سال هشتم، شماره ۳۰، تابستان ۱۳۹۹، صفحات ۱۰۵–۸۱

تأثیر ادراک کارشناسان مالیاتی از پیچیدگی مالیاتی بر رفتار تمکین مالیاتی

فاطمه کاغذلو
کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران
fkaghazloo@outlook.com

مهدی بهار مقدم
دانشیار حسابداری، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران
m.bahar@yahoo.com

علیرضا رحیمی
استادیار حسابداری، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران (نویسنده مسئول)
Rahimi2010@gmail.com

امروزه نقش کارشناسان مالیاتی به علت قوانین مالیاتی پیچیده و مبهم به یک موضوع مهم در سیاست‌های مالیاتی تبدیل شده است. مطالعه فعالیت کارشناسان مالیاتی به این دلیل اهمیت دارد که اولاً، مؤدیان به منظور ایفای تعهدات مالیاتی خود از خدمات آن‌ها استفاده می‌کنند و ثانیاً، این افراد به طور مستقیم برای حل مسائل مالیاتی مختلف تلاش کرده و لذا بهتر از سایرین پیچیدگی مالیاتی را درک می‌کنند؛ بنابراین، دیدگاه کارشناسان مالیاتی می‌تواند در طراحی سیاست‌های مالیاتی تأثیرگذار باشد. در این بررسی به مطالعه پژوهش‌های مربوط به ادراک کارشناسان مالیاتی از پیچیدگی مالیاتی و آثار آن بر رفتارتمکین مالیاتی آن‌ها می‌پردازیم. همچنین روش‌های مختلف اندازه‌گیری پیچیدگی مالیاتی تشریح می‌شود.

طبقه‌بندی: JEL: C00، H20
واژگان کلیدی: تمکین مالیاتی، پیچیدگی قانونی، پیچیدگی اجرایی، کارشناسان مالیاتی

* تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۱/۱۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۶/۰۵

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

۱. مقدمه

افزایش پیچیدگی سیستم‌های مالیاتی عمدتاً به دلیل پیچیدگی معاملات تجاری و جهانی‌سازی بازارها است که باعث ایجاد مکانیزم‌های پیچیده‌تر و پیشرفته‌تر برای فرار مالیاتی شده است. علاوه بر این، مقامات مالیاتی، قوانین بیشتری را برای مقابله با تقلب مالیاتی، فرار از پرداخت مالیات و یا سایر روش‌هایی که به منظور کاهش یا اجتناب از پرداخت مالیات است تصویب کرده‌اند که همین موضوع نیز باعث افزایش پیچیدگی مالیاتی[1] شده است. در مقابل، مؤدیان نیز با پیچیده‌تر کردن فرآیند معاملات و مناسبات اقتصادی خود سعی دارند قوانین جدید را دور بزنند. این اقدام یک دور باطل ایجاد می‌کند که باعث می‌شود سیستم مالیاتی به سطح بالای پیچیدگی مالیاتی دچار شود. به همین علت عدم تمکین مالیاتی و پیچیدگی مالیاتی اغلب علت و معلول یکدیگر محسوب می‌شوند.

رابطه پیچیدگی مالیاتی و عدم تمکین مالیاتی توجه ویژه دانشگاهیان و سازمان‌های غیردولتی بین‌المللی مانند بانک جهانی و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی را جلب کرده است. طبق گزارش بانک جهانی[2] (۲۰۱۱، ص ۴۲) سطوح مالیاتی می‌تواند پیچیدگی مالیاتی و میزان فشار بر کسب‌وکارها را به منظور تمکین مالیاتی افزایش دهد. همچنین سازمان همکاری و توسعه اقتصادی[3] (۲۰۱۹) بر تأثیرات منفی پیچیدگی مالیاتی تأکید بسیاری کرده است و در گزارشی بیان می‌کند که برای حمایت از رشد اقتصادی، شفافیت بیشتر و پیچیدگی کمتری لازم است. کالیر و همکاران[4] (۲۰۱۸) در پژوهش خود بیان می‌کنند که پیچیدگی مالیاتی باعث تشویق برنامه‌ریزی مالیاتی یا فرار مالیاتی می‌شود.

1. Tax Complexity
2. World Bank
3. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)
4. Collier et al

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

در بسیاری از کشورها کارشناسان مالیاتی به‌تدریج جایگزین مؤدیان به منظور تمکین مالیاتی و همچنین فرآیند تصمیم‌گیری مالیاتی آن‌ها شده‌اند (لافر و همکاران[1]، ۲۰۱۱). به همین علت، نگرش کارشناسان مالیاتی توانسته است بر رفتار تمکین مالیاتی مؤدیان اثرگذارد (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۰۸؛ دووس[2]، ۲۰۱۲). درنتیجه، در امور مالیاتی الگوی رابطه میان ادارات مالیات و مؤدیان تغییر کرده و یک بازیگر جدید به معادله اضافه شده است: کارشناسان مالیاتی؛ کارشناسان مالیاتی مشاورانی هستند که مؤدیان به منظور تمکین مالیاتی به آن‌ها رجوع می‌کنند.

ایوانز و ترن‌نام[3]، (۲۰۱۰) تأکید کردند که ادراک پیچیدگی مالیاتی چندین پیامد در زمینه تمکین مالیاتی از جمله بالا رفتن سطح عدم تمکین، هزینه‌های بالای تمکین و استفاده زیاد از کارشناسان مالیاتی را دارد؛ بنابراین، هدف از این مطالعه بررسی تأثیر ادراک کارشناسان مالیاتی از پیچیدگی مالیاتی بر رفتار تمکین مالیاتی است.

اهمیت این مطالعه علاوه بر تحلیل پیچیدگی مالیاتی و آثار آن بر رفتار تمکینی کارشناسان مالیاتی که می‌توان گفت نقش بسزایی در طراحی سیاست‌های مالیاتی کشور دارد، به دلیل اهمیت مالیات در نظام درآمدی کشو نیز است. در ایران منابع اصلی درآمد دولت عمدتاً از دو منبع مالیات و فروش نفت تأمین می‌شود. این مسئله بیانگر نقش بسیار مهم درآمدهای مالیاتی در تأمین نیازهای کشور است. از آنجایی که کارشناسان مالیاتی رابط بین مؤدیان و ادارات مالیات هستند، می‌توان نتیجه گرفت که نقشی که کارشناسان مالیاتی در سیستم مالیاتی ایفا می‌کنند، بر تمکین (عدم تمکین) مالیاتی مؤدیان و درنهایت بر میزان وصول مالیات و درآمد دولت اثرگذار است؛ بنابراین مطالعه پیچیدگی مالیاتی و درک آثار آن بر رفتار تمکینی کارشناسان مالیاتی به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی مهم است.

1. Laffer et al.
2. Devos
3.Evans and Tran-Nam

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

پس از مقدمه، مقاله بدین شرح سازمان‌دهی شده است: در بخش دوم، روش انجام کار ذکر می‌شود. بخش سوم، به پیچیدگی مالیاتی، راهبردهای ساده‌سازی سیستم مالیاتی در کشورهای مختلف و همچنین عوامل ایجادکننده پیچیدگی مالیاتی و ابعاد پیچیدگی مالیاتی اشاره می‌شود. در بخش چهارم، به روش‌های مختلف اندازه‌گیری پیچیدگی مالیاتی و نقش کارشناسان مالیاتی در سیستم‌های مالیاتی می‌پردازیم. اینکه چگونه رفتار تمکین مالیاتی کارشناسان مالیاتی می‌تواند تحت تأثیر ادراک آن‌ها از پیچیدگی مالیاتی قرار گیرد و درنهایت نتایج و پیشنهادهای لازم ارائه می‌شود.

