

Maryam Heidarian¹ , Elham Heshmati Dayari²

1. Assistant Professor of Economics, Economic Research Institute, Tehran, Iran (Corresponding Author).
mheidarian@eairc.ac.ir

2. Ph.D. Graduate in Urban and Regional Economics, Faculty of Economics, Razi University, Kermanshah, Iran.
el.heshmati@yahoo.com

Abstract

Digital transformation and the expansion of data-driven technologies have made data-driven governance one of the leading approaches in public administration and tax systems. In Iran, Article 169 Repeated of the Direct Tax Act constitutes the principal legal foundation for developing a data-driven tax system and plays a pivotal role in collecting, integrating, and analyzing taxpayers' economic information. This study aims to explain the role of Article 169 Repeated in advancing data-driven governance and reducing the tax gap in Iran. The research is applied in purpose and qualitative in nature, adopting the systematic grounded theory approach developed by Strauss and Corbin. Data were collected through 20 semi-structured interviews with tax experts, managers, and specialists, complemented by an analysis of relevant documents. Data analysis was conducted using the constant comparative method through the stages of open, axial, and selective coding. A total of 176 initial codes were identified and organized into 13 main categories. The findings revealed that the core category of the study is "Developing data-driven governance in the tax system through the implementation of Article 169 Repeated to reduce the tax gap." The implementation of this provision contributes to reducing tax evasion and the tax gap by enhancing information transparency, improving taxpayer identification, strengthening risk analysis, promoting the Smartization of the tax system, reinforcing tax fairness, increasing accountability, and improved fiscal policymaking. However, institutional barriers, poor data quality, technological limitations, shortages of skilled human resources, legal constraints, and cultural challenges restrict its effectiveness. Therefore, establishing a comprehensive data governance framework, strengthening interagency collaboration, developing technological infrastructure, and enhancing the analytical capabilities of the Iranian National Tax Administration are essential for fully realizing the potential of Article 169 Repeated in reducing the tax gap.

Keywords: Data-driven Governance, Article 169 Repeated of the Direct Taxes Act, Tax Gap; Tax Evasion, Grounded Theory.

JEL Classification: H26, H83, O38

Doi: 10.22034/eaai.2026.2091780.1085

Article history:

Receive Date: 16 June 2026

Revise Date: 14 July 2026

Accept Date: 18 July 2026



Citation: Heidarian, M. & Heshmati Dayari, E. (2026). Data-driven Governance and Tax Gap Reduction in Iran: Capacities and Constraints of Implementing Article 169 Repeated of the Direct Taxes Act. *Quarterly Journal Economic Analysis and Ideas*, 2 (6), 123-155.

مریم حیدریان^۱ , الهام حشمتی دایری^۲

۱. استادیار اقتصاد، پژوهشکده امور اقتصادی، تهران، ایران (نویسنده مسئول). mheidarian@eac.ac.ir

۲. دانش‌آموخته دکتری اقتصاد شهری - منطقه‌ای، دانشکده اقتصاد، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران. el.heshmati@yahoo.com

چکیده

تحول دیجیتال و گسترش فناوری‌های داده‌محور، حکمرانی داده‌محور را به یکی از رویکردهای اصلی در مدیریت عمومی و نظام‌های مالیاتی تبدیل کرده است. در ایران، ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم مهم‌ترین بستر قانونی توسعه نظام مالیاتی مبتنی بر داده محسوب می‌شود و در جمع‌آوری، یکپارچه‌سازی و تحلیل اطلاعات اقتصادی مؤدیان نقش محوری دارد. هدف این پژوهش، تبیین نقش ماده ۱۶۹ مکرر در توسعه حکمرانی داده‌محور و کاهش شکاف مالیاتی است. پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر روش، کیفی و مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد نظام‌مند استراوس و کوربین است. داده‌ها از طریق ۲۰ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان، مدیران و کارشناسان حوزه مالیاتی و بررسی اسناد مرتبط گردآوری شد. تحلیل داده‌ها با روش مقایسه مستمر و مراحل کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام گرفت. در مجموع، ۱۷۶ کد اولیه در قالب ۱۳ مقوله اصلی سازمان‌دهی شد. یافته‌ها نشان داد «توسعه حکمرانی داده‌محور در نظام مالیاتی از طریق اجرای ماده ۱۶۹ مکرر با هدف کاهش شکاف مالیاتی» مقوله هسته‌ای پژوهش است. اجرای این ماده با ارتقای شفافیت اطلاعاتی، بهبود شناسایی مؤدیان، توسعه تحلیل ریسک، هوشمندسازی نظام مالیاتی، تقویت عدالت مالیاتی، ارتقای پاسخ‌گویی و بهبود سیاست‌گذاری مالی، زمینه کاهش فرار مالیاتی و شکاف مالیاتی را فراهم می‌کند. در مقابل، چالش‌های نهادی، کیفیت داده‌ها، محدودیت‌های فناوریانه، کمبود نیروی انسانی متخصص، موانع حقوقی و چالش‌های فرهنگی، اثربخشی آن را محدود می‌کنند. از این‌رو، استقرار نظام جامع حکمرانی داده، تقویت همکاری بین‌دستگاهی، توسعه زیرساخت‌های فناوریانه و ارتقای ظرفیت‌های تحلیلی سازمان امور مالیاتی، پیش‌نیاز بهره‌گیری کامل از ظرفیت‌های ماده ۱۶۹ مکرر در کاهش شکاف مالیاتی است.

واژگان کلیدی: حکمرانی داده‌محور، ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، شکاف مالیاتی، فرار مالیاتی، نظریه داده‌بنیاد.

شناسه دیجیتال: 10.22034/eaai.2026.2091780.1085

طبقه بندی JEL: H26, H83, O38



© The Author(s).



سابقه مقاله:

تاریخ بازنگری: ۲۳ تیر ۱۴۰۵

تاریخ دریافت: ۲۶ خرداد ۱۴۰۵

تاریخ پذیرش: ۲۷ تیر ۱۴۰۵

استاددهی: حیدریان، مریم و حشمتی دایری، الهام. (۱۴۰۴). حکمرانی داده‌محور و کاهش شکاف مالیاتی در ایران: ظرفیت‌ها و محدودیت‌های اجرای ماده ۱۶۹ مکرر. فصلنامه تحلیل‌ها و اندیشه‌های اقتصادی، ۲ (۶)، ۱۲۳-۱۵۵.

۱- مقدمه

تحولات ناشی از گسترش فناوری‌های دیجیتال، داده‌های کلان و ابزارهای هوشمند تحلیلی، زمینه ظهور الگوهای جدید حکمرانی در بخش عمومی را فراهم ساخته است. در این میان، «حکمرانی داده‌محور»^۱ به‌عنوان یکی از مهم‌ترین رویکردهای نوین حکمرانی، مورد توجه دولت‌ها و نهادهای عمومی قرار گرفته است. در این رویکرد، داده‌ها صرفاً به‌عنوان محصول جانبی فعالیت‌های اجرایی تلقی نمی‌شوند، بلکه به‌عنوان یک دارایی راهبردی و مبنای اصلی تصمیم‌گیری، سیاست‌گذاری و ارزیابی عملکرد مورد استفاده قرار می‌گیرند (جانسن و همکاران^۲، ۲۰۱۲). تحقق حکمرانی داده‌محور مستلزم استقرار نظام مؤثر «حکمرانی داده»^۳ است؛ نظامی که بر کیفیت، امنیت، استانداردسازی، مالکیت و قابلیت دسترسی داده‌ها تمرکز دارد و زمینه بهره‌برداری مؤثر از داده‌ها در فرایندهای حکمرانی را فراهم می‌سازد (خاتری و برون^۴، ۲۰۱۰؛ انجمن بین‌المللی مدیریت داده^۵، ۲۰۱۷). یکی از حوزه‌هایی که بیش از سایر بخش‌های حکمرانی عمومی تحت تأثیر این تحول قرار گرفته، نظام مالیاتی است. در دهه‌های اخیر، بسیاری از کشورها با توسعه زیرساخت‌های داده‌محور، یکپارچه‌سازی پایگاه‌های اطلاعاتی و بهره‌گیری از ابزارهای تحلیل داده و هوش مصنوعی، توانسته‌اند کارایی نظام مالیاتی خود را ارتقا دهند، فرار مالیاتی را کاهش دهند و عدالت مالیاتی را تقویت کنند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۶، ۲۰۲۱). در چنین نظام‌هایی، تصمیمات مرتبط با شناسایی مؤدیان، ارزیابی ریسک، تشخیص مالیات و وصول درآمدهای مالیاتی بر پایه تحلیل داده‌های جامع و به‌هنگام اتخاذ می‌شود و همین امر موجب افزایش شفافیت و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان دولت و فعالان اقتصادی می‌شود.

در مقابل، ضعف دسترسی به اطلاعات اقتصادی و نبود سازوکارهای مؤثر برای تبادل و تحلیل داده‌ها، یکی از مهم‌ترین عوامل بروز «شکاف مالیاتی» محسوب می‌شود. شکاف مالیاتی به تفاوت میان مالیات بالقوه قابل وصول و مالیات واقعی وصول‌شده اطلاق می‌شود و بیانگر میزان ناکارآمدی نظام مالیاتی در شناسایی، تشخیص و وصول مالیات است. مطالعات

1. Data-driven Governance

2. Janssen et al.

3. Data Governance

4. Khatri & Brown

5. Data Management Association International

6. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

انجام‌شده نشان می‌دهد که اقتصاد زیرزمینی، اشتغال غیررسمی، فرار مالیاتی، اجتناب مالیاتی و ضعف‌های اجرایی و اطلاعاتی از مهم‌ترین عوامل شکل‌گیری شکاف مالیاتی هستند (اسچنیدر و انست، ۲۰۰۰). از این رو، بسیاری از کشورها توسعه حکمرانی داده‌محور را به‌عنوان یکی از مهم‌ترین راهبردهای کاهش شکاف مالیاتی و افزایش تمکین مالیاتی در دستور کار قرار داده‌اند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۱).

