

Developing an Appropriate Tax Litigation Model to Reduce the Risk of Tax Arrears in Tax Litigation Centers

1. Mojtaba Mohammadzadeh[✉]: Department of Accounting and Finance, Bi.C., Islamic Azad University, Birjand, Iran

2. Habibollah Nakhaei^{✉*}: Department of Accounting and Finance, Bi.C., Islamic Azad University, Birjand, Iran. Email: habibollahnakhaei@iau.ac.ir (Corresponding Author)

3. Zohreh Hajiha[✉]: Department of Accounting, ST.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran

4. Karim Nakhaei[✉]: Department of Accounting and Finance, Bi.C., Islamic Azad University, Birjand, Iran

Article history



Received: 25 March 2026

Revised: 18 August 2026

Accepted: 26 August 2026

Initial Publish: 29 August 2026

Final Publish: 20 February 2027

Abstract:

This study aimed to develop and validate an appropriate tax litigation model by identifying the key components contributing to the reduction of tax arrears risk in tax litigation centers. This applied-developmental, cross-sectional qualitative study employed an inductive approach. The study population comprised experts and professionals in taxation and tax litigation who were selected through purposive sampling. Data were collected through 12 semi-structured interviews until theoretical saturation was achieved and were analyzed using thematic analysis based on the Braun and Clarke framework. Initially, 109 primary codes were extracted and subsequently organized into related categories and overarching themes through secondary coding. Coding reliability was assessed using Cohen's kappa coefficient. The identified components were subsequently screened and finalized through a two-round fuzzy Delphi process using triangular fuzzy numbers and the judgments of 12 experts. The thematic analysis indicated that an appropriate tax litigation model is multidimensional, encompassing professional expertise and experience of litigation board members, transparency of tax laws and regulations, institutional efficiency, procedural justice and impartiality, timeliness and accuracy of proceedings, quality of case documentation, digitalization and intelligent processes, quality of legal reasoning, tax arrears risk management, specialized training, professional ethics, effective taxpayer–tax authority interaction, taxpayer awareness, pre-litigation mechanisms, supervision, performance evaluation, institutional coordination, and localization of the litigation model. The kappa coefficient was 0.743, indicating satisfactory coding reliability. In the first fuzzy Delphi round, the defuzzified values of all indicators exceeded the 0.70 acceptance threshold. Expert consensus was achieved in the second round, resulting in the retention and final approval of all 19 indicators. The proposed model demonstrates that reducing tax arrears risk requires an integrated and systemic approach combining institutional and procedural reforms with professional competence, risk management, transparency, procedural fairness, interorganizational coordination, and digital technologies. Implementing this framework may accelerate case resolution, prevent the accumulation of tax arrears, improve the quality of tax adjudication, and strengthen taxpayer trust and voluntary tax compliance.

Keywords: Tax Litigation; Tax Arrears Risk; Thematic Analysis; Fuzzy Delphi; Risk Management; Tax System

Citation: Mohammadzadeh, M., Nakhaei, H., Hajiha, Z., & Nakhaei, K. (2026). Developing an Appropriate Tax Litigation Model to Reduce the Risk of Tax Arrears in Tax Litigation Centers. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 4(6), 1-25.



Copyright: © 2026 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Extended Abstract**Introduction**

Taxation constitutes one of the most important and sustainable sources of public revenue and plays a central role in financing government expenditure, supporting economic development, redistributing income, and providing public services. The effectiveness of a tax system, however, depends not only on the capacity of the tax authority to identify taxable activities and determine tax liabilities but also on its ability to collect assessed taxes in a timely manner and resolve disputes efficiently. Persistent tax arrears can undermine fiscal planning, reduce the predictability of government revenues, weaken perceptions of tax equity, and create incentives for delayed compliance. In the Iranian economy, tax evasion and deficiencies in tax collection have been identified as important challenges affecting public revenues and broader macroeconomic performance (Damen Keshideh & Asghari, 2019). Tax arrears should therefore be viewed not merely as unpaid liabilities but as the outcome of interacting legal, administrative, behavioral, and institutional processes. Dynamic examination of tax arrears has similarly emphasized that delayed collection emerges through interactions among assessment, determination, dispute resolution, and collection processes (Mahdian Rad, 2021).

Tax adjudication is particularly important within this process because disputes between taxpayers and tax authorities can significantly delay the finalization and collection of tax liabilities. Excessive procedural stages, prolonged hearings, inefficient documentation, inconsistent interpretations of tax legislation, and delays in issuing final decisions may transform otherwise collectible tax liabilities into persistent arrears. Previous Iranian research has therefore emphasized the relationship between tax adjudication and the risk of tax arrears and has proposed risk-oriented approaches to the management of tax disputes (Sayyah et al., 2022). Similarly, strategies aimed at reducing delays in tax adjudication have highlighted the need to improve procedural efficiency, reduce unnecessary stages, and establish more systematic mechanisms for managing tax disputes (Yavari & Edrisian, 2018). Evaluations of Iranian tax adjudication authorities have also drawn attention to deficiencies in institutional arrangements and the need to strengthen specialization, independence, procedural consistency, and organizational efficiency (Shirzad Takchi & Karimi Jashni, 2020).

At the same time, tax adjudication is not merely an administrative mechanism for accelerating revenue collection. It represents an intersection between governmental fiscal authority and taxpayers' procedural rights. Effective tax adjudication should therefore combine efficiency with fairness, transparency, impartiality, reasoned decision-making, and protection of the right to appeal. Comparative examinations of modern tax dispute-resolution systems have emphasized specialized adjudicatory structures and the importance of balancing administrative effectiveness with taxpayers' rights (Ghanavati & Houshmandi, 2021). In the Iranian context, analysis of the new tax adjudication system with reference to principles of good administrative behavior has likewise emphasized transparency, accountability, impartiality, procedural fairness, and respect for taxpayers' rights as essential elements of legitimate tax adjudication (Hajipour Kandaroud et al., 2024). Administrative adjudication may consequently reduce tax delays only when procedural reforms preserve both efficiency and fairness (Arta et al., 2021).

The quality of adjudication also depends on the expertise and characteristics of the individuals participating in the decision-making process. Evidence from tax litigation demonstrates that professional representation may affect the management and outcomes of tax cases (Huang et al., 2018), while characteristics of tax-court judges have been associated with the resolution of corporate tax disputes (Lindsey et al., 2023). These findings underscore the importance of professional competence, legal

knowledge, financial expertise, and experience among members of tax adjudication boards. At the same time, tax disputes occur within a broader environment in which corporate tax behavior is influenced by financial distress, access to finance, capital structure, incentives, transparency, and disclosure practices (Benkraiem et al., 2025; Richardson et al., 2015; Tang et al., 2022; Xiang et al., 2025). Corporate tax avoidance has also been examined in relation to social responsibility and mandatory disclosure, indicating that taxpayer behavior is shaped by institutional and reputational mechanisms as well as direct enforcement (Huseynov & Klamm, 2012; Jiang et al., 2022). Increased tax transparency can further alter firms' incentives and the institutional demand for effective dispute-resolution mechanisms (Martini et al., 2025).

Another concern is that inefficient dispute-resolution mechanisms can themselves create incentives for strategic delay. Litigation may, under particular economic conditions, be used to defer tax payments, thereby generating financial benefits from postponement (Marjit et al., 2021). Consequently, tax adjudication systems require mechanisms capable of distinguishing legitimate disputes from cases involving avoidable delay and should incorporate risk identification, case prioritization, monitoring, and timely resolution. Risk-oriented approaches have also been proposed in tax auditing, emphasizing structured assessment and systematic prioritization of high-risk cases (Zareian & Hejazi, 2023). Moreover, research on tax evasion in specific Iranian economic environments confirms that tax noncompliance is multidimensional and is shaped by institutional, regulatory, economic, and administrative factors (Ghanbarinejad et al., 2023). Collectively, these studies demonstrate that reducing tax arrears requires an integrated model incorporating legal clarity, procedural justice, institutional efficiency, professional competence, digital infrastructure, risk management, taxpayer communication, and organizational coordination. Accordingly, the present study aimed to develop an appropriate tax adjudication model for reducing the risk of tax arrears in tax adjudication centers.

Materials and Methods

This study was applied-developmental in purpose and qualitative in methodological orientation. A cross-sectional and inductive design was employed to identify the principal dimensions and indicators required for an appropriate tax adjudication model. The study population consisted of experts and professionals with relevant experience in taxation and tax adjudication. Participants were selected purposively on the basis of their professional knowledge and direct familiarity with tax dispute-resolution processes.

Data were collected through semi-structured expert interviews. Twelve interviews were analyzed for the qualitative phase. The interview data were transcribed, reviewed, and subjected to thematic analysis based on the Braun and Clarke framework. Meaningful units were identified in the interview transcripts and coded systematically. Initial coding was followed by secondary coding, during which conceptually similar codes were grouped into categories, and the categories were subsequently integrated into overarching themes representing the principal dimensions of the proposed model.

The reliability of the coding process was evaluated through an independent coding procedure and Cohen's kappa coefficient. To further screen and validate the extracted dimensions and indicators, a fuzzy Delphi procedure was implemented. Expert judgments were expressed using triangular fuzzy numbers. Defuzzified values were calculated to determine the importance and acceptance of the indicators. The Delphi process was conducted in two rounds, and consensus among experts was evaluated on the basis of the predetermined acceptance and stability criteria.

Findings

The thematic analysis resulted in the extraction of 109 initial codes from the interview data. Through secondary coding and conceptual integration, these codes were organized into a multidimensional framework representing the major determinants of an appropriate tax adjudication system for reducing tax arrears risk.

The identified dimensions included the professional expertise and practical experience of tax adjudication board members; transparency and coherence of tax laws and regulations; institutional efficiency of tax dispute-resolution boards; procedural justice and impartiality; speed, accuracy, and timeliness of proceedings; quality of documentation and case-information registration; digitalization and intelligent management of adjudication processes; quality of decision-making and legal reasoning in issued rulings; tax arrears risk management; specialized training and continuous professional development; professional ethics, administrative integrity, and management of conflicts of interest; effective interaction among taxpayers, tax auditors, and adjudication authorities; taxpayer education and transparency; pre-adjudication and early dispute-resolution mechanisms; internal and external supervision; performance evaluation of adjudication centers and boards; interinstitutional coordination; localization of the tax adjudication model; and the expected outcomes of implementing the proposed framework.

The reliability assessment yielded a kappa coefficient of 0.743, indicating an acceptable level of agreement and supporting the reliability of the coding process. The fuzzy Delphi analysis subsequently confirmed the importance of the extracted indicators. In the first Delphi round, the defuzzified scores of all proposed indicators exceeded the predetermined acceptance threshold of 0.70; therefore, no indicator was eliminated. In the second round, changes in expert evaluations were below the specified threshold for disagreement, indicating convergence and stability of expert judgments. The Delphi process was consequently terminated after the second round, with all 19 indicators retained as the final components of the model.

The results further indicated that tax arrears risk management, digitalization and intelligent process management, professional expertise and experience, and the speed and accuracy of adjudication were among the particularly important components of the proposed framework. The model nevertheless demonstrated that these dimensions should not be interpreted independently, as the effectiveness of tax adjudication depends on their coordinated implementation within an integrated institutional system.

Discussion and Conclusion

The findings indicate that reducing tax arrears through improvements in tax adjudication requires a systemic rather than fragmented approach. Tax arrears emerge through the cumulative effects of delayed proceedings, incomplete documentation, inconsistent interpretations, inadequate risk identification, weak coordination, and inefficient communication. Accordingly, interventions addressing only one aspect of adjudication are unlikely to produce sustainable reductions in arrears. The proposed model integrates structural, procedural, professional, technological, and behavioral dimensions and therefore provides a comprehensive framework for improving both the efficiency and legitimacy of tax adjudication.

Professional competence appears to be a foundational element of the model. Tax disputes frequently involve complex interactions among tax legislation, accounting information, financial documentation, administrative procedures, and judicial principles. Consequently, experienced and well-trained adjudicators are better positioned to assess evidence accurately, interpret legal provisions consistently, and issue sufficiently reasoned decisions. Continuous professional education should therefore be treated as an organizational requirement rather than an optional activity.

The findings also highlight the interdependence of procedural justice and administrative efficiency. Faster adjudication alone cannot constitute a successful reform if it compromises impartiality, taxpayers' right to present evidence, or the quality of legal reasoning. Conversely, procedural protections that operate within excessively lengthy or poorly managed processes may contribute to delayed collection. An effective system must therefore establish a balance between timely resolution and procedural fairness.

Digitalization and integrated information systems emerged as another central component. Electronic files, standardized registration procedures, online access to case information, interoperable databases, and automated monitoring of procedural deadlines can reduce information loss, duplication, and administrative delay. When combined with risk-based case prioritization, these technologies can facilitate earlier identification of high-risk liabilities and enable adjudication resources to be directed toward cases with the greatest potential for becoming tax arrears.

The results further suggest that effective tax adjudication should begin before a case formally reaches an adjudication board. Early review, clarification of taxpayer concerns, mediation, improved communication, and resolution of simple disputes at initial stages can reduce unnecessary referrals and allow specialized adjudication resources to focus on complex cases. Taxpayer education is equally important because incomplete knowledge of appeal rights, required documentation, procedural stages, and legal obligations may generate avoidable disputes and procedural errors.

Overall, the proposed model demonstrates that an appropriate tax adjudication system for reducing tax arrears risk should combine professional specialization, legal transparency, institutional independence and efficiency, procedural justice, timely decision-making, reliable documentation, digital technologies, risk-based management, ethical standards, taxpayer communication, pre-adjudication mechanisms, effective supervision, performance evaluation, interinstitutional coordination, and adaptation to the legal and administrative context of the Iranian tax system. The confirmation of all 19 indicators through the fuzzy Delphi process provides expert-based support for the comprehensiveness of the framework. Implementation of this model may contribute to faster determination of tax liabilities, prevention of unnecessary accumulation of arrears, improved quality and consistency of adjudicatory decisions, greater taxpayer confidence, and ultimately stronger voluntary tax compliance and more efficient collection of public revenues.