۲. روش تحقیق

روش تحقیق تحلیلی- توصیفی با استفاده از اسناد کتابخانه‌ای است. در بررسی ادبیات، مطالعات مختلف از اوایل دهه ۷۰ میلادی تاکنون با توجه به کلید واژه‌های تمکین مالیاتی، کارشناسان مالیاتی، پیچیدگی مالیاتی و دانش مالیاتی بررسی و خلاصه شدند. در این بررسی عمدتاً از مقالات ژورنال‌های مالیاتی علمی و نشریات مالی دانشگاهی که در پایگاه‌های داده‌های بین‌المللی، مانند ISI، B-On و ProQuest وجود دارد، استفاده شده است. همچنین از چندین منبع ثانویه، مانند انتشارات علمی و برخی گزارش‌های مؤسسات بین‌المللی، مانند سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، بانک جهانی و سازمان ملل متحد نیز استفاده شد. این بررسی بر سه دسته کلی از مقالات و مطالعات علمی متمرکز شد. آن دسته از مطالعاتی که به پیچیدگی مالیاتی همچنین عوامل ایجادکننده پیچیدگی مالیاتی و ابعاد پیچیدگی مالیاتی اشاره می‌کنند، مطالعاتی که به راهبردهای ساده‌سازی سیستم مالیاتی با توجه به تاریخ و کشورهای مختلف انجام شده‌اند و درنهایت مطالعاتی که به نقش کارشناسان مالیاتی در سیستم‌های مالیاتی با توجه به پیچیدگی مالیاتی و دانش مالیاتی پرداخته‌اند. درنهایت، در بررسی ادبیات مالیاتی بین‌المللی کمبود تحقیقات دانشگاهی در این زمینه مشاهده شد.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

۳. برخی ملاحظات در مورد پیچیدگی مالیاتی

برای کسب درک مناسبی از پیچیدگی مالیاتی ابتدا لازم است نقطه مقابل آن یعنی مفهوم سادگی مالیاتی را درک کنیم. اگرچه پیچیدگی مالیاتی و سادگی مالیاتی در مطالعات متعددی بررسی شده‌اند، اما هنوز هم در مطالعات انجام شده یک تعریف هماهنگ در این زمینه وجود ندارد. همان‌طور که ترن- نام[1] (۲۰۰۴) بیان کرد، هیچ چارچوب نظری دقیقی در مورد پیچیدگی مالیاتی و تلاش برای ساده‌سازی مالیات وجود ندارد و بسیاری از پاسخ‌های مربوط به مفاهیم پیچیدگی و سادگی مالیاتی اغلب به طور ضمنی وجود دارند.

دلیل اصلی اختلاف در تعاریف، معانی مختلف مربوط به پیچیدگی مالیاتی و سادگی مالیاتی است. علاوه بر این سادگی (پیچیدگی) مالیاتی یک مفهوم نیست که به آسانی قابل تعریف، اندازه‌گیری یا مورد توافق باشند. با این اوصاف می‌توان به این نتیجه رسید که سادگی (پیچیدگی) مالیاتی اساساً یک مفهومی نسبی است (ترن- نام، ۱۹۹۹، ص ۵۰۸).

آگاهی از پیچیدگی مالیاتی که امروزه بر بسیاری از سیستم‌های مالیاتی تأثیر می‌گذارد و رابطه آن با رفتار عدم تمکین مالیاتی می‌تواند بر ساده‌سازی سیستم‌های مالیاتی اثر زیادی داشته باشد (سازمان ملل متحد[2]، ۲۰۱۴). به همین خاطر، در دهه‌های اخیر برخی از دولت‌ها تلاش کرده‌اند نظام مالیاتی خود را ساده‌تر کرده و مکانیزم‌هایی را به‌منظور کمک به مؤدیان توسعه دهند تا از این طریق میزان عدم تمکین مالیاتی را کاهش دهند (سازمان ملل متحد، ۲۰۱۴، ص ۳).

جدول (۱) برخی از استراتژی‌هایی که در کشورهای مختلف به منظور ساده‌سازی سیستم مالیاتی به کار گرفته شده است را نشان می‌دهد. طبق این جدول، تلاش برای ساده‌سازی سیستم مالیاتی بیشتر بر بعد قانونی آن متمرکز است. در دهه ۹۰ میلادی، اقداماتی برای بازنویسی قوانین مالیاتی به کار گرفته شد تا قوانین مالیاتی قابل فهم‌تر شوند.

1. Tran-Nam
2. UN (United Nations)

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

جدول ۱. نمونه‌هایی از راهبردهای ساده‌سازی مالیات

سال	کشور	بعد قانونی	بعد اجرایی
دهه ۸۰میلادی	ایالات متحده	کاهش جزئیات؛ اصلاحات برایافزایش عدالت مالیاتی، ساده‌سازی و رشد اقتصادی	
	نیوزیلند	حذف مشوق‌ها و یارانه‌های مالیاتی (اصلاح مالیات در ۱۹۸۴).	کاهش فرم‌های مالیاتی (اظهارنامه، بخش‌نامه، آیین‌نامه‌ها و امثال آن)
	بولیوی	ساده‌سازی تعهدات مالیاتی واحدهای شغلی کوچک؛ حذف معافیت‌های مالیاتی	
	کلمبیا	حذف برخی از تعهدات شخصی و کسورات مالیاتی	عدم نیاز به پر کردن اظهارنامه برای بسیاری از مؤدیان
دهه ۹۰	ایلات متحده	بازنویسی قوانین مالیاتی به زبان قابل فهم‌تر	
	استرالیا	بازنویسی قوانین مالیاتی، مثل کاهش تعداد کلمات از ۱۹۰۰۰ به ۱۱۰۰۰ و تعداد کلمات در پاراگراف‌ها از ۲۴۱ به ۱۳۱.	
	نیوزیلند	بازنویسی بسیاری از قوانین مالیات بر درآمد (پروژه بازنویسی)	
	انگلستان	بازنویسی عمده مقررات در مدت ۵ سال	
	شیلی	ساده‌سازی قوانین مالیاتی	استفاده از فن‌آوری‌های جدید برای مقاصد مالیاتی
قرن ۲۱	ایالات متحده		استفاده از شماره شناسایی خاص[1] برای همه مؤدیان.
	استرالیا	ساده‌سازی تعهدات مالیاتی شرکت‌های کوچک؛ کاهش تعداد قوانین مالیاتی؛ ساده‌سازی مالیات بر کالاها و خدمات برای کسب‌وکارهای کوچک	ایجاد سیستم اظهارنامه آنلاین برای مؤدیان حقیقی.
	نیوزیلند	بازنویسی عمده قوانین مالیاتی (پروژه بازنویسی- نتیجه‌گیری).	
	پرتغال	ساده‌سازی سیستم مالیاتی برای کسب‌وکارهای کوچک خویش‌فرما.	استفاده از فن‌آوری‌های جدید برای مقاصد مالیاتی.
	اسپانیا	ایجاد نظام مالیاتی برای برآورد درآمد مالیاتی؛ ایجاد نظام مالیاتی ویژه ساده شده به منظور محاسبه مالیات بر ارزش افزوده.	استفاده از فن‌آوری‌های جدید برای مقاصد مالیاتی.
	ترکیه	ایجاد واحد ویژه مالیات بر مصرف	ایجاد سیستم پشتیبانی مدرن یکپارچه فناوری اطلاعات.

مأخذ: بورگو و همکاران (۲۰۱۶)

1. Preparer Tax Identification Number (PTIN)

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

با وجود این، بیشتر تلاش‌هایی که به منظور ساده‌سازی سیستم مالیاتی انجام شده است، چندان موفق نبوده‌اند. در برخی از کشورها مانند استرالیا، قوانین مالیاتی پس از بازنویسی پیچیده‌تر شدند (مک‌کارچر و همکاران[1]، ۲۰۰۸).

همچنین بعضی از تلاش‌ها برای ساده‌تر کردن معافیت‌های مالیاتی چندان موفق نبوده‌اند. به عنوان مثال، همان‌طور که توسط مک‌کارچر[2] (۲۰۰۵) بیان شده است، افزایش «مجموعه مقررات مالیاتی» و رسیدن آن به ۲۰۰ صفحه در نسخه ۲۰۰۴ آن مانع استفاده مؤدیان از آن شد. طبق تحقیقات، از موارد فوق صرفاً سیستم مالیاتی نیوزیلند در ساده‌سازی، با توجه به ساختار سیاست‌گذاری خود موفق بوده است (مک‌کارچر و همکاران ۲۰۰۸).

