

طراحی الگوی سوگیری ماموران و حسابرسان مالیاتی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد

محسن ابراهیمی

دانشجوی دوره دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران
ebrahimimofrad@yahoo.com

محمد رضا وطن پرست

استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد رشت، رشت، ایران (نویسنده مسئول)
vatanparast@alumni.ut.ac.ir

فرزین رضایی

دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد واحد قزوین، قزوین، ایران
farzin.rezaei@qiau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۴/۰۵ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۵/۰۷

چکیده

نقش مالیات در رفاه اجتماعی، توزیع مجدد ثروت، کاهش شکاف طبقاتی و در نهایت، تحقق عدالت غیرقابل انکار است. اما برخی مواقع، در فرآیند اخذ مالیات بی عدالتی‌هایی مشاهده می‌گردد. ماموران و حسابرسان مالیاتی از جمله افرادی هستند که همواره مجبور به انجام قضاوت هستند؛ قضاوتی که می‌تواند از بسیاری از عوامل تاثیر پذیرد و منتج به اتخاذ تصمیمی سوگیرانه شود و به بی عدالتی در این مهم دامن بزند. هدف این پژوهش طراحی الگوی مفهومی سوگیری برای ماموران و حسابرسان مالیاتی در ایران است. این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی بود که با استفاده از رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد انجام شد. جامعه آماری شامل افراد متخصص و صاحب‌نظر در زمینه مالیات بود که با استفاده از رویکرد نمونه‌گیری هدفمند در مجموع تعداد ۱۷ نفر خبره موضوع به عنوان مشارکت‌کنندگان در پژوهش انتخاب شدند. داده‌ها به روش مصاحبه با روش هدایت کلیات و به صورت نیمه ساختاریافته گردآوری شد. برای به دست آوردن اعتبار و روایی داده‌ها از دو روش بازبینی مشارکت‌کنندگان و همچنین مرور خبرگان غیرشرکت‌کننده در پژوهش استفاده شد. مقوله محوری سوگیری ماموران و حسابرسان مالیاتی است که ۱۵ علل برای آن به عنوان شرایط علیّ شناسایی گردید. سپس با توجه به شرایط زمینه‌ای و شرایط مداخله‌گر، راهبردهایی تدوین و مدل نهایی بر اساس آن ارائه شده است. این مطالعه می‌تواند گامی موثر در راستای حسابرسی مالیاتی بر مبنای تحقق مالیات صحیح و رضایتمندی عمومی باشد.

واژه‌های کلیدی: سوگیری، ماموران و حسابرسان مالیاتی، نظریه داده بنیاد.

۱- مقدمه

مالیات به عنوان یکی از مهمترین راه‌های تامین مالی، همیشه مورد توجه بوده است. با وجود اینکه، برخی کشورها همچون ایران (پیش از شرایط تحریمی موجود)، به دلیل دسترسی به منابع جایگزین مثل نفت، آنچنان که شایسته بود به درآمدهای مالیاتی توجه نمی‌کردند، اما همواره به نقش اساسی مالیات در ساختار بودجه خود اذعان داشته‌اند و بررسی و چگونگی افزایش ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی خود را مد نظر داشته‌اند (ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۵، ۴۹). اما، اخیراً این اجماع حاصل شده که تکیه جوامع نفت خیز بر این منبع درآمدی نوسان‌پذیر، اثرات نامطلوب و زیانبار اقتصادی فراوانی را در پی خواهد داشت (رنجبر و همکاران، ۱۳۹۵، ۲۸). همه‌ی این عوامل سبب شده تا این قبیل کشورها، از جمله ایران، در صدد جایگزین کردن درآمدهای مالیاتی به جای درآمدهای نفتی در بودجه خود برآیند. وصول صحیح درآمدهای مالیاتی، مطمئن‌ترین و سالم‌ترین نوع درآمد برای دولت به حساب می‌آید. در واقع وصول مالیات از طرف دولت و پرداخت آن از سوی مردم، یک همیاری و همکاری متقابل و مشترک می‌باشد. اما مشاهده می‌شود که عواملی سبب شده تا مودیان تمایلی به این همکاری نداشته باشند. پژوهش‌های زیادی در ارتباط با اجتناب و فرار مالیاتی (یا به تعبیری همان عدم همکاری) مودیان صورت گرفته که هر یک جنبه‌هایی از آن را مورد بررسی قرار داده‌اند. از نتایج این پژوهش‌ها چنین بر می‌آید که در جامعه ایران فرهنگ پرداخت مالیات بطور داوطلبانه پایین است؛ و اعتماد متقابل بین ماموران تشخیص و مودیان مالیاتی بر اساس شاخص‌های معینی وجود ندارد. اما سوال اینجاست که آیا تنها مودیان علت این عدم همکاری می‌باشند؟ وجود دیدگاه‌ها و قوانین و مقررات متفاوت انجام قضاوت در تهیه گزارشات مالی و مالیاتی را امری اجتناب‌ناپذیر کرده است. قضاوت‌هایی که مصون نگه داشتن آن از سوگیری امری دشوار محسوب می‌شود. با توجه به اینکه مامورین مالیاتی در جایگاه قدرت و تعیین‌کنندگی قرار دارند، ممکن است در گزارش‌های خود (با توجه به نوع انگیزه) قضاوت‌های جانبدارانه و غیرحرفه‌ای را در راستای اخذ مالیات بیشتر یا کمتر اعمال نمایند. بطور مثال، فرض کنید در تسهیم هزینه‌های مشترک مربوط به یک بانک، حسابدار بر اساس استانداردهای حسابداری بهترین رویه ممکن جهت تسهیم هزینه‌های شعب را که درآمد آنها ناشی از تسهیلات پرداختی و سود اوراق مشارکت می‌باشد، بر اساس ارزش سرمایه‌گذاری دانسته و به نسبت ۷۰٪ و ۳۰٪ تسهیم می‌نماید. در حالی که مامور مالیاتی به موضوع معافیت سود اوراق مشارکت توجه داشته و بر اساس حجم معاملات نسبت

تسهیم را ۵۵٪ و ۴۵٪ تشخیص می‌دهد که نتیجه آن سهم کمتر از هزینه‌های مشترک به بخش غیر معاف و افزایش سود فعالیت غیر معاف و به تبع آن مالیات بیشتر می‌شود. این در حالی است که روش تسهیم هزینه‌های مشترک حکم صریح مالیاتی نداشته و می‌بایست بر اساس تخصص حسابداری و قضاوت حرفه‌ای حسابداری تبیین شود. اغلب خبرگان حسابداری تلاش می‌کنند واقع بینی را در قضاوت خود لحاظ کنند و سوال آن است که آیا انگیزه ماموران مالیاتی در این قضاوت بر پایه و کشف واقعیت است یا وصول مالیات بیشتر؟ متخصصان حرفه‌ای مالیاتی ملزم به رعایت عینیت در تحلیل‌های خود و همچنین رعایت حقوق دولت و مودی می‌باشند. عزیمت از عینیت به معنای سوق یافتن به سوی تعصب دفاع از سازمان مربوط یا مشتری تعبیر می‌شود. نبود عینیت و گرایش به سوی سازمان مالیاتی یا مودی، سبب می‌شود آنها نتوانند بطور مناسب وزن بیشتری را به شواهد حمایت‌کننده از مواضع صحیح اختصاص دهند. این که نظام مالیاتی کشور با چالش‌های زیادی روبرو است، بر کسی پوشیده نبوده و قابل انکار نیست. رسیدن به یک ساختار مالیاتی مطلوب در کشور، مستلزم بازبینی مستمر کل فرآیند سیستم مالیاتی کشور، از تدوین قوانین و مقررات مالیاتی تا چگونگی اجرای آن، می‌باشد. یکی از اجزای اصلی این فرآیند، حسابرسان مالیاتی (به عنوان مجریان قوانین و مقررات مالیاتی) هستند زیرا، بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم، ماموران مالیاتی بر اساس قضاوت‌های حرفه‌ای خود، میزان مالیات قابل پرداخت شرکت‌ها را تشخیص و تعیین می‌کنند. تجربه و مبانی موجود نشان می‌دهد، ماموران مالیاتی در معرض سوگیری در قضاوت‌های حرفه‌ای خود در قبال بررسی صورت‌های مالی مودیان، قرار دارند؛ و بنظر می‌رسد قضاوت‌های مامورین مالیاتی بطور قابل ملاحظه‌ای با قضاوت‌های حرفه‌ای فاصله دارد. عوامل متعدد و متنوعی می‌تواند بر سوگیری ماموران مالیاتی در قضاوت‌های حرفه‌ای ایشان اثر گذار باشد، که علی‌رغم اهمیت آن، پژوهشی تاکنون نحوه-ی اجرای قوانین و مقررات توسط آنها را مورد بررسی قرار نداده است. آسیب‌شناسی این حوزه می‌تواند کمک شایانی به حل بسیاری از مسائل، از جمله جلب اعتماد مودیان، کاهش دعاوی مالیاتی، کاهش اجتناب‌های مالیاتی، برقراری عدالت و غیره نماید. پژوهش حاضر شاید بتواند از جنبه رفتاری آغازگر ورود به بحث آسیب‌شناسی نحوه مالیات ستانی و فرآیند حسابرسی مالیاتی باشد. لذا، سعی بر آن است با ارائه‌ی چارچوبی منسجم و یکپارچه به شناسایی این عوامل پرداخته شود. به عبارتی، با توجه به مطالب فوق، این پژوهش به دنبال پاسخ به این سوالات می‌باشد که آیا اطمینان معقولی وجود دارد که

قضایات‌های مامورین مالیاتی جانبدارانه نیست؟، چه عواملی می‌تواند بر سوگیری ماموران مالیاتی اثر گذارد؟، چه راهبردی برای این آسیب وجود دارد و پیامد آن چیست؟