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding

According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

ارائه الگوی مناسب دادرسی مالیاتی به منظور کاهش ریسک معوقات مالیاتی در مراکز دادرسی



تاریخچه مقاله

تاریخ دریافت: ۵ فروردین ۱۴۰۵

تاریخ بازنگری: ۲۷ مرداد ۱۴۰۵

تاریخ پذیرش: ۴ شهریور ۱۴۰۵

تاریخ چاپ اولیه: ۷ شهریور ۱۴۰۵

تاریخ چاپ نهایی: ۱ اسفند ۱۴۰۵

۱. مجتبی محمدزاده^{ID}: گروه حسابداری و مالی، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران

۲. حبیب اله نخعی^{ID*}: گروه حسابداری و مالی، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران. ایمیل:

habibollahnakhaei@iau.ac.ir (نویسنده مسئول)

۳. زهره حاجیها^{ID}: گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

۴. کریم نخعی^{ID}: گروه حسابداری و مالی، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران

چکیده

هدف پژوهش حاضر ارائه و اعتبارسنجی الگویی مناسب برای دادرسی مالیاتی با تأکید بر شناسایی مؤلفه‌های مؤثر در کاهش ریسک معوقات مالیاتی در مراکز دادرسی بود. پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی-توسعه‌ای، از نظر رویکرد کیفی، مقطعی و مبتنی بر استدلال استقرایی بود. جامعه پژوهش را خبرگان و متخصصان حوزه مالیات و دادرسی مالیاتی تشکیل دادند که با روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند. داده‌ها از طریق ۱۲ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته و تا دستیابی به اشباع نظری گردآوری و با استفاده از تحلیل تم مبتنی بر چارچوب براون و کلارک تحلیل شدند. در مرحله نخست، ۱۰۹ کد اولیه استخراج و از طریق کدگذاری ثانویه در مقوله‌ها و تم‌های اصلی سازمان‌دهی شدند. پایایی کدگذاری با ضریب کاپا ارزیابی شد. سپس، برای غربالگری و نهایی‌سازی مؤلفه‌ها، تکنیک دلفی فازی با استفاده از اعداد فازی مثلثی و دیدگاه ۱۲ خبره در دو راند اجرا شد. نتایج تحلیل تم نشان داد که الگوی مناسب دادرسی مالیاتی ماهیتی چندبعدی دارد و مؤلفه‌هایی شامل تخصص و تجربه حرفه‌ای اعضای هیأت‌ها، شفافیت قوانین، کارآمدی ساختار نهادی، عدالت و بی‌طرفی، سرعت و دقت رسیدگی، کیفیت مستندسازی، دیجیتالی‌سازی و هوشمندسازی، کیفیت استدلال آراء، مدیریت ریسک معوقات، آموزش تخصصی، اخلاق حرفه‌ای، تعامل مؤثر با مؤدیان، آگاهی‌بخشی، سازوکارهای پیش‌دادرسی، نظارت، ارزیابی عملکرد، هماهنگی نهادی و بومی‌سازی را دربرمی‌گیرد. ضریب کاپا برابر با ۰.۷۴۳ بود که پایایی مطلوب کدگذاری را تأیید کرد. در راند نخست دلفی، مقادیر فازی‌زدایی‌شده تمامی شاخص‌ها بالاتر از آستانه پذیرش ۰.۷۰ قرار گرفت و در راند دوم، توافق خبرگان حاصل شد؛ در نتیجه، هر ۱۹ شاخص به‌عنوان شاخص‌های نهایی مدل پذیرفته شدند. الگوی پیشنهادی نشان می‌دهد کاهش ریسک معوقات مالیاتی مستلزم رویکردی یکپارچه و سیستمی است که اصلاحات نهادی و رویه‌ای را با تخصص حرفه‌ای، مدیریت ریسک، شفافیت، عدالت، هماهنگی سازمانی و بهره‌گیری از فناوری‌های دیجیتال تلفیق کند. اجرای این الگو می‌تواند به تسریع تعیین تکلیف پرونده‌ها، کاهش شکل‌گیری معوقات، بهبود کیفیت دادرسی و افزایش اعتماد و تمکین مالیاتی مؤدیان کمک کند.

کلیدواژگان: دادرسی مالیاتی؛ ریسک معوقات مالیاتی؛ تحلیل تم؛ دلفی فازی؛ مدیریت ریسک؛ نظام مالیاتی.

شیوه استناددهی: محمدزاده، مجتبی، نخعی، حبیب اله، حاجیها، زهره، و نخعی، کریم. (۱۴۰۵). ارائه الگوی مناسب دادرسی مالیاتی به منظور کاهش ریسک معوقات مالیاتی در مراکز دادرسی. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۴(۶)، ۱-۲۵.



مالیات یکی از مهم‌ترین ابزارهای تأمین مالی دولت‌ها و از ارکان اساسی سیاست‌گذاری اقتصادی، بازتوزیع درآمد، تأمین کالاها و خدمات عمومی و پشتیبانی از برنامه‌های توسعه‌ای به شمار می‌رود. کارآمدی نظام مالیاتی نه تنها به توانایی دولت در شناسایی پایه‌های مالیاتی و تعیین میزان مالیات وابسته است، بلکه به ظرفیت این نظام برای وصول به موقع مطالبات، حل و فصل اختلافات، کاهش فرار و اجتناب مالیاتی و ایجاد اعتماد در میان مؤدیان نیز ارتباط دارد. در اقتصادی که درآمدهای مالیاتی سهم مهمی در تأمین منابع عمومی دارند، تأخیر در قطعی شدن بدهی‌های مالیاتی یا وصول آن‌ها می‌تواند جریان درآمدی دولت را مختل کرده و برنامه‌ریزی بودجه‌ای را با عدم اطمینان مواجه سازد. از سوی دیگر، گسترش معوقات مالیاتی می‌تواند نشانه‌ای از وجود نارسایی در فرایندهای تشخیص، رسیدگی، اعتراض، دادرسی و وصول باشد. در ایران نیز مسئله فرار مالیاتی و پیامدهای آن بر متغیرهای کلان اقتصادی از جمله رشد اقتصادی مورد توجه قرار گرفته و ضرورت اصلاح سازوکارهای مالیاتی برای کاهش این پدیده مورد تأکید بوده است (Damen, 2019; Keshideh & Asghari, 2019). بنابراین، مدیریت مؤثر مطالبات مالیاتی مستلزم توجه هم‌زمان به ابعاد اقتصادی، حقوقی، سازمانی و رفتاری نظام مالیاتی است.

یکی از مهم‌ترین پیامدهای ناکارآمدی در نظام وصول، شکل‌گیری و انباشت معوقات مالیاتی است. معوقات مالیاتی را نمی‌توان صرفاً به عنوان یک بدهی حسابداری یا تأخیر کوتاه‌مدت در پرداخت در نظر گرفت؛ بلکه افزایش آن می‌تواند بر قابلیت پیش‌بینی درآمدهای عمومی، جریان نقدی دولت، عدالت مالیاتی و حتی رفتار آینده مؤدیان اثرگذار باشد. تحلیل پویای معوقات مالیاتی نشان می‌دهد که انباشت بدهی‌ها نتیجه تعامل مجموعه‌ای از عوامل مرتبط با تشخیص، تعیین تکلیف، مدت‌زمان رسیدگی و وصول است و از این رو مدیریت معوقات نیازمند شناخت سازوکارهای ایجاد و استمرار آن‌هاست (Mahdian Rad, 2021). بر همین اساس، در پژوهش‌های داخلی نیز تلاش شده است تا با رویکردی مبتنی بر دادرسی مالیاتی، مدلی برای شناسایی ریسک معوقات ارائه شود؛ زیرا طولانی شدن اختلافات، تأخیر در قطعیت بدهی و نبود سازوکارهای مناسب مدیریت ریسک می‌تواند احتمال تبدیل بدهی مالیاتی به معوقه را افزایش دهد (Sayyah et al., 2022). این دیدگاه، دادرسی مالیاتی را از یک فرایند صرفاً حقوقی فراتر برده و آن را بخشی از نظام مدیریت ریسک درآمدهای مالیاتی تلقی می‌کند.

در این چارچوب، دادرسی مالیاتی یکی از حلقه‌های تعیین‌کننده در زنجیره تشخیص تا وصول مالیات است. اختلاف میان مؤدی و سازمان مالیاتی در بسیاری از نظام‌های مالیاتی اجتناب‌ناپذیر است؛ اما آنچه اهمیت دارد، وجود سازوکاری شفاف، سریع، عادلانه و تخصصی برای حل این اختلاف است. هرچه فرایند دادرسی پیچیده‌تر، چندمرحله‌ای‌تر و زمان‌برتر باشد، احتمال تأخیر در قطعی شدن مالیات و در نتیجه افزایش معوقات بیشتر خواهد شد. مطالعه راهکارهای کاهش اطلاع دادرسی مالیاتی در ایران نشان داده است که اصلاح ساختارها و رویه‌های رسیدگی، کاهش مراحل زائد و بهبود مدیریت فرایند می‌تواند نقش مهمی در کاهش تأخیرهای دادرسی داشته باشد (Yavari & Edrisian, 2018). همچنین بررسی وضعیت موجود و مطلوب مراجع دادرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور بر ضرورت توجه به ساختار مراجع، نحوه رسیدگی، استقلال، تخصص و کارآمدی آن‌ها دلالت دارد (Shirzad Takchi & Karimi Jashni, 2020). بنابراین، کیفیت دادرسی مالیاتی می‌تواند مستقیماً بر سرعت تعیین تکلیف پرونده‌ها و غیرمستقیماً بر سطح معوقات مالیاتی تأثیر بگذارد.

دادرسی مالیاتی از منظر حقوق عمومی نیز دارای اهمیتی اساسی است، زیرا در نقطه تلاقی اقتدار مالی دولت و حقوق مؤدیان قرار دارد. از یک سو، دولت باید توانایی وصول درآمدهای قانونی خود را حفظ کند و از سوی دیگر، مؤدی باید از حق اعتراض، حق دفاع، دسترسی به مرجع بی‌طرف، شفافیت فرایند و برخورداری از تصمیم مستدل برخوردار باشد. مقایسه نظام‌های مختلف نشان داده است که الگوهای نوین دادرسی مالیاتی بر ایجاد مراجع تخصصی، تضمین حقوق مؤدیان، استقلال نسبی مراجع رسیدگی و استفاده از روش‌های کارآمد حل اختلاف تأکید دارند (Ghanavati & Houshmandi, 2021). همچنین تحلیل نظام جدید دادرسی مالیاتی در ایران با توجه به اصول «رفتار خوب اداری» نشان می‌دهد که مؤلفه‌هایی نظیر بی‌طرفی، شفافیت، پاسخگویی، رعایت حقوق دفاعی و کارآمدی اداری برای ارتقای مشروعیت و کیفیت تصمیمات مالیاتی اهمیت دارند (Hajipour, 2024; Kandaroud et al., 2024). از این منظر، کاهش معوقات نباید از طریق محدود کردن حقوق مؤدیان دنبال شود، بلکه باید با طراحی فرایندی همراه باشد که هم حقوق طرفین را تضمین کند و هم از تأخیرهای غیرضروری جلوگیری نماید.

تجربه تطبیقی نیز نشان می‌دهد که دادرسی اداری کارآمد می‌تواند ابزاری برای کاهش وقفه مالیاتی باشد. مطالعه تطبیقی ایران و ایالات متحده نشان داده است که کیفیت ساختار رسیدگی به اختلافات مالیاتی، نحوه توزیع صلاحیت‌ها و ظرفیت حل اختلاف در مراحل اداری می‌تواند بر طول فرایند وصول و میزان تأخیر اثرگذار باشد (Arta et al., 2021). در همین راستا، پژوهش درباره نقش نمایندگان یا وکلای مالیاتی در دعاوی مربوط به مالیات بر ارث و هدایا نیز نشان می‌دهد که ویژگی‌های حرفه‌ای و نحوه مشارکت نمایندگان متخصص می‌تواند بر فرایند و نتایج دعاوی مالیاتی اثر داشته باشد (Huang et al., 2018). افزون بر این، بررسی ویژگی‌های قضات دادگاه مالیاتی ایالات متحده نشان می‌دهد که مشخصات و ویژگی‌های تصمیم‌گیرندگان می‌تواند با نحوه حل‌وفصل اختلافات مالیاتی شرکت‌ها مرتبط باشد (Lindsey et al., 2023). این شواهد بر اهمیت تخصص، تجربه، استقلال و کیفیت تصمیم‌گیری اعضای هیأت‌ها و مراجع دادرسی تأکید می‌کنند؛ عناصری که در طراحی هر الگوی مناسب دادرسی مالیاتی باید مورد توجه قرار گیرند.

یکی دیگر از ابعاد مهم مسئله، کیفیت قوانین و مقررات مالیاتی است. پیچیدگی، ابهام، تغییرات مکرر مقررات و تفاوت در تفسیر آن‌ها می‌تواند زمینه ایجاد اختلاف میان مؤدی و سازمان مالیاتی را فراهم سازد. هرچه امکان پیش‌بینی پیامدهای قانونی یک فعالیت اقتصادی برای مؤدی کمتر باشد، احتمال بروز اختلاف، اعتراض و ورود پرونده به مراحل دادرسی افزایش می‌یابد. در سطح بین‌المللی، افزایش شفافیت مالیاتی به‌عنوان یکی از راهکارهای مهم بهبود رفتار مالیاتی شرکت‌ها و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی مطرح شده است. پژوهش درباره آثار انگیزشی شفافیت مالیاتی و گزارش‌دهی کشور به کشور نشان می‌دهد که توسعه سازوکارهای شفافیت می‌تواند بر رفتار بنگاه‌ها و نیاز به سازوکارهای حل اختلاف و داوری تأثیرگذار باشد (Martini et al., 2025). همچنین شواهد مرتبط با افشای اجباری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها حاکی از آن است که افزایش الزامات افشا می‌تواند پیامدهایی برای رفتار اجتناب مالیاتی شرکت‌ها داشته باشد (Jiang et al., 2022). بنابراین، شفافیت در نظام مالیاتی باید هم در سطح قوانین و تکالیف مؤدیان و هم در سطح فرایند رسیدگی، دلایل تصمیمات و آرای صادره مورد توجه قرار گیرد.

