۲۹٪

در خصوص پایایی ابزار گردآوری اطلاعات، در پژوهش حاضر از روش ضریب کاپای کوهن استفاده شده است.

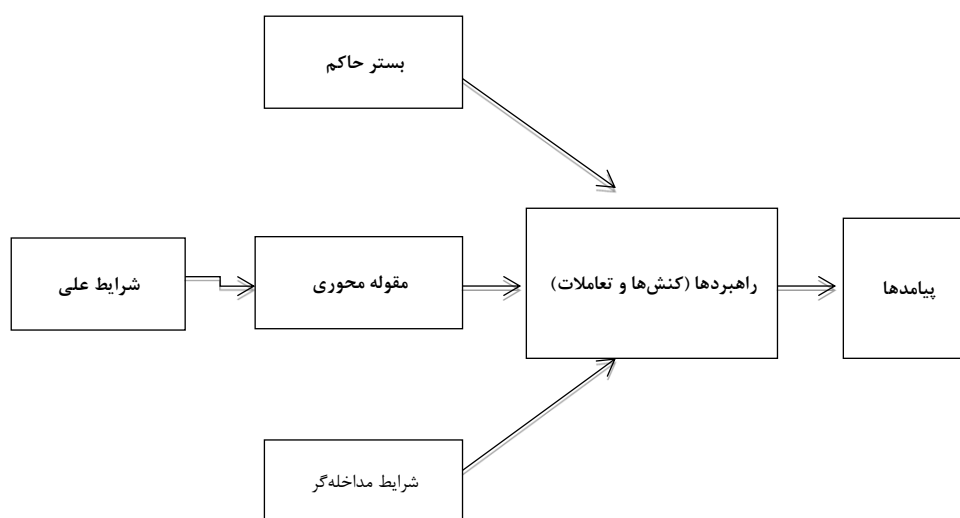
$$k = \frac{p_0 - p_e}{1 - p_e}$$

در این رابطه  $p_0$  برابر است با نسبت واحدهایی که در مورد آن‌ها توافق هست  $p_e$  نیز نسبت واحدهایی است که احتمال می‌رود توافق تصادفی باشد. بر اساس محاسبات انجام شده ضریب کاپای کوهن در پژوهش حاضر برابر با ۸۱٪ است که حاکی از میزان مناسب پایایی برای ابزار گردآوری اطلاعات است.

### تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش

در نظریه داده بنیاد، روش تحلیل این گونه است که هر قسمت از داده‌ها، بلافاصله بعد از گردآوری آن قسمت به طور موازی مورد تحلیل قرار می‌گیرد. سپس محقق رهنمودهایی را از تحلیل داده‌های اولیه، برای دسترسی به داده‌های بعدی دریافت می‌کند. این رهنمودها می‌توانند از مقوله‌های توسعه نیافته، خلأهای اطلاعاتی و یا افرادی که نسبت به پدیده بصیرت کافی دارند، حاصل شود. پس از کسب این رهنمودها، پژوهشگر برای گردآوری داده‌های دیگر وارد محیط پژوهش می‌شود. این فرآیند در گردآوری و تحلیل داده‌ها تا زمانی پیش می‌رود که پژوهشگر به اشباع طبقات دست یابد (دانایی فرد و اسلامی، ۱۳۸۹: ۱۸۹). در نظریه داده بنیاد، تجزیه و تحلیل از سه نوع کدگذاری که عبارت‌اند از: کدگذاری باز، کدگذاری محوری، کدگذاری انتخابی تشکیل شده است؛ و در نهایت مدل کیفی پژوهش بیان شده است.

کدگذاری باز، فرآیندی تحلیلی است که از طریق آن، مفاهیم، شناسایی شده و ویژگی‌ها و ابعاد آن‌ها در داده‌ها کشف می‌شوند. در ضمن کدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد می‌شوند و برای به دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌ها، با دقت بررسی می‌شوند و پرسش‌هایی درباره پدیده‌ها که داده‌ها حاکی از آن‌اند، مطرح می‌شوند. کدگذاری باز بخشی از تجزیه و تحلیل است که به صورت مشخص به نام‌گذاری (مفهوم‌پردازی) و مقوله‌بندی پدیده‌ها از راه بررسی دقیق داده‌ها می‌پردازد (دانایی فر و اسلامی، ۱۳۸۹: ۱۴۲). شرح کامل کدگذاری باز در این پژوهش در جدول (۲) آمده است.



شکل (۱) نمودار مدل پارادایم کدگذاری محوری

**شرایط علی:** شرایط علی مجموعه‌ای از وقایع و شرایط است که بر مقوله محوری اثرگذارند.  
**مقوله محوری:** مقوله‌ای که رد پای آن در بخش‌های مختلف داده‌ها وجود داشته و نقش محوری را داراست. به گونه‌ای که می‌تواند دیگر مقوله‌ها را حول خود جمع کند.  
**شرایط مداخله‌گر:** مجموعه‌ای از وقایع و شرایط هستند که پس از شروع مطالعه و در حین انجام پژوهش رخ می‌دهند.  
**بستر حاکم:** مجموعه شرایطی هستند که زمینه پدیده موردنظر را فراهم می‌سازند و بر رفتارها و کنش‌ها تأثیر می‌گذارند.  
**راهبردها:** راهبردها یا کنش‌ها، اقدامات هدفمندی هستند که راه‌حلی برای پدیده موردنظر فراهم می‌سازند و منجر به ایجاد پیامدها و نتایج می‌شوند.  
**پیامدها:** نتایجی هستند که از راهبردها و کنش‌های مربوط به مقوله محوری حاصل می‌شوند.

بنابراین در این مرحله پس از احصای کلیه کدهای اولیه تائید خبرگان، کدهای استخراج شده باهم مقایسه شده و بر اساس نقاط تشابه بین آنها، کدهای دارای تم مرتبط در کنار هم قرار می‌گیرند و یک تم فرعی را تشکیل می‌دهند. و تم های استخراج شده در جدولی همانند جدول ذیل قرار خواهد گرفت.

جدول (۲) کدگذاری محوری انجام شده

ردیف	مقولات	کدهای باز
1	عدم انجام تکالیف قانونی توسط مؤدیان	عدم اعتقاد به پرداخت مالیات برخی مؤدیان مالیاتی
		عدم آگاهی از قوانین و مقررات و تکالیف مالیاتی مؤدیان
		ضعف جرایم بازدارنده بابت عدم انجام تکالیف قانونی مؤدیان
2	عدم تمکین مالیاتی	فرهنگ مالیات گریزی برخی از مؤدیان
		مقایسه مالیات خود با دیگران
		عدم اعتماد کافی به ادارات امور مالیاتی در تعیین درآمد مشمول مالیات
3	عدم اطلاع رسانی مؤثر قوانین و مقررات مالیاتی و آموزش مؤدیان مالیاتی	عدم اعتماد کافی به دولت در خصوص محل مصرف مالیات‌های اخذ شده
		سازمان باید برای مؤدیان برنامه‌های آموزشی مستمر داشته باشد
		تغییرات و موارد مهم قوانین و بخشنامه‌ها از طرق مؤثر به اطلاع مؤدیان مالیاتی رسانده شود
4	عدم پرداخت به موقع مالیات	امید به آینده در خصوص بخشودگی مالیات
		به تعویق انداختن مالیات با توجه به ارزش زمانی پول و نرخ تورم
		موثر نبودن جرایم مربوطه
5	انحراف در تشخیص درآمد مشمول مالیات	صلاحیت علمی، تجربی و اخلاقی برخی از مأمورین تشخیص مالیات
		محافظه کاری مأمورین تشخیص در تعیین درآمد مشمول مالیات
		محافظه کاری مأمورین تشخیص در اعطای معافیت‌ها و مشوقات مالیاتی
		عدم تناسب تعداد پرونده‌های گروه‌های رسیدگی کننده با ظرفیت استاندارد آنها
6	شناسایی موقعیت‌های ریسک معوقات مالیاتی	عدم استقلال کافی مأمورین تشخیص در حسابرسی مالیاتی
		سازمان باید برنامه و ابزار شناسایی ریسک‌های معوقات مالیاتی داشته باشد
7	کیفیت آرا صادره	صلاحیت علمی، تجربی و اخلاقی برخی از نمایندگان مراجع حل اختلاف مالیاتی
		عدم استقلال کافی نمایندگان مراجع حل اختلاف مالیاتی
8	اطاله دادرسی	محافظه کاری ادارات امور مالیاتی در استفاده از ظرفیت ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم
		محافظه کاری مجریان قرار کارشناسی در گزارشات کارشناسی
		عدم استقلال کافی مجریان قرار کارشناسی