۲- مبانی نظری پژوهش

۲-۱- پیشینه نظری پژوهش

واژه «قضایات» به معنی شکل دادن به دیدگاه درباره‌ی یک شیء، رویداد یا یک پدیده است. در حوزه‌های مالیاتی مانند هر حوزه‌ی دیگری باید در جوی آکنده از عدم اطمینان اقدام به قضایات کرد. فراتر اینکه، این قضایات باید به شکلی قطعی یا بر حسب مبلغ مشخصی بیان شوند. مامورین مالیاتی که دارای عناوین پستی حسابرس، حسابرس ارشد، رئیس گروه و رئیس امور مالیاتی هستند همگی در اجرای مفاد آیین نامه موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم می‌توانند در گروه حسابرسی مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده‌های مالیاتی قرار گیرند. یک مامور مالیاتی بر اساس باورهای خود درباره‌ی عدم شناسایی درآمد یا بیش‌نمایی گزارش‌های مالی مودی قضایات می‌نماید. آنگاه او درباره نوع گزارش مالیات تشخیصی (منافع حاصل از تشخیص یا پیگردهای بعدی آن) تصمیم می‌گیرد. آنچه وظیفه کلی مسئولین و حسابرسان مالیاتی است، انطباق قوانین و مقررات مالیاتی با اظهارنامه و اسناد، مدارک و دفاتر مودی در جهت تشخیص مالیات، و نسبت به کسانی که اظهارنامه ارائه نمی‌کنند یا خارج از موعد ارائه می‌کنند، تشخیص مالیات بر اساس اطلاعات موجود بدست آمده یا ابرازی، با رعایت قوانین و مقررات مربوطه است. لیکن در اجرای انطباق مقررات یا اطلاعات با عملکرد یک دوره مالی مودی، موارد متعددی نیازمند قضایات حرفه‌ای مسئولین و مامورین مالیاتی است. به بیان دیگر، علی‌رغم وجود قوانین، مقررات و بخش‌نامه‌های متعدد، انطباق رویدادهای مالی مودیان با مقررات، وابسته به قضایات شخصی یا گروهی ماموران مالیاتی است. موارد مهمی که مامورین مالیات مجبور به قضایات و تصمیم‌گیری می‌شوند به شرح ذیل است:

۱) در مواقعی که فرآیند فروش شرکت در دوره مالی قبل آغاز و در دوره بعد تکمیل می‌شود، خصوصاً در مواردی که مطابق استاندارد شماره ۳ حسابداری درآمد فروش می‌بایست در دوره بعد شناسایی شود؛ به نظر مامورین مالیاتی صدور فاکتور مبنای محکمی از فروش است و فارغ از مبانی نظری حسابداری، درآمد را در دوره قبل شناسایی می‌کنند. همچنین در موضوع مالیات بر ارزش افزوده به استناد قانون مالیات بر ارزش افزوده که انتقال وجه، صدور

فاکتور یا انتقال کالا هر کدام مقدم‌تر باشد را زمان دریافت مالیات بر ارزش افزوده دانسته؛ حسابداران را مجبور می‌کند در اظهارنامه دوره‌ای ارزش افزوده قبل از اتمام فرآیند فروش درآمد فروش را گزارش نمایند تا خللی در پرداخت مالیات پیش نیاید و مشمول جریمه عدم ابراز درآمد نشوند. لیکن، با توجه به روش‌های کنترل داخلی این امر همیشه میسر نبوده و قضایات صحت عمل با مامورین مالیاتی است.

۲) قضایات در اقلام دریافتی پیمانکار به عنوان پیش‌پرداخت یا درآمد دوره با شک تبانی پیمانکار و کارفرما.

۳) قضایات در اندازه و شناخت ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول ناشی از تفسیرپذیری عبارت «احتمال غالب برای لاوصول ماندن آن موجود باشد» در بند ۱۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم و لذا برگشت یا غیرقابل قبول بودن هزینه مزبور و افزایش درآمد مشمول مالیات

۴) قضایات در مطالبات لاوصول ناشی از قابل تفسیر بودن عبارت «اثبات آن از سوی مودی» در بند ۲۳ ماده ۱۴۸ فوق‌الذکر

۵) قضایات در مخارج تعمیر و نگهداری ماشین آلات و غیره، ناشی از قابل تفسیر بودن عبارت «که به عنوان تعمیر اساسی تلقی نگردد» مندرج در بند ۲۰ از ماده ۱۴۸ همان قانون.

۶) قضایات در هزینه‌های مستاجر در محل اجاره ناشی از قابل تفسیر بودن عبارت «که عرفاً به عهده مستاجر است» مندرج در بند ۱۴ از ماده ۱۴۸ همان قانون.

۷) قضایات در وجه پرداختی به دولت و شهرداری‌ها ناشی از قابل تفسیر بودن عبارت «جرائم» در بند ۷ ماده ۱۴۷ همان قانون.

۸) قضایات در هزینه کرایه محلی که فاقد اجاره نامه رسمی است ناشی از قابل تفسیر بودن عبارت «در حد متعارف» در بند ۳ ماده ۱۴۸ همان قانون.

۹) قضایات در میزان هزینه‌های مربوط به خسارت اخراج و بازنشستگی مازاد بر ذخایر مربوط با توجه به غیرقابل کنترل بودن حساب ذخایر مربوط در سنوات قبل.

۱۰) قضایات در هزینه‌های اضافی مصرف مواد اولیه در بهای تمام شده و یا ضایعات متعارف و غیرمتعارف با توجه به میزان شناخت به آنالیز تولید محصول شرکت و دانش حسابداری بهای تمام شده و بررسی مدارک با شک به میزان تولید و استفاده از ظرفیت تولید و یا ارزش مواد اولیه در بازار.

پرداخت مالیات را کسر و به حساب مالیاتی واریز کند. با عنایت به قابل تفسیر بودن عبارت «واگذاری امتیازات و سایر حقوق» مندرج در ماده ۱۰۷ قانون. بطوری که، معلوم نیست کدام واگذاری حقوق که در خارج انجام می‌شود در ایران مشمول است و کدام واگذاری مشمول مالیات ایران نیست.

این موارد همراه با موارد متعدد دیگری می‌تواند شرکت را در مرحله‌ای قرار دهد که تلاش مضاعفی را در اثبات عملیات خود نموده و به مراجع بعدی مالیاتی جهت رفع اختلاف سوق یابد. ولی مراجع بعدی نیز کاری جز قضاوت انجام نداده و دیدگاه قضاوتی آنها نیز دارای شاخص‌های معینی مبتنی بر کیفیت نیست.

با توجه به مطالب فوق می‌توان بیان کرد، ماموران مالیاتی از جمله افرادی هستند که همواره مجبور به انجام قضاوت هستند؛ چرا که، پیچیدگی، ابهام و تفسیرپذیری مقررات، تضاد بین آیین نامه‌های اجرایی با روح قانون، تنظیم و صدور بخش-نامه‌های پی در پی و ایجاد تکالیف سخت و غیرمعقول برای پرداخت کنندگان مالیات، نبود قضاوت در تشخیص مالیات توسط ماموران مالیاتی را امری انکار ناپذیر نموده است. قضاوت‌هایی که می‌تواند همراه با اشتباه یا جانبداری باشد. بخش عمده‌ای از تئوری‌های مالی و اقتصادی بر این مفهوم استوار است که افراد عقلایی رفتار می‌کنند و در فرآیند تصمیم‌گیری، اطلاعات را در یک چارچوب منطقی مورد استفاده قرار می‌دهند، در صورتیکه محققان دانشگاهی به شواهد فراوانی دست یافته‌اند که نشان دهنده رفتار غیرعقلایی و تکرار خطا در ارزیابی و قضاوت انسان است. افراد برای کاهش پیچیدگی در مدل‌های تصمیم‌گیری ذهنی‌شان از تعدادی استراتژی‌های مشخص استفاده می‌کنند. آنها تعدادی از تصمیمات فرعی و اقلام اطلاعاتی را که بطور متقارن یا هم‌زمان بکار می‌برند، محدود می‌کنند و متغیرهایی که متناسب با تصمیمات ابتکاری ذهنی مورد استفاده، نظیر مبنای اتکا و تعدیل و نماگری ذهنی (سوگیری‌های ذهنی) نمی‌باشند را حذف می‌کنند (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۲، ۷۶). بطور کلی، افراد در قضاوت‌ها و تصمیمات همواره در معرض دو نوع سوگیری قرار می‌گیرند. سوگیری‌های ناشی از قواعد خودساخته که به نوعی منجر به سوگیری ناخواسته در افراد می‌شود. نوع دوم، مربوط به سوگیری‌های ارادی می‌باشد که تحت تاثیر عوامل مختلفی است. ضعف قوانین و مقررات شفاف و روان می‌تواند منجر به اعمال سلیقه‌های شخصی در عرصه تشخیص و وصول مالیات گردیده و موجبات تضییع حقوق مردم یا دولت را فراهم آورد (باباجانی و مرادمند، ۱۳۸۷، ۱۰۶).

(۱۱) قضاوت در میزان متعارف بودن هزینه‌ها بطور کلی با توجه به عبارت «در حدود متعارف متکی به مدارک بوده» در توصیف هزینه‌های قابل قبول شرکت در ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم.

(۱۲) قضاوت در چگونگی تسهیم هزینه‌های قابل قبول در فعالیت‌های معاف و غیرمعاف شرکت جهت برگشت هزینه‌ها. سهم فعالیت معاف به استناد تبصره ۲ ماده ۱۴۸ همان قانون، هم به لحاظ تشخیص هزینه‌های مستقیم فعالیت معاف مالیاتی و هم به لحاظ چگونگی تسهیم هزینه‌های مشترک.

(۱۳) قضاوت در میزان مالیات بر ارزش افزوده: هنگامی که به تشخیص مامور مالیاتی دفاتر شرکت مورد قبول نبوده و از شواهد موجود نسبت به دوره مورد رسیدگی، فروش مشمول مالیات ارزش افزوده را برآورد می‌نمایند.

(۱۴) قضاوت در میزان قابل قبول بودن مانده حساب‌های پرداختی که در مالیات دوره انحلال از اقلم کاهنده درآمد مشمول مالیات می‌باشد.

(۱۵) قضاوت در استهلاک و هزینه‌های دارایی‌های ثابت به لحاظ قابل تفسیر بودن شواهد مربوط به مالکیت.

(۱۶) قضاوت در محتوای فعالیت واسطه‌گری پخش کالا و حق العمل‌کاران که بطور شکلی مجبور به صدور فاکتور می‌باشند ولی از نظر مامورین مالیاتی فاکتور فروش صادره به منزله عملیات بازرگانی (خرید و فروش) است.

(۱۷) تشخیص نوع رویداد در جهت شمول و محاسبه مالیات ارزش افزوده مانند فعالیت ساختمان که به موجب رای شورای عالی مالیاتی، چنانچه زمین به نام مودی باشد فعالیت ساخت و ساز تلقی و مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌گردد؛ لیکن در صورتی که زمین به موجب اسناد رسمی یا حکم دادگاه بنام وی نباشد مودی پیمانکار تلقی و مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شود؛ در حالی که عرف بازار ساخت و ساز مسکن عملیات ساخت و ساز مسکن بصورت مشارکتی بوده بطوری که یک شریک با ارائه زمین و دیگری با اخذ جواز و تزریق سرمایه ساختمان را ساخته و تقسیم می‌نمایند و هر دو خود را سازنده می‌دانند.