فرار و اجتناب مالیاتی نیز از عوامل مرتبط با شکل‌گیری اختلافات و مطالبات وصول‌نشده هستند. مطالعات داخلی نشان داده‌اند که فرار مالیاتی در مناطق آزاد تجاری-اقتصادی تحت تأثیر مجموعه‌ای از عوامل نهادی، اقتصادی و اجرایی قرار دارد و مقابله با آن نیازمند رویکردی چندبعدی است (Ghanbarinejad et al., 2023). در سطح بنگاه نیز تصمیم برای اجتناب مالیاتی می‌تواند از وضعیت مالی، انگیزه‌های اقتصادی و ساختار تأمین مالی تأثیر بپذیرد. برای نمونه، پژوهش‌های بین‌المللی نشان داده‌اند که دسترسی شرکت‌ها به منابع مالی با رفتار اجتناب مالیاتی مرتبط است و شرایط تأمین مالی می‌تواند انگیزه‌های مالیاتی شرکت را تغییر دهد (Benkraiem et al., 2025). همچنین ساختار هم‌زمان مالکیت بدهی و حقوق صاحبان سهام می‌تواند با رفتار اجتناب مالیاتی شرکت‌ها ارتباط داشته باشد (Tang et al., 2022). این یافته‌ها نشان می‌دهند که ریسک مالیاتی صرفاً محصول ضعف اجرای قانون نیست، بلکه متأثر از انگیزه‌های اقتصادی و ساختار تصمیم‌گیری مؤدیان نیز هست.

از سوی دیگر، وضعیت مالی شرکت می‌تواند نقش مهمی در میزان تمایل آن به استفاده از راهبردهای کاهش مالیات داشته باشد. پژوهش Richardson و همکاران درباره دوره بحران مالی جهانی نشان داده است که فشار و درماندگی مالی می‌تواند با رفتار اجتناب مالیاتی شرکت‌ها ارتباط داشته باشد (Richardson et al., 2015). به همین ترتیب، سیاست‌های مشوق نوآوری نیز ممکن است پیامدهای مالیاتی ناخواسته‌ای ایجاد کنند؛ چنان‌که شواهد به‌دست‌آمده از چین نشان داده است مشوق‌های نوآوری می‌توانند با رفتار اجتناب مالیاتی شرکت‌ها مرتبط باشند (Xiang et al., 2025). این موضوع اهمیت آن را نشان می‌دهد که نظام مالیاتی در شناسایی پرونده‌های پرریسک تنها بر ویژگی‌های شکلی اظهارنامه یا سوابق مؤدی تکیه نکند، بلکه مجموعه‌ای از متغیرهای مالی و اقتصادی را نیز در ارزیابی ریسک در نظر گیرد. در این راستا، ارائه مدل‌های ریسک حسابرسی مالیاتی در قالب طرح جامع مالیاتی نیز نشان‌دهنده حرکت به سوی تصمیم‌گیری مبتنی بر ریسک و اولویت‌بندی پرونده‌ها بر اساس شاخص‌های ساختاری و تحلیلی است (Zareian & Hejazi, 2023).

رفتار مالیاتی شرکت‌ها علاوه بر عوامل مالی، از متغیرهای نهادی و اجتماعی نیز تأثیر می‌پذیرد. بررسی ارتباط میان اجتناب مالیاتی، مدیریت مالیات و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها نشان داده است که راهبردهای مالیاتی را می‌توان در چارچوبی گسترده‌تر از پاسخگویی و رفتار سازمانی تحلیل کرد (Huseynov & Klamm, 2012). چنین رویکردی تأکید می‌کند که تمکین مالیاتی تنها نتیجه اجبار قانونی نیست و ادراک بنگاه از مسئولیت اجتماعی، مشروعیت نظام مالیاتی و هزینه‌های اعتباری رفتارهای اجتنابی نیز می‌تواند در

تصمیم‌گیری مؤثر باشد. بر همین مبنا، ارتباط میان سیاست‌های افشای مسئولیت اجتماعی و اجتناب مالیاتی نیز نشان می‌دهد که افزایش نظارت عمومی و اطلاعات در دسترس ذی‌نفعان می‌تواند رفتار مالیاتی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد (Liang et al., 2022). این موضوع برای نظام دادرسی مالیاتی نیز اهمیت دارد، زیرا تصمیمات شفاف، مستدل و منصفانه می‌توانند اعتماد به فرایند مالیاتی را تقویت کرده و انگیزه تمکین داوطلبانه را افزایش دهند.

هم‌زمان، باید توجه داشت که ساختار دادرسی در صورت وجود انگیزه‌های نامناسب می‌تواند خود به ابزاری برای به تعویق انداختن پرداخت مالیات تبدیل شود. پژوهش درباره «فرار مالیاتی از طریق تعویق مالیات» نشان داده است که در برخی شرایط، دادخواهی صوری می‌تواند به‌عنوان راهبردی برای به تأخیر انداختن پرداخت بدهی مالیاتی مورد استفاده قرار گیرد، به‌ویژه زمانی که منافع حاصل از تأخیر از هزینه‌های آن بیشتر باشد (Marjit et al., 2021). این یافته اهمیت کنترل پرونده‌های در معرض اطاله عمدی و ایجاد سازوکارهایی برای تفکیک اعتراض‌های مشروع از رفتارهای فرصت‌طلبانه را آشکار می‌سازد. بنابراین، یک الگوی مناسب دادرسی باید ضمن تضمین کامل حق اعتراض، از طریق زمان‌بندی مشخص، مدیریت هوشمند پرونده، کنترل مواعد و اولویت‌بندی مبتنی بر ریسک، امکان استفاده ابزاری از دادرسی برای تعویق پرداخت را کاهش دهد.

از منظر سازمانی نیز کیفیت دادرسی تا حد زیادی به هماهنگی میان واحدهای مختلف نظام مالیاتی وابسته است. فرایند مالیات از تشخیص آغاز و از مسیر اعتراض، رسیدگی، صدور رأی، قطعی و وصول ادامه می‌یابد؛ در نتیجه، هرگونه گسست اطلاعاتی یا رویه‌ای میان این مراحل می‌تواند به تأخیر و انباشت پرونده‌ها منجر شود. عدم دسترسی متقابل واحدها به اطلاعات، ضعف استانداردهای مستندات، نبود سامانه یکپارچه و تفاوت رویه‌های اجرایی می‌تواند کار اعضای مراجع دادرسی را دشوار سازد. این مسئله با افزایش حجم داده‌ها و پیچیده‌تر شدن معاملات اقتصادی اهمیت بیشتری یافته است. به همین دلیل، حرکت به سمت دیجیتال‌سازی، یکپارچه‌سازی داده‌ها و مدیریت ریسک می‌تواند ظرفیت نظام مالیاتی برای شناسایی سریع اختلافات، تعیین اولویت پرونده‌ها و کوتاه‌کردن زمان رسیدگی را افزایش دهد. مطالعات مرتبط با ریسک حسابرسی مالیاتی نیز بر اهمیت مدل‌های ساختاری و تحلیلی برای طبقه‌بندی و مدیریت پرونده‌ها تأکید کرده‌اند (Zareian & Hejazi, 2023).

در کنار زیرساخت و فناوری، کیفیت سرمایه انسانی در دادرسی مالیاتی نقشی تعیین‌کننده دارد. رسیدگی به اختلافات مالیاتی مستلزم دانش هم‌زمان حقوقی، مالی، حسابداری و رویه‌ای است و در بسیاری از پرونده‌ها، اعضای مرجع رسیدگی باید مجموعه‌ای از مستندات پیچیده، گزارش‌های ممیزی و استدلال‌های حقوقی را ارزیابی کنند. از این رو، تخصص و تجربه اعضای هیأت‌ها، آشنایی آنان با قوانین مالیات‌های مستقیم و ارزش افزوده، رویه‌های قضایی و آرای مراجع بالاتر، و توانایی تحلیل مالی می‌تواند بر کیفیت و ثبات آرا اثر بگذارد. شواهد مربوط به نقش ویژگی‌های تصمیم‌گیرندگان در حل اختلافات مالیاتی مؤید آن است که ساختار نیروی انسانی و صلاحیت حرفه‌ای باید به‌عنوان یکی از اجزای اصلی طراحی نظام دادرسی در نظر گرفته شود (Lindsey et al., 2023). همچنین مطالعه نقش نمایندگان حرفه‌ای در دعاوی مالیاتی نشان می‌دهد که تخصص بازیگران حاضر در فرایند می‌تواند در کیفیت رسیدگی و نتیجه نهایی اثرگذار باشد (Huang et al., 2018).

افزون بر تخصص، رعایت اخلاق حرفه‌ای، استقلال و مدیریت تعارض منافع برای مشروعیت دادرسی مالیاتی ضروری است. مؤدی زمانی به تصمیم مرجع مالیاتی اعتماد می‌کند که فرایند رسیدگی را بی‌طرفانه، شفاف و مبتنی بر قانون تلقی نماید. هرگونه تصور از نفوذ غیررسمی، جانبداری، فشار سازمانی یا اعمال سلیقه شخصی می‌تواند اعتماد مؤدی را کاهش داده و احتمال اعتراض‌های مکرر را افزایش دهد. رویکردهای جدید دادرسی مالیاتی در نظام‌های مختلف بر ایجاد توازن میان کارآمدی اداری و تضمین‌های دادرسی منصفانه تأکید دارند (Ghanavati & Houshmandi, 2021). همچنین اصول برگرفته از رفتار خوب اداری بر ضرورت پاسخگویی، ارائه دلایل کافی برای تصمیم، رعایت انصاف و احترام به حقوق اشخاص تأکید می‌کنند (Hajipour Kandaroud et al., 2024). بنابراین، مؤلفه‌های اخلاقی و حقوقی باید در کنار شاخص‌های سرعت و کارایی قرار گیرند؛ زیرا کاهش زمان رسیدگی در صورتی مطلوب است که به کاهش کیفیت تصمیم‌گیری یا تضییع حقوق مؤدی منجر نشود.

یکی دیگر از ارکان مهم الگوی دادرسی کارآمد، توسعه سازوکارهای پیش‌دادرسی و حل اختلاف در مراحل اولیه است. همه اختلافات مالیاتی لزوماً نیازمند ورود به فرایند کامل دادرسی نیستند و برخی از آن‌ها می‌توانند از طریق توضیح مؤثر، اصلاح اشتباه، تبادل مستندات، بازبینی اولیه یا سازوکارهای توافقی حل شوند. افزایش ظرفیت حل اختلاف پیش از ارجاع رسمی می‌تواند بار پرونده‌های مراجع دادرسی را کاهش داده و امکان تمرکز بیشتر بر پرونده‌های پیچیده و پرریسک را فراهم کند. مطالعات مربوط به کاهش اطاله دادرسی مالیاتی و دادرسی اداری اختلافات نشان داده‌اند که اصلاح مراحل اولیه و استفاده از سازوکارهای مناسب حل اختلاف می‌تواند در کاهش تأخیر نقش داشته باشد (Arta et al., 2023).

(2021; Yavari & Edrisian). در چنین الگویی، هدف تنها افزایش سرعت صدور رأی نیست، بلکه مدیریت جریان ورود پرونده‌ها و جلوگیری از تبدیل اختلافات ساده و قابل حل به پرونده‌های طولانی و بدهی‌های معوق است.

در سطح کلان‌تر، پیشگیری از معوقات مستلزم پیوند میان مدیریت ریسک، دادرسی و سیاست‌های تمکین است. سیاست‌های مالیاتی زمانی اثربخش‌تر خواهند بود که مؤدیان از قواعد روشن، دسترسی آسان به اطلاعات، رفتار حرفه‌ای کارکنان و امکان دفاع مؤثر برخوردار باشند و در عین حال احتمال شناسایی رفتارهای پرریسک و عدم تمکین را بالا بدانند. مطالعات بین‌المللی نشان می‌دهند که رفتار اجتناب مالیاتی می‌تواند تحت تأثیر فشارهای مالی، ساختار تأمین مالی، سیاست‌های تشویقی و الزامات شفافیت قرار گیرد (Benkraiem et al., 2025; Martini et al., 2025; Richardson et al., 2015; Tang et al., 2022). همچنین پیامدهای مسئولیت اجتماعی و افشا بر رفتار مالیاتی نشان می‌دهد که ابعاد اعتماد، شهرت و پاسخگویی را نمی‌توان از تحلیل تمکین جدا کرد (Huseynov & Klamme, 2012). از این رو، الگوی مناسب دادرسی باید هم توانایی حل اختلاف را داشته باشد و هم در چارچوب وسیع‌تر مدیریت ریسک مالیاتی، پیشگیری از معوق‌شدن مطالبات و تقویت تمکین داوطلبانه عمل کند.

مرور پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که هر یک از مطالعات موجود بخشی از مسئله را مورد توجه قرار داده‌اند. برخی پژوهش‌ها بر عوامل فرار مالیاتی تمرکز کرده‌اند (Sayyah et al., 2023; Ghanbarinejad et al., 2023; Damen Keshideh & Asghari, 2019)، گروهی دیگر به ریسک معوقات یا حسابرسی مالیاتی پرداخته‌اند (Seyyeh et al., 2023; Zareian & Hejazi, 2022)، و مطالعات حقوقی بیشتر به ساختار و اصول دادرسی مالیاتی، اطلاع‌رسانی، رسدگی و حقوق مؤدیان توجه داشته‌اند (Ghanavati & Houshmandi, 2021; Hajipour Kandaroud et al., 2024; Shirzad Takchi & Karimi Jashni, 2020). در ادبیات بین‌المللی نیز بخش مهمی از پژوهش‌ها معطوف به عوامل تعیین‌کننده اجتناب مالیاتی، شفافیت، مسئولیت اجتماعی، ساختار مالی یا ویژگی‌های تصمیم‌گیرندگان بوده است (Huang et al., 2018; Huseynov & Xiang et al., 2025; Richardson et al., 2015; Marjit et al., 2021; Lindsey et al., 2023; Jiang et al., 2022; Klamme, 2012). با وجود ارزش این مطالعات، همچنان نیاز به الگویی جامع احساس می‌شود که دادرسی مالیاتی را نه فقط از منظر حقوقی یا اداری، بلکه به‌عنوان یک نظام چندبعدی برای مدیریت ریسک معوقات بررسی کند.