ردیف	مقولات	کدهای باز
		کمبود احساس مسئولیت و تعهد سازمانی نمایندگان مراجع حل اختلاف مالیاتی در صدور به موقع و با کیفیت آرا
		کمبود احساس مسئولیت و تعهد سازمانی مجریان قرار کارشناسی در انجام به موقع و کامل قراردادهای کارشناسی
		ضعف در قدرت تصمیم‌گیری ادارات امور مالیاتی که منجر به عدم توافق با مؤدیان می‌شود
		کمبود احساس مسئولیت و تعهد ادارات امور مالیاتی در عدم قطعیت سریع‌تر پرونده‌های مالیاتی مؤثر است
		عدم تناسب قراردادهای کارشناسی صادره با تعداد و ظرفیت مجریان قرار که منجر به تأخیر در انجام قراردادهای محوله می‌شود.
		ضعف در قدرت تصمیم‌گیری نمایندگان مراجع حل اختلاف که منجر به صدور قراردادهای کارشناسی متعدد و تطویل صدور رأی می‌گردد.
9	عدم استانداردسازی حجم پرونده‌ها با تعداد کارکنان	عدم تناسب تعداد پرونده‌های مطرح در مراجع حل اختلاف مالیاتی با تعداد نمایندگان مراجع مزبور
		فقدان برنامه علمی و استاندارد در خصوص استانداردسازی پرونده‌ها در واحدهای مالیاتی، گروه‌های رسیدگی، مراجع حل اختلاف مالیاتی
10	کاهش انگیزه کارکنان	کاهش انگیزه مأمورین تشخیص مالیاتی، مجریان قرار کارشناسی، نمایندگان مراجع حل اختلاف به دلیل دیدگاه یکسان مادی و معنوی به تمامی منابع انسانی
		فقدان برنامه عملی و هوشمند تشویق و تنبیهات منابع انسانی
11	ریسک آلفای (رد نادرست) نامتعارف	برخی مأمورین تشخیص، ادارات امور مالیاتی، نمایندگان مراجع حل اختلاف، مجریان قرار مالیاتی به دلیل گریز از ریسک بتا (پذیرش نادرست) دچار رد نادرست هزینه‌ها و عدم پذیرش آن‌ها می‌شوند.
12	گزینش نامناسب مأمورین	فقدان سیاست‌های شفاف و انگیزشی برای انتخاب نمایندگان مراجع حل اختلاف مالیاتی
		فقدان سیاست‌های شفاف و انگیزشی برای انتخاب رؤسای ادارات امور مالیاتی
13	نارضایتی کارکنان	فقدان شاخص‌ها و مؤلفه‌های مشخص برای انتخاب کارمند نمونه در سطح سازمان و ادارات کل امور مالیاتی
		عدم تناسب حقوق و مزایای مادی و معنوی منابع انسانی با میزان مسئولیت و عواقب تصمیمات آن‌ها
14	ارزیابی و تحلیل ریسک‌ها	سازمان با ارزیابی و تحلیل ریسک‌های معوقات مالیاتی برای کنترل آن‌ها برنامه‌ریزی می‌کند
15	عدم استفاده بهینه از منابع انسانی	فقدان سیستم شناسایی کارکنان متخصص و دارای اخلاق حرفه‌ای و سلامت اداری
		عدم استفاده از نظرات و پیشنهادات مأمورین مالیاتی اجرایی در برنامه‌ریزی‌ها

ردیف	مقولات	کدهای باز
		عدم اعطای کارنامه عملکردی، اخلاقی و حرفه‌ای کارکنان
16	عدم حمایت کافی از کارکنان	دیدگاه موذی محوری مدیریت و دستگاه‌های نظارتی در اغلب ادارات مالیاتی فقدان سیستم حمایتی از اشتباهات سهوی کارکنان مانند بیمه کردن عملکرد کارکنان
17	تخلف کارکنان	فقدان سیستم هشدار به کارکنان مستعد انحرافات اخلاقی و حرفه‌ای فقدان سیستم پیشگیری از تخلفات حرفه‌ای و اخلاقی در بخش‌های نظارتی سازمان
18	کمبود نیروی متخصص	ضعف در گزینش به موقع منابع انسانی و جانشین پروری عدم ایجاد انگیزه در نیروهای متخصص موجود در ادارات مالیاتی ضعف در آموزش عملی و کاربردی کارکنان و مدیران
19	انگیزه مؤدیان برای مراجعه به مراجع بعدی	انگیزه به تعویق انداختن پرداخت مالیات با توجه به تعداد زیاد مراجع حل اختلاف مالیاتی
20	تعدد مراجع حل اختلاف مالیاتی	تعدد مراجع حل اختلاف مالیاتی باعث اطلاع دادرسی می‌شود
21	مراجعه بی‌مورد مؤدیان به مراجع حل اختلاف	عدم بازدارندگی جرائم بابت عدم مراجعه بیهوده مؤدیان به مراجع مختلف حل اختلاف
22	تدوین برنامه‌ها و استراتژی‌های مدیریت ریسک معوقات مالیاتی	مهارت سازمان در برنامه‌ریزی مدیریت ریسک‌ها باعث کاهش اثرات زیان‌بار آن خواهد شد
23	ارزیابی عملکرد نمایندگان مراجع حل اختلاف	عملکرد نمایندگان مراجع حل اختلاف با توجه به آرای صادره قابل‌ردیابی نمی‌باشد عملکرد مجریان قرار مالیاتی فاقد سیستم مکانیزه از نظر تعداد و کیفیت گزارشات می‌باشد.
24	عدم شناسایی مؤدیان قانون‌گریز	سیستم مکانیزه شناسایی مؤدیان قانون‌گریز و مؤدیانی که مدام در مراجع حل اختلاف هستند وجود ندارد
25	مؤثر نبودن جرائم بازدارنده	جرائم عدم پرداخت به موقع با توجه به بخشودگی‌های جرائم، بازدارندگی کافی را ندارد جرائم بازدارنده برای مؤدیانی که هر ساله بدون گرفتن نتیجه به مراجع حل اختلاف مالیاتی مراجعه می‌کنند وجود ندارد
26	عدم استقبال مؤدیان از آموزش‌های سازمان مالیاتی	استقبال مؤدیان از برنامه‌های آموزشی و اطلاع‌رسانی سازمان مالیاتی باعث افزایش سطح آگاهی آن‌ها می‌شود
27	اجرای اقدامات اصلاحی و بازبینی برنامه‌ها	بازبینی و اصلاح برنامه‌ها و استراتژی‌های مدیریت ریسک در کنترل ریسک مؤثر می‌باشد
28	فقدان سیستم مکانیزه هشدار معوقات مالیاتی	سیستم مکانیزه شناسایی و اعلام معوقات مالیاتی وجود ندارد