در ایران نیز اصلاحات نهادی و قانونی در حوزه مالیات طی دو دهه اخیر، به‌تدریج زمینه گذار از نظام مالیاتی سنتی به نظام مالیاتی مبتنی بر داده را فراهم کرده است. در این میان، ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم یکی از مهم‌ترین ابزارهای قانونی ایجاد زیرساخت حکمرانی داده‌محور در نظام مالیاتی کشور به‌شمار می‌رود. این ماده با الزام اشخاص حقیقی و حقوقی به ارائه اطلاعات هویتی، معاملاتی و مالی و همچنین تکلیف دستگاه‌های مختلف به تبادل اطلاعات با سازمان امور مالیاتی، بستر قانونی ایجاد پایگاه جامع اطلاعات مؤدیان را فراهم کرده است. هدف اصلی این ماده، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، افزایش شفافیت اقتصادی، گسترش پایه‌های مالیاتی، مقابله با فرار مالیاتی و ارتقای کارایی نظام مالیاتی است. باوجوداین، تجربه اجرای ماده ۱۶۹ مکرر نشان می‌دهد که میان ظرفیت‌های قانونی پیش‌بینی‌شده و نتایج عملی حاصل از اجرای آن فاصله معناداری وجود دارد. هرچند توسعه سامانه‌های اطلاعاتی، گسترش تبادل داده و استقرار بخشی از زیرساخت‌های الکترونیکی موجب افزایش ظرفیت‌های نظارتی سازمان امور مالیاتی شده است، اما موانعی نظیر ضعف هماهنگی بین‌نهادی، کیفیت پایین داده‌ها، نبود چهارچوب جامع حکمرانی داده، محدودیت‌های فناوریانه، کمبود نیروی انسانی متخصص و ضعف ضمانت‌های اجرایی، مانع از بهره‌برداری کامل از ظرفیت‌های این ماده قانونی شده‌اند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۹؛ برنامه توسعه ملل متحد^۷، ۲۰۱۹). در نتیجه، بخشی از فعالیت‌های اقتصادی همچنان خارج از دامنه رصد مالیاتی باقی‌مانده و شکاف میان مالیات بالقوه و مالیات وصول‌شده تداوم یافته است.

از سوی دیگر، تجربه کشورهایی نظیر استونی، سنگاپور، کانادا، بریتانیا، کره جنوبی و استرالیا نشان می‌دهد که موفقیت در کاهش شکاف مالیاتی مستلزم ایجاد نظام یکپارچه حکمرانی داده، تبادل برخط اطلاعات میان نهادهای مختلف، توسعه سامانه‌های صورتحساب

الکترونیکی، استقرار مدل‌های تحلیل ریسک و بهره‌گیری از فناوری‌های داده‌کاوی و هوش مصنوعی است (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۱). این تجارب بیانگر آن است که صرف وجود الزامات قانونی برای ارائه اطلاعات کافی نیست و اثربخشی سیاست‌های مالیاتی در گرو شکل‌گیری زیرساخت‌های نهادی، حقوقی و فناورانه لازم برای مدیریت داده‌ها است.

با توجه به نقش فزاینده داده‌ها در تحول نظام‌های مالیاتی و اهمیت حکمرانی داده‌محور در افزایش شفافیت، ارتقای کارایی وصول مالیات و کاهش شکاف مالیاتی، شناخت سازوکارها، ظرفیت‌ها و موانع اجرای ابزارهای قانونی مرتبط با تبادل و بهره‌برداری از داده‌های اقتصادی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. در این راستا، پژوهش حاضر درصدد پاسخ‌گویی به این پرسش است که اجرای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم چگونه می‌تواند به توسعه حکمرانی داده‌محور و کاهش شکاف مالیاتی در ایران کمک کند و چه عوامل و شرایطی تحقق کامل این ظرفیت‌ها را تسهیل یا محدود می‌کنند. برای پاسخ به این پرسش، پژوهش با رویکرد کیفی و با بهره‌گیری از روش نظریه داده‌بنیاد نظام‌مند استراوس و کوربین انجام شده است. داده‌های پژوهش از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با خبرگان و متخصصان حوزه مالیاتی، حکمرانی داده و فناوری اطلاعات و همچنین بررسی اسناد و مقررات مرتبط گردآوری و با استفاده از فرایند کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل شده‌اند. حاصل این فرایند، ارائه مدلی پارادایمی برای تبیین نقش ماده ۱۶۹ مکرر در توسعه حکمرانی داده‌محور و کاهش شکاف مالیاتی و شناسایی مهم‌ترین ظرفیت‌ها، چالش‌ها و الزامات سیاستی مرتبط با آن است.

براین اساس، مقاله در شش بخش سازمان‌دهی شده است. پس از مقدمه، در بخش دوم مبانی نظری و چهارچوب مفهومی پژوهش با تمرکز بر مفاهیم حکمرانی داده‌محور، شکاف مالیاتی و جایگاه ماده ۱۶۹ مکرر در نظام مالیاتی ایران ارائه می‌شود. بخش سوم به تشریح روش‌شناسی پژوهش و فرایند اجرای نظریه داده‌بنیاد اختصاص دارد. در بخش چهارم، تجارب و رویه‌های بین‌المللی مرتبط با حکمرانی داده‌محور در نظام‌های مالیاتی بررسی می‌شود. بخش پنجم یافته‌های پژوهش شامل نتایج کدگذاری باز، محوری و انتخابی و مدل پارادایمی حاصل از تحلیل داده‌ها را ارائه می‌کند. در نهایت، بخش ششم به جمع‌بندی یافته‌ها، نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهاد‌های سیاستی برای ارتقای حکمرانی داده‌محور و کاهش شکاف مالیاتی در ایران اختصاص یافته است.

۲- ادبیات نظری

۲-۱- حکمرانی داده‌محور و کارایی نظام مالیاتی

تحولات ناشی از انقلاب دیجیتال، گسترش فناوری‌های اطلاعاتی و افزایش حجم داده‌های تولیدشده در بخش عمومی، موجب شده است داده‌ها به یکی از مهم‌ترین دارایی‌های راهبردی دولت‌ها تبدیل شوند. در چنین فضایی، رویکردهای سنتی حکمرانی که عمدتاً مبتنی بر تصمیم‌گیری‌های اداری، تجربه‌محور و اطلاعات محدود بودند، به تدریج جای خود را به الگوهای نوین حکمرانی مبتنی بر داده داده‌اند. در این میان، دو مفهوم «حکمرانی داده» و «حکمرانی داده‌محور» به عنوان ارکان اصلی تحول دیجیتال در بخش عمومی مطرح شده‌اند. حکمرانی داده به مجموعه‌ای از سیاست‌ها، قواعد، استانداردها، ساختارهای سازمانی و سازوکارهای نظارتی اطلاق می‌شود که کیفیت، امنیت، یکپارچگی، مالکیت و قابلیت دسترسی به داده‌ها را تضمین می‌کند (خاتری و براون، ۲۰۱۰). همچنین چهارچوب مدیریت دانش داده^۸ حکمرانی داده را نظامی برای مدیریت مؤثر دارایی‌های داده‌ای و تضمین استفاده صحیح و ارزش آفرین از داده‌ها در سازمان‌ها معرفی می‌کند^۹. در مقابل، حکمرانی داده‌محور مفهومی فراتر از مدیریت داده بوده و به بهره‌گیری نظام‌مند از داده‌ها در فرایند سیاست‌گذاری، تصمیم‌گیری، اجرا و ارزیابی عملکرد اشاره دارد. در این رویکرد، داده‌ها صرفاً به عنوان اطلاعات خام تلقی نمی‌شوند، بلکه به مبنایی برای تولید دانش، تحلیل مسائل عمومی و طراحی سیاست‌های مبتنی بر شواهد تبدیل می‌شوند (جانسن و همکاران، ۲۰۱۷). از این منظر، حکمرانی داده شرط لازم و حکمرانی داده‌محور نتیجه مطلوب مدیریت اثربخش داده‌ها در نظام حکمرانی است.

در حوزه مالیات، اهمیت حکمرانی داده‌محور بیش از بسیاری از حوزه‌های دیگر نمایان می‌شود؛ زیرا کارآمدی نظام مالیاتی به میزان دسترسی دولت به اطلاعات صحیح، جامع و به‌هنگام درباره فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان وابسته است. بر اساس گزارش سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، نظام‌های مالیاتی پیشرو با بهره‌گیری از داده‌های بانکی، معاملاتی، بیمه‌ای، گمرکی و سایر داده‌های اقتصادی، توانسته‌اند فرایندهای شناسایی مؤدیان، ارزیابی ریسک، تشخیص مالیات و مقابله با فرار مالیاتی را به‌طور چشمگیری بهبود بخشند (سازمان همکاری

8. DAMA-DMBOK

9. DAMA International, 2017

و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۱). در چنین نظام‌هایی، تحلیل داده‌های کلان، هوش مصنوعی و سامانه‌های هوشمند به ابزارهای اصلی مدیریت مالیات تبدیل شده‌اند. حکمرانی داده‌محور از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان دولت و مؤدیان، افزایش شفافیت اقتصادی، ارتقای دقت تشخیص مالیات و بهبود نظارت بر فعالیت‌های اقتصادی، زمینه افزایش تمکین مالیاتی و کاهش شکاف مالیاتی را فراهم می‌سازد. همچنین، استفاده از داده‌های واقعی و استاندارد در فرایندهای مالیاتی می‌تواند از اعمال سلیقه فردی، فساد اداری و تبعیض در وصول مالیات جلوگیری کرده و اعتماد مؤدیان به نظام مالیاتی را افزایش دهد (فجیلدستاد و هگستاد^{۱۰}، ۲۰۱۲). از این‌رو، بسیاری از کشورها توسعه حکمرانی داده‌محور را به‌عنوان یکی از ارکان اصلی اصلاحات مالیاتی و افزایش ظرفیت درآمدی دولت در دستور کار قرار داده‌اند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۱). در ایران نیز ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم را می‌توان مهم‌ترین بستر قانونی حرکت به سمت استقرار حکمرانی داده‌محور در نظام مالیاتی دانست؛ ماده‌ای که با هدف ایجاد پایگاه‌های اطلاعاتی جامع و توسعه تبادل داده میان دستگاه‌ها، زمینه لازم برای گذار از مالیات‌ستانی سنتی به مالیات‌ستانی مبتنی بر داده را فراهم کرده است.