این خلأ زمانی اهمیت بیشتری می‌یابد که دادرسی مالیاتی را یک سیستم متشکل از عناصر انسانی، ساختاری، حقوقی، فناورانه، اطلاعاتی و رفتاری در نظر بگیریم. در چنین سیستمی، تخصص اعضای هیأت‌ها بدون قوانین شفاف کافی نیست؛ شفافیت بدون سامانه‌های منسجم اطلاعاتی به کارایی کامل منجر نمی‌شود؛ دیجیتالی‌سازی بدون کنترل کیفیت تصمیمات نمی‌تواند تضمین‌کننده عدالت باشد؛ و سرعت رسیدگی در غیاب رعایت حق دفاع و بی‌طرفی ممکن است به افزایش اعتراض و بی‌اعتمادی منجر شود. از سوی دیگر، نظارت و ارزیابی عملکرد، هماهنگی میان نهادها، آموزش مؤدیان و سازوکارهای پیش‌دادرسی نیز می‌توانند نقش مکمل در کاهش ورود پرونده‌ها، کوتاه‌شدن چرخه رسیدگی و پیشگیری از تبدیل بدهی‌ها به معوقات داشته باشند. از این منظر، طراحی یک الگوی مناسب باید بتواند روابط میان این اجزا را به‌صورت منسجم توضیح داده و شاخص‌های مورد توافق خبرگان را برای اجرا و ارزیابی مشخص سازد.

در نتیجه، با توجه به نقش معوقات مالیاتی در کاهش کارایی درآمدی دولت، تأثیر اطلاع‌دادرسی بر زمان وصول، اهمیت رعایت حقوق مؤدیان، ضرورت تخصص‌گرایی مراجع رسیدگی، نیاز به مدیریت ریسک و دیجیتالی‌سازی فرایندها و نیز پراکندگی مطالعات موجود، انجام پژوهشی که بتواند مجموعه این ابعاد را در قالب یک چارچوب منسجم تلفیق کند ضروری به نظر می‌رسد؛ به‌ویژه آنکه پژوهش‌های اخیر نشان داده‌اند تصمیمات مالیاتی بنگاه‌ها در محیطی پیچیده از انگیزه‌های مالی، مشوق‌های اقتصادی، شفافیت، تأمین مالی و ساختارهای نهادی شکل می‌گیرند (Benkraiem et al., 2025; Martini et al., 2025; Xiang et al., 2025). بنابراین، نظام دادرسی مالیاتی برای پاسخ‌گویی مؤثر به این پیچیدگی باید از الگوی سنتی و صرفاً واکنشی فراتر رفته و به سمت ساختاری یکپارچه، مبتنی بر ریسک، حرفه‌ای، شفاف و فناورانه حرکت کند. هدف پژوهش حاضر، ارائه الگوی مناسب دادرسی مالیاتی به‌منظور کاهش ریسک معوقات مالیاتی در مراکز دادرسی است.

روش پژوهش و مواد

نوع هدف تحقیق کاربردی و توسعه‌ای است. تحقیق حاضر از نظر زمانی از نوع مقطعی و از نظر روش اجرا از نوع استقرایی می‌باشد. همچنین این پژوهش از نظر انجام از نوع کیفی می‌باشد. در دستیابی به اهداف کیفی مورد انتظار از رویکرد تحلیل تم و تکنیک دلفی فازی استفاده شده است. جامعه آماری شامل خبرگان و افراد فعال در حوزه مالیات می‌باشند. حجم نمونه تا حد اشباع نظری تعیین گردید. محقق از طریق مصاحبه با افراد خبره به این نتیجه رسیده است که پاسخ‌ها غالباً به مرز اشتراک رسیده و نظرات جدید ارائه نمی‌گردد و نهایتاً با ۱۳ نفر مصاحبه را به انجام رسید. روش گردآوری اطلاعات مصاحبه ساختار یافته بوده است.

یافته‌ها

ابتدا مصاحبه‌های انجام شده، با دقت بررسی گردید و پس از وارد کردن آنها در جداول، و جدا کردن جملات معنادار آنها در سطرهای مختلف، مفاهیم متنوع مورد استفاده در این تحقیق استخراج شدند. این مفاهیم با توجه به محتوای ظاهری، در دسته‌های مفهومی که در واقع نشان‌گر یک مفهوم مستقل می‌باشند، در ادامه کدگذاری شده است.

۱) کد گذاری اولیه:

هدف از کدگذاری اولیه، تجزیه مجموعه داده‌های کیفی گردآوری شده به کوچک‌ترین اجزای مفهومی ممکن است. در جداول بعدی، به شرح و بررسی کدگذاری‌های باز پرداخته شده است. در کدگذاری اولیه، کوچکترین واحدهای مفهومی در داده‌های کیفی گردآوری شده از طریق مصاحبه، با رویکرد اکتشافی استخراج می‌شوند.

جدول ۱. کد گذاری اولیه

ردیف	کد اولیه	منبع مصاحبه
۱	سابقه عضویت در هیأت‌های حل اختلاف	M۱, M۳, M۷, M۱۱
۲	تجربه پرونده‌های مالیات مستقیم	M۱, M۲, M۳, M۷, M۹, M۱۰, M۱۱
۳	تجربه پرونده‌های ارزش افزوده	M۲, M۳, M۹, M۱۰, M۱۱
۴	سابقه کار در ممیزی/تشخیص	M۱, M۳, M۴, M۷, M۹
۵	تسلط بر قانون مالیات‌های مستقیم	M۱, M۳, M۶, M۷, M۸, M۱۰, M۱۱
۶	آشنایی با قانون ارزش افزوده	M۲, M۳, M۶, M۹, M۱۰
۷	آشنایی با رویه‌های دادرسی	M۱, M۲, M۳, M۴, M۶, M۷, M۸, M۱۱
۸	آشنایی با بخشنامه‌ها	M۱, M۲, M۳, M۴, M۷, M۸, M۹, M۱۱, M۱۲
۹	آشنایی با ساختار سازمان	M۱, M۳, M۴, M۷, M۹, M۱۱
۱۰	ابهام در قانون مالیات‌های مستقیم	M۱, M۲, M۳, M۷, M۸, M۹, M۱۰, M۱۱, M۱۲
۱۱	دشواری فهم قانون برای مودیان	M۱, M۲, M۷, M۸, M۱۰, M۱۲
۱۲	تغییرات مکرر بخشنامه‌ها	M۱, M۷, M۸, M۹, M۱۱, M۱۲
۱۳	عدم ثبات آیین‌نامه‌ها	M۴, M۷, M۸, M۹, M۱۱
۱۴	برداشت متفاوت از یک ماده قانونی	M۱, M۲, M۳, M۴, M۷, M۸, M۱۱, M۱۲
۱۵	نیاز به راهنمای تفسیر واحد	M۱, M۲, M۳, M۴, M۷, M۸, M۱۱, M۱۲
۱۶	نامتوازن بودن ترکیب نمایندگان	M۱, M۳, M۷, M۹, M۱۱
۱۷	کمبود اعضای متخصص	M۱, M۲, M۳, M۷, M۸, M۹, M۱۲
۱۸	فشارهای اداری یا غیررسمی	M۱, M۳, M۴, M۷, M۸, M۹, M۱۱, M۱۲
۱۹	وابستگی ساختاری به نهاد مالیاتی	M۱, M۳, M۴, M۷, M۹, M۱۱
۲۰	کمبود تعداد هیأت‌ها	M۱, M۳, M۴, M۵, M۶, M۷, M۱۱, M۱۲
۲۱	تمرکز پرونده‌ها در مراکز پرتراکم	M۱, M۳, M۴, M۵, M۶, M۷, M۹, M۱۰, M۱۱, M۱۲
۲۲	امکان ارائه کامل مستندات	M۳, M۸, M۱۱, M۱۲
۲۳	فرصت پاسخ‌گویی کافی	M۱, M۳, M۸, M۱۱, M۱۲

۲۴	پرهیز از پیش‌داوری	M۱, M۳, M۸
۲۵	رعایت توازن حقوق دولت و مودی	M۱, M۷, M۸
۲۶	شفافیت در نحوه رسیدگی	M۳, M۱۱, M۱۲
۲۷	عدم اعمال سلیقه شخصی	M۱, M۳, M۷, M۱۱
۲۸	طولانی شدن انتظار جلسه	M۱, M۲, M۷, M۱۲
۲۹	زمان‌بر بودن استعلام‌ها	M۲, M۱۰
۳۰	بررسی سطحی اسناد	M۱, M۴, M۷
۳۱	کمبود زمان برای ارزیابی	M۱, M۴
۳۲	نبود کنترل بر مواعید قانونی	M۴, M۷
۳۳	تأخیر در صدور رأی قطعی	M۱, M۴, M۱۲
۳۴	نقص در مدارک پرونده	M۱, M۴, M۷, M۱۲
۳۵	عدم تطابق گزارش ممیز با اسناد	M۴, M۷
۳۶	نبود استاندارد واحد ثبت اعتراض	M۴, M۹, M۱۰
۳۷	ناهماهنگی واحدهای ثبت و رسیدگی	M۴, M۷
۳۸	دشواری پیگیری سوابق	M۱۱, M۱۲
۳۹	گم‌شدن یا نقص پرونده	M۱, M۴, M۱۱, M۱۲
۴۰	نیاز به حذف پرونده کاغذی	M۴, M۱۰
۴۱	امکان مشاهده آنلاین پرونده	M۳, M۸, M۱۲
۴۲	یکپارچه نبودن سامانه‌ها	M۲, M۷, M۱۰
۴۳	عدم اتصال به پایگاه‌های بیرونی	M۲, M۷
۴۴	ثبت الکترونیکی اعتراض	M۳, M۸
۴۵	جلسات آنلاین در موارد مناسب	M۶, M۸
۴۶	استناد ناکافی به قانون	M۱, M۳, M۱۱
۴۷	عدم ذکر دلایل رد/قبول	M۳, M۱۱, M۱۲
۴۸	تناقض در رأی	M۱, M۷, M۱۱
۴۹	کوتاه یا غیرمستدل بودن رأی	M۳, M۱۱
۵۰	توجه ناکافی به دفاتر و اسناد	M۳, M۱۱
۵۱	بررسی نشدن گزارش کارشناسی	M۳, M۱۱
۵۲	نبود شاخص ریسک	M۵
۵۳	تشخیص دیر هنگام بدهی	M۵, M۶
۵۴	رسیدگی نکردن به پرونده مهم	M۵
۵۵	تمرکز ناکافی بر بدهی بالادرجه	M۵
۵۶	تبدیل اختلاف ساده به معوق	M۵
۵۷	ضعف کنترل پرونده‌های در آستانه معوق	M۵, M۸
۵۸	آشنایی ناکافی با آرای دیوان	M۳, M۱۱
۵۹	نیاز به مهارت تحلیل حقوقی	M۳, M۱۱
۶۰	ضعف تحلیل صورتهای مالی	M۷, M۹
۶۱	عدم آموزش حسابداری مالیاتی	M۷, M۹
۶۲	آموزش ناکافی سامانه‌های جدید	M۶, M۸
۶۳	آموزش کار با داده‌های مالیاتی	M۶, M۸
۶۴	احترام حرفه‌ای در جلسه	M۳, M۸
۶۵	پایبندی به اصول حرفه‌ای	M۳, M۸
۶۶	جلوگیری از نفوذ غیررسمی	M۱, M۳, M۱۱

۶۷	مقابله با فساد احتمالی	M۳, M۱۱
۶۸	جلوگیری از تعارض منافع	M۳, M۱۱
۶۹	سوء تفاهم بین ممیز و مودی	M۱, M۷
۷۰	نبود ارتباط سازنده پیش از دادرسی	M۶, M۸
۷۱	اطلاع رسانی ناکافی	M۶, M۸
۷۲	عدم پاسخ به ابهامات حقوقی	M۶, M۸
۷۳	رفتار نامناسب برخی مأموران	M۳, M۸
۷۴	افزایش تنش ناشی از عدم شفافیت	M۳, M۸, M۱۲
۷۵	ناآگاهی از حقوق اعتراض	M۸, M۱۲
۷۶	ناآگاهی از مدارک لازم	M۸, M۱۰
۷۷	نبود راهنمای ساده	M۷, M۸
۷۸	پیچیدگی زبان قانون	M۸, M۱۲
۷۹	اطلاع رسانی ناکافی مراحل دادرسی	M۸, M۱۲
۸۰	عدم توضیح پیامدهای عدم پیگیری	M۸, M۱۲
۸۱	عدم استفاده از توافق	M۶, M۸
۸۲	نبود میانجی گری اولیه	M۶, M۸, M۱۱
۸۳	ضعف رسیدگی در سطح اول	M۴, M۱۱
۸۴	عدم بررسی کافی قبل از ارجاع	M۴, M۱۱
۸۵	ارجاع غیر ضروری پرونده ساده	M۶, M۱۱
۸۶	نظارت ناکافی بر عملکرد اعضا	M۵, M۱۱
۸۷	نبود کنترل کیفیت آراء	M۵, M۱۱
۸۸	نقش ضعیف دیوان عدالت در نظارت	M۴, M۱۱
۸۹	نبود گزارش عملکرد دوره ای	M۴, M۱۱
۹۰	تفاوت رویه میان استان ها	M۴, M۱۱
۹۱	زمان رسیدگی بالا	M۱, M۲, M۷
۹۲	هزینه های اداری زیاد	M۴
۹۳	نقض آراء در دیوان	M۱۱
۹۴	اعتراضات تکراری	M۳, M۸
۹۵	رضایت پایین مودیان	M۸, M۱۲
۹۶	نبود شاخص های ارزیابی	M۴, M۱۱
۹۷	عدم ارتباط مؤثر با ادارات مالیاتی	M۱, M۷
۹۸	همکاری ضعیف با دیوان عدالت	M۳, M۱۱
۹۹	نبود دسترسی متقابل داده ها	M۲, M۷
۱۰۰	ناهماهنگی تشخیص، وصول و دادرسی	M۲, M۶
۱۰۱	انطباق با قانون مستقیم	M۱, M۳
۱۰۲	انطباق با قانون ارزش افزوده	M۲, M۳
۱۰۳	سازگاری با ظرفیت استان ها	M۴, M۵
۱۰۴	سازگاری با ساختار اداری	M۴, M۵
۱۰۵	توجه به سطح تمکین مالیاتی	M۸, M۱۲
۱۰۶	کاهش ریسک افزایش معوقات	M۵
۱۰۷	تسریع تعیین تکلیف بدهی ها	M۵
۱۰۸	افزایش اعتماد مودیان	M۸, M۱۲
۱۰۹	افزایش تمکین مالیاتی	M۸, M۱۲

نتایج حاصل از کد گذاری اولیه داده‌های کیفی گردآوری شده با استفاده از ابزار مصاحبه، در جدول (۱) به نمایش گذاشته شده است. داده‌ها از ۱۲ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با شرکت‌کنندگان (خبرگان) استخراج شده‌اند. تحلیل شامل استخراج ۱۰۹ کد اولیه از متن رونویسی شده مصاحبه‌ها است. کدها به صورت باز و مستقیم از متن برداشته شده و برای نشان دادن اشتراکات، برخی کدها به چندین مصاحبه ارجاع داده شده‌اند.