کدگذاری محوری، فرآیند ربط دهی مقوله‌ها به زیر مقوله‌ها و پیوند دادن مقوله‌ها در سطح ویژگی‌ها و ابعاد است. این کدگذاری، به این دلیل محوری نامیده شده است که کدگذاری حول محور یک مقوله تحقق می‌یابد. در این مرحله، نظریه پرداز داده بنیاد، یک مقوله مرحله کدگذاری باز را انتخاب کرده و آن را در مرکز فرآیندی که در حال بررسی آن است، به عنوان پدیده مرکزی قرار می‌دهد و سپس، دیگر مقوله‌ها را به آن ربط می‌دهد. این مقوله‌های دیگر عبارت است از: شرایط علی، راهبردها، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر و پیامدها. این مرحله مشتمل بر ترسیم یک نمودار است که الگوی کدگذاری نامیده می‌شود. الگوی کدگذاری، روابط فی‌مابین شرایط علی، راهبردها، شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر و پیامدها را نمایان می‌کند (دانایی فرد و اسلامی، ۱۳۸۹: ۱۴۶).

در این مرحله شرایط مختلفی که در مرحله کدگذاری محوری بیان شده است، باهم ادغام می‌شوند و تجزیه و تحلیل کلی صورت می‌گیرد. برای یکپارچه‌سازی، دو رویه وجود دارد:

- به کارگیری یک روایت بر اساس روابط مدل پارادایم حول مقوله محوری؛
- ارائه قضایای نظری بر اساس مدل پارادایم؛

قضیه‌های نظری، بیانگر روابط تعمیم‌یافته بین یک طبقه و مفاهیم آن با طبقات معین است. قضیه‌ها، متضمن روابط مفهومی هستند، درحالی‌که فرضیه‌ها مستلزم روابط سنجش پذیر هستند. چون رویکرد نظریه داده بنیاد روابط مفهومی تولید می‌کند نه سنجش پذیر، لذا به کارگیری اصطلاح قضایا مرجع است. در قسمت قضایا رابطه بین طبقات اصلی مورد بررسی قرار می‌گیرد. پژوهشگران برای تبدیل پژوهش کیفی به پژوهش کمی قضایای پژوهشی (که سازه، عناصر سازنده آن‌هاست) را به فرضیه‌ها (که متغیرها، عناصر سازنده آن‌هاست) تبدیل می‌کنند تا زمینه آزمون آن‌ها به صورت کمی فراهم گردد (دانایی فر و اسلامی، ۱۳۸۹: ۱۴۷). در این پژوهش برای فرآیند کدگذاری انتخابی پنج قضیه نظری بر اساس مدل پارادایمی ارائه می‌شود.

### قضیه اول: عوامل علی

مقوله عدم انجام تکالیف قانونی توسط مؤدیان مالیاتی، عدم تمکین مؤدیان مالیاتی، عدم پرداخت به موقع مالیات، اطلاع دادرسی، تعدد مراجع حل اختلاف مالیاتی و عدم استفاده بهینه از منابع انسانی به عنوان شرایط علی که دربرگیرنده علت‌های اثرگذار بر مدیریت ریسک معوقات مالیاتی می‌شوند شناسایی گردید.

(۱) **عدم انجام تکالیف قانونی توسط مؤدیان مالیاتی** یکی از عوامل تأثیرگذار بر معوقات مالیاتی می‌باشد

این مقوله دربرگیرنده مواردی مانند عدم آگاهی مؤدیان از قوانین و مقررات مالیاتی، عدم اعتقاد برخی از مؤدیان به پرداخت مالیات و ضعف جرائم بازدارنده باعث عدم انجام تکالیف قانونی توسط مؤدیان می‌باشد.

(۲) **عدم تمکین مالیاتی مؤدیان** یکی دیگر از عوامل تأثیرگذار بر ایجاد معوقات مالیاتی است که دلایل

مختلفی از جمله فرهنگ مالیات‌گریزی برخی از مؤدیان، مقایسه مالیات خود با مالیات دیگران از سوی برخی از مؤدیان که با مقایسه مالیات‌های مطالبه شده از آن‌ها با دیگر مؤدیان در زمینه فعالیت آن‌ها و بدون در نظر گرفتن سایر شرایط و عدم آگاهی از نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات آن‌ها و یا نحوه ارائه



دفاتر و اسناد و مدارک انجام می‌گیرد و در صورت اختلاف با اهمیت مالیات مطالبه شده از آن‌ها، در برابر مالیات‌های مطالبه شده تمکین نکرده و اقدام به اعتراض به اوراق مالیاتی می‌نمایند.

عدم اعتماد کافی به ادارات امور مالیاتی در تعیین درآمد مشمول مالیات توسط برخی از مؤدیان یکی از دلایل عدم تمکین مؤدیان است که به دلایل مختلفی از جمله عدم رسیدگی کامل و قانونی برخی گروه‌های رسیدگی‌کننده به دفاتر و مدارک آن‌ها، صدور برگ تشخیص‌های مغایر با ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم، محافظه‌کاری بیش‌ازحد مأمورین مالیاتی در تعیین درآمد مشمول مالیات به دلایل پاسخگویی‌های احتمالی به دستگاه‌های نظارتی و همچنین عدم مهارت و تجربه کافی برخی از مأمورین مالیاتی در رسیدگی پرونده‌های محول و عدم استقلال کافی در تعیین درآمد مشمول مالیات می‌باشد.

عدم اعتماد کافی به دولت در خصوص محل مصرف مالیات‌های وصول‌شده توسط برخی از مؤدیان یکی دیگر از عوامل عدم تمکین به مالیات‌های مطالبه شده می‌باشد که حاکی از فسادهای اداری و مالی اتفاق افتاده در کشور، غیرملموس بودن محل مصرف مالیات‌های وصول‌شده به دلیل عدم تبلیغات و فرهنگ‌سازی کافی توسط سازمان امور مالیاتی می‌باشد.

**(۳) عدم پرداخت به موقع مالیات توسط برخی از مؤدیان** نیز یکی از عوامل تأثیرگذار در معوقات مالیاتی است که حاکی از دلایل مختلفی از جمله: امید به آینده توسط مؤدیان در خصوص بخشودگی جرائم مالیاتی توسط سازمان امور مالیاتی (سازمان امور مالیاتی در مقاطع زمانی مختلف اقدام به صدور بخش‌نامه‌هایی در خصوص بخشودگی تا ۱۰٪ جرایم مالیاتی مؤدیان می‌نماید که این اقدام علاوه بر اثرات مثبت آن در وصول مالیات‌های معوق، اثرات منفی نیز در خصوص به تعویق انداختن پرداخت مالیات توسط برخی از مؤدیان بابت مالیات‌های مطالبه شده به امید آنکه در سنوات آتی نیز چنین اتفاقاتی خواهد افتاد) می‌باشد.