۲-۲- شکاف مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن

شکاف مالیاتی یکی از مهم‌ترین شاخص‌های ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی و سنجش میزان اثربخشی سیاست‌های مالی دولت به‌شمار می‌رود. این مفهوم به تفاوت میان مالیات بالقوه‌ای که بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی باید وصول شود و مالیات واقعی وصول‌شده توسط دولت اشاره دارد (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۱). به بیان دیگر، شکاف مالیاتی نشان‌دهنده فاصله میان ظرفیت بالقوه درآمدهای مالیاتی و درآمدهای تحقق‌یافته است و می‌تواند بیانگر میزان ناکارآمدی نظام مالیاتی در شناسایی مؤدیان، تشخیص صحیح مالیات و وصول درآمدهای قانونی باشد. از این‌رو، کاهش شکاف مالیاتی یکی از اهداف اصلی اصلاحات مالیاتی در کشورهای مختلف محسوب می‌شود؛ زیرا علاوه بر افزایش درآمدهای عمومی، زمینه ارتقای عدالت مالیاتی، کاهش نابرابری و تقویت اعتماد عمومی به دولت را فراهم می‌سازد. ادبیات مالیّه عمومی نشان می‌دهد که شکاف مالیاتی پدیده‌ای چندبُعدی است و تحت تأثیر مجموعه‌ای از عوامل اقتصادی، نهادی، قانونی، فناورانه و رفتاری قرار دارد. یکی از مهم‌ترین

عوامل شکل‌گیری شکاف مالیاتی، فرار مالیاتی است که به عدم اظهار یا اظهار نادرست درآمدها و فعالیت‌های اقتصادی با هدف کاهش تعهدات مالیاتی اطلاق می‌شود. در کنار آن، گسترش اقتصاد غیررسمی و فعالیت‌های اقتصادی خارج از نظارت دولت نیز سهم قابل توجهی در افزایش شکاف مالیاتی دارد؛ زیرا بخش مهمی از مبادلات اقتصادی در این بخش‌ها در نظام اطلاعاتی دولت ثبت نشده است و از دایره مالیات‌ستانی خارج می‌ماند (اسچنیدر و اسنت^{۱۱}، ۲۰۰۰).

از منظر نظری، بخش مهمی از شکاف مالیاتی ناشی از عدم تقارن اطلاعاتی میان دولت و مؤدیان است. بر اساس نظریه آلینگام و ساندمو^{۱۲} (۱۹۷۲)، زمانی که مؤدیان اطلاعات بیشتری نسبت به سازمان مالیاتی درباره درآمدها و فعالیت‌های اقتصادی خود در اختیار داشته باشند، انگیزه و امکان پنهان‌سازی درآمدها و فرار مالیاتی افزایش می‌یابد. در مقابل، هرچه دولت به اطلاعات جامع‌تر، دقیق‌تر و به‌هنگام‌تر دسترسی داشته باشد، احتمال کشف تخلفات مالیاتی افزایش یافته و هزینه فرار مالیاتی برای مؤدیان بیشتر می‌شود. از این منظر، کیفیت نظام اطلاعاتی و میزان دسترسی دولت به داده‌های اقتصادی، یکی از عوامل کلیدی تعیین‌کننده اندازه شکاف مالیاتی محسوب می‌شود. علاوه بر محدودیت‌های اطلاعاتی، ضعف هماهنگی بین‌نهادی، ناکارآمدی سازوکارهای اجرایی، پیچیدگی قوانین مالیاتی، فساد اداری و ضعف ضمانت‌های اجرایی نیز از جمله عوامل مؤثر بر گسترش شکاف مالیاتی هستند. گزارش‌های سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نشان می‌دهد کشورهایی که دارای نظام‌های یکپارچه اطلاعات مالیاتی، زیرساخت‌های قوی تبادل داده و سامانه‌های تحلیل ریسک هستند، در مقایسه با کشورهایی که از نظام‌های اطلاعاتی پراکنده و جزیره‌ای برخوردارند، موفقیت بیشتری در کاهش شکاف مالیاتی داشته‌اند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۱). در واقع، توسعه حکمرانی داده‌محور و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین داده‌کاوی، هوش مصنوعی و تحلیل کلان‌داده‌ها، به یکی از مهم‌ترین راهبردهای جهانی برای کاهش شکاف مالیاتی تبدیل شده است.

در ایران نیز وجود اقتصاد غیررسمی گسترده، محدودیت در تبادل داده میان دستگاه‌های اجرایی، ضعف یکپارچگی اطلاعات اقتصادی و چالش‌های مرتبط با شناسایی فعالیت‌های

11. Schneider & Enste

12. Allingham & Sandmo

پنهان، از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی محسوب می‌شوند. در این چهارچوب، ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم با هدف ایجاد پایگاه اطلاعاتی جامع مؤدیان، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و توسعه شفافیت اقتصادی طراحی شده است. بنابراین، ارزیابی ظرفیت‌ها و محدودیت‌های این ماده در توسعه حکمرانی داده‌محور، در واقع ارزیابی یکی از مهم‌ترین ابزارهای سیاستی کشور برای کاهش شکاف مالیاتی و ارتقای کارایی نظام مالیاتی محسوب می‌شود (صبوری و همکاران، ۱۳۹۹).

نمودار (۱): عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی



منبع: یافته‌های پژوهش

۲-۳- ارتباط حکمرانی داده‌محور و کاهش شکاف مالیاتی

در سال‌های اخیر، توسعه حکمرانی داده‌محور به یکی از مهم‌ترین راهبردهای دولت‌ها برای ارتقای کارایی نظام مالیاتی و کاهش شکاف مالیاتی تبدیل شده است. مبنای نظری این ارتباط را می‌توان در نظریه عدم تقارن اطلاعاتی، اقتصاد اطلاعات و رویکردهای نوین حکمرانی عمومی جست‌وجو کرد. بر اساس این دیدگاه‌ها، یکی از مهم‌ترین علل شکل‌گیری شکاف مالیاتی، نابرابری اطلاعاتی میان دولت و مؤدیان است؛ به این معنا که مؤدیان از اطلاعات دقیق‌تری درباره درآمدها، دارایی‌ها و فعالیت‌های اقتصادی خود برخوردارند، درحالی‌که سازمان مالیاتی در بسیاری از موارد به این اطلاعات دسترسی کامل ندارد. چنین وضعیتی زمینه پنهان‌سازی درآمد، گزارش‌دهی ناقص و در نهایت فرار مالیاتی را فراهم می‌کند (آلینگهام و ساندمو، ۱۹۷۲).