۲) کد گذاری ثانویه

در کد گذاری ثانویه، مقوله‌های جدا از هم در چهارچوبی معنادار در کنار یکدیگر قرار می‌گیرند و روابط میان آن‌ها، به ویژه رابطه مقوله محوری با سایر مقوله‌ها، مشخص می‌شود. کد گذاری ثانویه، منجر به ایجاد گروه‌ها و مقوله‌ها می‌شود. تمامی کدهای مشابه در گروه خاص خود قرار می‌گیرند. در این راستا، تمامی کدهای ایجاد شده دوباره بازبینی شده و با متون مقایسه می‌شود تا مطلبی از قلم نیفتد. انتخاب تم‌های اصلی، فرایند یکپارچه سازی و تصفیه نظریه است. در انتها در مرحله انتخاب تم‌های اصلی با توجه به نتایج گام‌های قبلی کدگذاری، مقوله‌ای اصلی انتخاب شده و به شکلی نظام‌مند به سایر مقوله‌ها مرتبط شد، ارتباطات اعتبار بخشیده شده و مقوله‌هایی که نیاز به تصفیه و توسعه‌ی بیشتر داشتند، بهبود یافتند. لازم به ذکر است که گام‌های فوق در فرایندی رفت و برگشتی انجام شده‌اند. بنابراین گام‌های کدگذاری انتخابی به شکل واضحی از یکدیگر مجزا نیستند و از طریق یک فرایند تعاملی، همراه با کدگذاری اولیه و ثانویه انجام می‌شود.

جدول ۲. کد گذاری ثانویه و نهایی

کد اولیه	کدگذاری ثانویه	تم اصلی
سابقه عضویت در هیأت‌های حل اختلاف	تجربه عملی در رسیدگی	تخصص و تجربه حرفه‌ای اعضای هیأت‌های دادرسی مالیاتی در ایران
تجربه رسیدگی به پرونده‌های مالیات مستقیم		
تجربه رسیدگی به پرونده‌های ارزش افزوده		
سابقه کار در واحدهای تشخیص یا ممیزی		
تسلط بر قانون مالیات‌های مستقیم	دانش حقوقی و مالی	
آشنایی با قانون ارزش افزوده		
آشنایی با رویه‌های حقوقی و دادرسی		
آشنایی با بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های داخلی		
آشنایی با ساختار سازمان امور مالیاتی	آشنایی با اقتضائات مالیاتی ایران	
ابهام در برخی مواد قانون مالیات‌های مستقیم		
وضوح قانون		
شفافیت و انسجام قوانین و مقررات مالیاتی		
دشواری فهم قانون برای مودیان	ثبات قوانین و مقررات	
تغییرات مکرر بخشنامه‌ها		
عدم ثبات در آیین‌نامه‌های اجرایی		
برداشت متفاوت واحدها از یک ماده قانونی		
نیاز به راهنمای تفسیر واحد	یکسان‌سازی تفسیر	
نامتوازن بودن ترکیب نمایندگان		
کمبود اعضای متخصص		
فشارهای غیررسمی یا اداری		
وابستگی ساختاری به نظام مالیاتی	استقلال نهادی	کارآمدی ساختار نهادی هیأت‌های حل اختلاف
کمبود تعداد هیأت‌ها در استان‌ها		
تمرکز پرونده‌ها در مراکز پرتراکم		
تناسب ظرفیت با حجم پرونده		
امکان ارائه کامل مستندات	رعایت حق دفاع	عدالت رویه‌ای و بی‌طرفی در رسیدگی
فرصت پاسخ‌گویی به ادعاها		
پرهیز از پیش‌داوری		
رعایت تعادل بین حقوق دولت و مودی		
شفافیت در نحوه رسیدگی	انصاف در فرایند	

طولانی شدن انتظار تعیین وقت زمان بر بودن استعلامها	عدم اعمال سلیقه شخصی در رأی	سرعت رسیدگی	سرعت، دقت و زمان‌مندی رسیدگی
بررسی سطحی اسناد کمبود زمان برای ارزیابی کامل	نقص مدارک پرونده عدم تطابق گزارش ممیز با مستندات	دقت رسیدگی	کیفیت مستندسازی و ثبت اطلاعات پرونده
نبود کنترل بر مواعد قانونی تأخیر در صدور آرای قطعی	فقدان استاندارد واحد برای ثبت اعتراض‌ها ناهماهنگی میان واحدهای ثبت و رسیدگی	زمان‌بندی صحیح	نظام‌مندی ثبت
دشواری پیگیری سوابق گم‌شدن یا ناقص بودن اطلاعات پرونده	دشواری پیگیری سوابق گم‌شدن یا ناقص بودن اطلاعات پرونده	قابلیت رهگیری	دشواری پیگیری سوابق گم‌شدن یا ناقص بودن اطلاعات پرونده
لزوم کاهش پرونده‌های کاغذی امکان مشاهده آنلاین پرونده	لزوم کاهش پرونده‌های کاغذی امکان مشاهده آنلاین پرونده	پرونده الکترونیک	دیجیتال‌سازی و هوشمندسازی فرایند دادرسی
یکپارچه نبودن سامانه‌های مالیاتی عدم اتصال به پایگاه‌های داده بیرونی	یکپارچه نبودن سامانه‌های مالیاتی عدم اتصال به پایگاه‌های داده بیرونی	سامانه‌های یکپارچه	یکپارچه نبودن سامانه‌های مالیاتی عدم اتصال به پایگاه‌های داده بیرونی
ثبت الکترونیکی اعتراض برگزاری جلسات آنلاین در موارد مناسب	ثبت الکترونیکی اعتراض برگزاری جلسات آنلاین در موارد مناسب	خدمات غیر حضوری	ثبت الکترونیکی اعتراض برگزاری جلسات آنلاین در موارد مناسب
استناد ناکافی به مواد قانونی عدم ذکر دلایل رد یا قبول ادعا	استناد ناکافی به مواد قانونی عدم ذکر دلایل رد یا قبول ادعا	استناد قانونی	کیفیت تصمیم‌گیری و استدلال آرای هیأت‌ها
وجود تناقض در مفاد رأی کوتاه و غیرمستدل بودن رأی	وجود تناقض در مفاد رأی کوتاه و غیرمستدل بودن رأی	انسجام رأی	وجود تناقض در مفاد رأی کوتاه و غیرمستدل بودن رأی
عدم توجه کافی به دفاتر و اسناد بررسی نشدن گزارش کارشناسی	عدم توجه کافی به دفاتر و اسناد بررسی نشدن گزارش کارشناسی	اتکای رأی به مستندات	عدم توجه کافی به دفاتر و اسناد بررسی نشدن گزارش کارشناسی
عدم وجود شاخص‌های ریسک تشخیص دیر هنگام بدهی	عدم وجود شاخص‌های ریسک تشخیص دیر هنگام بدهی	شناسایی پرونده‌های پرریسک	مدیریت ریسک معوقات مالیاتی
رسیدگی نکردن به پرونده‌های مهم‌تر عدم تمرکز بر بدهی‌های بالادرجه	رسیدگی نکردن به پرونده‌های مهم‌تر عدم تمرکز بر بدهی‌های بالادرجه	اولویت‌بندی	رسیدگی نکردن به پرونده‌های مهم‌تر عدم تمرکز بر بدهی‌های بالادرجه
تبدیل اختلاف ساده به بدهی معوق ضعف در کنترل پرونده‌های در آستانه معوق شدن	تبدیل اختلاف ساده به بدهی معوق ضعف در کنترل پرونده‌های در آستانه معوق شدن	پیشگیری	تبدیل اختلاف ساده به بدهی معوق ضعف در کنترل پرونده‌های در آستانه معوق شدن
آشنایی ناکافی با آرای دیوان عدالت نیاز به مهارت تحلیل حقوقی	آشنایی ناکافی با آرای دیوان عدالت نیاز به مهارت تحلیل حقوقی	آموزش حقوقی	آموزش تخصصی و به‌روزرسانی دانش حرفه‌ای
ضعف در تحلیل صورت‌های مالی عدم آموزش مستمر حسابداری مالیاتی	ضعف در تحلیل صورت‌های مالی عدم آموزش مستمر حسابداری مالیاتی	آموزش مالی	ضعف در تحلیل صورت‌های مالی عدم آموزش مستمر حسابداری مالیاتی
آموزش ناکافی سامانه‌های جدید آموزش کار با داده‌های مالیاتی	آموزش ناکافی سامانه‌های جدید آموزش کار با داده‌های مالیاتی	آموزش رویه‌ای	آموزش ناکافی سامانه‌های جدید آموزش کار با داده‌های مالیاتی
رعایت احترام متقابل در جلسه دادرسی پایبندی به اصول حرفه‌ای	رعایت احترام متقابل در جلسه دادرسی پایبندی به اصول حرفه‌ای	اخلاق حرفه‌ای	اخلاق حرفه‌ای، سلامت اداری و تعارض منافع
جلوگیری از هرگونه نفوذ غیررسمی مقابله با فساد احتمالی	جلوگیری از هرگونه نفوذ غیررسمی مقابله با فساد احتمالی	سلامت اداری	جلوگیری از هرگونه نفوذ غیررسمی مقابله با فساد احتمالی
جلوگیری از رسیدگی اعضای مرتبط با پرونده	جلوگیری از رسیدگی اعضای مرتبط با پرونده	تعارض منافع	جلوگیری از رسیدگی اعضای مرتبط با پرونده

محمدزاده و همکاران

تعامل و ارتباط مؤثر میان مودی، ممیز و مرجع دادرسی	تعامل بین فردی	وجود سوء تفاهم بین ممیز و مودی
	پاسخگویی سازمانی	نبود ارتباط سازنده پیش از دادرسی
آگاهی بخشی و شفاف سازی برای مودیان	کاهش تنش	اطلاع رسانی ناکافی به مودیان
	آموزش مودی	عدم پاسخ به ابهامات حقوقی
سازوکارهای پیشادادرسی و حل و فصل اختلاف	دسترسی به اطلاعات	رفتار نامناسب برخی مأموران
	شفاف سازی	افزایش تنش به علت عدم شفافیت
نظارت درون سازمانی و برون سازمانی	حل اختلاف پیش از ارجاع	ناآگاهی مودی از حقوق اعتراض
	بازبینی اولیه	عدم اطلاع از مدارک مورد نیاز
ارزیابی عملکرد مراکز و هیأت های دادرسی	کاهش ورودی هیأت	نبود راهنماهای ساده و کاربردی
	نظارت داخلی	پیچیدگی زبان قانون
نقش نظارت بیرونی	نظارت بیرونی	اطلاع رسانی ناکافی درباره مراحل دادرسی
	کنترل رویه	عدم توضیح پیامدهای عدم پیگیری
کارایی	کارایی	عدم استفاده از ظرفیت توافق
	اثربخشی	نبود جلسات میانجی گری اولیه
کیفیت ارائه خدمت	کیفیت ارائه خدمت	ضعف سطح اول رسیدگی (اداره مالیاتی)
	هماهنگی نهادی	عدم بررسی دقیق قبل از ارجاع
تبادل اطلاعات	تبادل اطلاعات	ارجاع غیر ضروری پرونده های ساده
	انطباق حقوقی	نظارت ناکافی بر عملکرد اعضا
انطباق فرهنگی	انطباق فرهنگی	نبود کنترل کیفیت آرای صادره
	پیامدهای وصول	نقش ضعیف نظارتی دیوان عدالت اداری
پیامدهای اجرای الگوی مناسب دادرسی	پیامدهای رفتاری	نبود گزارش های دوره ای عملکرد
		تفاوت رویه میان استان ها
پیامدهای اجرای الگوی مناسب دادرسی		متوسط زمان رسیدگی بالا
		هزینه های اداری زیاد
		نقض مکرر آراء در دیوان عدالت
		تعداد بالای اعتراضات تکراری
		رضایت پایین مودیان
		نبود شاخص های ارزیابی تدوین شده
		عدم ارتباط مؤثر بین هیأت ها و ادارات مالیاتی
		همکاری ضعیف با دیوان عدالت
		نبود دسترسی متقابل به پایگاه های داده
		ناهماهنگی میان واحد تشخیص، وصول و دادرسی
		منطبق سازی با قانون مالیات های مستقیم
		منطبق سازی با قانون ارزش افزوده
		سازگاری با ظرفیت استان ها
		سازگاری با ساختار اداری موجود
		توجه به سطح تمکین مالیاتی در ایران
		کاهش ریسک افزایش معوقات
		تسریع تعیین تکلیف بدهی ها
		افزایش اعتماد مودیان
		افزایش تمکین داوطلبانه مالیاتی

به منظور سنجش پایایی مدل طراحی شده از شاخص کاپا استفاده شده است. بدین طریق که، شخص دیگری (از نخبگان این رشته) بدون اطلاع از نحوه ادغام کدها و مفاهیم ایجاد شده توسط محقق، اقدام به دسته بندی کدها در مفاهیم کرده است. سپس مفاهیم ارائه شده توسط محقق با مفاهیم ارائه شده توسط این فرد مقایسه شده است. در نهایت با توجه به تعداد مفاهیم ایجاد شده مشابه و مفاهیم ایجاد شده متفاوت، شاخص کاپا محاسبه شده است.