همچنین با توجه به نرخ بالای تورم در کشور و ارزش زمانی پول و بازدهی بالای برخی از فعالیت‌های اقتصادی، برخی از مؤدیان با در نظر گرفتن فزونی منافع بر مخارج اقدام به معوق کردن مالیات‌های خود نموده و با سرمایه‌گذاری معادل مبالغ مالیات، سودهای بیشتری نسبت به جرایم احتمالی قابل وصول توسط سازمان امور مالیاتی کسب می‌نمایند که این امر حاکی از مؤثر نبودن جرایم پیش‌بینی‌شده در قانون مالیات‌های مستقیم نیز می‌باشد.

**(۴) اطلاع دادرسی مالیاتی** یکی از مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار در ایجاد و متورم شدن معوقات مالیاتی می‌باشد اطلاع دادرسی و طولانی شدن فرآیند قطعیت پرونده‌های مالیاتی دلایل و عوامل مختلفی دارد که به موارد بررسی‌شده و به‌دست‌آمده در این تحقیق اشاره می‌شود:

در مرحله ادارات امور مالیاتی: پرونده‌هایی که در اجرای ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم در ادارات امور مالیاتی مطرح می‌شوند بر اساس نتایج حاصل از پژوهش انجام‌شده به دلایل محافظه‌کاری برخی از رؤسای ادارات امور مالیاتی در استفاده از ظرفیت ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم و با توجه به اینکه تعدیلات قابل توجه پرونده‌ها در مراحل مختلف دادرسی به‌صورت نمونه‌ای توسط

دستگاه‌های نظارتی بررسی می‌شوند برخی از ادارات امور مالیاتی جهت پرهیز از پاسخ‌گویی به نهادهای مذکور اقدام به برخورد‌های محافظه‌کارانه کرده و در نتیجه پرونده مطروحه به قطعیت نرسیده و به مراجع بعدی ارسال می‌گردد. همچنین برخی از ادارات امور مالیاتی به دلیل تعهد و مسئولیت‌پذیری کم، اغلب پرونده‌های مالیاتی را بدون بررسی به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی ارسال می‌نمایند، حجم بالای پرونده‌های مطروحه در اجرای ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم و درگیر بودن ادارات امور مالیاتی به چندین مسئولیت نیز یکی از دلایل عدم قطعیت پرونده‌ها در مرحله اداره امور مالیاتی می‌باشد. عدم مهارت و تجربه کافی برخی از رؤسای ادارات امور مالیاتی باعث ضعف در قدرت تصمیم‌گیری آن‌ها شده و موجب عدم توافق با موذی و ارسال پرونده به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی می‌شود.

در مرحله هیئت حل اختلاف مالیاتی: ضعف در قدرت تصمیم‌گیری برخی از نمایندگان مراجع حل اختلاف مالیاتی به دلیل عدم مهارت و تجربه کافی، محافظه‌کاری بیش‌ازحد، صدور قرارهای کارشناسی متعدد، عدم تعهد کافی به سازمان و وظایف محوله باعث طولانی شدن فرآیند قطعیت پرونده‌ها می‌شود. عدم استقلال کافی نمایندگان در برخی از موارد، عدم مراجعه عمدی یا سهوی موذی در هیئت حل اختلاف مالیاتی، عدم ارائه مستندات لازم از طرف موذی نیز باعث صدور آرای غیر مستند گردیده و موجب اطاله دادرسی و معوق شدن مالیات‌های مطالبه شده می‌گردد.

مرحله مجریان قرار کارشناسی: عدم تناسب تعداد قرارهای کارشناسی محول شده به مجریان قرار با ظرفیت عملی آن‌ها، موازی بودن انجام قرارهای کارشناسی با سایر وظایف مجریان قرار از جمله رسیدگی پرونده‌های مالیاتی، عدم مهارت و تجربه و صلاحیت علمی برخی از مجریان قرار کارشناسی، عدم همکاری موذی در ارائه مدارک و مستندات مربوطه و همچنین نداشتن تعهد سازمانی کافی برخی مجریان قرار و همچنین عدم جبران مادی و معنوی مناسب بابت قرارهای کارشناسی انجام‌شده دلایل عدم انجام به‌موقع و باکیفیت گزارشات اجرای قرار شده که به تبع آن عدم قطعیت و معوقات مالیاتی را به دنبال دارد.

**۵) تعدد مراجع مختلف حل اختلاف مالیاتی** یکی دیگر از عوامل معوقات مالیاتی می‌باشد. برخی از مؤدیان مالیاتی باهدف به تعویق انداختن پرداخت مالیات خود مدام از یک مرجع حل اختلاف به مرجع بدوی مراجعه می‌نمایند و شاید به اعتقاد بیش‌ازحد به ضرب‌المثل "از این ستون به آن ستون فرج است" دارند. نظر به اینکه مراجع حل اختلاف مالیاتی متعددی در قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی شده است (اداره امور مالیاتی، هیئت حل اختلاف بدوی، هیئت حل اختلاف تجدیدنظر، هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم، شورای عالی مالیاتی، هیئت حل اختلاف هم‌عرض، مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و دیوان عدالت اداری) بنابراین چنانچه هدف موذی عدم پرداخت به‌موقع مالیات باشد می‌تواند با طی کردن مراجع مختلف و با توجه اینکه تعداد پرونده‌های مطروحه در مراجع مذکور و تعداد نمایندگان

آن متناسب نمی‌باشد مدت‌زمان طولانی برای به نتیجه رسیدن و نهایی شدن پرونده سپری خواهد شد، پرداخت مالیات به تعویق خواهد افتاد.

۶) **عدم استفاده بهینه از منابع انسانی** نیز یکی از عوامل ایجاد معوقات مالیاتی می‌باشد. فقدان سیستم شناسایی کارکنان متخصص و دارای اخلاق حرفه‌ای و سلامت اداری باعث می‌شود که در برخی موارد افراد شایسته و متخصص در امور کلیدی از جمله رسیدگی پرونده‌های مهم، اجرای قرار کارشناسی پرونده‌های مهم استفاده نگردد یا انتصاب آن‌ها به رئیس گروه مالیاتی، رئیس امور مالیاتی یا نماینده هیئت حل اختلاف مالیاتی که منجر به عدم تولید مالیات‌های غیرواقعی، کاهش چالش و تضاد با مؤدیان مالیاتی، توافق و حل‌وفصل پرونده‌ها در مرحله ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم و یا اولین هیئت حل اختلاف مالیاتی می‌گردد، انجام نشود و برعکس آن اگر نیروهای غیرماهر و فاقد صلاحیت‌های علمی و اخلاقی در چنین جایگاه‌هایی استفاده شوند نتایج عکس خواهد داشت و یکی از عوامل اصلی ایجاد معوقات مالیاتی خواهد بود. چنانچه کارنامه عملکردی، اخلاقی و حرفه‌ای برای هر یک از کارکنان به‌صورت واقعی و عملی طراحی شود و عملکرد سالانه کارکنان موردبررسی واقعی قرار گیرد و بر اساس شاخص‌های صحیح مورد ارزیابی قرار گیرند می‌توان افراد دارای صلاحیت علمی و اخلاقی را شناسایی نمود. همچنین می‌توان از نظرات و پیشنهادات کارکنان در برخی برنامه‌ریزی‌ها و تصمیم‌گیری‌ها استفاده نمود. چرا ممکن است برخی از کارمندان هرچند در سطوح پایین سازمانی دارای ایده‌ها و خلاقیت‌ها و روش‌های مناسبی جهت برخی از امور مانند جلوگیری از ایجاد معوقات مالیاتی باشند لکن به دلیل عدم نظرخواهی از آن‌ها، از نظرات و پیشنهادات سازنده آن‌ها استفاده نمی‌گردد.