حکمرانی داده‌محور با ایجاد سازوکارهای لازم برای گردآوری، یکپارچه‌سازی، پردازش

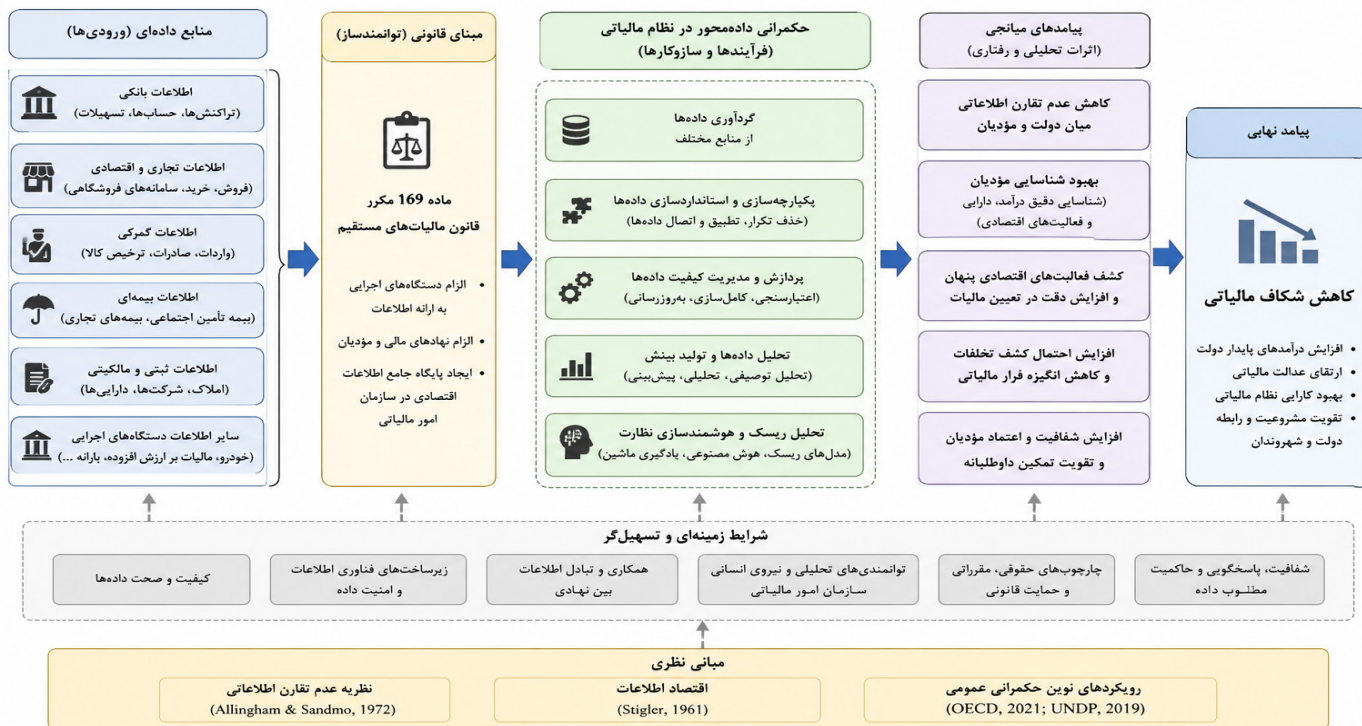
و تحلیل داده‌های اقتصادی، این عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد. در این رویکرد، داده‌های حاصل از تراکنش‌های بانکی، فعالیت‌های تجاری، اطلاعات گمرکی، بیمه‌ای، ثبتی و سایر منابع اطلاعاتی در قالب یک نظام یکپارچه مورد استفاده قرار می‌گیرند و تصویری جامع از فعالیت‌های اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی در اختیار سازمان مالیاتی قرار می‌دهند. نتیجه این فرایند، افزایش قابلیت شناسایی مؤدیان، کشف فعالیت‌های اقتصادی پنهان و ارزیابی دقیق‌تر میزان درآمد و مالیات قابل پرداخت است. از منظر اجرایی، حکمرانی داده‌محور از طریق توسعه سامانه‌های اطلاعاتی یکپارچه، تحلیل کلان‌داده‌ها، مدل‌های ارزیابی ریسک و ابزارهای هوش مصنوعی، امکان شناسایی الگوهای فرار مالیاتی و اولویت‌بندی فعالیت‌های نظارتی را فراهم می‌کند. در چنین شرایطی، منابع محدود سازمان مالیاتی به‌جای بازرسی‌های گسترده و کم‌اثر، بر پرونده‌ها و مؤدیان پُرریسک متمرکز می‌شود. این امر ضمن کاهش هزینه‌های اجرایی، احتمال کشف تخلفات را افزایش داده و انگیزه فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد. تجربه کشورهای پیشرو همچون استونی، کره جنوبی و بریتانیا نیز نشان می‌دهد که استقرار زیرساخت‌های حکمرانی داده‌محور نقش مؤثری در افزایش تمکین مالیاتی، کاهش اقتصاد زیرزمینی و کاهش شکاف مالیاتی داشته است (بنیاد آکادمی حکمرانی الکترونیک^{۱۳}، ۲۰۱۹؛ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۱).

علاوه بر آثار درآمدی، حکمرانی داده‌محور می‌تواند به تقویت عدالت مالیاتی نیز منجر شود. دسترسی به اطلاعات جامع و دقیق موجب می‌شود بار مالیاتی بر اساس توان واقعی پرداخت مؤدیان توزیع شود و امکان بهره‌برداری از خلأهای اطلاعاتی برای فرار یا اجتناب مالیاتی کاهش یابد. همچنین، شفافیت بیشتر در فرایندهای مالیاتی و کاهش تصمیمات سلیقه‌ای، اعتماد مؤدیان به نظام مالیاتی را افزایش داده و تمکین داوطلبانه را تقویت می‌کند (فجیلدستاد و هگستاد، ۲۰۱۲). در نتیجه، کاهش شکاف مالیاتی صرفاً به معنای افزایش درآمدهای دولت نیست، بلکه بیانگر ارتقای کیفیت حکمرانی، افزایش مشروعیت نظام مالیاتی و تقویت رابطه دولت و شهروندان نیز هست (نخلی و علی‌زاده، ۱۴۰۴).

در ایران، ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم مهم‌ترین ابزار قانونی برای توسعه حکمرانی داده‌محور در نظام مالیاتی محسوب می‌شود. این ماده از طریق الزام دستگاه‌های اجرایی، نهادهای مالی و مؤدیان به ارائه اطلاعات مورد نیاز سازمان امور مالیاتی، زمینه ایجاد

پایگاه جامع اطلاعات اقتصادی را فراهم کرده است. از منظر نظری، اجرای مؤثر این ماده می‌تواند با تقویت دسترسی به داده‌های اقتصادی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، بهبود شناسایی مؤدیان و افزایش قابلیت تحلیل ریسک، به کاهش فرار مالیاتی و در نهایت کاهش شکاف مالیاتی منجر شود. با این حال، تحقق کامل این ظرفیت‌ها به وجود زیرساخت‌های مناسب حکمرانی داده، همکاری بین‌نهادی، کیفیت داده‌ها و توانمندی‌های تحلیلی سازمان امور مالیاتی وابسته است. بر این اساس، چهارچوب مفهومی پژوهش حاضر بر این فرض استوار است که اجرای ماده ۱۶۹ مکرر از طریق توسعه حکمرانی داده‌محور، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، بهبود شناسایی مؤدیان و افزایش تمکین مالیاتی، زمینه کاهش شکاف مالیاتی را فراهم می‌سازد. این رابطه در شکل (۲) ارائه شده است.

نمودار (۲): چهارچوب مفهومی نقش اجرای ماده ۱۶۹ مکرر در توسعه حکمرانی داده‌محور و کاهش شکاف مالیاتی



منبع: یافته‌های پژوهش

۳- پیشینه پژوهش

۳-۱- مطالعات خارجی

در سال‌های اخیر، استفاده از فناوری‌های نوین مالی برای ارتقای حکمرانی مالیاتی مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است. در همین راستا، زنگ و همکاران^{۱۴} (۲۰۲۶) در پژوهشی تأثیر سیاست یوان دیجیتال را بر رفتارهای مالیاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس چین در بازه زمانی ۲۰۱۶ تا ۲۰۲۲ بررسی کردند. نویسندگان با استفاده از روش «تفاضل در تفاضل»^{۱۵} چنددوره‌ای دریافتند که استقرار یوان دیجیتال به‌طور معناداری باعث کاهش اجتناب مالیاتی شرکت‌ها و افزایش مشارکت مالیاتی آن‌ها می‌شود. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که یوان دیجیتال از دو مسیر اصلی، یعنی «اثر نظارتی» (کاهش هزینه‌های نمایندگی) و «اثر بازدارندگی» (افزایش ریسک افشای رفتارهای غیرقانونی)، شفافیت مالیاتی را بهبود می‌بخشد. نکته حائز اهمیت در این مطالعه، مشاهده اثرات قوی‌تر در شرکت‌هایی با سطح افشای اطلاعات پایین‌تر و همچنین شرکت‌های دولتی است که نشان‌دهنده ظرفیت بالای این ابزار دیجیتال در شناسایی و کنترل فرارهای مالیاتی در محیط‌های سازمانی پیچیده است.

سارتونو^{۱۶} (۲۰۲۶) در پژوهشی به بررسی نقش زیرساخت دیجیتال مالیاتی و توانمندی تحلیل کلان‌داده در پابندی مالیاتی و برنامه‌ریزی راهبردی مالیاتی در شرکت‌های چندملیتی اروپایی پرداخت. این پژوهش با رویکرد ترکیبی متوالی^{۱۷} انجام شد و در آن از داده‌های پیمایشی ۳۴۵ شرکت چندملیتی اروپایی و نیز ۲۱ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با مدیران اجرایی استفاده شد. تحلیل داده‌ها نیز با بهره‌گیری از مدلیابی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی^{۱۸} (PLS-SEM) و تحلیل مضمون صورت گرفت. یافته‌ها نشان داد که زیرساخت دیجیتال مالیاتی از طریق افزایش شفافیت و قابلیت ردیابی، پابندی مالیاتی را به‌طور معناداری تقویت می‌کند، درحالی‌که توانمندی تحلیل کلان‌داده، برنامه‌ریزی راهبردی مالیاتی را تسهیل می‌سازد. براین اساس، پژوهش حاضر از وجود یک اثر دوگانه حکمرانی در فرایند دیجیتالی شدن مالیات سخن می‌گوید؛ به گونه‌ای که از یک سو موجب تقویت نظارت و انطباق می‌شود و

14. Zeng et al.

15. Difference-in-Differences (DID)

16. Sartono

17. Sequential Mixed Methods Approach

18. Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)

از سوی دیگر، امکان سازگاری و بهینه‌سازی راهبردی را برای بنگاه‌ها فراهم می‌کند. در راستای بررسی تأثیر فناوری‌های نوین بر عملکرد نظام مالیاتی و کیفیت اطلاعات حسابداری شرکت‌ها، ژو و هائو^{۱۹} (۲۰۲۵) در پژوهشی به تحلیل اثرات پروژه «فاز سوم سامانه مالیاتی گلدن تکس^{۲۰}» در چین پرداختند. یافته‌های مطالعه نشان داد که پیاده‌سازی نظام اداره مالیات مبتنی بر کلان‌داده، منجر به کاهش قابل توجهی در مدیریت سود شرکت‌ها شده و در نتیجه، کیفیت اطلاعات حسابداری را ارتقا می‌بخشد. این پژوهش همچنین سازوکار میانجی اثرگذاری را شفافیت بیشتر در افشای اطلاعات شرکت‌ها معرفی کرده است. جالب توجه آنکه، این اثر تعدیل‌کننده در شرکت‌های دولتی قوی‌تر و در شرکت‌های خصوصی ضعیف‌تر بوده است که نشان‌دهنده نقش متفاوت مالکیت در تعامل با فناوری‌های مالیاتی است.