جدول ۳: ضریب کاپا

Sig	Tb	خطای استاندارد	ارزش	کاپا	معیار توافق
۰/۰۰۰	۴/۱۶۵	۰/۱۱۶	۰/۷۴۳		تعداد کد
			۱۰		

همانطور که دیده می شود مقدار شاخص کاپا برابر با ۰/۷۴۳ محاسبه شد که با توجه به جدول ۴-۴ در سطح توافق مناسب قرار گرفته است.

برای غربال شاخص ها و شناسائی شاخص های نهایی از رویکرد دلفی فازی استفاده شده است. دیدگاه خبرگان در زمینه میزان اهمیت شاخص ها گردآوری شده است. برای تعیین اهمیت شاخص ها از دیدگاه خبرگان استفاده شده است. اگرچه افراد خبره از توانایی های ذهنی خود برای انجام مقایسات استفاده می نمایند، اما باید به این نکته توجه داشت که فرآیند سنتی کمی سازی دیدگاه افراد، امکان انعکاس سبک تفکر انسانی را بطور کامل ندارد. به عبارت بهتر، استفاده از مجموعه های فازی، سازگاری بیشتری با توضیحات زبانی و بعضاً مبهم انسانی دارد و بنابراین بهتر است که با استفاده از مجموعه های فازی (بکارگیری اعداد فازی) به پیش بینی بلند مدت و تصمیم گیری در دنیای واقعی پرداخت. در این مطالعه نیز برای فازی سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است.

جدول ۴. فازی سازی دیدگاه پند خبرگان برای هریک از شاخص ها

شاخص	خبره ۱	خبره ۲	خبره ۳	خبره ۴	خبره ۵	خبره ۶	خبره ۷	خبره ۸	خبره ۹	خبره ۱۰	خبره ۱۱	خبره ۱۲
۱C	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۸, ۷)	(۸, ۷, ۶)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۴, ۳, ۲)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۸, ۷)
۲C	(۹, ۹, ۸)	(۸, ۷, ۶)	(۸, ۷, ۶)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۸, ۷)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۸, ۷)	(۸, ۷, ۶)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)
۳C	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۸, ۷)	(۷, ۶, ۵)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۹, ۸)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۸, ۷)
۴C	(۷, ۶, ۵)	(۸, ۷, ۶)	(۷, ۶, ۵)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۹, ۸)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۸, ۷)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۹, ۸)
۵C	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۹, ۸)	(۷, ۶, ۵)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۸, ۷)	(۳, ۲, ۱)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۸, ۷)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۸, ۷)
۶C	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۸, ۷)	(۱, ۱, ۱)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۸, ۷)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۹, ۸)
۷C	(۷, ۶, ۵)	(۸, ۷, ۶)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۸, ۷)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۶, ۵, ۴)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۸, ۷)
۸C	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۹, ۸)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۸, ۷, ۶)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۸, ۷)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)
۹C	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۹, ۸)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۹, ۸)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۸, ۷)	(۶, ۵, ۴)	(۸, ۷, ۶)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)
۱۰C	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۸, ۷)	(۷, ۶, ۵)	(۱, ۱, ۱)	(۹, ۸, ۷)	(۶, ۵, ۴)	(۱, ۱, ۱)	(۷, ۶, ۵)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۸, ۷)
۱۱C	(۸, ۷, ۶)	(۸, ۷, ۶)	(۸, ۷, ۶)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۷, ۶, ۵)	(۸, ۷, ۶)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۸, ۷)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۸, ۷)
۱۲C	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۸, ۷)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۸, ۷, ۶)	(۱, ۱, ۱)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۸, ۷)
۱۳C	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۹, ۸)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۹, ۸)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۳, ۲, ۱)	(۷, ۶, ۵)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)
۱۴C	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۸, ۷, ۶)	(۷, ۶, ۵)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۹, ۸)
۱۵C	(۹, ۹, ۸)	(۸, ۷, ۶)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۹, ۸)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۸, ۷)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۹, ۸)
۱۶C	(۷, ۶, ۵)	(۸, ۷, ۶)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۸, ۷)	(۶, ۵, ۴)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۸, ۷)	(۷, ۶, ۵)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)
۱۷C	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۸, ۷, ۶)	(۷, ۶, ۵)	(۸, ۷, ۶)	(۷, ۶, ۵)	(۳, ۲, ۱)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۹, ۸)
۱۸C	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۸, ۷)	(۵, ۴, ۳)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۸, ۷)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۸, ۷)
۱۹C	(۹, ۹, ۸)	(۸, ۷, ۶)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۸, ۷, ۶)	(۳, ۲, ۱)	(۸, ۷, ۶)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۹, ۸)	(۹, ۸, ۷)	(۹, ۹, ۸)

همانگونه که مشخص شد فازی سازی دیدگاه خبرگان پیرامون هر شاخص در جدول (۴) نمایش داده شده است. در گام بعدی باید میانگین فازی میانگین های فازی نمرات افراد حساب شده است.

میانگین فازی و برونداد فازی زدائی شده مقادیر مربوط به شاخص ها در جدول (۵) آمده است. مقدار فازی زدائی شده بزرگتر از $0/7$ مورد قبول است و هر شاخصی که امتیاز کمتر $0/7$ داشته باشد رد می شود.

جدول ۵: میانگین فازی و غربالگری فازی شاخص ها (راند یک)

Result	Crisp	mean	U	M	L	R ₁
پذیرش	۴۷.۷	(۵۸.۶, ۵۸.۷, ۲۵.۸)	۲۵.۸	۵۸.۷	۵۸.۶	۱C
پذیرش	۴۲.۷	(۵۶.۶, ۵۷.۲, ۲۵.۸)	۲۵.۸	۵۰.۷	۵۰.۶	۲C
پذیرش	۴۲.۷	(۵۶.۶, ۵۷.۲, ۲۵.۸)	۲۵.۸	۵۰.۷	۵۰.۶	۳C
پذیرش	۳۶.۷	(۴۲.۶, ۴۲.۷, ۲۵.۸)	۲۵.۸	۴۲.۷	۴۲.۶	۴C
پذیرش	۳۴.۷	(۴۲.۶, ۴۲.۷, ۱۷.۸)	۱۷.۸	۴۲.۷	۴۲.۶	۵C
پذیرش	۲۸.۷	(۵۶.۴, ۲۷.۹, ۲۷.۷)	۹۲.۷	۴۲.۷	۵۰.۶	۶C
پذیرش	۱۷.۷	(۲۵.۶, ۲۵.۷, ۸)	۰۰.۸	۲۵.۷	۲۵.۶	۷C
پذیرش	۷۵.۷	(۹۲.۶, ۹۲.۷, ۴۲.۸)	۴۲.۸	۹۲.۷	۹۲.۶	۸C
پذیرش	۳۶.۷	(۵۶.۶, ۵۷.۲, ۰۸.۸)	۰۸.۸	۵۰.۷	۵۰.۶	۹C
پذیرش	۳۶.۷	(۵۶.۶, ۵۷.۲, ۰۸.۸)	۰۸.۸	۵۰.۷	۵۰.۶	۱۰C
پذیرش	۲۲.۷	(۲۵.۶, ۲۵.۷, ۱۷.۸)	۱۷.۸	۲۵.۷	۲۵.۶	۱۱C
پذیرش	۰۶.۷	(۲۵.۶, ۱۷.۷, ۷۵.۷)	۷۵.۷	۱۷.۷	۲۵.۶	۱۲C
پذیرش	۰۸.۷	(۲۵.۶, ۲۵.۷, ۷۵.۷)	۷۵.۷	۲۵.۷	۲۵.۶	۱۳C
پذیرش	۶۹.۷	(۸۳.۶, ۸۳.۷, ۴۲.۸)	۴۲.۸	۸۳.۷	۸۳.۶	۱۴C
پذیرش	۸۶.۷	(۷.۸, ۵۸.۸)	۵۸.۸	۰۰.۸	۰۰.۷	۱۵C
پذیرش	۳۴.۷	(۴۲.۶, ۴۲.۷, ۱۷.۸)	۱۷.۸	۴۲.۷	۴۲.۶	۱۶C
پذیرش	۱۴.۷	(۲۵.۶, ۲۵.۷, ۹۲.۷)	۹۲.۷	۲۵.۷	۲۵.۶	۱۷C
پذیرش	۴۷.۷	(۵۶.۶, ۵۷.۲, ۴۲.۸)	۴۲.۸	۵۰.۷	۵۰.۶	۱۸C
پذیرش	۱۴.۷	(۲۵.۶, ۲۵.۷, ۹۲.۷)	۹۲.۷	۲۵.۷	۲۵.۶	۱۹C

تمامی مواردی امتیازی بیشتر از ۷ کسب کرده اند و حذف نشدند.

تحلیل دلفی فازی برای شاخص های باقی مانده در راند دوم ادامه پیدا کرد. نتایج حاصل از فازی زدایی عناصر در راند دوم در جدول (۶) گزارش شده است:

جدول ۶: میانگین فازی و غربالگری فازی شاخص ها (راند دو) فاصله مقدار قطعی راند نخست و راند دو

نتیجه	اختلاف	Result	Crisp	mean	U	M	L	R ₂
توافق	۰/۱	پذیرش	۵۷.۷	(۰۸.۷, ۰۸.۸, ۷۵.۸)	۷۵.۸	۰۸.۸	۰۸.۷	۱C
توافق	-۰/۰۳	پذیرش	۳۹.۷	(۴۲.۶, ۴۲.۷, ۳۳.۸)	۳۳.۸	۴۲.۷	۴۲.۶	۲C
توافق	۰/۱۲	پذیرش	۵۴.۷	(۶۷.۶, ۶۷.۷, ۵۸.۸)	۵۸.۸	۶۷.۷	۶۷.۶	۳C
توافق	-۰/۰۴	پذیرش	۳۲.۷	(۸۳.۶, ۸۳.۷, ۵.۸)	۵۰.۸	۸۳.۷	۸۳.۶	۴C
توافق	۰/۰۴	پذیرش	۳۸.۷	(۲۵.۷, ۲۵.۸, ۷۵.۸)	۷۵.۸	۲۵.۸	۲۵.۷	۵C
توافق	-۰/۰۱	پذیرش	۲۷.۷	(۰۸.۷, ۰۸.۸, ۷۵.۸)	۷۵.۸	۰۸.۸	۰۸.۷	۶C
توافق	۰/۰۷	پذیرش	۲۴.۷	(۷۵.۶, ۷۵.۷, ۴۲.۸)	۴۲.۸	۷۵.۷	۷۵.۶	۷C
توافق	-۰/۰۸	پذیرش	۶۷.۷	(۷۵.۶, ۷۵.۷, ۵.۸)	۵۰.۸	۷۵.۷	۷۵.۶	۸C
توافق	-۰/۰۸	پذیرش	۲۸.۷	(۸۳.۶, ۸۳.۷, ۶۷.۸)	۶۷.۸	۸۳.۷	۸۳.۶	۹C

حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی

۱۰C	۰۸.۷	۰۸.۸	۷۵.۸	(۰۸.۷, ۰۸.۸, ۷۵.۸)	۲۷.۷	پذیرش	۰/۰۵	توافق
۱۱C	۸۳.۶	۸۳.۷	۵۸.۸	(۸۳.۶, ۸۳.۷, ۵۸.۸)	۱۵.۷	پذیرش	۰/۰۹	توافق
۱۲C	۲۵.۷	۲۵.۸	۸۳.۸	(۲۵.۷, ۲۵.۸, ۸۳.۸)	۱۱.۷	پذیرش	۰/۰۳	توافق
۱۳C	۵۸.۶	۵۸.۷	۵۰.۸	(۵۸.۶, ۵۸.۷, ۵۰.۸)	۵۵.۷	پذیرش	-۰/۱۴	توافق
۱۴C	۸۳.۶	۸۳.۷	۵۰.۸	(۸۳.۶, ۸۳.۷, ۵۰.۸)	۸۴.۷	پذیرش	-۰/۰۲	توافق
۱۵C	۰۰.۷	۰۰.۸	۵۸.۸	(۷.۸, ۵۸.۸)	۳۶.۷	پذیرش	۰/۰۲	توافق
۱۶C	۴۲.۶	۴۲.۷	۱۷.۸	(۴۲.۶, ۴۲.۷, ۱۷.۸)	۳۴.۷	پذیرش	۰/۲	توافق
۱۷C	۲۵.۶	۲۵.۷	۹۲.۷	(۲۵.۶, ۲۵.۷, ۹۲.۷)	۴۴.۷	پذیرش	-۰/۰۳	توافق
۱۸C	۵۰.۶	۵۰.۷	۴۲.۸	(۵۰.۶, ۵۰.۷, ۴۲.۸)	۲۷.۷	پذیرش	۰/۱۳	توافق
۱۹C	۲۵.۶	۲۵.۷	۹۲.۷	(۲۵.۶, ۲۵.۷, ۹۲.۷)	۱۴.۷	پذیرش	-۰/۲	توافق

در دور دوم هیچ شاخصی حذف نشد که این خود نشانه‌ای برای پایان راندهای دلفی است. بطور کلی یک رویکرد برای پایان دلفی آن است که میانگین امتیازات سوالات راند اول و راند دوم باهم مقایسه شوند. در صورتیکه اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه خیلی کم ($0/8$) کوچکتر باشد در این صورت فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد که ارائه یک الگوی مناسب دادرسی مالیاتی برای کاهش ریسک معوقات مالیاتی مستلزم توجه هم‌زمان به مجموعه‌ای از مؤلفه‌های حقوقی، نهادی، حرفه‌ای، فناورانه و رفتاری است. نتایج تحلیل تم نشان داد که ابعاد اصلی الگوی پیشنهادی شامل تخصص و تجربه حرفه‌ای اعضای هیأت‌های دادرسی، شفافیت و انسجام قوانین و مقررات مالیاتی، کارآمدی ساختار نهادی هیأت‌های حل اختلاف، عدالت رویه‌ای و بی‌طرفی در رسیدگی، سرعت، دقت و زمانمندی دادرسی، کیفیت مستندسازی و ثبت اطلاعات پرونده، دیجیتالی‌سازی و هوشمندسازی فرایند دادرسی، کیفیت تصمیم‌گیری و استدلال آرای صادره، مدیریت ریسک معوقات مالیاتی، آموزش تخصصی و به‌روزرسانی دانش حرفه‌ای، اخلاق حرفه‌ای و سلامت اداری، تعامل مؤثر میان مؤدی، ممیز و مرجع دادرسی، آگاهی‌بخشی و شفاف‌سازی برای مؤدیان، سازوکارهای پیش‌دادرسی و حل‌وفصل اختلاف، نظارت درون‌سازمانی و برون‌سازمانی، ارزیابی عملکرد مراکز و هیأت‌های دادرسی، هماهنگی بین‌نهادی، بومی‌سازی الگوی دادرسی و پیامدهای اجرای الگوی مناسب بود. همچنین، پایایی فرایند کدگذاری با ضریب کاپای 0.743 مورد تأیید قرار گرفت و تمامی ۱۹ شاخص استخراج‌شده در دو راند دلفی فازی مورد تأیید خبرگان واقع شدند. این یافته‌ها بیانگر آن است که مسئله کاهش معوقات مالیاتی را نمی‌توان صرفاً با اصلاح یک جزء از نظام دادرسی حل کرد، بلکه نیازمند رویکردی سیستمی و یکپارچه است.