### قضیه دوم: عوامل مداخله‌ای

مجموعه‌ای از وظایف و شرایط هستند که پس از شروع مطالعه و در حین انجام پژوهش رخ می‌دهند در پژوهش حاضر ۹ مقوله به‌منزله شرایط مداخله‌گر در مدیریت ریسک معوقات مالیاتی در نظر گرفته شده است: کیفیت آرای صادره - انحراف در تعیین درآمد مشمول مالیات - کاهش انگیزه کارکنان - ریسک آلفای (رد نادرست) نامتعارف - کمبود نیروی انسانی متخصص - تخلفات کارکنان - انگیزه مؤدیان برای مراجعه به مراجع حل اختلاف بعدی - مراجعه بی‌مورد مؤدیان به مراجع حل اختلاف مالیاتی.

**کیفیت آرای صادره از سوی مراجع حل اختلاف مالیاتی:** تحت تأثیر صلاحیت علمی تجربی و اخلاقی نمایندگان مراجع مذکور همچنین میزان استقلال آن‌ها در صدور رأی می‌باشد.

**انحراف در تعیین درآمد مشمول مالیات:** از عوامل صلاحیت علمی تجربی و اخلاقی مأمورین رسیدگی‌کننده، محافظه‌کاری گروه‌های رسیدگی‌کننده در پذیرش هزینه‌ها و اعطای معافیت‌ها، نسبت تعداد پرونده‌های محول شده به هر گروه مالیاتی با ظرفیت استاندارد و عملی آن‌ها، میزان استقلال مأمورین رسیدگی‌کننده در رسیدگی‌های مالیاتی و همچنین میزان همکاری مؤدیان در ارائه دفاتر و اسناد و مدارک مثبت تأثیرپذیر می‌باشد.

**کاهش انگیزه کارکنان:** متأثر از دیدگاه تقریباً یکسان مادی و معنوی سازمان به تمامی کارکنان، فقدان برنامه عملی و هوشمند تشویق و تنبیهات کارکنان و عدم تناسب حقوق مادی و معنوی مناسب با میزان مسئولیت و عواقب تصمیمات آن‌ها می‌باشد.

**ریسک آلفای نامتعارف:** به دلیل گریز از ریسک بتا (پذیرش نادرست) و نگرانی از پذیرش نادرست هزینه‌ها و معافیت‌ها و عواقب آن. برخی از مأمورین تشخیص، مجریان قرار، رؤسای ادارات امور مالیاتی و نمایندگان مراجع حل اختلاف دچار ریسک بالای آلفا و عدم پذیرش نادرست برخی از هزینه‌ها و معافیت‌های مالیاتی می‌شوند که باعث ایجاد اختلاف مالیاتی با مؤدیان شده و مسیر دادرسی مالیاتی و معوق شدن مالیات‌های قابل مطالبه گشوده می‌شود.

**کمبود نیروی انسانی متخصص و ماهر:** ضعف در گزینش به‌موقع منابع انسانی و عدم جانشین‌پروری، عدم ایجاد انگیزه کافی در نیروهای متخصص موجود در ادارات مالیاتی و ضعف در آموزش‌های عملی و کاربردی کارکنان و مدیران از عوامل کمبود نیروهای انسانی متخصص در ادارات امور مالیاتی می‌باشد که در امر ایجاد چالش‌های مالیاتی و اطاله دادرسی و همچنین معوق شدن مالیات‌ها دخالت دارد.

**تخلفات کارکنان:** فقدان سیستم‌های هشدار به کارکنان مستعد انحرافات اخلاقی و حرفه‌ای، فقدان سیستم‌های پیشگیری از تخلفات در بخش‌های نظارتی سازمان و عدم شناسایی زمینه‌های ایجاد تخلف و عدم آسیب‌شناسی دلایل تخلف کارکنان باعث ایجاد تخلفات اخلاقی و حرفه‌ای در برخی کارکنان شده که در معوقات مالیاتی از جمله از طریق عدم ابلاغ به‌موقع اوراق مالیاتی، عدم ارسال به‌موقع پرونده‌ها به مراجع حل اختلاف مالیاتی یا ادارات وصول و اجرا دخالت خواهد داشت.

**انگیزه مؤدیان برای مراجعه به مراجع حل اختلاف بعدی:** با توجه به تعدد مراجع حل اختلاف مالیاتی و انگیزه مؤدیان برای به تعویق انداختن پرداخت مالیات‌ها و عدم وجود مانع برای این امر باعث عدم وصول مالیات و در زمان مقرر خود می‌باشد.

**مراجعه این مورد برخی مؤدیان به مراجع حل اختلاف مالیاتی:** عدم بازدارندگی جرائم پیش‌بینی شده یا عدم پیش‌بینی جرایم در برخی موارد باعث شده است که برخی از مؤدیان بی‌مورد و با علم به اینکه در مراجع حل اختلاف بعدی نیز به نتیجه نخواهند رسید یا شانس کمتری دارند لکن باهدف به تعویق انداختن پرداخت مالیات‌ها به مراجع مذکور مراجعه می‌نمایند.

### قضیه سوم: عوامل زمینه‌ای

مجموعه شرایطی هستند که زمینه پدیده موردنظر را فراهم می‌سازد و بر رفتارها و کنش‌ها تأثیر می‌گذارد. در این پژوهش عدم استانداردسازی حجم پرونده‌ها با تعداد کارکنان، گزینش نامناسب کارکنان، عدم حمایت کافی از کارکنان، نحوه ارزیابی عملکرد کارکنان، مؤثر نبودن جرایم بازدارنده، عدم استقرار سیستم مکانیزه هشدار معوقات مالیاتی، عدم اطلاع‌رسانی مؤثر قوانین و مقررات مالیاتی و آموزش مؤدیان مالیاتی و عدم استقبال کافی مؤدیان از آموزش‌های پیش‌بینی شده سازمان امور مالیاتی عنوان عوامل زمینه‌ای شناسایی شده‌اند.