(۱۸) قضاوت در تجدید ارزیابی دارایی‌ها نسبت به تفکیک گروه‌های دارایی‌هایی که قبلاً تجدید ارزیابی شده‌اند.

(۱۹) قضاوت در سهم سود در مشارکت.

(۲۰) قضاوت در موضوع فعالیت شرکت‌های خارجی که از ایران درآمد کسب می‌کنند و خدماتی در خارج برای مشتری ایرانی انجام داده و مشتری ایرانی مکلف است در هر

در قانون مالیات‌های مستقیم از عبارتهایی مانند وجود مدارک، شواهد یا قرائن، برای بررسی و اثبات اقلام صورت‌های مالی در تعیین مالیات استفاده شده است، لیکن کافی بودن شواهد و یا صحت انطباق قرائن و نوع مدارک برای اثبات اقلام صورت‌های مالی یا واقعه مالی امری قضاوتی است که ممکن است بر اساس سلیقه، عرف و دانش اشخاص متفاوت بوده و اثر مالیاتی بسیار فاحشی را به وجود آورد. به بیان دیگر، وجود ضعف در قوانین و ساختار موجود، بستر اعمال سوگیری را برای ماموران مالیاتی فراهم می‌آورد.

۲-۲- پیشینه تجربی پژوهش

داسیلوا و همکاران^۱ (۲۰۱۹) به بررسی دو سیاست مالیات اجباری و مالیات داوطلبانه در چارچوب شیب لغزنده در کشور برزیل پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان تعامل مبتنی بر اعتماد بین مالیات دهندگان و ماموران مالیاتی منجر به پرداخت مالیات داوطلبانه خواهد شد. این در حالی است که، سیاست مبتنی بر فشار و زور منجر به پرداخت مالیات اجباری می‌شود و مالیات‌دهندگان تمایلی به پرداخت مالیات ندارند.

جانک و ویسر^۲ (۲۰۱۹) به بررسی تاثیر فسادهای خرد بر اخلاق مالیاتی در کشورهای جنوب آفریقا پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد یکی از موانع افزایش تمایل به پرداخت مالیات می‌تواند اخذ رشوه توسط مقامات دولتی باشد. پژوهش آنها نشان داد، فساد، هرچند کوچک، اخلاق مالیاتی را فرسوده می‌کند. همچنین، آنها بیان می‌کنند فسادهای کوچک علاوه بر اینکه بطور مستقیم اخلاق مالیاتی را متاثر می‌سازد، سطح اعتماد جامعه به ماموران مالیاتی را نیز کاهش می‌دهد و اینگونه (بطور غیرمستقیم) نیز اخلاق مالیاتی را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

نیارکیو^۳ (۲۰۱۸) به بررسی تاثیر اعتماد به دولت بر میزان پذیرش قوانین و مقررات مالیاتی توسط جامعه در کشور غنا پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد، اعتماد به دولت تاثیر مثبت و معناداری بر پذیرش و عمل به قوانین و مقررات مالیاتی توسط جامعه دارد.

ایدا^۴ (۲۰۱۷)، به برآورد درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده و کارایی وصول مالیاتی در کشورهای اتحادیه اروپا و ژاپن در دوره ۲۰۰۰-۲۰۱۴ پرداخته است. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده با شکاف تولید همبستگی دارد.

باقری و همکاران (۱۳۹۹) به مقایسه بین نظام دادرسی مالیاتی (اداری-قضایی) در ایران و آمریکا پرداختند. بررسی آنها نشان می‌دهد در ایران دعاوی مالیاتی در دادگاه‌های اداری زیر

نظر قوه مجریه رسیدگی می‌شود. در آمریکا رسیدگی اداری، دادگاه مالیاتی، دادگاه های عمومی دادگستری شامل دادگاه منطقه ای و دادگاه دعاوی فدرال صالح برای دعاوی مالیاتی هستند. رسیدگی اداری با بهره‌گیری از شیوه های جایگزین حل اختلاف (ADR) برای مسائل کم‌اهمیت و دادگاه مالیاتی و سایر مراجع دادگستری عمومی برای رسیدگی به امور مهم و با آئین دادرسی مدون تشکیل شده‌اند. ایجاد چنین ساختاری در امر دادرسی مالیاتی، موجب شده که نظام دادرسی مالیاتی آمریکا با بهره‌گیری از روش‌های نوین حل اختلاف اداری در داخل سازمان مالیاتی و دادگاه مالیاتی به عنوان مرجعی تخصصی برای رسیدگی به دعاوی مالیاتی در کنار مراجع دادگستری عمومی، انتخاب‌های متعددی را پیشروی مؤدیان مالیاتی برای طرح دعاوی قرار دهد.

خوشحال و خوشحال (۱۳۹۹) به بررسی چالش‌های حقوق شهروندی و مؤدیان مالیاتی پرداختند. نتایج پژوهش بر آن است، مادامی که شهروندان از حقوق خود در چارچوب قانون مطلع نبوده و یا از رعایت حقوق شهروندی خود ذیل قانون مالیاتی برخوردار نباشند، تمکین مالیاتی رخ نخواهد داد. حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی از زمان بررسی وضعیت درآمد و اصطلاحاً ممیزی مؤدی تا بروز اختلاف و قضاوت میان مؤدی و سازمان امور مالیاتی و همچنین موارد مصرف مالیات پرداختی مؤدیان ادامه خواهد داشت. از طرفی قانون اساسی و همچنین قوانین مالیات مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در مورد حقوق شهروندی مؤدیان سکوت نموده و صراحتاً در این باب، مواد قانونی مشخصی جهت رعایت حقوق شهروندی مؤدیان ندارد.

ایزدخواستی (۱۳۹۷) در پژوهشی به تحلیل عملکرد، کارایی وصول و چالش‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در دوره اجرای آزمایشی در ایران پرداخت. نتایج آنها بیانگر این است که نرخ استاندارد، معافیت‌ها، آستانه مالیاتی، شیوه اجرا و قوانین مالیاتی بر عملکرد و کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده اثرگذار بوده است. در نهایت، کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرف، با لحاظ کردن معافیت‌ها و تعدیلات لازم در قانون مالیات بر ارزش افزوده ۵۵ درصد محاسبه شده است.

توکلی و همکاران (۱۳۹۷) تاثیر شکاف پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی بر اقبال عمومی و درآمدهای مالیاتی را مورد ارزیابی قرار دادند. آنها ذینفعان را به سه گروه اعضای هیات علمی، مدیران مالی و کارشناسان دولتی تقسیم و مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد سطح پاسخ گویی بیرونی سازمان امور مالیاتی در حال حاضر نسبت به

انتظارات ذی نفعان بسیار پایین تر است. از نظر گروه‌های شرکت کننده، بالاترین سطح پاسخ‌گویی سازمان امور مالیاتی به دولت و پایین‌ترین سطح پاسخ‌گویی به جامعه علمی است. همچنین نتایج نشان داد که افزایش سطح پاسخ‌گویی بیرونی موجب افزایش اعتماد عمومی و میزان درآمدهای مالیاتی خواهد شد.

قادری و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی تاثیر عوامل مالی و غیرمالی بر شکاف مالیاتی پرداختند. آنها به منظور اندازه‌گیری ویژگی‌های مالی از متغیرهای مشاهده پذیر سودآوری، جریان وجوه نقد عملیاتی، ارزش شرکت و نسبت اهرمی و همچنین به منظور اندازه‌گیری ویژگی‌های غیرمالی از متغیرهای مشاهده پذیر اندازه شرکت، عمر شرکت، نوع مؤسسه حسابرسی و نوع صنعت استفاده نمودند. شکاف مالیاتی نیز با استفاده از تفاوت مالیات تعیینی و مالیات ابراز شده محاسبه گردیده است. نتایج حاکی از آن است که ویژگی‌های مالی اثر مثبت و معنی‌داری بر شکاف مالیاتی دارد در حالی که ویژگی‌های غیرمالی اثر منفی بر شکاف مالیاتی دارد هر چند که شدت آن از نظر آماری معنادار نمی‌باشد.

۳- روش پژوهش

در راستای تحقق اهداف پژوهش، استراتژی پژوهش کیفی مورد استفاده قرار خواهد گرفت. هدف از این مطالعه شناخت و درک تجارب افراد و تفاسیر آنها در زمینه سوگیری ماموران و حسابرسان مالیاتی به منظور دستیابی به نظریه‌ای در این زمینه است. در این پژوهش کیفی برای ارائه مدل سوگیری از نظریه داده بنیاد استفاده شده است. نظریه داده بنیاد، یکی از استراتژی‌های کیفی پژوهش به حساب می‌آید که از طریق آن نظریه‌پردازی بر مبنای مفاهیم اصلی حاصل از داده‌ها شکل می‌گیرد. این استراتژی پژوهشی بر سه عنصر مفاهیم، مقوله‌ها و گزاره‌ها استوار است. هدف اصلی این نوع نظریه‌پردازی تبیین یک پدیده از طریق مشخص کردن مولفه‌های کلیدی آن پدیده و سپس طبقه‌بندی روابط این مولفه‌ها درون بستر و فرآیند آن پدیده است. به عبارت دیگر، هدف آن حرکت از جز به کل بدون از دست دادن توجه به محور اصلی بررسی است.