امبت و همکاران^{۲۱} (۲۰۲۵) در مقاله‌ای به بررسی اثر استقرار سامانه‌های حسابرسی فناوری اطلاعات و دیجیتالی‌سازی بر عملکرد مالیاتی و سلامت/یکپارچگی مالیه عمومی در ادارات مالیاتی کشورها پرداختند. این پژوهش با رویکرد کمی مقایسه‌ای بین کشوری و با بهره‌گیری از داده‌های گردآوری شده از بانک جهانی، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و صندوق بین‌المللی پول انجام شد. در این مطالعه، رابطه میان درآمد مالیاتی به‌عنوان درصدی از تولید ناخالص داخلی، شاخص توسعه دولت الکترونیک، شاخص توسعه فناوری اطلاعات و ارتباطات، ادراک فساد، آمادگی امنیت سایبری و چهارچوب‌های حسابرسی فناوری اطلاعات بررسی شد. تحلیل داده‌ها با استفاده از همبستگی، رگرسیون و خوشه‌بندی صورت گرفت. یافته‌ها نشان داد که بلوغ دیجیتال و حکمرانی الکترونیکی با بهبود عملکرد مالیاتی رابطه مثبت و معناداری دارند و کشورهایی که از چهارچوب‌های قوی حسابرسی فناوری اطلاعات و ارتباطات و سطح بالاتری از دیجیتالی شدن برخوردارند، معمولاً درآمد مالیاتی بیشتری داشته و سطح فساد در آن‌ها پایین‌تر است. همچنین نتایج نشان داد که توسعه دولت الکترونیک و اقدامات ضدفساد بیش از ۴۰ درصد از واریانس عملکرد مالیاتی را تبیین می‌کند. در مجموع، این پژوهش نتیجه می‌گیرد که تحول دیجیتال از طریق خودکارسازی انطباق مالیاتی، کاهش تماس انسانی، کاهش ریسک رشوه و تقویت کشف تقلب، به ارتقای سلامت و یکپارچگی مالیاتی کمک می‌کند.

19. Zhou & Hao

20. Golden Tax Phase III

21. Umbet et al.

علاوه بر مطالعات آکادمیک، نهادهای بین‌المللی نظیر سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (۲۰۲۵) و مرکز بین‌آمریکایی سازمان‌های امور مالیاتی^{۲۲} (۲۰۲۲) در گزارش‌های راهبردی خود بر تحول دیجیتال و حکمرانی داده تأکید ورزیده‌اند. گزارش سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (۲۰۲۵) بر ابتکارات دیجیتالی‌سازی برای بهبود تمکین مالیاتی تمرکز دارد. همچنین، راهنمای عملی مرکز بین‌آمریکایی سازمان‌های امور مالیاتی (۲۰۲۲) چهارچوبی منسجم برای حکمرانی داده در سازمان‌های مالیاتی ارائه می‌دهد که هدف آن استفاده بهینه از دارایی‌های اطلاعاتی برای شناسایی فرار مالیاتی و بهبود خدمات به مؤدیان است.

۳-۲- مطالعات داخلی

حکیمی و قهرمان نوه‌سی (۱۴۰۴) در پژوهشی به بررسی راهکارهای گذار به نظام‌های مالیاتی داده‌محور پرداختند. این مطالعه با رویکرد کیفی، نقش فناوری‌های نوظهور نظیر زنجیره بلوک را به‌عنوان زیرساخت بنیادین در ایجاد شفافیت و خودکارسازی فرایندهای مالیاتی تحلیل می‌کند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که یکپارچه‌سازی فناوری زنجیره بلوک، بستری امن و قابل اتکا برای تبادل داده‌های مالیاتی فراهم آورده و پیش‌شرط‌های لازم برای بهره‌گیری از الگوریتم‌های هوش مصنوعی (AI) را در راستای هوشمندسازی نظام مالیاتی، کاهش خطاهای انسانی و ارتقای انطباق‌پذیری مالیاتی مهیا می‌سازد.

کیایی و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهشی به طراحی مدلی برای حکمرانی داده در سازمان امور مالیاتی پرداختند. این پژوهش با رویکرد توسعه‌ای - کاربردی و روش آمیخته انجام شد و در مرحله کیفی از نظرات ۱۹ خبره استفاده گردید. نتایج نشان داد که حکمرانی داده می‌تواند به‌عنوان نقشه راهی برای هوشمندسازی نظام مالیاتی عمل کند و از طریق بهبود مدیریت داده، زمینه ایجاد ارزش افزوده و ارتقای کارآمدی نظام مالیاتی را فراهم سازد.

باقرزاده خداهشری و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به شناسایی و تبیین مؤلفه‌های حکمرانی شایسته در نظام مالیاتی پرداختند. این مطالعه با رویکرد کیفی و نظریه داده‌بنیاد و از طریق مصاحبه با ۱۰ نفر از خبرگان سازمانی انجام شد. یافته‌ها نشان داد که مؤلفه‌هایی مانند شفافیت، پاسخ‌گویی، عدالت و برابری در کنار عوامل درون‌سازمانی و برون‌سازمانی، نقش مهمی در ارتقای سلامت اداری نظام مالیاتی دارند.

کامیاب تیموری و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر هوشمندسازی نظام مالیاتی پرداختند. این تحقیق با روش پیمایشی - کمی و با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری انجام شد. نمونه پژوهش شامل ۳۸۴ نفر از مدیران و مسئولان مالیاتی تهران بود. نتایج نشان داد که سه مؤلفه سطح فناوری، ساختار و مدیریت، و سطح اطلاعات و دانش اثر معناداری بر فرایند هوشمندسازی سازمان امور مالیاتی دارند.

صبوری و همکاران (۱۳۹۹) در مطالعه‌ای اثر افزایش شفافیت اطلاعاتی را بررسی کردند. یافته‌های این پژوهش که با استفاده از روش تفاضل در تفاضل (DID) روی ۱۳۵ شرکت انجام شده، نشان داد که اجرای این ماده قانونی منجر به کاهش معنادار اختلاف مالیاتی و کاهش رفتارهای اجتناب مالیاتی شرکت‌ها شده است. این مطالعه تأکید می‌کند که سیاست‌های مبتنی بر شفاف‌سازی تراکنش‌ها می‌تواند اثرات بازدارنده قوی بر فرار مالیاتی داشته باشد.

سپهردوست و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر شاخص‌های حکمرانی خوب بر عملکرد درآمدهای مالیاتی در ایران و کشورهای عضو سند چشم‌انداز پرداختند. نتایج حاصل از تخمین مدل با روش گشتاورهای تعمیم‌یافته نشان داد که بهبود شاخص کل حکمرانی و مؤلفه‌های آن (از جمله شفافیت، حاکمیت قانون و کنترل فساد) تأثیر مثبت و معناداری بر افزایش درآمدهای مالیاتی دارد. بر اساس یافته‌های این تحقیق، تقویت نهادهای قانونی و ارتقای کیفیت مقررات، پیش‌شرط لازم برای کارایی نظام مالیاتی است.

جمع‌بندی مطالعات پیشین نشان می‌دهد که تحول دیجیتال و استقرار نظام حکمرانی داده‌محور، از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، ارتقای شفافیت و خودکارسازی فرایندهای نظارتی، نقشی بنیادین در کاهش اجتناب مالیاتی و بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری ایفا می‌کنند. با این حال، علی‌رغم بررسی‌های انجام‌شده در حوزه فناوری‌های نوظهور (نظیر زنجیره بلوک و هوش مصنوعی) یا تأثیرات دیجیتالی شدن بر شرکت‌های بورسی، خلأ پژوهشی محسوسی در زمینه تحلیل ساختاری - نهادی ابزارهای قانونی موجود در بستر حکمرانی داده‌محور ایران مشاهده می‌شود. نوآوری پژوهش حاضر در آن است که برخلاف مطالعات گذشته که غالباً بر جنبه‌های فنی یا پیامدهای خرد مالیاتی تمرکز داشته‌اند، این تحقیق برای نخستین بار «ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم» را نه صرفاً به عنوان یک الزام قانونی، بلکه به عنوان رکن اصلی زیرساخت حکمرانی داده‌محور در ایران مورد واکاوی قرار می‌دهد. تمایز اساسی این مطالعه در رویکرد جامع‌نگر آن است که به جای تمرکز صرف بر نتایج مثبت،

به شکلی توأمان ظرفیت‌ها و محدودیت‌های اجرایی را در تقاطع میان زیرساخت‌های فناورانه و چالش‌های نهادی بررسی کرده و مدلی مفهومی برای کاهش شکاف مالیاتی در ایران ارائه می‌دهد که فراتر از رویکردهای سنتی مالیات‌ستانی است.

۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، کیفی است و با استفاده از روش نظریه داده‌بنیاد^{۲۳} انجام شده است. نظریه داده‌بنیاد یکی از مهم‌ترین راهبردهای پژوهش کیفی است که با هدف تولید نظریه‌ای برآمده از داده‌های تجربی به کار می‌رود. در این رویکرد، پژوهشگر به جای آزمون نظریه‌های ازپیش‌تعیین‌شده، از طریق تعامل مستمر با داده‌ها، مفاهیم، مقوله‌ها و روابط میان آن‌ها را استخراج کرده و در نهایت الگویی تبیینی از پدیده مورد مطالعه ارائه می‌کند (استراوس و کوربین^{۲۴}، ۱۹۹۸).