در سال ۲۰۰۵ کشور پرتغال به منظور تشویق تمکین مالیاتی، سیستم آنلاین تشکیل پرونده مالیاتی را معرفی کرد (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۰) و ایرلند یک راهنمای آنلاین برای کمک به مؤدیان به منظور تمکین مالیاتی بیشتر ایجاد کرد. در سال ۲۰۰۳ استرالیا طرحی با هدف گسترش تجارت الکترونیک به منظور برقراری ارتباط آنلاین با اداره مالیات و کمک به مؤدیان برای تکمیل صحیح اظهارنامه آغاز کرد (بورگو و همکاران[3]،۲۰۱۶).

امروزه در همه کشورها نگرانی‌هایی نیز در رابطه با ساده‌سازی سیستم مالیاتی برای شرکت‌های کوچک و متوسط وجود دارد. این شرکت‌ها بیشتر از سایرین تحت تأثیر اثرات نامطلوب پیچیدگی مالیاتی قرار می‌گیرند چراکه منابع لازم، مانند استفاده از خدمات مشاوران و کارشناسان مالیاتی، برای مقابله با آن را ندارند (لوپز،[4] ۲۰۱۲؛ سازمان ملل متحد، ۲۰۱۴؛ ایناسیوس[5]،۲۰۱۸).

1. McKerchar et al
2. McKerchar
3. Borrego et al
4. Lopes
5. Inasius

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

با وجود تمامی این تلاش‌ها، سیستم‌های مالیاتی بسیاری از کشورها همچنان پیچیده است. با توجه به موارد ذکر شده می‌توان به این نتیجه رسید که ساده‌سازی مالیات فرآیندی مستمر است و هدف ساده‌ای نیست. چنانچه برخی از نویسندگان استدلال می‌کنند، ساده‌سازی مالیات نیازمند یک استراتژی هماهنگ است که باید مبتنی بر ساده‌سازی فرآیند سیاست‌گذاری مالیاتی باشد (جیمز و والشوتزکی[1]، ۱۹۹۷؛ بارا[2]، ۲۰۰۶).

مک‌کارچار و همکاران (۲۰۰۸) ساده‌سازی سیستم مالیاتی را به سه مرحله: فرمول‌بندی سیاست مالیاتی، تهیه پیش‌نویس قانون مالیات و عملیاتی کردن قوانین مالیاتی تقسیم می‌کنند. همچنین بارا (۲۰۰۶) ساده‌سازی مالیات را به سه مرحله سیاست مالیاتی، قوانین مالیاتی و مدیریت مالیاتی تقسیم می‌کند.

در ساده‌سازی سیستم مالیاتی سؤالات زیادی وجود دارد؛ از جمله آنکه: آیا ساده‌سازی مالیات امکان‌پذیر است؟ اگر این امکان وجود دارد، آیا رویکردهایی وجود دارد که احتمال موفقیت آن‌ها بیش از سایر رویکردها باشد؟ علاوه بر این، در حال حاضر چقدر تا یک سیستم ساده فاصله داریم؟ سیستم مالیاتی ساده چگونه سیستمی است؟ و چگونه می‌توان آن را به بهترین نحو ممکن به دست آورد؟ (مک‌کارچر و همکاران، ۲۰۰۸، ص ۳۶۷-۳۶۸).

حتی اگر دستیابی به یک سیستم مالیاتی کاملاً ساده امکان‌پذیر نباشد، ثبات کلی و ساختارهای مالیاتی خوب به نفع همه خواهد بود (فردمن[3] ۲۰۰۹، ص ۱۵۶)؛ بنابراین، علی‌رغم فقدان نتایج مشخص در رابطه با ساده‌سازی سیستم مالیاتی، مسئله ساده‌سازی سیستم مالیاتی هنوز هم مطرح است. یکی از دلایل عدم موفقیت در ساده‌سازی سیستم مالیاتی، عدم شناخت لازم از پیچیدگی‌های مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن است.

1. James and Wallschutzky
2. Barra
3. Feredman

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

۳-۱. عوامل مؤثر بر پیچیدگی مالیاتی

اهداف اصلی مقررات مالیاتی عدالت، بهره‌وری، سادگی و کاهش هزینه‌های تمکین مالیاتی است (اسمیت، ۱۷۷۶). اگرچه این اهداف از پذیرش عمومی برخوردار هستند، اما به‌کارگیری آن‌ها در سیاست‌های مالی دشوار است، چراکه برخی از آن‌ها در تضاد با سایرین هستند.

مک‌کارچار و همکاران (۲۰۰۸، ص ۳۶۸) معتقدند برای ایجاد یک نظام مالیاتی بایستی اهمیت نسبی هر یک از چهار اصل به‌خوبی شناخته شده و موازنه‌های لازم بین آن‌ها تعیین شود. برای مثال، تلاش‌هایی که برای منصفانه کردن مالیات صورت می‌گیرد معمولاً مغایر با تلاش‌هایی است که برای ساده کردن مالیات‌ها صورت می‌گیرد. به عنوان نمونه، رابطه بین عدالت و ساده‌سازی خطی نیست. مالیات ساده و مقطوع معمولاً ناعادلانه تلقی می‌شود و میزان پیچیدگی کمتری دارد؛ در حالی که حرکت به سمت مالیات‌های عادلانه منجر به تعدد نرخ‌های مالیاتی و تبصره‌های زیاد می‌شود و پیچیدگی مالیاتی را افزایش می‌دهد.

پیچیدگی مالیاتی ناشی از پیچیدگی روابط تجاری است که این موضوع باعث ایجاد قوانین مالی پیچیده در زمینه‌های مختلف مانند فن‌آوری‌های جدید، مهاجرت مردم و سرمایه، ابزارهای مالی مدرن، جهانی شدن بازارها و غیره شده است (لوپز[1]، ۲۰۰۸؛ فردمن، ۲۰۱۰).

مسئله دیگری که باعث پیچیدگی مالیاتی می‌شود فرآیند تصمیم‌گیری‌های سیاسی است. جیمز و ادواردز[2] (۲۰۰۸، ص ۳۶) استدلال می‌کنند که سیستم‌های مالیاتی صرفاً برای تأمین هزینه‌های عمومی نبوده و در خدمت اهداف اقتصادی و اجتماعی نیز قرار می‌گیرند؛ لذا بسیاری از پیچیدگی‌های موجود ارتباطی با مسائل بنیادین مالیاتی نداشته و از سایر مسائل ناشی می‌شوند. به عنوان مثال، استفاده از سیستم مالیاتی برای اهداف بازتوزیعی درآمد یا سایر اهداف سیاست اجتماعی (نظیر اهداف زیست‌محیطی) تأثیر مستقیمی بر پیچیدگی سیستم مالیاتی دارد. رسیدن به این اهداف مستلزم این است که مشوق‌ها و تمهیدات مالیاتی به صورت هدفمند اجرا شوند و به

1. Lopes
2. James and Edwards

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

دلیل اینکه این نوع اقدامات نیازمند کسب اطلاعاتی است که برای مقاصد مالیاتی نیست، باعث ایجاد واکنش در میان مؤدیان شده و آن‌ها را با نوعی مقاومت همراه می‌کند که به پیچیدگی سیستم مالیاتی دامن می‌زند.

به طور خلاصه، سه عامل اصلی در ایجاد پیچیدگی مالیاتی نقش دارند: ۱. تضاد میان اهداف مالیاتی؛ ۲. پیچیدگی روابط تجاری؛ ۳. فرآیند تصمیم‌گیری‌های سیاسی.