در این پژوهش، جهت شناسایی مولفه‌ها و ساخت مدل سوگیری ماموران مالیاتی، از ابزار مصاحبه نیمه ساختاریافته با سوالات نیمه ساختارمند استفاده می‌گردد. مطابق نظر کرسول^۵ (۲۰۰۷) چنین مصاحبه‌هایی پژوهشگر را قادر می‌سازد که بینش وسیع، عمیق و منحصر به فرد را در مورد دیدگاه‌ها و درک مصاحبه شونده‌ها به دست آورند، که این مهم برای چارچوب سوگیری ماموران و حسابرسان مالیاتی بسیار مهم و

حائز اهمیت است. پس از انجام هر مصاحبه و پیاده‌سازی آن، ابتدا، متن هر مصاحبه مورد مطالعه و بر مبنای تحلیل خط به خط و پاراگراف به پاراگراف، مفاهیم اولیه و نکات کلیدی تعیین و کدگذاری باز (به منظور کشف مولفه‌های توضیح دهنده رفتار سوگیرانه) انجام می‌شود. پس از کدگذاری مصاحبه، پژوهشگر اقدام به مصاحبه بعدی و انجام کدگذاری مجدد می‌پردازد. این روش تا زمان جمع‌آوری نتایج و رسیدن به اشباع نظری ادامه می‌یابد. در این پژوهش، جهت شناسایی مولفه‌ها و تبیین مدل سوگیری ماموران و حسابرسان مالیاتی از مصاحبه نیمه ساختار یافته (مصاحبه‌ای که در آن سوال‌ها از قبل طراحی شده‌اند و هدف، کسب اطلاعات عمیق از مصاحبه شونده است) با اعضای شورای عالی مالیاتی، معاونین و مدیران بلندمرتبه سازمان مالیاتی استفاده شده است. ۱۷ مصاحبه شونده با روش نمونه‌گیری گلوله برقی انتخاب شدند. مصاحبه‌ها بصورت چهره به چهره صورت گرفت و پس از هماهنگی با مصاحبه شونده‌گان اقدام به ضبط مصاحبه‌ها گردید. سپس متن مصاحبه‌ها بصورت کامل تایپ و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

۴- یافته‌های پژوهش

ریافت نظام‌مند در نظریه‌پردازی داده بنیاد بر استفاده از گام‌های تحلیل داده‌ها مشتمل بر کدگذاری باز، محوری و انتخابی، و تدوین یک الگوی منطقی با یک توصیف بصری از نظریه تولید شده تاکید دارد (کرسول، ۲۰۰۵، ۳۹۷). استراوس و کوربین^۶ (۱۹۹۸) سه تکنیک کدگذاری را پیشنهاد دادند که عبارتند از: کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی. به دلیل طولانی بودن جداول مربوط به کدگذاری‌ها، در کدگذاری باز و محوری تنها بخشی از جدول گزارش شده است.

بر این اساس بیش از ۲۲۰ کد اولیه بدست آمد و این مفاهیم در مرحله دوم جهت انسجام بیشتر و تحلیل و تفسیر منسجم تر در قالب ۳۳ مفهوم انتزاعی تر کدگذاری شدند (کدگذاری محوری). قسمتی از نتایج این کدگذاری و نحوه تحلیل و ترکیب مفاهیم اولیه در قالب مفاهیم ثانویه در جدول ۳ نشان داده شده‌است.

در مرحله بعد ۳۳ مفهوم تولید شده در فرآیند کدگذاری محوری در قالب ۶ مقوله یا تم طبقه‌بندی شدند. این مقولات عمده (تم‌ها) از لحاظ انتزاعی بودن در سطح بالاتری نسبت به مفاهیم مرحله قبل قرار دارند.

جدول ۲: بخشی از کدگذاری باز

سوال ۹: چرا با وجود بندها و تبصره‌های متعدد باز هم قضاوت وجود دارد؟		
پیداش مستمر مسائل جدید	بندها و تبصره ها تنها تشریح وضعیت است و موارد تصمیم گیری آنقدر متعدد و جدید است که من حتی بعد از ۳۰ سال سابقه باز هم با مورد جدید برخورد می کنم که پیش بینی برای آن انجام نشده است.	I1, I3, I4, I5, I9, I10, I11, I14, I15
سروکار داشتن با رفتار انسانی	چون رفتارها بسیار متنوع است. و ما با انسان سر و کار داریم که همه اینها نمی توانند در قالب تبصره و ماده ها بیایند.	I1, I2, I3, I5, I6, I7, I8, I10, I11, I12, I15, I16, I17
تفسیرپذیر بودن قوانین	چون قانون تفسیر پذیر است و ما آن را بر اساس علایق و سلیق خودمان تفسیر میکنیم و قضاوت می کنیم.	I1, I2, I3, I4, I5, I6, I7, I8, I9, I10, I11, I12, I13, I14, I15, I16, I17
پیچیده بودن قوانین	پیچیده بودن قانون.	I1, I2, I5, I6, I10, I11, I12, I15, I16, I17
ضعف اطلاعاتی	ضعف اطلاعات مالیاتی ما و چون اطلاعات مالی ما پایینه.	I1, I3, I4, I6, I7, I9, I10, I11, I13, I14, I15, I17
وجود استثناها در قوانین	شما وقتی که استثناء ایجاد می کنید توی به موضوع دیگه اون قدرت موضوع متزلزل میشه حالا اگه به جای استثنا بگیریم نیمی از افراد اینطور و نیمی از افراد طور دیگر این موضوع خیلی متزلزل می شه چون همه این طرف یا مایل می شوند که شکل آن طرفی نشون بدن.	I5, I7, I8, I10, I11, I12, I14, I16
ابهام در سیستم بازار	وقتی سیستم بازار شما مبهمه، وقتی اطلاعات غیر واقعی و صوری است. کجای دنیا شما می بینید که از کارت بازرگانی به صورت صوری استفاده می کنند.	I2, I4, I6, I8, I10, I12, I13, I14, I15, I17
تغییر ارزش ها بصورت نادرست	یک سری چیزهایی که خیلی بی ارزشن توی جامعه با ارزش میشن	I4, I9, I11, I14, I15
بستر فساد	شما میتونید خیلی از چیزها رو ببرید توی پرده ای از ناشناخته ها و از آن پشت سودهای بسیار کلانی کسب کنید بدون این که مواجه بشید با بازرس، کنترلر و غیره.	I2, I5, I6, I9, I10, I11, I13, I14, I16
کیفیت مالیات	پرونده ها باید مورد قضاوت قرار بگیره چون اطلاعات سیستماتیک نمیتونه بیانگر فعالیت واقعی مردم باشه مگر اینکه شما قانون را عوض کنید مثلاً هر بقالی ۱۰۰ تومان مالیات بده و کاری به کیفیت آن ۱۰۰ تومان نداشته باشید ولی اگه شما می خواهید بگید که از سود بقالی مالیات بده، شما چاره ای جز قضاوت کردن ندارید.	I6, I7, I10, I13, I14, I15, I17

جدول ۳: بخشی از نمایش کدگذاری محوری

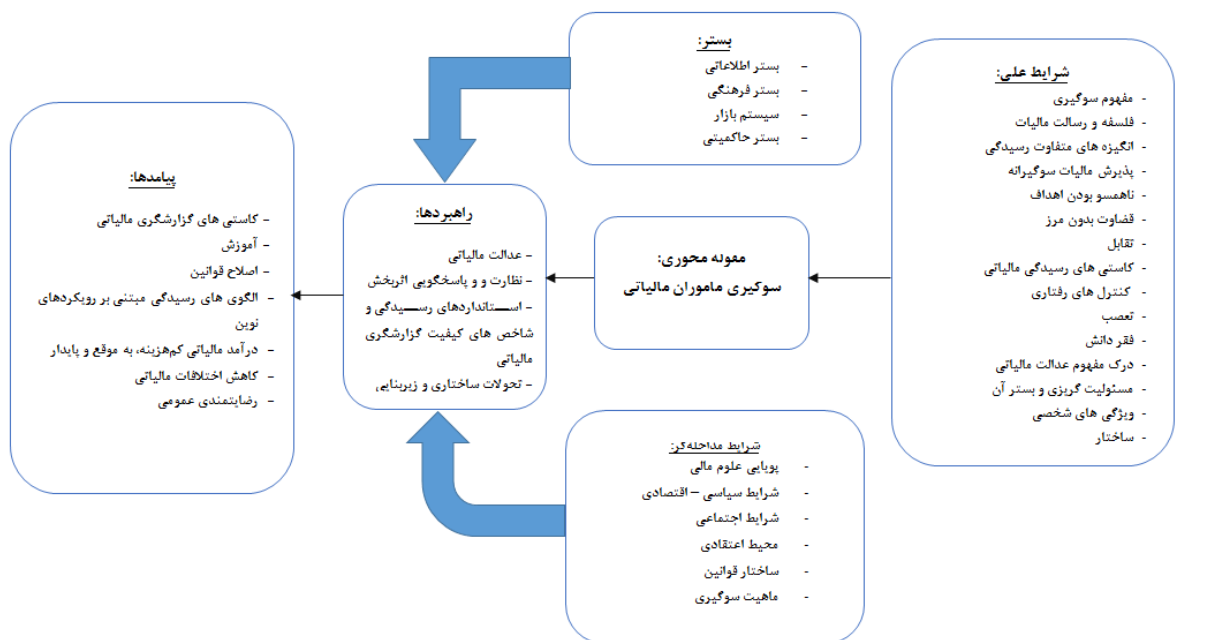
کدگذاری باز	کدگذاری محوری
عنصری جدایی ناپذیر از افراد وجود تمایل غیر ارادی به بیشتر گرفتن مالیات اخذ مالیات بیشتر توسط برخی ماموران مالیاتی تشخیص مالیات بدون توجه به رقم مجموع آن معنا نداشتن مالیات بیشتر ابزاری برای محافظت از خود وجود سوگیری به میزان قابل توجه اما غیر قابل تعیین سوگیری به عنوان عنصری همه گیر و جدایی ناپذیر اخذ مالیات بیشتر در هر شرایطی	پذیرش مالیات سوگیرانه
اجتناب مالیاتی اطلاعات ناصحیح مودیان دیدگاه منفی به مودیان فرار مالیاتی اخذ مالیات بیشتر از طریق کشف تقلب به تعویق انداختن پرداخت مالیات توسط مودیان عدم پذیرش مستندات ناقص مودیان حجم اختلافات مالیاتی میزان قابل توجه در تعدیل ارقام مالیاتی حجم مراجعات به مراجع دادرسی مالیاتی وزن بیشتر به ظاهر مستندات مالیاتی تا محتوای آن بدبینی نسبت به ماموران مالیاتی	تقابل

کدگذاری باز	کدگذاری محوری
مقابله به مثل مودیان با بکارگیری راهکارهای فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی نگاه بدبینانه به گزارشات مودیان	
نگرش نسبت به ریسک عدم آگاهی از رفتارهای ناصحیح انگیزه ماموران مالیاتی علائق شغلی تجربه توانمندی سلیقه اعتماد به نفس جنسیت جایگاه قدرت مامور مالیاتی و مشکلات ذهنی ناشی از قدرت نیازهای مالی ماموران مالیاتی مشکلات روانشناسی	ویژگی های شخصی