یکی از مهم‌ترین یافته‌های پژوهش، نقش تخصص و تجربه اعضای هیأت‌های دادرسی در شکل‌گیری الگوی مطلوب بود. این نتیجه از آن جهت اهمیت دارد که اختلافات مالیاتی معمولاً ماهیتی چندوجهی داشته و ترکیبی از مسائل حقوقی، حسابداری، مالی و اجرایی را دربرمی‌گیرند. در چنین شرایطی، توانایی اعضای هیأت در تفسیر دقیق قوانین، تحلیل اسناد مالی، ارزیابی گزارش‌های کارشناسی و درک رویه‌های مالیاتی می‌تواند مستقیماً بر کیفیت و سرعت تصمیم‌گیری اثرگذار باشد. این یافته با نتایج Lindsey و همکاران همسو است که نشان دادند ویژگی‌های تصمیم‌گیرندگان در دادگاه‌های مالیاتی می‌تواند بر چگونگی حل‌وفصل اختلافات مالیاتی شرکتی تأثیر بگذارد (Lindsey et al., 2023). همچنین Huang و همکاران نشان دادند که نقش و تخصص نمایندگان حرفه‌ای در دعاوی مالیاتی می‌تواند بر روند و نتیجه پرونده‌های مالیاتی اثرگذار باشد (Huang et al., 2018). بنابراین، می‌توان استدلال کرد که افزایش کیفیت دادرسی مستلزم انتخاب اعضای با صلاحیت حرفه‌ای مناسب و فراهم کردن آموزش مستمر برای آنان است.

یافته دیگر پژوهش، اهمیت شفافیت و انسجام قوانین و مقررات مالیاتی بود. ابهام قانونی، تغییرات مکرر بخشنامه‌ها، تفاوت در تفسیر مواد قانونی و دشواری فهم مقررات برای مؤدیان از عواملی هستند که می‌توانند زمینه اختلاف و اعتراض را افزایش دهند. هرچه قواعد مالیاتی پیچیده‌تر و پیش‌بینی‌ناپذیرتر باشند، احتمال بروز برداشت‌های متفاوت میان ممیز، مؤدی و مرجع دادرسی بیشتر خواهد شد و در نتیجه، حجم پرونده‌های اعتراض و زمان رسیدگی نیز افزایش می‌یابد. این یافته با رویکرد Ghanavati و Houshmandi هم‌راستا است که بر ضرورت توسعه سازوکارهای نوین دادرسی و توجه به شفافیت و نظام‌مندی در حل اختلافات مالیاتی تأکید کرده‌اند (Ghanavati & Houshmandi, 2018).

2021). همچنین Hajipour Kandaroud و همکاران در تحلیل نظام جدید دادرسی مالیاتی ایران با تأکید بر اصول رفتار خوب اداری، شفافیت، پاسخگویی و رعایت حقوق مؤدی را از عناصر اصلی یک نظام دادرسی مطلوب دانسته‌اند (Hajipour Kandaroud et al., 2024). از منظر بین‌المللی نیز افزایش شفافیت مالیاتی و گزارش‌دهی می‌تواند رفتار مؤدیان را تغییر داده و نیاز به سازوکارهای شفاف‌تر حل اختلاف را افزایش دهد (Martini et al., 2025).

نتایج پژوهش همچنین نشان داد که عدالت رویه‌ای و بی‌طرفی از مؤلفه‌های بنیادی الگوی مناسب دادرسی مالیاتی هستند. رعایت حق دفاع، فرصت کافی برای ارائه مستندات، پرهیز از پیش‌داوری، عدم اعمال سلیقه شخصی و ایجاد توازن میان حقوق دولت و مؤدی می‌تواند ادراک انصاف را در فرایند مالیاتی تقویت کند. این یافته با نتایج پژوهش Arta و همکاران همسو است که دادرسی اداری مالیاتی را ابزاری برای کاهش وقفه مالیاتی دانسته و بر ضرورت وجود فرایندهای منصفانه و کارآمد تأکید کرده‌اند (Arta et al., 2021). همچنین Houshmandi و Ghanavati نشان داده‌اند که در رویکردهای نوین دادرسی، تأمین حقوق مؤدی و استقلال نسبی مراجع رسیدگی از ارکان مهم نظام حل اختلاف محسوب می‌شود (Ghanavati & Houshmandi, 2021). این نتیجه بیانگر آن است که کاهش معوقات مالیاتی نباید صرفاً با هدف تسریع وصول دنبال شود، بلکه مشروعیت و پایداری نظام مالیاتی زمانی تقویت می‌شود که مؤدیان رسیدگی را عادلانه و بی‌طرفانه تلقی کنند.

از دیگر یافته‌های مهم، نقش سرعت، دقت و زمانمندی رسیدگی در کاهش ریسک معوقات بود. طولانی‌شدن تعیین وقت، تأخیر در استعلام‌ها، بررسی سطحی اسناد، نبود کنترل بر مواعید قانونی و تأخیر در صدور آرای قطعی می‌تواند چرخه وصول مالیات را طولانی کرده و احتمال تبدیل بدهی‌های مالیاتی به معوقات را افزایش دهد. این یافته به‌طور مستقیم با نتایج Yavari و Edrisian همسو است که اطلاع دادرسی را یکی از موانع مهم کارآمدی نظام مالیاتی دانسته و کاهش مراحل غیرضروری و اصلاح فرایندهای رسیدگی را پیشنهاد کرده‌اند (Yavari & Edrisian, 2018). همچنین Sayyah و همکاران نشان دادند که ریسک معوقات مالیاتی با نحوه دادرسی و زمان تعیین تکلیف پرونده‌ها ارتباط دارد (Sayyah et al., 2022). افزون بر این، Marjit و همکاران نشان دادند که در برخی شرایط، دادخواهی می‌تواند به‌عنوان ابزاری برای تعویق پرداخت مالیات مورد استفاده قرار گیرد (Marjit et al., 2021). بنابراین، تعیین مواعید روشن و کنترل زمان رسیدگی می‌تواند هم از اطاله اداری و هم از سوءاستفاده فرصت‌طلبانه از فرایند دادرسی جلوگیری کند.

یافته‌های پژوهش بر اهمیت کیفیت مستندسازی، ثبت اطلاعات و دیجیتالی‌سازی فرایندها نیز تأکید داشتند. نقص اسناد، نبود استاندارد واحد برای ثبت اعتراض، دشواری رهگیری سوابق و ناهماهنگی واحدهای ثبت و رسیدگی می‌تواند کیفیت تصمیم‌گیری را کاهش دهد و موجب تکرار بررسی یا تأخیر در رسیدگی شود. در مقابل، پرونده الکترونیک، مشاهده برخط وضعیت پرونده، ثبت الکترونیکی اعتراض و اتصال سامانه‌های مالیاتی به پایگاه‌های داده می‌تواند شفافیت و سرعت را افزایش دهد. این نتیجه با جهت‌گیری پژوهش Zareian و Hejazi همسو است که در طراحی مدل ریسک حساسی مالیاتی بر استفاده از ساختارهای تحلیلی، اطلاعات یکپارچه و اولویت‌بندی مبتنی بر ریسک تأکید کرده‌اند (Zareian & Hejazi, 2023). همچنین در شرایطی که رفتار مالیاتی شرکت‌ها تحت تأثیر عوامل متنوع مالی و ساختاری قرار می‌گیرد، دسترسی به داده‌های دقیق برای ارزیابی ریسک اهمیت بیشتری پیدا می‌کند (Benkraiem et al., 2025; Tang et al., 2022). بنابراین، دیجیتالی‌سازی در این پژوهش صرفاً یک ابزار فناوری نیست، بلکه بخشی از زیرساخت حاکمیت داده و مدیریت ریسک محسوب می‌شود.

نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت تصمیم‌گیری و استدلال آرای هیأت‌ها نیز نقش مهمی در الگوی مناسب دادرسی دارد. استناد ناکافی به قوانین، عدم ذکر دلایل رد یا قبول ادعاها، تناقض در متن رأی و بی‌توجهی به اسناد یا گزارش‌های کارشناسی می‌تواند احتمال اعتراض مجدد و نقض آرا در مراجع بالاتر را افزایش دهد. رأی مستدل و مبتنی بر اسناد، علاوه بر افزایش قابلیت دفاع حقوقی، می‌تواند اعتماد مؤدی را نیز تقویت کند. این یافته با پژوهش Lindsey و همکاران که بر اهمیت فرایند تصمیم‌گیری در اختلافات مالیاتی تأکید داشته‌اند، همخوانی دارد (Lindsey et al., 2023). همچنین رویکرد رفتار خوب اداری که توسط Hajipour Kandaroud و همکاران بررسی شده است، بر لزوم ارائه دلایل کافی و شفاف برای تصمیمات اداری تأکید می‌کند (Hajipour Kandaroud et al., 2024). در نتیجه، استانداردسازی ساختار آرای مالیاتی و الزام به استدلال حقوقی شفاف می‌تواند به کاهش اعتراض‌های تکراری و افزایش ثبات رویه کمک کند.

یکی از مرکزی‌ترین یافته‌های این مطالعه، ضرورت مدیریت ریسک معوقات مالیاتی بود. شناسایی دیر هنگام بدهی، نبود شاخص‌های ریسک، عدم اولویت‌بندی پرونده‌های مهم و ضعف کنترل پرونده‌هایی که در آستانه تبدیل شدن به معوق هستند، می‌تواند احتمال انباشت مطالبات وصول‌نشده را افزایش دهد. این نتیجه به‌طور مستقیم با مطالعه Sayyah و همکاران همسو است که مدلی برای ریسک معوقات مالیاتی با رویکرد دادرسی ارائه کرده‌اند (Sayyah et al., 2022). همچنین Mahdian Rad با استفاده از رویکرد پویایی‌شناسی سیستم نشان داده است که معوقات مالیاتی حاصل تعامل چندین عامل و فرایند زمانی هستند و مدیریت آن‌ها نیازمند نگاه پویا و پیشگیرانه است (Mahdian Rad, 2021). از سوی دیگر، یافته‌های Zareian و Hejazi درباره مدل ریسک حساسی نیز تأیید می‌کند که حرکت از رسیدگی یکسان به همه پرونده‌ها به سمت اولویت‌بندی مبتنی بر ریسک می‌تواند اثربخشی نظام مالیاتی را افزایش دهد (Zareian & Hejazi, 2023).

نتایج همچنین نقش آموزش تخصصی، اخلاق حرفه‌ای و سلامت اداری را برجسته کرد. آموزش حقوقی، مالی و رویه‌ای مستمر برای اعضای هیأت‌ها می‌تواند از خطاهای تفسیری و تصمیمات ضعیف بکاهد. در کنار آن، رعایت اخلاق حرفه‌ای، مقابله با نفوذ غیررسمی، کنترل تعارض منافع و پیشگیری از فساد برای حفظ اعتبار مرجع دادرسی ضروری است. این یافته با مطالعات مربوط به مسئولیت‌پذیری و رفتار مالیاتی نیز قابل تبیین است. Huseynov و Klamm نشان دادند که رفتار مالیاتی شرکت‌ها با ابعاد گسترده‌تری از مدیریت مالیاتی و مسئولیت اجتماعی ارتباط دارد (Jiang, 2012). همچنین Huseynov & Klamm (2012) و همکاران نیز نشان دادند که افزایش افشا و پاسخگویی می‌تواند بر رفتار اجتناب مالیاتی شرکت‌ها اثر بگذارد (Jiang et al., 2022). بر این اساس، می‌توان گفت که سلامت اداری و پاسخگویی در مراجع دادرسی نه تنها از منظر حقوقی، بلکه از منظر شکل‌دهی به فرهنگ تمکین مالیاتی نیز اهمیت دارد.