۳-۲. ابعاد پیچیدگی مالیاتی

با توجه به پیچیدگی‌های موجود در سیستم مالیاتی، توجه به نقش کارشناسان مالیاتی افزایش یافته است؛ بنابراین داشتن درک درستی از دیدگاه آنان در رابطه با ابعاد پیچیدگی سیستم مالیاتی موضوعی مهم به شمار می‌آید. جدول (۲) به مطالعاتی اشاره دارد که ابعاد پیچیدگی مالیاتی را از دو بعد قانونی و اجرایی تعریف می‌کنند.

جدول ۲. موارد پیچیدگی مالیاتی که کارشناسان مالیات درک کرده‌اند (نتایج از مقایسه در ایالات متحده، انگلستان و استرالیا)

موارد پیچیدگی مالیاتی	لانگ وسوئینگ[1] (۱۹۸۷)/ ایالات متحده	گرن (۱۹۹۴)/ انگلستان	مک‌کرچر (۲۰۰۵)/ استرالیا
ابهام در قوانین مالیات بر درآمد			✓
ابهام در مواردی از قوانین مالیات بر درآمد			✓
ابهام و عدم اطمینان از قوانین مالیاتی	✓	✓	✓
تغییرات مکرر در قوانین مالیاتی	✓	✓	✓
قوانین زیاد	✓	✓	✓
استثناهای بیش از حد در بسیاری از قوانین			✓
قوانین پیچیده مالیات‌های غیرمستقیم		✓	

1. Milliron

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

ادامه جدول ۲. موارد پیچیدگی مالیاتی که کارشناسان مالیات درک کرده‌اند (نتایج از مقایسه در ایالات متحده، انگلستان و استرالیا)

موارد پیچیدگی مالیاتی	لانگ وسوئینگ[1] (۱۹۸۷)/ ایالات متحده	گرن (۱۹۹۴)/ انگلستان	مک‌کرچر (۲۰۰۵)/ استرالیا
نگهداری اطلاعات به صورت تفصیلی و دقیق	✓		
فرم‌های مالیاتی گیج‌کننده	✓	✓	✓
دستورالعمل‌های متناقض در فرم‌های مالیاتی			✓
محاسبات بسیار زیاد	✓		✓
محاسبات بسیار دشوار			✓
عدم همکاری کافی مقامات مالیاتی		✓	

مأخذ: بورگو و همکاران (۲۰۱۶)

در این جدول مواردی از قبیل ابهام و عدم اطمینان از قوانین مالیاتی؛ تغییرات مکرر قوانین مالیاتی؛ قوانین متعدد و فرم‌های مالیاتی گیج‌کننده در همه مطالعاتی که بر اساس دیدگاه کارشناسان مالیاتی در مورد پیچیدگی‌های مالیاتی انجام شده مشترک است؛ بنابراین، به نظر می‌رسد دو بعد پیچیدگی مالیاتی در زمینه قانونی و اجرایی وجود دارد. طبق یافته‌های لوپز (۲۰۱۲) و توماس و همکاران (۲۰۱۹) دو بعد پیچیدگی قانونی و پیچیدگی اجرایی در حال حاضر دو مشکل عمده سیستم‌های مالیاتی هستند. از دیدگاه کارشناسان مالیاتی بعد پیچیدگی قانونی مربوط به خوانایی قوانین مالیاتی است و شامل ابهام؛ تغییرات و جزئیات قوانین مالیاتی و بعد پیچیدگی اجرایی مربوط به وظایف اجرایی است که کارشناسان مالیاتی بایستی انجام دهند و شامل محاسبات؛ نگهداری سوابق و فرم‌های مالیاتی است. بلوم کوئیست و همکاران،(۲۰۰۷) و لافر و همکاران، (۲۰۱۱) نتیجه می‌گیرند که پیچیدگی مالیاتی فرصت هر دو نوع رفتار عدم تمکین عمدی وعدم تمکین غیرعمدی مالیاتی را افزایش می‌دهد.

1. Milliron

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

به منظور اندازه‌گیری ابعاد پیچیدگی مالیاتی، برخی شاخص‌ها را در بخش بعدی ارائه می‌کنیم.

٤. شاخص‌های پیچیدگی مالیاتی و ادراک آن

میزان درک پیچیدگی مالیاتی تحت تأثیر عوامل متعددی است. درک پیچیدگی، مفهومی ذهنی است؛ چراکه هر فرد درک خاص خود را دارد (مک‌کارچر، ۲۰۰۷؛ اسلمورد وباکیجا[1] ۲۰۰۸). در اینجا دو مفهوم متمایز وجود دارد: پیچیدگی مالیاتی به عنوان یک مفهوم عینی و ادراک آن به عنوان یک مفهوم ذهنی.

در حالی که ادراک مفهومی ذهنی است اما می‌توان آن را از طریق شاخص‌های عینی اندازه‌گیری کرد. به عنوان مثال، برخی از شاخص‌هایی که به منظور اندازه‌گیری ادراک مؤدیان از پیچیدگی مالیاتی استفاده می‌شوند عبارت‌اند از:۱. استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی به منظور تمکین قوانین (ایوانز و ترنمام، ۲۰۱۰) و ۲. میزان هزینه‌های مربوط به تمکین مالیاتی شامل زمان صرف شده برای انجام امور مالیاتی و هزینه‌های روانی که مؤدیان متحمل می‌شوند (ایوانز و ترنمام، ۲۰۱۰؛ سازمان ملل متحد، ۲۰۱۴).

به منظور اندازه‌گیری ادراک کارشناسان مالیاتی از پیچیدگی مالیاتی اغلب از موارد زیر استفاده شده است: ۱. پیچیدگی مالیاتی درک شده توسط کارشناسان مالیاتی (گرن، ۱۹۹۴؛ مک‌کارچر، ۲۰۰۵)؛ ۲. زمان صرف شده در به‌روزرسانی دانش مالیاتی توسط آن‌ها (مک‌کارچر، ۲۰۰۵؛ لوپز، ۲۰۰۹) و ۳. تکرار اشتباهات ناشی از پیچیدگی مالیاتی (بلوم کوئیست و همکاران[2]، ۲۰۰۷). در یک نظرسنجی مک‌کارچر (۲۰۰۵) دریافت که ۹۹ درصد از کارشناسان استرالیایی سیستم مالیاتی کشور خود را بیش از حد پیچیده می‌دانند و به دلیل تفاسیر اشتباه از قوانین مالیاتی اشتباهات بسیاری را در اظهارنامه‌های مالیاتی انجام داده‌اند.

1. Slemrod and Bakija
2. Bloomquis et al.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

استفاده مؤدیان از خدمات کارشناسان مالیاتی به دلیل درک مؤدیان از پیچیدگی مالیاتی راهی عملی برای تحلیل ادراک پیچیدگی مالیاتی است. در بخش بعدی در مورد این موضوع بحث خواهیم کرد.

٤-١. ادراک از پیچیدگی مالیاتی و استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی

درک پیچیدگی مالیاتی توسط مؤدیان، استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی را افزایش داده است (لافر و همکاران، ۲۰۱۱). این موضوع دور از انتظار نیست چراکه کسب و کار و قوانین مالیاتی و حقوقی باید با یکدیگر مطابقت داشته باشند. به عنوان مثال، استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی در ایالات متحده بسیار زیاد است. در ایالات متحده استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی از سال ۱۹۷۹ میلادی تا دهه اول قرن بیست و یکم افزایش مداوم داشته اما پس از آن استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی کاهش یافت (بورگو و همکاران، ۲۰۱۶). این موضوع به علت استفاده از نرم‌افزار فرآیند آماده‌سازی مالیات است. طبق گفته ماسلی و همکاران[1] (۲۰۰۲)، استفاده از این نرم‌افزار چهار مزیت برای مؤدیان دارد: ۱. افزایش دقت در اظهارنامه‌های مالیات؛ ۲. بررسی اشتباهات موجود در مدارک ارسالی مؤدیان؛ ۳. کمک به تفسیر قوانین مالیاتی و ۴. شناسایی مواردی که به طور بالقوه امکان حسابرسی را فراهم می‌کند. با این حال، میزان استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی همچنان بالا است؛ زیرا بیش از نیمی از مؤدیان مجبورند از کارشناسان مالیاتی برای انجام امور مالیاتی خود استفاده کنند.