جدول ۴: کدگذاری انتخابی

کدگذاری محوری	
مفهوم سوگیری	مقوله های علی
فلسفه و رسالت مالیات	
انگیزه های متفاوت رسیدگی	
پذیرش مالیات سوگیرانه	
ناهمسو بودن اهداف	
قضاوت بدون مرز	
تقابل	
کاستی های رسیدگی مالیاتی	
کنترل های رفتاری	
تعصب	
دانش	
درک عدالت مالیاتی	
مسئولیت گریزی و بستر آن	
ویژگی های شخصی	
ساختار	مقوله محوری
سوگیری ماموران و حسابرسان مالیاتی	مقوله های راهبردی
مالیات عادلانه	
نظارت و و پاسخگویی اثربخش	
استانداردهای رسیدگی و شاخص های کیفیت گزارشگری مالیاتی	
تحولات ساختاری و زیربنایی	مقوله های بستر
بستر اطلاعاتی	
بستر فرهنگی	
سیستم بازار	
بستر حاکمیتی	مقوله های مداخله گر
پویایی علوم مالی	
شرایط سیاسی - اقتصادی	
شرایط اجتماعی	
محیط اعتقادی	
ساختار قوانین	
ماهیت سوگیری	

پیامد	کاستی های گزارشگری مالیاتی
	آموزش
	اصلاح قوانین
	الگوی های رسیدگی مبتنی بر رویکردهای نوین
	کاهش اختلافات مالیاتی
	رضایتمندی عمومی
	درآمد مالیاتی کم‌هزینه، به موقع و پایدار



گرفته نیز موید آن است که قضاوت‌ها و تصمیمات گرفته شده در حوزه مالی و حسابداری دارای بالاترین کیفیت نبوده‌اند. همچنین، تجربه و مبانی موجود نیز نشان می‌دهد، ماموران مالیاتی در معرض سوگیری در قضاوت های حرفه‌ای خود قرار دارند و در بررسی صورت‌های مالی عموماً جانب سازمان متبوع خود را گرفته‌اند. بر این مبنا، در پژوهش حاضر به بررسی و تبیین جهت‌گیری ماموران مالیاتی در قضاوت‌هایشان پرداخته شد و با بکارگیری رویکرد تئوری زمینه بنیاد و مصاحبه نیمه ساختار یافته الگویی برای این مهم ترسیم گردید. الگوی مذکور، متشکل از مقوله محوری پژوهش یعنی سوگیری ماموران و حسابرسان مالیاتی، علل آن (مقوله‌های علی)، راهنمدهای پیشنهادی (مقوله‌های راهبردی)، بستر و شرایط مداخله‌گر برای این راهنمدها و پیامدهای ناشی از بکارگیری راهنمدها (مقوله‌های پیامد) می‌باشد که در ادامه هر یک تشریح می‌شود:

مقوله علی الگوی طراحی شده شامل ۱۵ مولفه به شرح ذیل است:

۵- اعتبارسنجی نظریه داده بنیاد

یکی از بخش‌های مهم در پژوهش‌های کیفی صحت اعتبار داده‌ها و یافته‌ها است. مواردی همچون حساسیت پژوهشگر، انسجام روش‌شناسی، متناسب بودن نمونه، گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها باعث می‌شوند تا حد زیادی دقت علمی تحقیق کیفی تضمین شود (برزیده و همکاران، ۱۳۹۷، ۲۰). در پژوهش حاضر از روش بازبینی مشارکت‌کنندگان استفاده گردید بطوری که، مدل پس از طراحی اولیه، در اختیار برخی مشارکت‌کنندگان (از هر گروه یک نفر) قرار گرفت و با دریافت نظرات اصلاحی و پیشنهادی آنها، مدل نهایی پژوهش به صورت فوق ترسیم گردید.

۶- بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

وجود دیدگاه‌ها و قوانین و مقررات متفاوت، انجام قضاوت در تهیه گزارشات مالی و مالیاتی را امری اجتناب ناپذیر کرده است. قضاوت‌هایی که مصون نگه داشتن آن از سوگیری، امری دشوار محسوب می‌شود. شواهد مبتنی بر تحقیقات صورت

مفهوم سوگیری: یکی از عمده دلایل قضاوت‌های اشتباه از درک نادرست افراد نشأت می‌گیرد. با وجود واضح بودن مفهوم سوگیری، تعاریف متعددی از جانب مصاحبه‌شوندگان بیان شد. این بدان معناست که درک یکسان و واحدی از مفهوم مالیات سوگیرانه در بین ماموران مالیاتی وجود ندارد. این مهم سبب می‌شود بسیاری از ماموران مالیاتی بصورت ناآگاهانه دچار رفتار سوگیرانه شوند.

فلسفه و رسالت مالیات: عدم آگاهی از رسالت اخذ مالیات توسط دولت، مولفه‌ی دیگری است که به رفتار سوگیرانه کمک می‌کند. به عبارت دیگر، درک متفاوت ماموران مالیاتی از انگیزه دولت برای اخذ مالیات عاملی موثر در قضاوت‌های آنها می‌باشد. سالهاست که مالیات سرلوحه برنامه‌های اقتصادی دولت بوده و اقتصاددانان و در رأس آنها مسئولین نظام مالیاتی می‌کوشند با شفاف‌سازی و تبیین نقش مالیات در گرداندن چرخ اقتصادی کشور، راهکارهایی را که موجب افزایش اعتماد عمومی و میزان مشارکت آنها در پرداخت مالیات باشد، اجرائی نمایند. به عبارتی، هدف دولت کمک به اقتصاد و رونق کسب و کارها بوده و به دنبال تامین مالی به هر قیمت و اخذ مالیات بیشتر از مقدار تعیین شده در قانون و آسیب به کسب و کارها نبوده است. بسیاری از ماموران مالیاتی بدون در نظر گرفتن این مهم و بدون توجه به آسیب‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت اقتصادی و اجتماعی، اخذ مالیات بیشتر را یاری‌رسان دولت دانسته و با این تفکر اشتباه اقدام به تعیین و تشخیص مالیات می‌کنند.

انگیزه‌های متفاوت رسیدگی: ماموران مالیاتی هدف واحدی از رسیدگی‌های خود ندارند. برخی حرکت در مسیر ارزش‌های شخصی، برخی انگیزه‌های شخصی همچون ارتقاء و پاداش، برخی انجام تکلیف یا ترکیبی از انجام تکلیف و دیگر انگیزه‌ها، و سایر مصاحبه‌شوندگان نیز به همین ترتیب نگرش‌های متفاوتی به رسیدگی‌ها دارند. بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، نگرش افراد، تمایل افراد به انجام یک رفتار را شکل می‌دهد که اگر هیچ بازدارنده‌ای در مسیر نباشد منجر به انجام آن رفتار خواهد شد. این بدان معناست، نگرش‌های متفاوت افراد، اهداف متفاوتی را که می‌تواند با یکدیگر و حتی با اهداف سازمان و دولت ناهمسو باشد را دنبال می‌کند. اگر این نگرش‌ها اصلاح نشوند، به هر طرف (دولت یا شخص مودی) میل کند، منجر به سوگیری خواهد شد.

پذیرش مالیات سوگیرانه: پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان نشان می‌دهد که آنها سوگیری را به عنوان جزئی از فرآیند رسیدگی، تعیین و تشخیص مالیات پذیرفته‌اند و آن را عنصری جدایی‌ناپذیر از آن می‌دانند. پذیرش عمومی سوگیری، بر

عملکرد ماموران مالیاتی و حتی تعیین مجازات‌ها بر اساس قوانین، تأثیری مهم خواهد گذاشت؛ بطوری که به صراحت ادعان می‌کنند، ماموران مالیاتی بابت تشخیص و تعیین مالیات بیشتر (جهت‌گیری به سمت دولت) مورد بازخواست قرار نمی‌گیرند؛ با وجود اینکه در قانون برای آن مجازات پیش‌بینی شده است.

ناهمسو بودن اهداف: حسابرسان مالیاتی، اهداف مالیاتی دولت را بی ارتباط با خود و اهداف سازمان می‌دانند. نهادینه شدن چنین باوری در اذهان و افکار ماموران مالیاتی موجب می‌گردد که آنان از درک صحیح وظیفه‌ی خود بازمانند. این موضوع سبب می‌شود، رسالت مالیات از دیدگاه دولت، که برقراری عدالت اجتماعی است توسط ماموران مالیاتی نادیده گرفته شود، تنها به بودجه‌های سالانه و دستیابی به آنها (حتی به قیمت متضرر شدن مودیان) توجه شود و نهایتاً دولت را از اهدافش دور کند.

قضاوت بدون مرز: وظیفه کلی ماموران و حسابرسان مالیاتی انطباق قوانین و مقررات مالیاتی با اظهارنامه، اسناد، مدارک و دفاتر مودی در جهت تشخیص مالیات می‌باشد. ماموران مالیاتی از جمله افرادی هستند که همواره مجبور به انجام قضاوت هستند؛ چرا که، پیچیدگی، ابهام و تفسیرپذیری مقررات، تضاد بین آیین‌نامه‌های اجرایی با روح قانون، تنظیم و صدور بخش‌نامه‌های پی در پی و ایجاد تکالیف سخت و غیرمعقول برای پرداخت‌کنندگان مالیات، قضاوت در تشخیص مالیات توسط ماموران مالیاتی را امری انکارناپذیر نموده است. قضاوت‌هایی که می‌تواند همراه با اشتباه یا جانبداری، موجبات تضییع حقوق مردم یا دولت را فراهم آورد.

تقابل: در کشور ایران فرهنگ پرداخت مالیاتی بصورت داوطلبانه و خوداظهاری پایین است. یکی از عمده دلایل آن وجود بی‌اعتمادی بین ماموران مالیاتی و مودیان است. تقابل بین ماموران مالیاتی و مودیان تبدیل به کارزاری شده که هر یک از طرفین، از بکارگیری هیچ ابزاری در آن دریغ نمی‌کنند. عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر، گزارش کمتر از واقع درآمدها یا بیشتر از واقع هزینه‌ها، ارائه اطلاعات مخدوش، تاخیر در پرداخت به موقع مالیات برای سوء استفاده از شرایط تورمی و غیره از جمله اقداماتی است که مودیان بکار می‌گیرند. از طرفی ماموران و حسابرسان مالیاتی نیز با نگاه بدبینانه به گزارش‌های مودیان و پذیرش سختگیرانه مستندات آنها مقابله به مثل می‌کنند. یعنی مودیان تمایل به پرداخت مالیات کمتر و ماموران تمایل به دریافت مالیات بیشتر دارند.