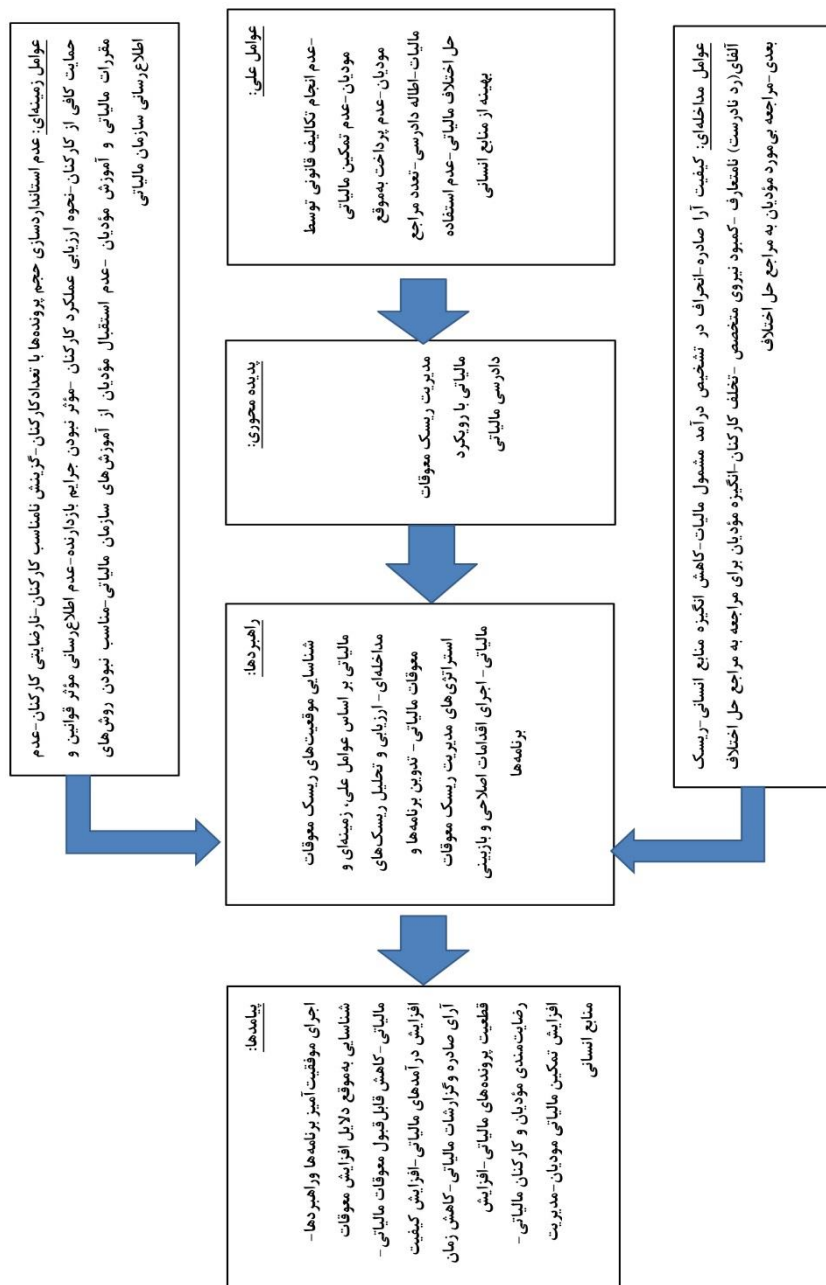
### عدم استانداردسازی حجم پرونده‌ها با تعداد کارکنان

#### قضیه چهارم: راهبردها

شناسایی موقعیت‌های ریسک معوقات مالیاتی بر اساس عوامل علی، مداخله‌ای و زمینه‌ای، ارزیابی و تحلیل ریسک‌های شناسایی‌شده، تدوین برنامه و اتخاذ استراتژی مناسب برای مدیریت ریسک‌ها و اجرای اقدامات اصلاحی لازم و بازبینی مستمر برنامه‌های مدیریت ریسک، راهبردهای مدیریت ریسک معوقات مالیاتی در نظر گرفته شده است.

#### قضیه پنجم: پیامدها

شناسایی به‌موقع دلایل و عوامل افزایش معوقات مالیاتی، اجرای موفقیت‌آمیز برنامه‌ها و راهبردها، کاهش قابل قبول معوقات مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی، افزایش کیفیت آراء صادره مراجع حل اختلاف و گزارشات مأمورین مالیاتی رسیدگی‌کننده، کاهش زمان قطعیت پرونده‌ها، افزایش رضایتمندی و تمکین مؤدیان و افزایش رضایت کارکنان از پیامدهای مدیریت ریسک معوقات مالیاتی خواهد بود.  
با توجه به مطالب گفته‌شده، مدل نهایی پژوهش با استفاده از رویکرد داده بنیاد به شرح ذیل می‌باشد.



مدل کیفی پژوهش

## بحث و نتیجه‌گیری

سازمان امور مالیاتی نیز مانند سایر سازمان‌ها در دستیابی به اهداف خود از جمله تحقق درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه‌های سنواتی با موانع و ریسک‌هایی روبرو می‌باشد که از جمله این ریسک‌ها، ریسک معوقات مالیاتی می‌باشد. مروری بر زمان صرف شده در فرآیند رسیدگی و قطعی شدن پرونده‌های مالیاتی و در نهایت پرداخت مالیات، نشان می‌دهد وقفه‌های زمانی زیادی در این فرآیند وجود دارد. این مسأله علاوه بر ایجاد اختلال در نظام تصمیم‌گیری‌های اقتصادی دولت و افزایش هزینه‌های وصول مالیات می‌تواند ارزش حقیقی مالیات‌های وصولی را به‌ویژه در شرایط تورمی به‌شدت کاهش دهد. (سازمان مالیاتی ۱۳۹۶)

پژوهش حاضر باهدف طراحی مدل مدیریت ریسک معوقات مالیاتی با رویکرد دادرسی مالیاتی با استفاده از نظریه داده بنیاد انجام پذیرفت. نتایج پژوهش مشتمل بر عوامل علی، مداخله‌ای، زمینه‌ای، پیامدها و تدوین راهبردهایی در جهت مدیریت ریسک معوقات مالیاتی است که در قالب مدل نهایی پژوهش ارائه شده است. بر اساس آنچه گفته شد، ریسک عدم انجام تکالیف قانونی توسط مؤدیان مالیاتی، عدم تمکین مؤدیان مالیاتی، عدم پرداخت به‌موقع مالیات، اطاله دادرسی، تعدد مراجع حل اختلاف مالیاتی و عدم استفاده بهینه از منابع انسانی به‌عنوان شرایط علی که در حقیقت دربرگیرنده علت‌هایی که موجب می‌شوند مدیریت ریسک معوقات مالیاتی انجام شود، شناسایی شد.

همچنینی در پژوهش حاضر کیفیت آرای صادره، انحراف در تعیین درآمد مشمول مالیات، کاهش انگیزه کارکنان، ریسک آلفای (رد نادرست) نامتعارف، کمبود نیروی انسانی متخصص، تخلفات کارکنان، انگیزه مؤدیان برای مراجعه به مراجع حل اختلاف بعدی، مراجعه بی‌مورد مؤدیان به مراجع حل اختلاف مالیاتی به منزله شرایط مداخله‌گر در مدیریت ریسک معوقات مالیاتی در نظر گرفته شده است.

مجموعه شرایطی هستند که زمینه پدیده موردنظر را فراهم می‌سازد و بر رفتارها و کنش‌ها تأثیر می‌گذارد. در این پژوهش عدم استانداردسازی حجم پرونده‌ها با تعداد کارکنان، گزینش نامناسب کارکنان، عدم حمایت کافی از کارکنان، نحوه ارزیابی عملکرد کارکنان، مؤثر نبودن جرایم بازدارنده، عدم استقرار سیستم مکانیزه هشدار معوقات مالیاتی، عدم اطلاع‌رسانی مؤثر قوانین و مقررات مالیاتی و آموزش مؤدیان مالیاتی و عدم استقبال کافی مؤدیان از آموزش‌های پیش‌بینی شده سازمان امور مالیاتی عنوان عوامل زمینه‌ای شناسایی شده‌اند.