بنابراین، درک انگیزه مؤدیان برای استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی موضوعی کلیدی است. از تجزیه و تحلیل مطالعاتی که از دهه ۸۰ میلادی تا به امروز انجام شده می‌توان به این نتیجه رسید که هدف اصلی مؤدیان برای استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی به دلیل داشتن ابهام در

1. Masselli et al.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

قوانین مالیاتی و پیچیدگی مالیاتی است (اسلمود و سوروم[1]، ۱۹۸۴؛ هیت و همکاران[2]، ۱۹۹۲؛ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۰۸؛ دووس، ۲۰۱۲).

درنتیجه، زمانی که مؤدیان از خدمات کارشناسان مالیاتی استفاده می‌کنند، عمدتاً قصد دارند تعهدات مالیاتی خود را درست انجام دهند. اگرچه انگیزه‌های دیگری نیز وجود دارد اما هرگز این انگیزه‌ها به عنوان دلایل اصلی شناخته نمی شوند. به عنوان مثال، هیت و همکاران (۱۹۹۲) دریافتند که سومین انگیزه مؤدیان برای استفاده از خدمات کارشناس مالیاتی برای کاهش مالیات است. با این حال، علت اصلی استخدام کارشناسان مالیاتی در شرکت‌ها و کسب‌وکارهای کوچک، داشتن ابهام در قوانین مالیاتی و پیچیدگی مالیاتی است. علاوه بر این، دووس (۲۰۱۲) به انگیزه دوم، یعنی به حداقل رساندن مالیات از مجرای قانونی اشاره می‌کند.

بر اساس مطالعات انجام‌شده، عوامل بسیاری بر استفاده مؤدیان از خدمات کارشناسان مالیاتی اثر می‌گذارند. این عوامل عبارت‌اند از: سن، وضعیت تأهل، وضعیت اشتغال، میزان درآمد، نرخ نهایی مالیات، سطح پیچیدگی مالیاتی مرتبط با درآمد مؤدیان، احتمال حسابرسی و شدت مجازات، سطح تحصیلات و سطح دانش مالیاتی.

به طور کلی هنگامی‌که مؤدیان مسن، متأهل، خود اشتغال هستند و یا میزان درآمد آنان بالا است و یا اینکه درآمد آن‌ها با سطوح بالایی از پیچیدگی مالیاتی همراه است، گرایش بیشتری به استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی دارند (کلپر و همکاران،۱۹۹۱؛ لوپز، ۲۰۱۲؛ ایناسیوس، ۲۰۱۸؛ اریک و همکاران[3]،۲۰۱۹). همچنین هنگامی که احتمال حسابرسی و مجازات افزایش می‌یابد، مؤدیان تمایل بیشتری به استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی پیدا می‌کنند (کلپر و همکاران، ۱۹۹۱؛ اوانز و همکاران ۲۰۰۵؛ ایناسیوس، ۲۰۱۸). از طرفی مؤدیانی که سطح

1. Slemrod and Sorum
2. Hite et al.
3. Eric et al.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

تحصیلات پایین و دانش مالیاتی اندکی دارند بیش از سایر مؤدیان به کارشناسان مالیاتی رجوع می‌کنند (اسلمود، ۱۹۸۷؛ چان و همکاران، ۲۰۰۰؛ اریک و همکاران، ۲۰۱۹).

به طور خلاصه، با در نظر گرفتن سایر عوامل انگیزه مهم مؤدیان به منظور استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی درک آن‌ها از پیچیدگی مالیاتی است (ساکورای وبرد ویت، ۲۰۰۳؛ ایناسیوس، ۲۰۱۸؛ اریک و همکاران، ۲۰۱۹).

٤-۲. استفاده از کارشناسان مالیاتی و عدم تمکین عمدی مالیاتی

انگیزه اصلی مؤدیان برای استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی حل اشکالات ناشی از پیچیدگی مالیاتی و تمکین تعهدات مالیاتی آنان است. درنتیجه پیش‌بینی می‌شود که میزان عدم تمکین مالیاتی کاهش یابد. با این حال، در سال‌های اخیر برخی محققان مانندکریولی و همکاران[1] (۲۰۱۶) وکوبهان و جانسکی[2] (۲۰۱۸) با مقایسه کشورهای عضو و غیرعضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به این نتیجه رسیدند که میزان عدم تمکین مالیاتی به طور قابل توجهی افزایش یافته است و این افزایش در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی بیشتر از کشورهای غیرعضو است.

از طرفی استفاده زیاد از کارشناسان مالیاتی و در عین حال رشد عدم تمکین مالیاتی از جمله عدم تمکین عمدی مالیاتی باعث شده است تا برخی از نویسندگان به مطالعه منشأ عدم تمکین عمدی مالیاتی برای توضیح شیوع بالای آن بپردازند. آیا مؤدیان برای به حداقل رساندن مالیات تلاش می‌کنند یا کارشناسان مالیاتی؟ و یا اینکه هر دو طرف در تبانی با یکدیگر هستند.

در ایالات متحده منبع عدم تمکین عمدی مالیاتی بیشتر به دلیل ابتکار عمل مؤدیان است (آیرس و همکاران[3]، ۱۹۸۹؛ هللوئید[4]، ۱۹۸۹). با این حال، در استرالیا و نیوزیلند منشأ عدم تمکین

1. Crivelli et al.
2. Cobham and Janský
3. Ayres et al.
4. Helleloid

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

عمدی مالیاتی عمدتاً بر اساس نگرش‌ها و رفتارهای کارشناسان مالیاتی است (ساکورای و بریت ویت، ۲۰۰۳؛ هیت و مک گیل[1]، ۱۹۹۲). با توجه به گفته مک‌کارچر (۲۰۰۵) مؤدیان استرالیا و نیوزیلند به احتمال بیشتری از ریسک خودداری می‌کنند؛ زیرا مجازات‌های عدم تمکین مالیاتی بر روی آن‌ها (نه کارشناسان مالیاتی) قرار می‌گیرد؛ اما مؤدیان آمریکایی از کارشناسان مالیاتی به عنوان سپر دفاع در برابر مجازات استفاده می‌کنند. درنتیجه رفتار عدم تمکین عمدی مالیاتی در آن‌ها بیشتر است.

نتایج حاصل از مطالعات قبلی، تأثیر ترس از مجازات و حسابرسی را بر رفتار عدم تمکین عمدی مالیاتی مؤدیان و کارشناسان مالیاتی نشان می‌دهد؛ بنابراین، نتایج نشان‌دهنده کاربرد نظریه سنتی فرار از مالیات[2] بر رفتار عدم تمکین مالیاتی است. همان‌گونه که (دزورت و همکاران[3]، ۲۰۱۲) استدلال می‌کنند که احتمال حسابرسی و مجازات دارای اثر مثبت بر میزان تمکین مالیاتی کارشناسان مالیاتی است.

اگرچه خطر مجازات به عنوان عامل اصلی بازدارنده رفتار عدم تمکین عمدی مالیاتی مؤدیان و کارشناسان مالیاتی کشورهای مختلف است، اما تأکید بر این نکته نیز ضروری است که خطر مجازات برای توضیح رفتار تمکین مالیاتی آن‌ها کافی نیست. ادراک پیچیدگی مالیاتی نقش مهمی ایفا می‌کند اما نظریه سنتی فرار از مالیات از پیچیدگی مالیاتی به عنوان یک متغیر استفاده نمی‌کند؛ زیرا فرض می‌کند که مؤدیان با قوانین مالیاتی کاملاً آشنا هستند و دقیقاً می‌دانند که بدهی مالیاتی و تعهدات مالیاتی آن‌ها چیست. در ادامه نقش پیچیدگی مالیاتی بر تمکین مالیاتی شرح داده می‌شود.