کاستی‌های رسیدگی مالیاتی: نبود استانداردهای رسیدگی مناسب، سیستم‌های ضعیف اطلاعاتی و نبود اطلاعات کافی،

وجود استثناها (معافیت‌های خاص) در قوانین، زمانبندی نامناسب رسیدگی، حجم وسیع کار، ساده انگاری فعالیت مودی، تفسیرپذیر و غیر شفاف بودن قوانین از جمله کاستی‌های ماموران مالیاتی در تعیین و تشخیص مالیات می‌باشد. وجود چنین کاستی‌هایی امکان انجام رسیدگی، قضاوت و تشخیص یک مالیات با کیفیت را سلب می‌کند.

کنترل‌های رفتاری: یکی از آفت‌های دیگر، که تهدیدی برای مودیان، سازمان و حتی دولت تلقی می‌شود، سوء استفاده از جایگاه قدرت توسط ماموران مالیاتی است. خداوند متعال در قرآن می‌فرماید: «ما کانَ لِبَشَرٍ أَنْ يُؤْتِيَهُ اللَّهُ» اگر به یک بشری مقام نبوت دادیم، حق ندارد بگوید: «كُونُوا عِبَاداً لِي» شما بنده‌ی (نوکر) من باشید. سوء استفاده از نبود کنترل‌های رفتاری، گاهی منجر به عدم تکریم ارباب رجوع (مودیان) و برخورد نامناسب با آنها و حتی تعمیم بغض‌های شخصی به رسیدگی‌ها شده است. هرچند مشاهده این رفتارها رو به کاهش گذاشته، با این حال نارضایتی از برخورد ماموران مالیاتی در بین مودیان باز هم به کرات مشاهده می‌شود. وجود این رفتارها جز آثار سوء و ترغیب مودیان به اجتناب و فرار مالیاتی و همچنین تخریب جایگاه مالیات در دیدگاه عموم، منافع و محاسنی به همراه نخواهد داشت.

تعصب: ماموران مالیاتی خود را نیرویی در راستای منافع دولت، یا وکیل و نماینده‌ی آن می‌دانند. آنها معتقدند دولت بر روی آموزش، رفاه و تخصص آنها سرمایه‌گذاری کرده تا از آنها بهره‌برداری کند. آنها باید با تشخیص و وصول حداکثر مالیات در راستای منافع دولت عمل کنند؛ به عبارتی، آنها قانون را به عنوان ابزاری در راستای حفظ منافع دولت می‌دانند. چنین دیدگاهی سبب شکل‌گیری تعصب می‌شود و از آنجا که در بسیاری از موارد، مامور مالیاتی در جایگاه قضاوت قرار می‌گیرد نمی‌تواند قضاوتی صحیح و غیرجانبدارانه انجام دهد. به عبارتی این تعصب، موجب انحراف از عدالت، حق ناپذیری، گمراهی و خشونت می‌شود.

فقر دانش: میزان تخصص ماموران در مقررات مالیاتی، قانون تجارت، قانون مدنی و حسابداری و حسابرسی را می‌توان دانش ماموران مالیاتی دانست. دانش متخصصان مالیاتی را می‌توان به دو گروه طبقه‌بندی کرد: دانش فنی و دانش موضوع مورد قضاوت (تخصص در معاملات که مؤدی (شرکت) انجام می‌دهد). به بیانی کلی‌تر دانش فنی آگاهی از واقعیت‌ها و روابط در یک حوزه خاص است درحالی‌که مقصود از دانش کاربردی اطلاعات در زمینه عملیات شرکت‌ها در یک زمینه خاص است. عدم تسلط کافی به دانش مورد نیاز، مامورین مالیاتی را مجبور به تحلیل‌های غیر علمی نموده تا اینکه راهی

برای برون رفت از ابهام بیابند. از طرفی عدم آگاهی مودیان از قوانین مبنای رسیدگی‌های ماموران مالیاتی و همچنین، عدم آگاهی آنها از حقوق قانونی خود، موجب تضییع حقوق آنها می‌شود. اگر مودیان نسبت به حقوق خود آگاهی داشته و اشتباهات فنی و رفتارهای ناصحیح ماموران مالیاتی را از طریق مبادی قانونی به چالش بکشند، علاوه بر احقاق حقوق خود، موجب بازدارندگی ماموران مالیاتی نیز خواهند شد.

درک مفهوم عدالت مالیاتی: واژه عدالت دارای معانی و مفاهیم متعددی است. مشکل بر سر تعریف عدالت از آنجایی ناشی می‌شود که اینگونه مفاهیم از دسته مشکک هستند. در معنای اصطلاحی تعریف عدالت با مشکلات فراوانی روبرو است؛ زیرا دارای مصادیق و اقسام بیشماری است. به همین دلیل است که در نظام فکری افلاطون عدل از دو طریق تعریف می‌شود: ۱. جنبه فردی عدل و ۲. جنبه اجتماعی عدل. اما، منظور از عدالت مالیاتی چیست؟ یکی از اصول کلی حقوقی در حقوق مالیاتی، اصل عدالت و برابری مالیاتی است. برابر اصل عدالت و برابری مالیاتی، مالیات باید بصورت عادلانه بین مردم تقسیم شده و به توانایی پرداخت مالیات دهنده توجه شود (زنده‌دل برون، ۱۳۹۱، ۵۸). برای نیل به عدالت مالیاتی، یک قانون مالیاتی مناسب باید سه ویژگی برابری، همگانی و تناسب را داشته باشد (طاهری، ۱۳۹۰، ۱۶۳). مفهوم عدالت مالیاتی اعم از عدالت افقی و عدالت عمودی می‌باشد. عدالت افقی بدین معناست که بار مالیاتی باید به گونه‌ای برابر در شرایط یکسان بین شهروندان و مودیان سرشکن شود. اما، مقصود از عدالت عمودی این است که وضع مالیات‌ها باید به گونه‌ای باشد که شهروندان و اشخاصی که از جایگاه اقتصادی در وضعیت متفاوتی هستند به گونه‌ای نابرابر برخورد کنند. مقصود از برخورد نابرابر این است که به توانایی و عدم توانایی پرداخت مالیات مودیان توجه شود؛ موضوعی که، در نظر قریب به اتفاق ماموران و حسابرسان مالیاتی هیچ جایگاهی ندارد.

مسئولیت‌گریزی و بستر آن: در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مودی ابلاغ شده و وی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام‌الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتبا تقاضای رسیدگی مجدد نماید. در این مرحله بر اساس دلایل و اسناد و مدارک، مالیات تعدیل شده و یا جهت رسیدگی به هیات‌های حل اختلاف ارجاع می‌گردد. هیات‌های رسیدگی بعدی شامل، هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی، هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر، شورای عالی مالیاتی، هیئت مقرر در ماده ۲۵۱ مکرر و نهائیتا دیوان عدالت اداری. فرآیند رسیدگی فوق سبب شده تا ماموران و

حسابرسان مالیاتی در رسیدگی و قضاوت‌های خود (بخصوص در مواردی که ابهام بیشتری وجود دارد) جهت‌گیری بیشتری را به سمت دولت و تشخیص مالیات بیشتر می‌نمایند. آنها به چند دلیل این اینگونه عمل می‌کنند: با توجه به عدم توازن در اجرای قانون مجازات‌های مربوط به تخلفات ماموران مالیاتی، ماموران و حسابرسان مالیاتی در موارد ابهام، با تعیین و در نظر گرفتن حد بالای مالیات موضوع مربوط، در برابر جرایم مربوط به کم نویسی مالیات خود را ایمن می‌کنند و معتقدند اگر مودی نسبت به این مبلغ معترض باشد می‌تواند در مراجع بعدی احقاق حق کند. از طرفی با این کار، مسئولیت تعیین و تشخیص مالیات را به مراجع بالاتر تفویض می‌کنند.

ویژگی‌های شخصی: منظور از ویژگی‌های فردی یا شخصی تجربه، توانمندی، اعتماد به نفس، نگرش نسبت به ریسک، جنسیت، مشکلات روانشناسی، مسائل مالی و درآمدی می‌باشد. مصاحبه شوندگان معتقدند، ماموران و حسابرسان با تجربه‌تر و توانمندتر در قضاوت‌ها حرفه‌ای تر عمل می‌کنند. اما، اعتماد به نفس و نگرش نسبت به ریسک (ریسک‌پذیری، ریسک‌گریزی یا خنثی بودن نسبت به ریسک) همچون شمشیری دولبه است که اگر منطقی باشد، در قضاوت‌های حرفه‌ای یاری رسان خواهد بود. مشکلات روانشناسی و مشکلات مالی دیگر ویژگی‌های فردی می‌باشند که می‌توانند تأثیری منفی بر قضاوت‌های حرفه‌ای بگذارند.

ساختار: تعیین مالیات بدون سوگیری تحت ساختار فعلی نظام مالیاتی مورد تردید است. مبانی غلط پاداش‌دهی و ارتقاء، به ارث گذاشتن تفکر اشتباه سوگیری به سمت دولت توسط مدیران ارشد، اپیدمی اشتباهات، جابه‌جایی‌ها و تغییرات غیرضابطه‌مند، بی‌توجهی به عدم تحقق برنامه‌ریزی‌ها از مهمترین عواملی هستند که می‌توان از آنها به عنوان نقص‌های ساختار فعلی سازمان مالیاتی نام برد. از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان سختگیری، تشخیص و وصول بیشتر مالیات به عنوانی شاخصی برای سنجش شایستگی مودیان تبدیل شده است. تفکر اشتباه و سوگیرانه مدیران ارشد به مثابه یک آموزگار، قضاوت سوگیرانه را در ماموران تازه‌کار نهادینه خواهد کرد. اپیدمی اشتباهات زمانی شکل می‌گیرد که یک مامور و حسابرس مالیاتی، از اشتباهات و بازخورد قضاوت خود آگاهی نمی‌یابد که متأسفانه ساختار فعلی بدین شکل می‌باشد. این مهم سبب یک اشتباه در شرایط مشابه تکرار شود و هیچگاه اصلاح نشود. تغییرات سازمانی بر اساس مبانی اشتباه و غیرضابطه‌مند از کارکنان مالیاتی انگیزه کار درست و تلاش را سلب می‌کند؛ و در نهایت عدم توجه به برنامه‌ریزی‌ها و تحقق آنها سبب می‌شود هیچگاه در مسیر اصلاح ساختارهای نادرست

به مقصد نرسیم. همه‌ی اینها، از جمله مواردی هستند که متأسفانه ساختار فعلی نظام مالیاتی از آن رنج برده و آثار آن در گزارش‌های مالیاتی ماموران مالیاتی هویدا می‌شود.