از آنجایی که پژوهش حاضر بر اساس رویکرد نظام‌مند استراوس و کوربین (۱۹۹۸) انجام شده است، مرور ادبیات نظری در این پژوهش با هدف آزمون یا تأیید نظریه‌های موجود صورت نگرفته است. در این رویکرد، ادبیات می‌تواند به عنوان ابزاری برای افزایش حساسیت نظری پژوهشگر، شناخت ابعاد مسئله، شناسایی خلأهای پژوهشی و هدایت اولیه فرایند گردآوری داده‌ها مورد استفاده قرار گیرد، بدون آنکه چهارچوب مفهومی ازپیش‌تعیین‌شده‌ای بر تحلیل داده‌ها تحمیل شود.

همچنین با توجه به محدود بودن مطالعات تجربی در زمینه نقش ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم در توسعه حکمرانی داده‌محور و کاهش شکاف مالیاتی، استفاده از نظریه داده‌بنیاد امکان شناسایی ابعاد پنهان، روابط علی و سازوکارهای مؤثر در این حوزه را فراهم می‌سازد. در این پژوهش از رویکرد نظام‌مند استراوس و کوربین استفاده شد که تحلیل داده‌ها را در قالب سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی سازمان‌دهی می‌کند. داده‌های اصلی پژوهش از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با خبرگان، مدیران و کارشناسان دارای دانش و تجربه تخصصی در حوزه نظام مالیاتی، حکمرانی داده، فناوری اطلاعات مالیاتی و اجرای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم گردآوری شد. همچنین به منظور غنی‌سازی تحلیل و اعتبارسنجی یافته‌ها، قوانین و مقررات مالیاتی، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی،

23. Grounded Theory

24. Strauss & Corbin

گزارش‌های سازمان امور مالیاتی کشور، اسناد سیاستی مرتبط با حکمرانی داده و مطالعات علمی داخلی و خارجی نیز مورد بررسی قرار گرفت. در مرحله نخست، مشارکت‌کنندگان از طریق نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند. سپس با پیشرفت فرایند تحلیل داده‌ها و شکل‌گیری مقوله‌های اولیه، انتخاب برخی مشارکت‌کنندگان بر اساس منطق نمونه‌گیری نظری انجام شد تا ابعاد مختلف مفاهیم و مقوله‌های در حال ظهور به‌طور عمیق‌تر بررسی شود. این رویکرد امکان دستیابی به داده‌های غنی و متنوع را برای توسعه مفاهیم و مقوله‌های پژوهش فراهم ساخت.

در مجموع، ۲۰ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با مشارکت‌کنندگان انجام شد. مدت زمان مصاحبه‌ها بین ۴۵ تا ۹۰ دقیقه متغیر بود و تمامی مصاحبه‌ها پس از کسب رضایت مشارکت‌کنندگان ضبط، پیاده‌سازی و برای تحلیل آماده شدند. گردآوری و تحلیل داده‌ها به‌صورت هم‌زمان و مبتنی بر اصل مقایسه مستمر انجام گرفت؛ به این معنا که پس از هر مصاحبه، داده‌ها کدگذاری و با یافته‌های پیشین مقایسه می‌شدند تا مفاهیم، ابعاد و روابط جدید شناسایی شوند. این روند تا دستیابی به اشباع نظری ادامه یافت. بدین ترتیب، پس از انجام ۲۰ مصاحبه، داده‌های جدید منجر به ظهور مفهوم، ویژگی یا رابطه جدیدی در مقوله‌ها نشد و مقوله‌های اصلی پژوهش از نظر ابعاد، ویژگی‌ها و روابط میان آن‌ها به اندازه کافی توسعه یافتند. فرایند تحلیل داده‌ها مبتنی بر روش مقایسه مستمر و در سه مرحله اصلی انجام شد:

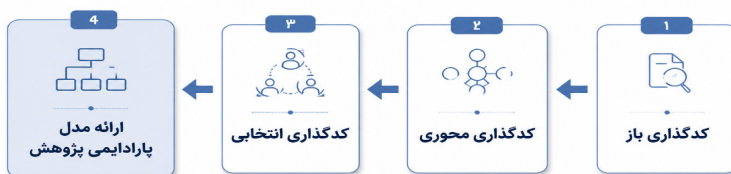
- مرحله اول (کدگذاری باز): در این مرحله، متن مصاحبه‌ها به‌صورت خط به خط مورد بررسی قرار گرفت و مفاهیم اولیه از دل داده‌ها استخراج شد. پژوهشگر با شکستن داده‌ها به واحدهای معنایی کوچک‌تر، اقدام به شناسایی و نام‌گذاری مفاهیم نمود. حاصل این مرحله استخراج مجموعه‌ای از کدهای اولیه بود که بیانگر دیدگاه‌ها، تجربیات و ادراکات مشارکت‌کنندگان درباره اجرای ماده ۱۶۹ مکرر، حکمرانی داده‌محور و شکاف مالیاتی بود.

- مرحله دوم (کدگذاری محوری): در این مرحله، کدهای اولیه بر اساس شباهت‌ها، تفاوت‌ها و روابط مفهومی با یکدیگر مقایسه و در قالب مقوله‌ها و زیرمقوله‌های مرتبط سازمان‌دهی شدند. برای این منظور از الگوی پارادایمی استراوس و کوربین شامل شرایط علی، پدیده محوری، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها استفاده شد. این مرحله امکان شناسایی روابط میان مقوله‌ها و تبیین ساختار مفهومی

پدیده مورد مطالعه را فراهم ساخت.

• مرحله سوم (کدگذاری انتخابی): در مرحله نهایی، مقوله محوری پژوهش شناسایی و ارتباط آن با سایر مقوله‌ها تبیین شد. سپس تمامی مقوله‌ها در قالب یک چهارچوب مفهومی منسجم ادغام گردیدند و مدل نهایی پژوهش شکل گرفت. در این مرحله تلاش شد روایت نظری منسجمی از نقش ماده ۱۶۹ مکرر در توسعه حکمرانی داده‌محور و کاهش شکاف مالیاتی ارائه شود. شکل (۳) فرایند تحلیل داده‌ها در چهارچوب نظریه داده‌بنیاد را نشان می‌دهد.

نمودار (۳): فرایند کدگذاری در نظریه داده‌بنیاد



منبع: اقتباس از استراوس و کوربین (۱۹۹۸)

به‌منظور افزایش اعتبار و قابلیت اعتماد یافته‌ها، از معیارهای پیشنهادی لینکلن و گوبا (۱۹۸۵) شامل اعتبارپذیری، انتقال‌پذیری، اتکاپذیری و تأییدپذیری استفاده شد.

• اعتبارپذیری^{۲۵}: برای افزایش اعتبارپذیری، از مصاحبه با خبرگان دارای تجربه مستقیم در حوزه اجرای ماده ۱۶۹ مکرر، حکمرانی داده و نظام مالیاتی استفاده شد. همچنین تحلیل داده‌ها به‌صورت مستمر و هم‌زمان با گردآوری داده‌ها انجام گرفت و بخشی از نتایج اولیه در اختیار تعدادی از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت تا دیدگاه آنان درباره صحت تفسیرها اخذ و در تحلیل نهایی لحاظ شود.

• انتقال‌پذیری^{۲۶}: به‌منظور افزایش انتقال‌پذیری، مشخصات مشارکت‌کنندگان، معیارهای انتخاب نمونه‌ها، فرایند گردآوری داده‌ها، مراحل کدگذاری و نحوه استخراج مقوله‌ها به‌صورت شفاف گزارش شد تا امکان قضاوت درباره قابلیت کاربرد نتایج در شرایط مشابه برای سایر پژوهشگران فراهم شود.

25. Credibility

26. Transferability

• اتکاپذیری^{۲۷}: برای تضمین اتکاپذیری، تمامی مراحل پژوهش شامل طراحی سؤالات مصاحبه، گردآوری داده‌ها، کدگذاری باز، محوری و انتخابی، تشکیل مقوله‌ها و تدوین مدل نهایی به‌صورت نظام‌مند مستندسازی شد. همچنین از روش مقایسه مستمر داده‌ها در طول فرایند تحلیل استفاده گردید.

• تأییدپذیری^{۲۸}: به‌منظور افزایش تأییدپذیری، تلاش شد فرایند استخراج مفاهیم و مقوله‌ها بر مبنای داده‌های تجربی و نه پیش‌فرض‌های پژوهشگر انجام شود. علاوه بر این، از سه‌سوسازی داده‌ها^{۲۹} از طریق مقایسه یافته‌های مصاحبه‌ها با قوانین و مقررات مالیاتی، گزارش‌های سازمان امور مالیاتی، اسناد سیاستی و مطالعات داخلی و بین‌المللی استفاده شد.

در نهایت، خروجی فرایند کدگذاری باز، محوری و انتخابی منجر به استخراج مقوله‌های اصلی و فرعی پژوهش و تدوین مدل پارادایمی نظریه داده‌بنیاد شد. یافته‌های حاصل از این فرایند در بخش بعدی ارائه می‌شود.

۵- یافته‌های پژوهش

مشخصات کلی مصاحبه‌شوندگان در جدول (۱) آورده شده است؛ به‌منظور حفظ محرمانگی اطلاعات و رعایت ملاحظات اخلاقی پژوهش، مشخصات فردی مشارکت‌کنندگان به‌صورت تجمیعی گزارش شده است.