1. Hite and McGill

۲. طبق این نظریه عامل حسابرسی و مجازات بازدارنده اصلی رفتار عدم تمکین مالیاتی است.

3. DeZoort

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

٤-۳. پیچیدگی مالیاتی به عنوان عامل اثرگذار بر رفتار عدم تمکین مالیاتی کارشناسان مالیاتی

با وجود اهمیت نقش کارشناسان مالیاتی در امور مالیاتی به نقش آن‌ها در تحقیقات مربوط به تمکین (عدم تمکین) مالیاتی بسیار کم پرداخته شده است. پژوهش‌های علمی در مورد تأثیر کارشناسان مالیاتی در سیستم‌های مالیاتی از اواخر دهه ۸۰ میلادی آغاز شد. در ایالات متحده، آیرز و همکاران (۱۹۸۹) و هیت و مک گیل (۱۹۹۲) تأثیر فعالیت کارشناسان مالیاتی را از طریق مشاوره مالیاتی که به مؤدیان برای تمکین مالیاتی آنان می‌دهند مورد تأکید قرار دادند. همان نویسندگان نیز به کمبود تحقیقات علمی در این باره اشاره کردند.

اگرچه تاکنون چهار دهه از آغاز این مطالعات سپری شده است، اما نقش کارشناسان مالیاتی در رابطه با تمکین (عدم تمکین) مالیاتی مسئله‌ای قابل توجه است. در ادامه نقش کارشناسان مالیاتی در ادبیات بررسی می‌شود.

اکثریت مطالعات انجام شده در مورد ادراک کارشناسان مالیاتی از پیچیدگی مالیاتی و تأثیر آن بر تمکین مالیاتی نشان می‌دهد که آن‌ها برای حل مشکلات ناشی از پیچیدگی مالیاتی، دانش و تخصص دارند، اما آن‌ها از پیچیدگی مالیاتی و دانش مالیاتی خود به منظور فرار مالیاتی یا عدم تمکین عمدی مالیاتی به نفع مشتریان و یا کارفرمایان خود نیز استفاده می‌کنند؛ بنابراین در ادبیات، نظر واحدی درباره نقش کارشناسان مالیاتی در سیستم‌های مالیاتی وجود ندارد.

نتایج مطالعات در رابطه با تأثیر دانش مالیاتی و پیچیدگی مالیاتی بر تمکین مالیاتی به سه دسته مثبت، منفی و ترکیبی تقسیم شود.

مثبت: دانش مالیاتی بالای کارشناسان مالیاتی باعث می‌شود تا رفتار تمکین مالیاتی بیشتری داشته باشند. علاوه بر این، کارشناسان مالیاتی به کمک دانش بالای خود توانایی بیشتری برای مقابله با

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

پیچیدگی مالیاتی دارند؛ زیرا آن‌ها با کل سیستم مالیاتی از جمله خطر تشخیص و مجازات، آشنا هستند و درنتیجه رفتار عدم تمکین عمدی مالیاتی کمی دارند (ادانل همکاران[1]، ۲۰۰۵).

منفی: آیرز و همکاران (۱۹۸۹)، رکرز و همکاران[2] (۱۹۹۱) و نیوبری و همکاران[3] (۱۹۹۳) بیان می‌کنند که دانش مالیاتی بالای کارشناسان مالیاتی باعث می‌شود تا آن‌ها از پیچیدگی‌های مالیاتی و ابهام در قوانین مالیاتی به نفع مؤدیان برای کاهش مالیات آن‌ها استفاده کنند و درنتیجه میزان عدم تمکین مالیاتی را افزایش دهند.

ترکیبی: در آخرین مطالعاتی که توسط نویسندگانی مانندکلپر و همکاران (۱۹۹۱)، هیت ومک گیل (۱۹۹۲) و استفانسون[4] (۲۰۰۷) انجام شده است، به طور کلی استدلال می‌کنند که کارشناسان مالیاتی اغلب تمایل دارند تا از سطح بالای دانش مالیاتی خود برای مقابله با پیچیدگی مالیاتی به منظور تمکین هرچه بیشتر قوانین مالیاتی استفاده کنند. با این حال، هنگامی که قوانین مالیاتی به تفسیرهای مبهم منجر می‌شود، به کمک دانش مالیاتی خود از نقاط ضعف و ابهامات موجود در قوانین مالیاتی به نفع کارفرمایان خود برای کاهش مالیات آن‌ها استفاده می‌کنند.

امروزه پیچیدگی مالیاتی با رفتار عدم تمکین مالیاتی مؤدیان و استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی ارتباط دارد. توجه اخیر رسانه‌ها به تغییرات مالیاتی شرکت‌های چندملیتی مانند استارباک، مایکروسافت، اچ پی، اپل و اینتل نمونه‌های بسیار خوب از شرکت‌های بزرگی است که از پیچیدگی مالیاتی به منظور عدم تمکین عمدی مالیاتی به کمک کارشناسان مالیاتی استفاده می‌کنند. برایولت[5] (۲۰۰۵، ص ۲۷) این موضوع را بدین گونه تعریف می‌کند: هنگامی که دولت‌ها پیچیدگی قوانین مالیاتی را برای مقابله با عدم سوءاستفاده از قوانین افزایش می‌دهند، شرکت‌های

1. O’Donnell et al.
2. Reckers et al.
3. Newbery et al.
4. Stephenson
5. Briault

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

بزرگ و مشاوران آن‌ها از نقاط ضعف موجود در قوانین بهره‌برداری می‌کنند و از این طریق میزان مالیات را کاهش می‌دهند.

استفاده روزافزون مؤدیان از پیچیدگی مالیاتی به منظور اجتناب از مالیات، فرار مالیاتی و تقلب مالیاتی باعث کاهش درآمد مالیاتی دولت‌ها می‌شود. افزایش شدید این موارد در دهه‌های اخیر به دو عامل اصلی مربوط می‌شود: ۱. انجام این امور توسط کارشناسان و مشاوران متخصص در زمینه مالیاتی و ۲. این واقعیت که فرار از پرداخت مالیات و سایر فعالیت‌هایی که در راستای عدم تمکین مالیاتی انجام می‌شود به عنوان یک جرم نه چندان بزرگ طبقه‌بندی می‌شوند. به عنوان مثال، مجازات‌های اعمال شده در مقایسه با صرفه‌جویی‌های مالیاتی که از طریق اقدامات غیرقانونی به دست می‌آید ناچیز است (سانچس[1]، ۲۰۱۰).

علی‌رغم تأثیرات منفی که پیچیدگی مالیاتی بر تمکین مالیاتی دارد، توجه به این نکته نیز مهم است که پیچیدگی مالیاتی برای اطمینان از تعادل اهداف نظام مالیاتی خوب لازم است. لذا مطالعه و مدیریت پیچیدگی مالیاتی به یک موضوع مهم مالیاتی تبدیل شده است (ایوانز و ترن نام، ۲۰۱۰؛ ایوانز، ۲۰۱۲) و لازم است تا در این زمینه تعادلی بین سطوح پیچیدگی مالیاتی که مؤدیان مایل به پذیرش آن هستند به منظور ایجاد یک سیستم مالیاتی عادلانه و پیامدهای منفی پیچیدگی مالیاتی از جمله هزینه‌های تمکین مالیاتی و عدم تمکین مالیاتی ایجاد شود.

۵. نتیجه‌گیری

این بررسی با تحلیل مفاهیم پیچیدگی و سادگی مالیاتی آغاز شد. تعریف پیچیدگی مالیاتی شامل دو مفهوم مرتبط پیچیدگی مالیاتی و ادراک پیچیدگی مالیاتی است که با بررسی ادبیات منتشرشده می‌توان به این نتیجه رسید که تفاوت مفهومی آن‌ها در نظر گرفته نشده است. پیچیدگی مالیاتی مفهومی عینی است و ادراک پیچیدگی مالیاتی مفهومی ذهنی است و می‌توان آن را از طریق شاخص‌های عینی اندازه‌گیری کرد.