مقوله راهبرد الگوی طراحی شده متشکل از چهار مولفه تحولات ساختاری و زیربنایی، استانداردهای رسیدگی و شاخص‌های کیفیت گزارشگری مالیاتی، نظارت و پاسخگویی اثربخش و در نهایت عدالت مالیاتی می‌باشد. برای دستیابی به یک قضاوت باکیفیت در رسیدگی‌های مالیاتی باید هرگونه ضعف ساختاری اعم از قوانین و مقررات مالیاتی، ساختارهای اداری و سازمانی و نظام ارتقاء و پاداش‌دهی اصلاح شود. نمی‌توان در چارچوب قوانین و مقررات فعلی که بسیاری از مواد آن مبهم و تفسیرپذیر است به یک قضاوت حرفه‌ای دست یافت. از طرفی، صدور بخش‌نامه‌های پی‌درپی نیز انسجام قوانین و مقررات را از بین می‌برد. ساختارهای سازمانی و اداری غلط و مبانی اشتباه ارتقاء و پاداش‌دهی نیز از جمله موانع اصلی شایسته‌سالاری در نظام مالیاتی بیان شده است.

پس از اصلاح ساختار، باید استانداردهای رسیدگی مالیاتی موثر تدوین شود و بهبود یابد. نبود استانداردهای مناسب و مدون، زمینه‌ساز قضاوت‌های مبتنی بر برداشت‌های شخصی است. علاوه بر آن، باید شاخص‌هایی برای تعیین سنجش کیفیت گزارش‌های مالیاتی ماموران تدوین شود تا آنها از کیفیت کار خود مطلع شده، بازخورد قضاوت خود را ببینند و در جهت رفع ضعف‌های آن گام بردارند. سیستم فعلی رسیدگی مالیاتی بگونه‌ای است که ماموران مالیاتی از نتایج نهایی گزارش خود مطلع نمی‌شوند (گاهی ممکن است مالیات تشخیصی با مالیات قطعی بیش از ۸۰ درصد مغایرت داشته باشد)، این مهم سبب می‌شود آنها به اشتباهات خود پی نبرند و در کلیه رسیدگی‌های بعدی نیز آن را تکرار کنند.

در گام بعد نظارت و پاسخگویی اثربخش به عنوان مولفه دیگر راهبرد بیان می‌شود. به عبارت دیگر، پس از اصلاح ساختارها و تدوین استانداردهای رسیدگی و شاخص‌های کیفیت، یک سیستم نظارتی و کنترلی باید استقرار یابد. برای حفظ و ارتقای سلامت نظام مالیاتی، انجام نظارت‌های مستمر شرط لازم است و تنها تأکید بر درمان مقطعی نمی‌تواند چاره‌ساز باشد؛ چرا که، در غیر این صورت غده سرطانی زمانی تشخیص می‌شود که کار از کار گذشته و فراگیر شده و تحمیل هزینه‌های درمانی نیز اثر بخشی لازم را نخواهد داشت. پس، انجام نظارت مستمر و ارتقای سیستم‌های کنترل داخلی برای حفظ و ارتقای سلامت نظام مالیاتی لازم است. همچنین، باید ماموران مالیاتی را در قبال تصمیماتشان پاسخگو نمود؛ چرا که، پاسخگویی از ابزارهای کنترل و نظارت بر قدرت و مقابله با سوء

استفاده از قدرت است. اگر ماموران مالیاتی پاسخگو نباشند، یکسویه، مستبد و فساد انگیز خواهند شد. مدل‌های پاسخگویی در حال گذر از شکل‌های قدیمی مسئولیت به طرف سایر شکل‌ها، بویژه سیستم‌های مدیریت کارآمدتر و پاسخگوتر هستند. هدف اصلی رویکرد مدیریتی پاسخگویی پیش از آنکه رعایت قوانین و مقررات باشد، تحقق اهداف، افزایش پاسخگویی به ارباب رجوع و بذل توجه به هزینه‌ها و استفاده از منابع محدود به موثرترین شکل است. سیستم پاسخگویی نظام مالیاتی باید به سوی چنین مدلی سوق یابد.

پس از اصلاح ساختارها، تدوین استانداردها، و استقرار سیستم‌های نظارتی و کنترلی، باید عدالت مالیاتی برقرار شود. منظور از عدالت مالیاتی حفظ منافع دولت و مودیان، بگونه‌ای است که حقوق هیچ یک ضایع نشود. عدالت مالیاتی هدف غایی نظام مالیاتی است و همه‌ی دیگر ابزارها باید در مسیر رسیدن به این هدف بکار گرفته شوند. لازمه‌ی دستیابی به عدالت مالیات تفهیم و روشنگری ماموران مالیاتی نسبت به این مهم، و انجام قضاوت‌ها در راستای دستیابی به آن است.

مقاله بستر شامل چهار مولفه است: بستر حاکمیتی،

بستر اطلاعاتی، بستر فرهنگی و سیستم بازار.

راهبردهای الگوی طراحی شده باید در بستری متشکل از مولفه‌های مذکور بکار گرفته شود. منظور از بستر حاکمیتی اراده و قدرت حاکمیتی، در راستای بهبود نظام مالیاتی فعلی است. تا زمانی که این اراده در متولیان امر وجود نداشته باشد، تغییرات و اصلاحات لازم صورت نخواهد گرفت. اما، از اساسی‌ترین الزامات هر سازمانی، دسترسی به اطلاعات جامع و به موقع است. این مهم در نظام مالیاتی اهمیتی دوچندان می‌یابد چرا که مبنای قضاوت و تصمیم‌گیری چیزی جز اطلاعات مودیان نمی‌باشد. سیستم‌های اطلاعاتی با هدف تهیه اطلاعات مورد نیاز، در مسائلی همچون برنامه‌ریزی، نظارت و کنترل، و تصمیم‌گیری و قضاوت، به مدیران و ماموران مالیاتی یاری‌رسان خواهد بود و پشتیبانی لازم را جهت اخذ تصمیمات و قضاوت‌های صحیح آنها فراهم می‌آورد. راهبردهای الگوی طراحی شده به ثمر نخواهد نشست، مگر در بستری از اطلاعات کامل، صحیح و به موقع.

اما، اینکه مردم یک کشور تا چه حد تسلیم یک ساختار، یک برنامه و یک حکومت می‌شوند، کاملاً به فرهنگ آنها بستگی دارد. فرهنگ به عنوان، شکل‌دهنده به ذهن و رفتار عمومی جامعه است. حرکت جامعه براساس فرهنگ آن جامعه است و اندیشیدن و تصمیم‌گیری جامعه بر اساس فرهنگی است که بر ذهن آنها حاکم است. به گفته مقام معظم رهبری، فرهنگ مثل توری است که ماهی‌ها بدون این که خودشان

بدانند، در داخل این تور حرکت می‌کنند و به سمتی هدایت می‌شوند. در بحث اصلاح و استقرار نظام مالیاتی بهبود یافته، ابتدا باید از فرهنگ جامعه بخوبی شناخت پیدا کرد و اهداف، متناسب با این فرهنگ برنامه‌ریزی شود؛ یا اینکه، پیش از اجرای هر برنامه‌ای فرهنگ آن جامعه را با برنامه‌ی مورد نظر همسو کرد. چرا که اگر راهبردها در مقابل فرهنگ عمومی جامعه قرار گیرند بدون شک با شکست مواجه خواهند شد.

ابهام در سیستم بازار به عنوان آخرین مقوله بستر مطرح می‌شود. سیستم اقتصادی کشور هنوز استراتژی اقتصادی خود را پیدا نکرده و هنوز نمی‌توان مشخص کرد که استراتژی اقتصادی کشور اقتصاد بازار است یا یک اقتصاد با برنامه. در یک اقتصاد بازار، تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان درباره آنچه که تولید یا خریداری می‌کنند، خود تصمیم می‌گیرند؛ در مقابل در اقتصاد با برنامه، دولت درباره نوع و کمیت کالاهای تولید شده تصمیم‌گیری می‌کند. در اقتصاد بازار هیچ هماهنگ‌کننده مرکزی عملیات را هدایت نمی‌کند، بلکه از دیدگاه نظری خودسازماندهی بر تعامل پیچیده عرضه و تقاضا و قیمت‌های تعداد زیادی از کالا و خدمات حاکم است. حامیان اقتصاد بازار معتقدند اشخاصی که به دنبال علاقه شخصی خود در تجارت هستند، یک آرایش خود بخودی ایجاد می‌کنند که در تأمین مقادیر زیادی کالا برای جامعه به کارآمدترین شکل ممکن مؤثر است. اما، در جوامع سرمایه‌محوری که مدل نظری یک اقتصاد بازار آزاد بزرگ در آنها رخ ندهد، اقتصاد زیر زمینی جایگزین یک اقتصاد بازار آزاد واقعی می‌شود. سیستم بازار فعلی کشور مبهم است، هرچند در ظاهر بسوی سیستم اقتصادی با برنامه سوق می‌کند، اما چیزی جز یک سیستم شکست خورده اقتصادی مشاهده نمی‌شود. اگر سیستم بازار کشور اصلاح نشود، نمی‌توان انتظار داشت راهبردهای نظام مالیاتی در چنین بستری توفیق یابند.

مقاله مداخله‌گر الگوی سوگیری ماموران مالیاتی

متشکل از شش مولفه ماهیت سوگیری، پویایی علوم مالی، شرایط سیاسی-اقتصادی، شرایط اجتماعی، محیط اعتقادی و ساختار قوانین می‌باشد. منظور از شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری مربوط به راهبردها است که به یک پدیده ربط دارد. این مقوله‌ها تسهیل‌گر یا محدود کننده راهبردها می‌باشند.