یافته دیگر پژوهش مربوط به تعامل و ارتباط مؤثر میان مؤدی، ممیز و مرجع دادرسی و نیز آگاهی‌بخشی به مؤدیان بود. ناآگاهی از حقوق اعتراض، مدارک موردنیاز، مراحل دادرسی و پیامدهای عدم پیگیری می‌تواند موجب اشتباهات رویه‌ای، اعتراض‌های غیرضروری و تأخیر در تعیین تکلیف پرونده شود. از سوی دیگر، ارتباط سازنده و پاسخگویی مناسب می‌تواند سوءتفاهم میان مؤدی و سازمان مالیاتی را کاهش دهد. این نتیجه با یافته‌های مربوط به فرار مالیاتی در ایران نیز قابل تفسیر است؛ زیرا ضعف آگاهی و عوامل نهادی و اجرایی می‌تواند زمینه عدم تمکین را تقویت کنند (Damen Keshideh & Asghari, 2019; Ghanbarinejad et al., 2023). همچنین یافته‌های بین‌المللی نشان داده‌اند که رفتار مالیاتی مؤدیان صرفاً تابع الزام قانونی نیست و از عوامل مالی، سازمانی و ادراکی نیز تأثیر می‌پذیرد (Benkraiem et al., 2025; Richardson et al., 2015). بنابراین، آموزش مؤدیان می‌تواند هم نقش پیشگیرانه در کاهش اختلاف و هم نقش حمایتی در افزایش تمکین ایفا کند.

اهمیت سازوکارهای پیش‌دادرسی و حل‌وفصل اختلاف پیش از ارجاع رسمی نیز از دیگر یافته‌های پژوهش بود. استفاده از ظرفیت توافق، میانجی‌گری اولیه، بازبینی دقیق در سطح نخست و جلوگیری از ارجاع پرونده‌های ساده می‌تواند حجم ورودی هیأت‌های حل اختلاف را کاهش دهد. این یافته با مطالعه Arta و همکاران درباره نقش دادرسی اداری در کاهش وقفه مالیاتی و همچنین پژوهش Yavari و Edrisian درباره راهکارهای کاهش اطاله دادرسی همخوان است (Arta et al., 2021; Yavari & Edrisian, 2018). در واقع، بخش مهمی از کارآمدی دادرسی به توانایی نظام در جلوگیری از شکل‌گیری دعوا یا حل آن در مراحل اولیه مربوط است. هرچه اختلافات ساده زودتر حل شوند، منابع تخصصی مراجع دادرسی می‌توانند بر پرونده‌های پیچیده و پریسک متمرکز شوند.

یافته‌ها همچنین نشان دادند که هماهنگی بین‌نهادی، نظارت و بومی‌سازی مدل از عناصر ضروری برای استقرار موفق الگوی پیشنهادی هستند. عدم ارتباط مؤثر میان هیأت‌های دادرسی، ادارات مالیاتی، واحدهای تشخیص و وصول و مراجع نظارتی می‌تواند موجب تکرار کار، تأخیر، ناهماهنگی در رویه و دشواری تبادل اطلاعات شود. از سوی دیگر، هر الگوی اصلاحی باید با قوانین مالیاتی، ساختار اداری، ظرفیت‌های استانی و سطح تمکین مالیاتی در ایران سازگار باشد. این نتیجه با مطالعات داخلی درباره وضعیت مراجع دادرسی و ضرورت اصلاح ساختارهای موجود همسو است (Ghanavati & Houshmandi, 2021; Shirzad Takchi & Karimi Jashni, 2020). همچنین تفاوت نظام‌های حقوقی و اداری که در مطالعات تطبیقی مورد توجه قرار گرفته است، نشان می‌دهد که انتقال مستقیم الگوهای خارجی بدون انطباق نهادی و فرهنگی نمی‌تواند موفق باشد (Hajipour Kandaroud et al., 2024). بنابراین، الگوی مطلوب باید از تجارب جهانی استفاده کند، اما در نهایت با ظرفیت‌های حقوقی و اجرایی کشور منطبق شود.

در سطحی گسترده‌تر، نتایج این پژوهش را می‌توان در پرتو ادبیات اجتناب و فرار مالیاتی نیز تفسیر کرد. شواهد نشان داده‌اند که رفتار اجتناب مالیاتی تحت تأثیر درماندگی مالی (Richardson et al., 2015)، ساختار تأمین مالی (Benkraiem et al., 2025; Tang et al., 2022)، مشوق‌های نوآوری (Xiang et al., 2025)، شفافیت مالیاتی (Martini et al., 2025) و الزامات افشا (Jiang et al., 2022) قرار دارد. این مجموعه یافته‌ها نشان می‌دهد که پرونده‌های مالیاتی در محیطی پیچیده و پویا شکل می‌گیرند و بنابراین، دادرسی مؤثر نیز باید از نگاه صرفاً پرونده‌محور فاصله گرفته و به سوی مدیریت ریسک مبتنی بر داده حرکت کند. چنین رویکردی می‌تواند به شناسایی زودهنگام پرونده‌های حساس، تمرکز بر اختلافات پرریسک و جلوگیری از تبدیل اختلافات طولانی به معوقات پایدار کمک کند.

در مجموع، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که الگوی مناسب دادرسی مالیاتی برای کاهش ریسک معوقات باید یک چارچوب چندبعدی و یکپارچه باشد که در آن تخصص حرفه‌ای، شفافیت قانونی، عدالت رویه‌ای، سرعت و دقت رسیدگی، کیفیت مستندسازی، هوشمندسازی فرایندها، مدیریت ریسک، آموزش، اخلاق حرفه‌ای، تعامل با مؤدیان، سازوکارهای پیش‌دادرسی، نظارت، هماهنگی نهادی و بومی‌سازی به‌صورت مکمل عمل کنند. تأیید همه ۱۹ شاخص در دو راند دلفی فازی نیز نشان‌دهنده اجماع مناسب خبرگان درباره ضرورت حفظ این ابعاد در مدل نهایی است. بنابراین، کاهش معوقات مالیاتی را باید نتیجه بهبود کل زنجیره دادرسی و وصول دانست، نه پیامد یک اقدام منفرد. چنین الگویی می‌تواند ضمن حفظ حقوق مؤدیان و ارتقای کیفیت رسیدگی، به کاهش زمان تعیین تکلیف پرونده‌ها، کنترل ریسک معوقات و افزایش اعتماد و تمکین مالیاتی کمک کند.

یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر، اتکای آن به دیدگاه خبرگان حوزه مالیات و دادرسی مالیاتی و ماهیت کیفی داده‌های گردآوری‌شده بود که ممکن است تعمیم مستقیم یافته‌ها به تمامی مراکز دادرسی یا شرایط اجرایی متفاوت را محدود سازد. همچنین، انتخاب مشارکت‌کنندگان به‌صورت هدفمند و تمرکز بر تجربه و قضاوت تخصصی آنان ممکن است باعث شود برخی دیدگاه‌های سایر ذی‌نفعان، به‌ویژه مؤدیان، وکلا، حسابداران و کارکنان اجرایی واحدهای وصول، به اندازه کافی در مدل منعکس نشده باشد. علاوه بر این، پژوهش حاضر بر طراحی و اعتبارسنجی مفهومی مدل متمرکز بود و اثربخشی واقعی آن در کاهش میزان معوقات مالیاتی پس از اجرای عملی مورد آزمون طولی قرار نگرفت.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده، مدل پیشنهادی با استفاده از روش‌های کمی و نمونه‌های بزرگ‌تر در مراکز دادرسی مالیاتی مناطق مختلف کشور آزمون شود و روابط میان مؤلفه‌های آن از طریق مدل‌سازی معادلات ساختاری یا سایر روش‌های تحلیل علی بررسی گردد. همچنین می‌توان مطالعات طولی انجام داد تا تأثیر اجرای مؤلفه‌های مدل بر شاخص‌هایی مانند زمان متوسط رسیدگی، نرخ نقض آراء، تعداد اعتراض‌های تکراری، میزان وصول مطالبات و حجم معوقات مالیاتی ارزیابی شود. بررسی تطبیقی مدل در استان‌های مختلف و نیز مقایسه آن با نظام‌های دادرسی مالیاتی سایر کشورها می‌تواند به شناسایی مؤلفه‌های وابسته به بستر و مؤلفه‌های عمومی کمک کند. همچنین پیشنهاد می‌شود دیدگاه مؤدیان، وکلای مالیاتی، حسابداران رسمی و کارکنان واحدهای تشخیص وصول در مطالعات آتی وارد مدل شود.

از نظر کاربردی، پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی استقرار یک نظام یکپارچه مدیریت ریسک معوقات را به‌عنوان بخشی از فرایند دادرسی در دستور کار قرار دهد و پرونده‌ها بر اساس احتمال معوق‌شدن و اهمیت مالی اولویت‌بندی شوند. تدوین استانداردهای حرفه‌ای برای انتخاب و آموزش اعضای هیأت‌ها، ایجاد پرونده الکترونیک یکپارچه، تعیین مواعد مشخص برای مراحل رسیدگی، استانداردسازی ساختار آرای صادره و توسعه خدمات غیرحضور می‌تواند کارایی فرایند را افزایش دهد. همچنین ایجاد سازوکارهای مؤثر پیش‌دادرسی، ارتقای شفافیت اطلاعات برای مؤدیان، تقویت نظارت بر عملکرد مراجع، کنترل تعارض منافع، توسعه شاخص‌های ارزیابی کیفیت و هماهنگی منظم میان واحدهای تشخیص، دادرسی و وصول می‌تواند زمینه اجرای عملی مدل پیشنهادی و کاهش پایدار ریسک معوقات مالیاتی را فراهم سازد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازن اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازن و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

References

- Arta, F., Taheri, M., & Aghaei Bajestani, M. (2021). Administrative Adjudication of Tax Disputes as a Tool for Reducing Tax Delay: A Comparative Study of Iran and the United States. *Modern Research in Administrative Law*, 3(9), 111-142.
- Benkraiem, R., Gaaya, S., Lakhal, F., & Kilic, M. (2025). Access to Finance and Corporate Tax Avoidance: International Evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 58, 100668. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2024.100668>
- Damen Keshideh, M., & Asghari, A. (2019). Examining the Impact of Tax Evasion on Macroeconomic Variables and Ways to Reduce Tax Evasion in the Iranian Economy: With Emphasis on the Effect of Tax Evasion on Iran's Economic Growth. *Economic Journal*(3-4), 97-123.
- Ghanavati, J., & Houshmandi, S. (2021). Modern Approaches to Tax Adjudication in Quasi-Judicial Authorities with Emphasis on Dispute Resolution Systems in France, England, and Germany. *Law of New Technologies*, 2(3), 193-219.
- Ghanbarinejad, J., Salehi, M., & Pifeh, A. (2023). Examining Factors of Tax Evasion in Free Trade-Economic Zones. *Computational Economics Journal*, 2(4), 69-95.
- Hajipour Kandaroud, A., Banaazadeh Ardebili, A., & Moradi Balargou, R. (2024). An Analysis of the New Tax Adjudication System in Iran with Reference to the European Code of Good Administrative Behaviour. *Modern Research in Administrative Law*, 6(19), 385-412.
- Huang, K.-F., Lin, C.-H., Wu, C.-H., & Wang, H.-D. (2018). Tax Agent Ad Litem's Impact on Estate and Gift Tax Cases of Administrative Litigation. *Asia Pacific Management Review*, 23(2), 86-94. <https://doi.org/10.1016/j.apmr.2017.09.001>
- Huseynov, F., & Klamm, B. K. (2012). Tax Avoidance, Tax Management and Corporate Social Responsibility. *Journal of Corporate Finance*, 18(4), 804-827. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2012.06.005>
- Jiang, W., Zhang, C., & Si, C. (2022). The Real Effect of Mandatory CSR Disclosure: Evidence of Corporate Tax Avoidance. *Technological Forecasting and Social Change*, 179, 121646. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2022.121646>
- Lindsey, B. P., McDonnell, S., & Moser, W. J. (2023). Do United States Tax Court Judge Attributes Influence the Resolution of Corporate Tax Disputes? *Journal of Accounting and Public Policy*, 42(6), 107156. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2023.107156>
- Mahdian Rad, A. A. (2021). *A Dynamic Model for Examining Tax Arrears and Simulating Collections in Corporate Income Tax* Third National Conference of the System Dynamics Society, Tehran. <https://civilica.com/doc/1265829>
- Marjit, S., Mishra, S., & Mitra, S. (2021). Tax Evasion by Tax Deferment: Sham Litigation with an Informal Credit Market. *European Journal of Political Economy*, 69, 102008. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2021.102008>
- Martini, J. T., Niemann, R., Simons, D., & Voeller, D. (2025). Incentive Effects of Tax Transparency: Does Country-by-Country Reporting Call for Arbitration? *Journal of Accounting and Public Policy*, 49, 107278. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2024.107278>
- Richardson, G., Taylor, G., & Lanis, R. (2015). The Impact of Financial Distress on Corporate Tax Avoidance Spanning the Global Financial Crisis: Evidence from Australia. *Economic Modelling*, 44, 44-53. <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2014.09.015>
- Sayyah, M. S., Fallah Shams, M., Arab Mazar, A. A., & Gholami Jamkarani, R. (2022). Designing a Tax Arrears Risk Model with a Tax Adjudication Approach. *Investment Knowledge Quarterly*, 11(44), 335-361.
- Shirzad Takchi, A., & Karimi Jashni, J. (2020). *Examining the Current and Desired Status of Tax Adjudication Authorities in the Iranian National Tax Administration* Sixth International Conference on Economic and Management Studies in the Islamic World, Tehran. <https://civilica.com/doc/1179094>
- Tang, T., Xu, L., Yan, X., & Yang, H. (2022). Simultaneous Debt-Equity Holdings and Corporate Tax Avoidance. *Journal of Corporate Finance*, 72, 102154. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2021.102154>

- Xiang, J., Shao, Q., & Fan, Y. (2025). Innovation Incentives and Corporate Tax Avoidance: Evidence from China. *Economic Analysis and Policy*, 85, 1216-1237. <https://doi.org/10.1016/j.eap.2025.01.019>
- Yavari, A., & Edrisian, H. (2018). Strategies for Reducing Delays in Tax Adjudication. *Encyclopedia of Economic Law*, 25(14), 1-26.
- Zareian, H., & Hejazi, M. (2023). Presenting a Tax Audit Risk Model in the Comprehensive Tax Plan Using a Combined Interpretive Structural Modeling and Analytic Network Process Approach. *Empirical Research in Accounting*, 12(47), 71-98.