1. Sanches

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

به عنوان مثال، شاخص‌هایی که برای اندازه‌گیری ادراک مؤدیان از پیچیدگی مالیاتی استفاده می‌شود عبارت‌اند از: استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی به منظور تمکین مالیاتی و میزان هزینه‌های تمکین مالیاتی که شامل زمان صرف شده و هزینه‌های روانی است که مؤدیان متحمل می‌شوند.

برای اندازه‌گیری ادراک کارشناسان مالیاتی از پیچیدگی مالیاتی اغلب از شاخص‌های زیر استفاده شده است: پیچیدگی مالیاتی درک شده توسط کارشناسان مالیاتی، زمان صرف شده برای به‌روزرسانی دانش مالیاتی و تکرار اشتباهات ناشی از پیچیدگی مالیاتی.

پیچیدگی مالیاتی به دو بعد پیچیدگی قانونی و پیچیدگی اجرایی تقسیم شده است. پیچیدگی قانونی در رابطه با خوانایی قوانین مالیاتی و همچنین ساختار سیستم مالیاتی است و پیچیدگی‌های اجرایی مربوط به وظایف اجرایی است که کارشناسان مالیاتی باید انجام دهند.

سطح بالای پیچیدگی مالیاتی عمدتاً مربوط به سه عامل اصلی یعنی تضاد میان اهداف مالیاتی، پیچیدگی روابط تجاری و فرآیند تصمیم‌گیری‌های سیاسی است.

از بررسی ادبیات متوجه می‌شویم که در بسیاری از کشورها از دهه ۹۰ میلادی تلاش‌هایی برای ساده‌سازی قوانین مالیاتی به همراه بازنویسی قوانین با هدف فهم بیشتر قوانین انجام شد. با این حال، عمده تلاش‌ها غیرمولد بودند و سیستم مالیاتی بسیاری از کشورها پیچیده باقی ماندند.

با بررسی ادبیات مالیاتی از دهه ۸۰ میلادی تاکنون می‌توان به این نتیجه رسید که عوامل بسیاری باعث استفاده مؤدیان مالیاتی از خدمات کارشناسان مالیاتی می‌شوند. این عوامل عبارت‌اند از: سن، وضعیت تأهل، وضعیت اشتغال، میزان درآمد، نرخ نهایی مالیات، سطح پیچیدگی مالیاتی، احتمال حسابرسی و شدت مجازات مالیاتی، سطح تحصیلات و سطح دانش مالیاتی؛ اما مهم‌ترین انگیزه مؤدیان برای استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی به دلیل ترس از حسابرسی و مجازات و داشتن ابهام در قوانین مالیاتی است که پیچیدگی مالیاتی باعث آن می‌شود.

همچنین به منشأ عدم تمکین عمدی مالیاتی اشاره شد. نتایج مطالعات نشان می‌دهد که بحث پیرامون منشأ عدم تمکین عمدی مالیاتی عمدتاً در کشورهایی مانند ایالات متحده، استرالیا و

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

نیوزیلند اتفاق افتاده است. نتایج مطالعات نشان می‌دهد که در ایالات متحده، منشأ عدم تمکین عمدی به دلیل ابتکار عمل و رفتارهای مؤدیان مالیاتی است؛ اما در استرالیا و نیوزیلند بر اساس قضاوت‌ها و رفتارهای کارشناسان مالیاتی اتفاق می‌افتد.

در حال حاضر کارشناسان مالیاتی بخش مهمی از وظایف مربوط به تمکین مالیاتی را به عهده دارند. نقش کارشناسان مالیاتی و تأثیر آن‌ها بر تمکین مالیاتی مؤدیان از اواخر دهه ۸۰ میلادی مورد مطالعه قرار گرفت. ظهور این مطالعات تأثیر دو متغیر مهم، یعنی استفاده از خدمات کارشناسان مالیاتی و پیچیدگی مالیاتی را بر رفتارتمکین مالیاتی معرفی کرد وخلاء دانش درباره تأثیر فعالیت کارشناسان مالیاتی بر رفتار تمکین مالیاتی را کم کرد؛ زیرا نظریه سنتی فرار از مالیات که در آن زمان گسترده‌ترین نظریه درباره رفتار تمکین مالیاتی بود این دو متغیر را در نظر نمی‌گرفت.

تأثیر دانش مالیاتی بر رفتارتمکین مالیاتی کارشناسان مالیاتی توضیح داده شد. در یک سناریوی ساده کارشناسان مالیاتی می‌توانند با استفاده از دانش مالیاتی بالای خود به مؤدیان برای حل مشکلات ناشی از پیچیدگی مالیاتی کمک کرده و تأثیر مثبتی بر افزایش تمکین مالیاتی داشته باشند. در شرایط مبهم اغلب کارشناسان مالیاتی از دانش مالیاتی خود به منظور سوءاستفاده از پیچیدگی مالیاتی به نفع مؤدیانی استفاده می‌کنند و از این طریق جمع‌آوری مالیات را تضعیف می‌کنند.

همچنین به دو عامل اصلی افزایش عدم تمکین مالیاتی در دهه‌های اخیر توسط شرکت‌های بزرگ و چندملیتی اشاره شد. این دو عامل مربوط به استفاده از خدمات کارشناسان و مشاوران متخصص برای اجتناب از مالیات، فرار مالیاتی و همچنین عدم اعمال مجازات‌های کافی و بازدارنده در برابر فعالیت‌های عدم تمکین مالیاتی است.

لازم به ذکر است علاوه بر پیامدهای منفی پیچیدگی مالیاتی، میزانی از پیچیدگی مالیاتی برای ایجاد یک سیستم مالیاتی عادلانه لازم است؛ لذا بر مطالعه و مدیریت پیچیدگی مالیاتی تأکید می‌شود.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

محدودیت اصلی شناسایی‌شده در بررسی ادبیات، کمبود مطالعات و تحقیقات انجام‌شده درباره رفتار تمکین مالیاتی کارشناسان مالیاتی است که اکثر این مطالعات در ایالات متحده، استرالیا و نیوزیلند انجام شده است. درنتیجه در این زمینه شاهد کمبود مطالعات در سایر کشورها هستیم. همچنین مطالعات کمی تأثیر ادراک از پیچیدگی مالیاتی را بر رفتار تمکین مالیاتی کارشناسان مالیاتی بررسی می‌کند؛ بنابراین، بررسی تأثیر ادراک کارشناسان مالیاتی از پیچیدگی مالیاتی بر رفتار تمکین مالیاتی به عنوان تحقیقی در آینده پیشنهاد می‌شود.

منابع

Ayres, F., Jackson, B. and Hite, P. (1989). "The Economic Benefits of Regulation: Evidence from Professional Tax Professionals". *Accounting Review*, Vol. 64(2), pp. 300-312.

Barra, P. (2006). *Simplicidad de los Sistemas de Imposición. El caso de Chile*. In Seminar "Estrategias y Cohesión Social". Buenos Aires (Argentina): *Unpublished*.

Bloomquist, K., Albert, M. and Edgerton, R. (2007). "Evaluating Preparation Accuracy of Tax Practitioners: A Bootstrap Approach". *IRS Research Bulletin*, pp. 78-90.

Borrego, A. , Lopes, C. & Ferreira, C. (2016). "Tax complexity indices and their relation with tax noncompliance: Empirical evidence from the Portuguese tax professionals". *Tékhne*, Vol. 14(6)**,** 20-30.

Briault, S. (2005) "How tax complexity can be good for you". *International Tax Review,* Vol. 16(8), pp. 25-27.

Cobham, A. Janský, P. (2018). "Global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance: re-estimation and country results". Journal of International Development, Vol. 30(2), pp. 206-232.

Collier, R., S. Kari, O. Ropponen, M. Simmler, and M. Todtenhaupt. (2018). "Dissecting the EU's Recent Anti-Tax Avoidance Measures: Merits and Problems". EconPol Policy Report, European Network for Economic and Fiscal Policy Research.