به منظور تشریح ماهیت سوگیری می‌توان به قاعده‌های خود ساخته اشاره کرد. انسان‌ها از طریق قواعد سرانگشتی یا قاعده‌های خود ساخته می‌توانند در فرآیند تصمیم‌گیری از حجم تحلیل اطلاعات بکاهند. قاعده‌ی خودساخته با بررسی حجم کمتری از اطلاعات، ساده کردن وزن‌دهی به اطلاعات

فعلی مالیاتی نیاز به اصلاح و بازنگری دارد. آنها باید در راستای بهبود رسیدگی‌ها، الگوهای نوین رسیدگی مالیاتی را برنامه-ریزی کنند و همسو با تغییرات، ماموران مالیاتی نیز آموزش-های مستمر ببینند. با بکارگیری راهبردهای الگوی طراحی شده می‌توان انتظار داشت اختلافات مالیاتی به حداقل ممکن کاهش یابد و رضایتمندی عمومی بدست آید؛ و این مهم سبب می‌شود دولت نیز به درآمدهای کم هزینه، پایدار و بموقع دست یابد.

یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که قوانین و مقررات مالیاتی صرفاً نمی‌تواند اهداف قانونگذاران را برآورده سازد. مقررات منصفانه و عادلانه مالیاتی مستلزم نظارت و رسیدگی مجریان حرفه‌ای است و بدون مذاقه پیرامون این موضوعات، اطمینان قابل اتکایی از صحیح بودن اندازه درآمدهای مالیاتی، اجرای مقررات، تشویقات و جرائم مالیاتی، توزیع مجدد ثروت و کارایی اهرم مالیاتی در اقتصاد وجود نخواهد داشت. تردیدها و نگرانی‌های مامورین مالیاتی در انجام صحیح گزارشگری مالیاتی و نبود کنترل‌های لازم کیفی تمایل ورود حساب‌برسان مجرب در این رشته فعالیت را کاهش می‌دهد و مسیر دستیابی به اهرمی بودن مالیات در اقتصاد را مبهم و تاریک می‌گرداند. مدل‌های گزارشگری حسابرسی مالیاتی آنچنان با اهمیت است که می-بایست در تدوین استانداردهای حسابرسی بطور خاص مورد لحاظ قرار گیرد. از سویی دیگر، تدوین چارچوبی برای قضاوت-های حرفه‌ای مالیاتی نقش بسزایی در استاندارد سازی حسابرسی مالیاتی دارد. با این حال، چنانچه اقداماتی در جهت تحول مالیاتی پیش رو باشد، این تحولات می‌بایست هم در راستای ساده سازی مقررات، هم افزایش دانش حرفه‌ای مامورین، و هم در سایر کنترل‌های لازم و نگرانی از عدم سوگیری مامورین مالیاتی باشد تا شواهد کافی نمایان شود که در موارد مشابه قضاوت‌های یکسانی از مامورین مالیاتی بروز می‌کند؛ و مودیان اطمینان یابند که حساب‌برسان مالیاتی عادلانه و در چارچوب مقررات به حساب‌های آنها رسیدگی خواهند کرد.

فهرست منابع

- * ایزدخواستی حجت، (۱۳۹۷)، تحلیل عملکرد، کارایی وصول و چالش‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در ایران، پژوهشنامه مالیات، ۲۵ (۳۶)، ۸۰-۴۳.
- * ایمانی برندق، محمد، پیری، پرویز و قربانی، توفیق، (۱۳۹۵)، بررسی عوامل موثر بر کیفیت مالیات در ایران با استفاده از رویکرد سلسله مراتبی، پژوهش‌های تجربی حسابداری ۵ (۴)، ۴۷-۶۳.

مختلف، تحلیل اطلاعات کمتر و بررسی بدیل‌های کمتر در تصمیم‌گیری، میزان تلاش لازم برای تصمیم‌گیری را کاهش می‌دهند. اما در عین حال، باید توجه داشت که قاعده‌های خودساخته می‌توانند مدیران را به خطاها و سوگیری‌های نظام-مند بکشانند. سوگیری‌های ناشی از قواعد خودساخته، دسته‌ای از سوگیری‌ها می‌باشند که فرد بدون اینکه از آن آگاهی داشته باشد، دچار آن می‌شود. این دسته از سوگیری‌ها عبارتند از: سهولت یادآوری، سهولت فراخواندن از حافظه، عدم حساسیت به نرخ‌های پایه، عدم حساسیت به اندازه نمونه، درک نادرست از پدیده شانس، بازگشت به میانگین، خطای ترکیب، تله تایید، لنگر اندازی، سوگیری به رویدادهای مرتبط و غیرمرتبط، گذشته نگر و آفت دانستن. این‌ها قواعدی خودساخته هستند که ناخواسته افراد را دچار سوگیری می‌سازد.

اطلاعات مربوط به فرآیندهای اقتصادی عملاً توسط سیستم‌های حسابداری و قوانین آمره، مورد گزارشگری قرار می‌گیرد؛ که این فرآیند، از یک طرف متأثر از بخش‌های اقتصادی و اجتماعی و از طرف دیگر متأثر از فرآیندهای سیاسی می‌باشد. به همین دلیل، با گذشت زمان و به موازات گسترش فعالیت‌های اقتصادی و افزایش پیچیدگی آن، اهداف و روش‌های حسابداری نیز همسو با آن تغییر می‌یابد. به عبارتی، یکی از چالش‌های مهم پیش روی سیاست‌گذاران مالیاتی، تغییرات مستمر استانداردهای حسابداری و قواعد مالی است. حجم این تغییرات به ناگاه بسیار زیاد بوده و همراه شدن ماموران مالیاتی، حسابداران و حساب‌برسان با این تغییرات گاهی سخت و دشوار خواهد بود.

شرایط اقتصادی-سیاسی، یکی دیگر از مواردی است که در اتخاذ راهبردها تاثیر دارد؛ چرا که، دولت‌ها سیاست‌های مالیاتی خود را مطابق با شرایط سیاسی - اقتصادی‌شان برنامه-ریزی می‌کنند. محیط اجتماعی و اعتقادی نیز از جمله موارد اثرگذار بر راهبردها شناسایی شده است. میزان همسویی اعتقادات جامعه و ویژگی‌های محیط اجتماعی با راهبردها در میزان موفقیت یا شکست راهبردها اثرگذار است. در نهایت در این مقوله ساختار قوانین مطرح می‌شود. تناقض بین قوانین تجارت، حسابداری و مالیات عامل دیگر اثرگذار است که می-تواند راهبردها را تحت تاثیر قرار دهد.

پیامدهای مدل گزارشگری شامل کاستی‌های گزارشگری مالی، اصلاح قوانین، الگوهای رسیدگی مبتنی بر رویکردهای نوین، آموزش، دستیابی به درآمدهای کم‌هزینه، بموقع و پایدار، کاهش اختلافات مالیاتی و رضایتمندی عمومی می‌باشد. پذیرش راهبردها بدین معناست که، سیاست‌گذاران مالیاتی باید بپذیرند قوانین، روش‌های رسیدگی و گزارشگری

- slippery slope framework in the Brazilian context. *International Review of Economics*, 66(2), 147-180.
- * Jahnke, B., & Weisser, R. A. (2019). How does petty corruption affect tax morale in Sub-Saharan Africa?. *European Journal of Political Economy*, 60, 101751.
- * Nyarkpoh, M. F. (2018). Trust in Government and Tax Compliance: An Empirical Evidence from Ghana (Doctoral dissertation, University Of Ghana).
- * Strauss, A.L., & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research: Grounded theory: Procedures and Technique*. (2nd Edition); Sage, Newbury Park, London.
- * Ueda, M. J. (2017). The Evolution of Potential VAT Revenues and C-Efficiency in Advanced Economies. *International Monetary Fund*.
- * باباجانی، جعفر و محمدجواد مرادمند، (۱۳۸۶)، ارزیابی عملکرد اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۵ (۱۷)، ۱۰۵-۱۲۸.
- * باقری، مصطفی، توسلی نائینی، منوچهر و دالمن پور، محمد، (۱۳۹۹)، تأملی در نظام دادرسی مالیاتی (اداری-قضایی) ایران و آمریکا، *پژوهشنامه مالیات*، ۲۷ (۴۴)، ۴۷-۶۹.
- * برزیده، فرخ، باباجانی، جعفر و عبدالهی، احمد، (۱۳۹۷)، طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد، *دانش حسابرسی*، شماره ۷۱، ۳۶-۵.
- * توکلی، محمد، خواجهی، شکراله و ولی پور، هاشم، (۱۳۹۷)، ارزیابی تأثیر شکاف پاسخ‌گویی بیرونی سازمان امور مالیاتی بر اقبال عمومی و درآمدهای مالیاتی، *پژوهشنامه مالیات*، ۲۶ (۳۹)، ۶۹-۹۲.
- * خوشحال، فائزه و خوشحال، امین، (۱۳۹۹)، چالش‌های حقوق شهروندی و مؤدیان مالیاتی، *پژوهشنامه مالیات*، ۲۷ (۴۴)، ۱۶۷-۱۸۵.
- * رنجبر، همایون، صامتی، مجید و مالیان، مهسا، (۱۳۹۵)، امکان جایگزینی درآمدهای مالیاتی با درآمدهای نفتی (مطالعه موردی ایران)، *اقتصاد کاربردی*، ۶ (۱۹)، ۲۷-۳۸.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون، نیکومرام، هاشم و جلیلی، آرزو، (۱۳۹۲)، تأثیر سوگیری‌های قضاوتی بر کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت، *حسابداری مدیریت*، ۱ (۱۶)، ۷۵-۹۰.
- * زنده‌دل برون، محمدرضا، (۱۳۹۵)، بررسی عدالت مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، *پژوهش ملل*، ۱ (۹)، ۵۵-۶۲.
- * طاهری، تازی، (۱۳۹۰)، اصل برابری و عدالت مالیاتی در آیین حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین، تهران، شهر دانش.
- * قادری، بهمن، کفعمی، مهدی و کریمی حصار، فرشاد، (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر عوامل مالی و غیرمالی موثر بر شکاف مالیاتی، *فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۱ (۲)، ۱-۱۶.
- * Creswell J. (2005). *Educational research: Planning, conducting and evaluating quantitative and qualitative research*. 2nd ed. Oxford: Oxford University Press.
- * Creswell, J.W. (2007). *Qualitative inquiry and research design, choosing among five approaches*. 2nd Edition. California: Sage Publication.
- * da Silva, F. P., Guerreiro, R., & Flores, E. (2019). Voluntary versus enforced tax compliance: the

یادداشت‌ها

¹ da Silva & et al.
² Jahnke & Weisser
³ Nyarkpoh
⁴ Ueda
⁵ Creswell
⁶ Strauss & Corbin