شناسایی به‌موقع دلایل و عوامل افزایش معوقات مالیاتی، اجرای موفقیت‌آمیز برنامه‌ها و راهبردها، کاهش قابل‌قبول معوقات مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی، افزایش کیفیت آراء صادره مراجع حل اختلاف و گزارشات مأمورین مالیاتی رسیدگی‌کننده، کاهش زمان قطعیت پرونده‌ها، افزایش رضایتمندی و تمکین مؤدیان و افزایش رضایت کارکنان از پیامدهای مدیریت ریسک معوقات مالیاتی هستند.

بر اساس نتایج پژوهش، شناسایی موقعیت‌های ریسک معوقات مالیاتی بر اساس عوامل علی، مداخله‌ای و زمینه‌ای، ارزیابی و تحلیل ریسک‌های شناسایی شده، تدوین برنامه و اتخاذ استراتژی مناسب برای مدیریت ریسک‌ها و اجرای اقدامات اصلاحی لازم و بازبینی مستمر برنامه‌های مدیریت ریسک، راهبردهای مدیریت ریسک معوقات مالیاتی در نظر گرفته شده است.

## پیشنهادها

بر اساس نتایج به‌دست‌آمده از پژوهش حاضر به‌صورت کلی می‌توان عوامل ریسک معوقات مالیاتی را در سه دسته مؤدیان مالیاتی، منابع انسانی سازمان امور مالیاتی، ساختار نظام امور مالیاتی تقسیم‌بندی کرد و در جهت مدیریت ریسک معوقات مالیاتی با رویکرد دادرسی مالیاتی موارد ذیل پیشنهاد می‌گردد:

(۱) در حال حاضر در سازمان امور مالیاتی دفتری تحت عنوان دفتر فنی و مدیریت ریسک وجود دارد که عملاً صرفاً در راستای امور فنی فعالیت دارد و در واقع بخش مدیریت ریسک غیرفعال می‌باشد. لذا پیشنهاد می‌گردد سازمان امور مالیاتی واحد مستقل مدیریت ریسک جهت برنامه‌ریزی، شناسایی، تجزیه و تحلیل و اتخاذ استراتژی مناسب جهت مدیریت مستمر ریسک‌های سازمان امور مالیاتی از جمله ریسک معوقات مالیاتی ایجاد نماید.

(۲) در جهت افزایش فرهنگ مالیاتی مؤدیان، بهبود اطلاعات مالیاتی مؤدیان، همچنین جلب اعتماد مؤدیان مالیاتی، اقدام به برنامه‌های اطلاع‌رسانی قوانین و مقررات مالیاتی به‌صورت مستمر و مؤثر و همچنین شفاف نمودن محل مصرف مالیات‌های وصول‌شده به‌صورت نمونه‌ای و ملموس اقدام نماید.

(۳) در خصوص جانشین پروری کارکنان متخصص و دارای صلاحیت اقدامات بهینه و عملی از جمله آموزش‌های عملی و کاربردی مستمر کارکنان و مدیران در خصوص مهارت‌های فنی، اخلاقی، رفتاری را انجام داده و بابت گزینش افراد در جایگاه‌های مختلف از جمله گروه‌های رسیدگی مالیاتی، مراجع حل اختلاف مالیاتی، مجریان قرار کارشناسی، شاخص‌ها و مؤلفه‌های مشخص تعیین نموده تا از منابع انسانی در جایگاه‌های مختلف به‌صورت بهینه استفاده گردد.

(۴) بابت ایجاد انگیزه در کارکنان متناسب با جایگاه شغلی و مسؤویت‌ها و ریسک‌های پیش روی هر رده شغلی حقوق و مزایا و پاداش‌های تشویقی مادی و معنوی متناسب در نظر گرفته شود. همچنین ارزیابی عملکرد کارکنان به‌صورت مؤثر و شفاف و شاخصمند انجام گیرد و حداقل کارنامه‌های شش‌ماهه ارزیابی عملکرد به کارکنان ارائه گردد. و سیستم تشویق کارکنان که در حال حاضر بسیار خفیف می‌باشد، فعال‌تر گردد.

(۵) در حال حاضر توافق مالیاتی قبل از صدور برگ تشخیص مالیات ممنوع می‌باشد. سازمان می‌تواند با سازوکارهای مناسب و در نظر گرفتن جوانب مختلف، چنین امکانی را در ادارات امور مالیاتی فراهم سازد تا مودی قبل از صدور برگ تشخیص مالیات با رؤیت گزارش مالیاتی تا حد ممکن موارد مورد اختلاف با ادارات امور مالیاتی را برطرف نموده و چنانچه گزارش مذکور مورد قبول وی بود کتباً قبولی خود را در خصوص گزارش مبنای برگ تشخیص مالیات اعلام نماید. (این مکانیزم در برخی از کشورها معمول است.) با این روش تا حد زیادی از مراجعه مؤدیان به مراجع حل اختلاف جلوگیری شده و معوقات مالیاتی کاهش قابل توجه خواهد داشت.

(۶) با توجه به ظرفیت‌های اصلاحی سال ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم و استفاده از این ظرفیت‌ها نسبت به قطعی سازی پرونده‌های کم ریسک بر اساس طرح جامع مالیاتی به‌صورت عملی و کامل، برنامه



- استانداردسازی حجم پرونده‌ها متناسب با گروه‌های رسیدگی، نمایندگان مراجع حل اختلاف، مجریان قرار کارشناسی، زمینه صدور گزارش‌ها مالیاتی، اوراق تشخیص مالیات و آرای باکیفیت مراجع حل اختلاف مالیاتی را که منجر به جلوگیری از اطاله دادرسی می‌شود را فراهم سازد.
- (۷) سامانه هوشمند هشداردهنده معوقات مالیاتی در سطوح مختلف سازمان به صورت کلی و تفکیک ادارات در سطوح پایین‌تر و مؤدیان راه اندازی نماید.
- (۸) سامانه هوشمند ردیابی پرونده‌های مالیاتی از مرحله شروع فرآیند رسیدگی تا تسویه بدهی مؤدیان راه‌اندازی گردد، به طوری که در هر رده از سازمان امور مالیاتی و با توجه به میزان دسترسی به اطلاعات آخرین مرحله و آخرین اقدام انجام‌شده برای هر پرونده و میزان توقف پرونده در هر مرحله مشخص باشد. این امر علاوه بر سرعت انجام کار و پیگیری‌های مؤثر و آنی را به دنبال خواهد داشت، در ارزیابی عملکرد کارکنان نیز شاخص مؤثری می‌باشد.
- (۹) پیشنهاد می‌گردد سامانه شناسایی مؤدیان بدحساب راه‌اندازی شود و برای این‌گونه مؤدیان که با شاخص‌های مربوطه شناسایی می‌شوند علاوه بر جرایم پیش‌بینی‌شده در قانون، محرومیت‌هایی در خصوص عدم بخشودگی جرایم و عدم تقسیط بدهی و... نیز منظور نمایند.
- (۱۰) با توجه به اینکه اشتباه در امر تشخیص و تعدیل مالیات دارای تبعات و مجازات‌هایی برای کارکنان می‌باشد و در برخی موارد کارکنانی به دلیل اشتباهات سهوی متحمل چنین مجازات‌هایی می‌شوند که می‌تواند دلایل مختلفی از جمله متناسب نبودن امور محوله به هر کارمند در هر سطحی با ظرفیت استاندارد و عملی وی داشته باشد. سازمان می‌تواند با بیمه کردن اشتباهات سهوی کارکنان با در نظر گرفتن شاخص‌های مربوطه به طوری که منجر به تخلف کارکنان نیز نشود، تکیه‌گاهی برای کارمندان خود باشد. که این امر محافظه‌کاری بیش‌ازحد را نیز در میان کارکنان کاهش می‌دهد.
- (۱۱) برای مراجعه مؤدیان به مراحل بعدی مراجع حل اختلاف مالیاتی موانع و محدودیت‌هایی از جمله پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات مورد قبول قبل از پذیرش اعتراض و همچنین جرایم بازدارنده مؤثر در خصوص عدم تعدیل درآمد مشمول مالیات در مراحل بعدی منظور گردد تا از مراجعه بیهوده و بی‌نتیجه مؤدیان به مراجع حل اختلاف جلوگیری گردد.