Collins, J. H., Milliron, V. C. and Toy, D. R. (1990). "Factors associated with household demand for tax preparers". *Journal of the American Taxation Association*, Vol 12(1), pp. 9-15.

Crivelli, E., R. De Mooij, and M. Keen (2016). "Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries". *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*, Vol 72(3).

Devos, K. (2012). "The impact of tax professionals upon the compliance behavior of Australian individual taxpayers", *Revenue Tax Journal*, Vol. 22(1), pp. 1-26.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

DeZoort, F. T., Harrison, P. D. and Schnee, E. J. (2012). "Tax Professionals' Responsibility for Fraud Detection: The Effects of Engagement Type and Audit Status". *Accounting Horizons*, Vol. 26(2), pp. 289-306.

Eric, A. Solomon, A. Kwaku, A. Agyeiwa, H and Antwi, K. (2019). "An Empirical Assessment of Tax Knowledge, Socio-Economic Characteristics and Their Effects on Tax Compliance Behaviour in Sunyani Municipality, Ghana". *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS)* Vol. 10(4) 148-153

Evans, C. (2012). "Tax Governance Issues: Managing System Complexity". *Economic Papers: A journal of applied economics and policy*, Vol. 31(1), pp. 30–35.

Evans, C. and Tran-Nam, B. (2010). "Controlling Tax Complexity: Rhetoric or reality? In C. Evans, R. Krever and P. Mellon (Eds.)". *Australia's Future Tax system: The prospects After Henry* (pp. 434-461). Sydney. Thomson.

Inasius, F. (2018). "Factors Influencing SME Tax Compliance: Evidence from Indonesia". *International Journal of Public Administration*, Vol. 50(10), pp. 477-480

Freedman, J. (2009). Reforming the Business Tax System: Does Size Matter? Fundamental Issues in Small Business, TaxationAustralian Business Tax Reform in Retrospect and Prospect. Sydney. Thomson.

Freedman, J. (2010). "Improving (Not Perfecting) Tax Legislation: Rules and Principles Revisited". *British Tax Review*, Vol. 6(2), pp. 717-736.

Gammie, M. (1996). :The global future of income tax:. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 50(10), pp. 477-480.

Green, S. (1994). *Compliance Costs and Direct Taxation*. Research Monograph. England and Wales. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

Helleloid, R. T. (1989). "Ambiguity and Evaluation of Customer Documentation by Tax Professionals". *The Journal of American Taxation Association*, Vol. 11(1), pp. 22-36.

Hite, P. and McGill, G. (1992). "An Examination of Taxpayers preference for Aggressive Tax Advice". *National Tax Journal*, Vol. 45(4), pp. 389-403.

Hite, P., Stock, T. and Cloyd, B. (1992). "Reasons for preparer's usage by small business owners: How compliant are they?". *National Public Accountant*, Vol. 37(2), pp. 20-26.

James, S. and Wallschutzky, I. (1997). "Tax law improvement in Australia and the UK: the need for a strategy for simplification". *Fiscal Studies*, Vol. 18(4), pp. 445-460.

James, S. and Edwards, A. (2008). "Developing Tax Policy in a complex and changing world". *Economic Analysis & Policy*, Vol. 38(4), pp. 35-53.

Klepper, S., Mazur, M. and Nagin, D. (1991). "Expert intermediaries and legal compliance: The case of tax professionals". *Journal of Law and Economics*, Vol. 34(1), pp. 205-229.

Laffer, A. B., Winegarden, W. H. and Childs, J. (2011). The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity. Austin. The Laffer Center.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

Long, J. and Caudill, S. (1987). "The usage and benefits of paid tax return preparation". *National Tax Journal*, Vol. 40(1), pp. 35-46.

Long, S. B. and Swingen, J. A. (1987). "An approach to the measurement of tax law complexity". *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 8(2), pp. 22-36.

Lopes, C. M. (2003)." Simplicidade e Complexidade do Sistema Fiscal". *Fiscalidade*, 12/13, pp. 51-83.

Lopes, C. M. (2008). *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal*? Coimbra. Almedina.

Lopes, C. M. (2009). *Os custos de cumprimento das obrigações tributárias das Pequenas e Médias Empresas (PME) em Portugal*. IV Conferência Internacional sobre os problemas contabilísticos e fiscais das PME, OTOC. Lisboa/Santa Maria da Feira. 30th, 31th October 2009: *Unpublished*.

Lopes, C. M. (2012). 'Compliance costs of Corporate Taxation in Portugal". *International Journal of Economics and Management Sciences*, Vol. 1(10), pp. 17-38.

Masselli, J. J, Ricketts, V. A. and Sutton, S. G. (2002). The impact of Embedded Intelligent Agents on Tax-reporting Decisions". *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 24(2) pp. 60-78.

McKerchar, M. (2005). "The Impact of Tax Complexity on Practitioners in Australia". *Australian Tax Forum*, Vol. 20(4), pp. 529-554.

McKerchar, M. (2007). "Tax Complexity and its Impact on Tax Compliance and Tax Administration in Australia". *IRS Research Bulletin*, 1500, pp. 185-204.

McKerchar, M., Meyer, K. and Karlinsky, S. (2008). "Making Progress in Tax Simplification: A Comparison of the United States, Australia, New Zealand and the United Kingdom". *University of New South Wales Faculty of Law Research Series*, Vol. 49(15), pp. 366-384.

Milliron, V. and Troy, D. (1988). "Tax compliance: an investigation of key features". *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 9(2), pp. 84-104.

Newberry, K., Reckers, P. and Wyndelts, R. (1993). "An examination of tax practitioner decisions: the role of preparer sanctions and framing effects associated with customer condition". *Journal of Economic Psychology*, Vol. 14(2), pp. 439–452.

O'Donnell, E., Koch, B. and Boone, J. (2005). "The influence of domain knowledge and task complexity on tax professional's compliance recommendations". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30(2), pp. 145-165.

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2001). *Businesses' views on Red Tape: Administrative and Regulatory Burdens on Small and Medium – Size Enterprises*. Paris. OECD Publications.

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Paris. OECD Publications.

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2010). Survey of Trends and Development in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery. Paris. [Online]. Available at: http://www. OECD. Org/fr/fiscalite/administration-

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

/enquetesurlestendancesetlevolutiondurecoursauxmoyenselectroniquespourlafournituredeservicesauxcontribuables. Htm [Accessed 28th September 2014].

Reckers, P., Sanders, D. and Wyndelts, R. (1991). "An empirical investigation of factors influencing tax practitioner compliance". *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 13(2), pp. 30–46.

Sanches, J. L. (2010). "As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral anti-abuso. In J. C. Amorim (Ed)". *Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade do ISCAP* (pp. 107-135). Porto. Vida Económica.

Slemrod, J. (1989). "The return to tax simplification: An econometric analysis". *Public Finance Quarterly*, Vol. 17(1), pp. 3-27.

Slemrod, J. and Sorum, N. (1984). "The Compliance Cost of the US Individual Income Tax System". *National Tax Journal*, Vol. 37(4), pp. 461-474.

Stephenson, T. (2007). "Do customers share professionals' Self-Assessment of the extent to which advocate for their customers?" *Accounting Horizons*, Vol. 21(4), pp. 411-422.

Tran-Nam, B. (1999). "Tax reform, tax simplification: some conceptual issues and a preliminary assessment". *Sydney Law Review*, Vol. 21(6), pp. 500-522.

Tran-Nam, B. (2004). *Assessing the Tax Simplification Impact of Tax Reform; Research Methodology and Empirical Evidence from Australia*. National Tax Association Proceedings, 97th Conference on Taxation, pp. 376-382: *Unpublished*.

United Nations. (2014). *Measuring tax transaction costs in small and medium enterprises.* New York. United Nations Editions.

WORLD BANK. (2011). Washington DC. [Online]. Available at: www. Pwc. com/gx/en/paying-taxes [Accessed 29th November 2011].

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81] [Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/qjfep.8.30.81]