جدول (۱): مشخصات کلی مشارکت‌کنندگان پژوهش

ویژگی	توضیحات
تعداد مشارکت‌کنندگان	۲۰ نفر
گروه مشارکت‌کنندگان	خبرگان، مدیران و کارشناسان
حوزه‌های تخصصی	نظام مالیاتی، حکمرانی داده، فناوری اطلاعات مالیاتی
مبنای انتخاب	تخصص، سابقه فعالیت و آشنایی با اجرای ماده ۱۶۹ مکرر
روش نمونه‌گیری	هدفمند و سپس نظری
نحوه گزارش مشخصات	به‌صورت تجمیعی و با حفظ محرمانگی

منبع: یافته‌های پژوهش

27. Dependability

28. Confirmability

29. Data Triangulation

فرایند تحلیل داده‌ها در سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی انجام گرفت. در این فرایند، داده‌ها به‌طور مستمر مورد مقایسه، طبقه‌بندی و تفسیر قرار گرفتند تا در نهایت الگوی مفهومی پژوهش استخراج شود.

۵-۱- کدگذاری باز

در مرحله کدگذاری باز، داده‌های حاصل از ۲۰ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته به‌صورت خط به خط مورد بررسی قرار گرفت. در این مرحله، مفاهیم اولیه مرتبط با ظرفیت‌ها، کارکردها، موانع و الزامات اجرای ماده ۱۶۹ مکرر استخراج شدند. در مجموع ۱۷۶ کد اولیه از متن مصاحبه‌ها به دست آمد که پس از ادغام و حذف موارد تکراری، در قالب ۴۱ مفهوم اولیه سازمان‌دهی شدند. مفاهیم استخراج‌شده در دو حوزه کلی قابل طبقه‌بندی بودند. حوزه نخست به ظرفیت‌های اجرای ماده ۱۶۹ مکرر در توسعه حکمرانی داده‌محور و کاهش شکاف مالیاتی مربوط بود که مفاهیمی نظیر ایجاد پایگاه‌های اطلاعاتی جامع، افزایش شفافیت اقتصادی، شناسایی مؤدیان جدید، تحلیل ریسک مالیاتی، توسعه حسابرسی هوشمند، کشف درآمدهای پنهان، افزایش تمکین مالیاتی، تقویت عدالت مالیاتی و ارتقای پاسخ‌گویی سازمانی را در بر می‌گرفت. حوزه دوم نیز به محدودیت‌ها و چالش‌های اجرای ماده ۱۶۹ مکرر اختصاص داشت که شامل مفاهیمی نظیر ضعف همکاری بین‌دستگاهی، نبود نظام جامع حکمرانی داده، مشکلات کیفیت اطلاعات، محدودیت‌های زیرساختی، کمبود نیروی انسانی متخصص، ابهامات حقوقی و ضعف فرهنگ داده‌محوری بود. به‌منظور شفاف‌سازی فرایند استخراج مفاهیم از داده‌های خام و نشان دادن مسیر تبدیل داده‌های تجربی به مقوله‌های مفهومی، نمونه‌ای از فرایند کدگذاری در جدول (۲) ارائه شده است.

۵-۲- کدگذاری محوری

در مرحله کدگذاری محوری، مفاهیم و کدهای حاصل از مرحله کدگذاری باز با استفاده از روش مقایسه مستمر مورد تحلیل قرار گرفتند و بر اساس شباهت‌های مفهومی، روابط معنایی و الگوهای تکرارشونده در قالب مقوله‌های سطح بالاتر سازمان‌دهی شدند. حاصل این مرحله شناسایی ۱۳ مقوله اصلی بود که ابعاد مختلف نقش ماده ۱۶۹ مکرر در توسعه حکمرانی داده‌محور و کاهش شکاف مالیاتی را تبیین می‌کنند. این مقوله‌ها در دو دسته کلی شامل ظرفیت‌های اجرای ماده ۱۶۹ مکرر و چالش‌های مؤثر بر تحقق حکمرانی داده‌محور طبقه‌بندی شدند.

جدول (۲): نمونه‌ای از فرایند استخراج کدهای باز، مفاهیم و مقوله‌های اصلی از داده‌های خام مصاحبه‌ها

نقل قول مستقیم از مصاحبه	کد باز	مقوله فرعی (مفهوم)	مقوله اصلی
«تا قبل از توسعه پایگاه‌های اطلاعاتی، بخش عمده تشخیص مالیات بر مبنای اطلاعاتی بود که خود مؤدی ارائه می‌کرد؛ اما امروز سازمان به حجم وسیعی از داده‌های اقتصادی دسترسی دارد که امکان اعتبارسنجی اطلاعات مؤدی را فراهم می‌کند.»	دسترسی گسترده به داده‌های اقتصادی	ایجاد پایگاه‌های اطلاعاتی جامع	ارتقای شفافیت اقتصادی و اطلاعاتی
«الزام به ارائه اطلاعات اقتصادی موجب شده است امکان ردیابی فعالیت‌های اقتصادی و کاهش اقتصاد پنهان فراهم شود.»	افزایش قابلیت ردیابی فعالیت‌های اقتصادی	شفافیت اطلاعات اقتصادی	ارتقای شفافیت اقتصادی و اطلاعاتی
«تجمیع داده‌های اقتصادی امکان شناسایی مؤدیان جدید و رتبه‌بندی آنان بر اساس سطح ریسک را فراهم کرده است.»	شناسایی مؤدیان جدید	توسعه تحلیل ریسک مالیاتی	بهبود شناسایی مؤدیان و تحلیل ریسک
«هرچه دامنه تبادل اطلاعات کامل‌تر شود، هزینه فرار مالیاتی افزایش پیدا می‌کند و در نتیجه شکاف مالیاتی کاهش می‌یابد.»	افزایش احتمال کشف تخلف	کاهش فرار و شکاف مالیاتی	بهبود شناسایی مؤدیان و تحلیل ریسک
«مسئله اصلی کمبود داده نیست؛ مسئله اصلی کیفیت داده‌ها و همکاری دستگاه‌ها در تبادل اطلاعات است.»	ضعف کیفیت داده	کیفیت و یکپارچگی داده‌ها	چالش‌های حکمرانی داده
«نبود نظام جامع حکمرانی داده و ضعف هماهنگی بین دستگاه‌ها مانع بهره‌برداری کامل از ظرفیت ماده ۱۶۹ مکرر است.»	ضعف هماهنگی بین دستگاهی	حکمرانی داده و همکاری نهادی	چالش‌های حکمرانی داده

منبع: یافته‌های پژوهش

۵-۲-۱- ظرفیت‌های اجرای ماده ۱۶۹ مکرر در توسعه حکمرانی داده‌محور و کاهش شکاف مالیاتی نخستین دسته از یافته‌ها به ظرفیت‌های ناشی از اجرای ماده ۱۶۹ مکرر در توسعه حکمرانی داده‌محور و ارتقای کارکردهای نظام مالیاتی اختصاص دارد. تحلیل مصاحبه‌ها نشان داد که اغلب مشارکت‌کنندگان، این ماده قانونی را نقطه عطف تحول دیجیتال در نظام مالیاتی کشور و مهم‌ترین بستر قانونی شکل‌گیری نظام مالیاتی مبتنی بر داده تلقی می‌کنند. به اعتقاد آنان، پیش از استقرار پایگاه‌های اطلاعاتی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر، بخش قابل توجهی از فرایند تشخیص مالیات مبتنی بر خوداظهاری مؤدیان و اطلاعات محدود در اختیار سازمان امور مالیاتی بود؛ درحالی‌که اجرای این ماده، امکان بهره‌گیری از داده‌های گسترده اقتصادی و معاملاتی را فراهم ساخته است. یکی از مهم‌ترین ظرفیت‌های شناسایی شده، ارتقای شفافیت اقتصادی و اطلاعاتی بود. مشارکت‌کنندگان معتقد بودند که الزام اشخاص حقیقی و حقوقی به ارائه اطلاعات اقتصادی و معاملاتی، زمینه شکل‌گیری پایگاه‌های اطلاعاتی جامع و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان دولت و فعالان اقتصادی را فراهم کرده است. بر اساس یافته‌ها، توسعه دسترسی به داده‌های تراکنشی، افزایش قابلیت ردیابی فعالیت‌های اقتصادی، کاهش اقتصاد پنهان و تقویت شفافیت مالی از مهم‌ترین پیامدهای اجرای ماده ۱۶۹ مکرر محسوب می‌شود. یکی از مدیران ارشد مالیاتی در این زمینه اظهار داشت:

«تا قبل از توسعه پایگاه‌های اطلاعاتی، بخش عمده‌ای از تشخیص مالیات بر مبنای اطلاعاتی بود که خود مؤدی ارائه می‌کرد؛ اما امروز سازمان به حجم وسیعی از داده‌های اقتصادی دسترسی دارد که امکان اعتبارسنجی اطلاعات مؤدی را فراهم می‌کند.»

دومین ظرفیت مهم شناسایی شده، بهبود شناسایی مؤدیان و توسعه تحلیل ریسک مالیاتی بود. نتایج نشان داد که تجمیع داده‌های اقتصادی و معاملاتی، امکان شناسایی مؤدیان جدید، کشف فعالیت‌های اقتصادی پنهان، تشکیل پروفایل اطلاعاتی مؤدیان و رتبه‌بندی آنان بر اساس سطح ریسک را فراهم کرده است. از دیدگاه خبرگان، اجرای ماده ۱۶۹ مکرر زمینه‌گذار از حسابرسی‌های سنتی و موردی به حسابرسی هوشمند و مبتنی بر ریسک را فراهم ساخته و موجب افزایش اثربخشی فرایندهای نظارتی شده است.