#### فهرست منابع

- \* آریا، نادر و دلخواه، جلیل، (۱۳۹۷)، "عوامل کلیدی موفقیت در سازمان‌های مالیاتی (مطالعه موردی سازمان امور مالیاتی کشور) پژوهشنامه مالیات شماره سی و نهم (مسلسل ۸۷).
- \* دانایی فر، حسن و اسلامی، آذر (۱۳۸۹). ساخت نظریه بی‌تفاوتی سازمانی: کاربرد استراتژی پژوهشی نظریه داده بنیاد در عمل. تهران. دانشگاه امام صادق. چاپ اول.
- \* رستمی، ولی (۱۳۹۲). مالیه عمومی. تهران: بنیاد حقوقی میزان.
- \* سازمان امور مالیاتی، دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی، "بررسی نظام‌های دادرسی مالیاتی در جهان" (۱۳۹۶).

- \* شریعتی، محسن (۱۳۹۸). بررسی دادرسی در نظام حقوقی ایران بر اساس اصول دادرسی منصفانه. (رساله دکتری). رشته حقوق عمومی. دانشگاه علامه طباطبایی
- \* طجریلو رضا و مرادی (۱۳۹۸)، " اصول دادرسی مالیاتی در نظام حقوقی ایران و انگلستان با نگاهی به آموزه‌های فقهی" دو فصلنامه علمی پژوهش‌نامه حقوق اسلامی، مقاله پژوهشی، سال بیست‌ویکم، شماره اول (پیاپی ۵۱)، و صص. ۲۲۳-۲۴۲.
- \* منصوریان، ناصر و چشم بیات، بهرام، (۱۳۹۲)، "تحلیل حقوقی تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران" پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۹
- \* موسوی، سید یحیی و ابراهیمی کرهرودی، احمد، (۱۳۹۷)، "بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی ایران" پژوهشنامه مالیات، شماره سی و هفتم (مسلسل ۸۵).
- \* نبوی چاشمی، سید علی وبرزگر تهمتن، ناصر، (۱۳۹۷)، "بررسی و سنجش عوامل مؤثر بر ایجاد وقفه‌های مالیاتی در نظام مالیاتی ایران (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی استان مازندران)" پژوهشنامه مالیات شماره سی و نهم (مسلسل ۸۷).
- \* هومن، حیدرعلی، (۱۳۸۹)، راهنمای عملی پژوهش کیفی، تهران، سازمان مطالعه و تدوین علوم انسانی دانشگاه‌ها، سمت، چاپ دوم
- \* یآوری، اسداله و ادریسیان، حامد، (۱۳۹۷)، " راهکارهایی برای کاهش اطاله دادرسی مالیاتی" دو فصلنامه دانشنامه حقوق اقتصادی، شماره ۱۳
- \* Adebisi, J. F. Gbogi, D. O. (2013). The Effect of Tax Avoidance and TaxEvasion on Personal Income Tax Administration in Nigeria, American Journalof Humanities and Social Sciences, 1(3), 125-134.
- \* Alabede, James O., Zaimah Bt. Zainol Ariffin & Kamil Midris. (2011). "Determinants of Tax Compliance Behaviour: A Proposed Model for Nigeria", International Research Journal of Finance and Economics, ISSN 1450-2887, Issue 78.
- \* Bame-Aldred, C.W. Cullen, J.B. Martin, K.D. & Parboteeah,K.P.(۲۰۱۳) , National culture and firm-level tax evasion." Journal of Business Research Taxpayers' Rights: (3),390-396
- \* Bentley, Duncan, (۲۰۰۷), Rights: Theory, Origin dan Implementation. Kluwer Law.
- \* International Press, first edition
- \* Drewry, Gavin,(۲۰۰۹)"The Judicialisation of Administrative from Hewart to E Si, pp.45-64.
- \* Jimenez, P. & Iyer, G.S, (۲۰۱۶) "Tax compliance in a social setting: The influence of, norms,Trust in government, and perceived..." Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting:1-16
- \* Muazzam, Mughal M. Akram, M. (2012). Reasons of Tax Avoidance and Tax Evasion: Reflections from Pakistan, Journal of Economics and Behavioral Studies, 4(4), 217-222.
- \* Okoeguale, Ibadin P. Eiya, O. (2013). Tax Evasion and Avoidance Behaviour of the Self-employed Nigerians, European Journal of Business and Management, 5(6), 1- 14.
- \* Saidu, S. Dauda, U. (2014). Tax Evasion and Governance Challeneges in the Nige-
- \* Thuronyi,Victor,(۲۰۰۳) "Comparative Tax Law. International Monetary Fund(IMF), Kluwer Law International Press, first edition

## **Designing a risk of tax arrears model with a tax litigation approach**

**Mohammad Sadeghi Sayyah**

PhD student in Financial Engineering, Islamic Azad University of Qom  
sayah\_s56@yahoo.com

**MirfEizFallah (Corresponding Author)**

Associate Professor, Management Department, Islamic Azad University of Central Tehran  
fallahshams@gmail.com

**Ali Akbar Arab Mazar**

Professor, Department of Economics, Shahid Beheshti University  
arabmzr@gmail.com

**Reza Gholami Jamkarani**

Assistant Professor, Department of Finance and Accounting, Islamic Azad University of Qom.  
accountghom@gmail.com

### **Abstract**

the tax organization , like other organizations , is faced with some risks in achieving its goals such as the realization of predicted tax revenues in the course of the annual budgets . there are many time lags in the process of cutting tax cases and finally paying taxes . therefore , this study aimed to design a risk management model of tax arrears with tax litigation approach using grounded theory . this research is qualitative . in the present study , a deep interview was used as data collection tool whose data were analyzed using open , axial and selective coding . in this research for selecting the sample , purposive sampling has been used which is based on the principle of theoretical sufficiency , in the present study using interview16 of this important . the validity of the questionnaire was confirmed by the content validity test ( cvr ) and its reliability was confirmed by cohen 's kappa test (k). the results of the study include identification of causal factors , background , meddling and consequences ,risk management of tax arrears with tax litigation approach and finally presenting the final model . the results indicate that the risk of no doing legal duties by taxpayers , lack of tax compliance , no timely payment of taxes, prolongation of tax proceedings , multiplicity of jurisdictions , lack of optimal use of human resources as causal of risk management of tax arrears ,is known .

**Keywords:** risk management, tax arrears, tax litigation, Prolongation of proceedings