یافته‌ها همچنین نشان داد که هوشمندسازی و افزایش کارایی نظام مالیاتی از دیگر ظرفیت‌های مهم اجرای ماده ۱۶۹ مکرر است. مشارکت‌کنندگان معتقد بودند که تجمیع و پردازش داده‌های گسترده، بستر لازم برای استفاده از فناوری‌های نوین نظیر داده‌کاوی،

کلان‌داده، هوش مصنوعی و تحلیل‌های پیشرفته را فراهم کرده است. این امر ضمن کاهش هزینه‌های اجرایی، کاهش مراجعات حضوری و تسریع رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی، موجب افزایش بهره‌وری منابع انسانی و ارتقای کیفیت خدمات مالیاتی شده است. از منظر خبرگان، مهم‌ترین پیامد اجرای ماده ۱۶۹ مکرر، کاهش فرار مالیاتی و شکاف مالیاتی است. یافته‌ها نشان داد که دسترسی سازمان امور مالیاتی به اطلاعات اقتصادی جامع و قابل اتکا، احتمال کشف تخلفات مالیاتی را افزایش داده و هزینه پنهان‌سازی درآمدها و معاملات را برای مؤدیان بالا برده است. یکی از خبرگان حوزه حسابرسی مالیاتی در این زمینه بیان کرد:

«هرچه دامنه تبادل اطلاعات کامل‌تر شود، هزینه فرار مالیاتی افزایش پیدا می‌کند و در نتیجه شکاف میان مالیات بالقوه و مالیات وصول‌شده کاهش می‌یابد.»

بر اساس نتایج پژوهش، شناسایی درآمدهای پنهان، کشف معاملات صوری، مقابله با حساب‌های اجاره‌ای، افزایش احتمال کشف تخلف و ارتقای تمکین مالیاتی از مهم‌ترین سازوکارهای کاهش شکاف مالیاتی در چهارچوب اجرای ماده ۱۶۹ مکرر به‌شمار می‌روند. علاوه بر این، یافته‌ها نشان داد که اجرای ماده ۱۶۹ مکرر آثار نهادی مهمی نیز به همراه دارد. استفاده از داده‌های واقعی در فرایند تشخیص و وصول مالیات، زمینه تقویت عدالت مالیاتی، ارتقای پاسخ‌گویی سازمانی و بهبود کیفیت سیاست‌گذاری اقتصادی و مالی را فراهم کرده است. مشارکت‌کنندگان معتقد بودند که اتکای بیشتر به داده‌های واقعی موجب کاهش مداخلات سلیقه‌ای، افزایش قابلیت نظارت، کاهش فساد اداری و توزیع عادلانه‌تر بار مالیاتی میان مؤدیان می‌شود. همچنین داده‌های حاصل از اجرای ماده ۱۶۹ مکرر ظرفیت ارزشمندی برای تحلیل فعالیت‌های اقتصادی، پیش‌بینی دقیق‌تر درآمدهای مالیاتی و پشتیبانی از سیاست‌گذاری مبتنی بر شواهد فراهم می‌کند.

۵-۲-۲- محدودیت‌ها و چالش‌های اجرای ماده ۱۶۹ مکرر

در کنار ظرفیت‌های شناسایی‌شده، یافته‌های پژوهش نشان داد که تحقق کامل اهداف ماده ۱۶۹ مکرر با چالش‌های متعددی مواجه است. نکته قابل توجه آن است که بخش عمده این چالش‌ها ماهیتی نهادی و حکمرانی داشته و صرفاً به مسائل فنی و فناوری محدود نمی‌شود. مهم‌ترین چالش شناسایی‌شده، چالش‌های نهادی و حکمرانی بود. مشارکت‌کنندگان معتقد بودند که علی‌رغم وجود تکالیف قانونی برای تبادل اطلاعات، همکاری میان دستگاه‌های

اجرایی در بسیاری از موارد با تأخیر، محدودیت یا ناهماهنگی همراه است. ضعف هماهنگی بین‌دستگاهی، تعارض منافع سازمانی، نبود نظام جامع حکمرانی داده، پراکندگی مسئولیت‌ها و ضعف ضمانت‌های اجرایی تبادل اطلاعات از مهم‌ترین مسائل مطرح شده در این حوزه بود. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این زمینه اظهار داشت:

«مسئله اصلی کمبود داده نیست؛ مسئله اصلی کیفیت داده‌ها و همکاری دستگاه‌ها در تبادل اطلاعات است.»

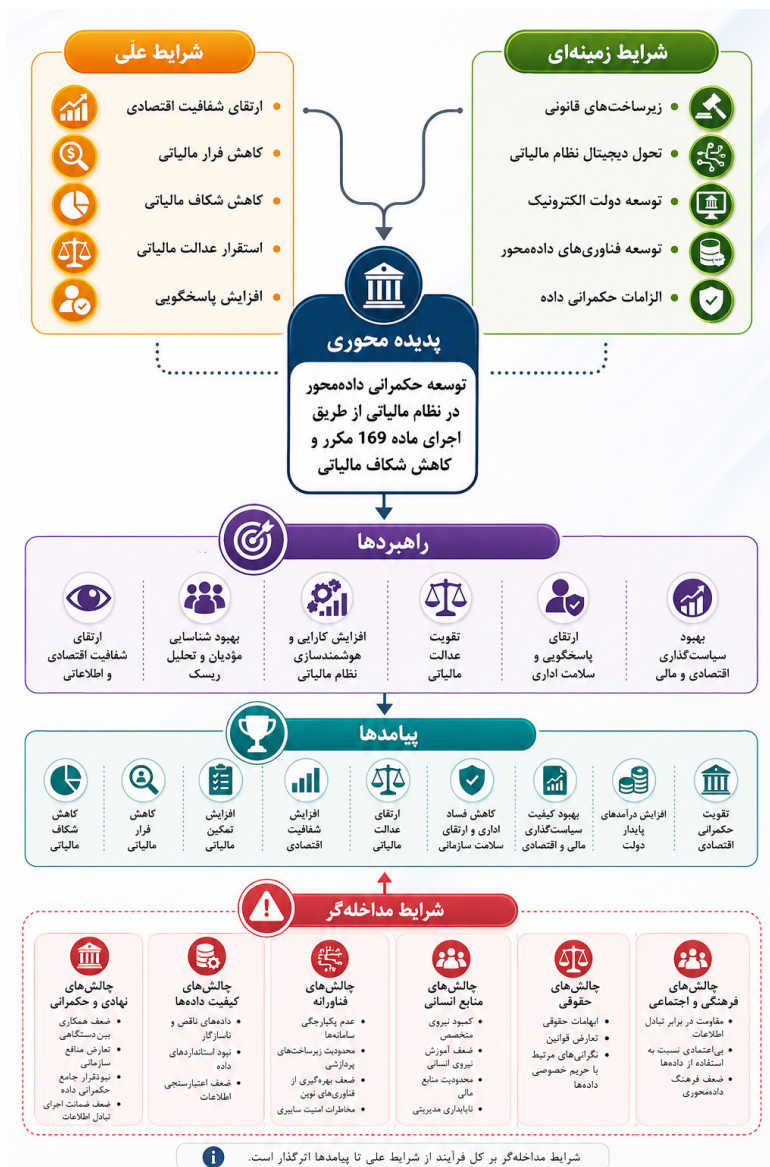
یافته‌ها همچنین نشان داد که چالش‌های کیفیت و یکپارچگی داده‌ها از مهم‌ترین موانع بهره‌برداری مؤثر از ظرفیت‌های ماده ۱۶۹ مکرر محسوب می‌شود. داده‌های ناقص، ناسازگار و تکراری، نبود استانداردهای مشترک تبادل اطلاعات، ضعف اعتبارسنجی داده‌ها و تأخیر در به‌روزرسانی اطلاعات از جمله مشکلاتی بود که توسط خبرگان مورد تأکید قرار گرفت. مشارکت‌کنندگان معتقد بودند که دسترسی به حجم زیاد داده، بدون تضمین کیفیت و قابلیت اتکای آن، نمی‌تواند به تصمیم‌گیری اثربخش منجر شود. دسته دیگری از چالش‌ها به محدودیت‌های فناورانه و زیرساختی مربوط بود. عدم یکپارچگی سامانه‌های اطلاعاتی، محدودیت زیرساخت‌های پردازش کلان‌داده، ضعف بهره‌گیری از فناوری‌های هوش مصنوعی و تحلیل پیشرفته داده و نگرانی‌های مرتبط با امنیت سایبری از مهم‌ترین موانع فناورانه اجرای ماده ۱۶۹ مکرر شناسایی شد.

علاوه بر این، یافته‌ها بیانگر وجود چالش‌های منابع انسانی، حقوقی و فرهنگی بود. کمبود نیروی انسانی متخصص در حوزه علوم داده و تحلیل اطلاعات، محدودیت برنامه‌های آموزشی، ناپایداری مدیریتی، ابهامات حقوقی مرتبط با مالکیت و حریم خصوصی داده‌ها، مقاومت برخی دستگاه‌ها در اشتراک‌گذاری اطلاعات و ضعف فرهنگ داده‌محوری از جمله عواملی بودند که از دیدگاه مشارکت‌کنندگان بر اثربخشی اجرای ماده ۱۶۹ مکرر تأثیر منفی می‌گذارند. در مجموع، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اگرچه ماده ۱۶۹ مکرر ظرفیت بالایی برای توسعه حکمرانی داده‌محور و کاهش شکاف مالیاتی در ایران دارد، اما تحقق کامل این ظرفیت‌ها مستلزم رفع هم‌زمان چالش‌های نهادی، حقوقی، فناورانه و فرهنگی و استقرار یک نظام جامع حکمرانی داده در سطح ملی است.

۵-۳- کدگذاری انتخابی

در مرحله کدگذاری انتخابی، ارتباط میان مقوله‌های محوری مورد بررسی قرار گرفت و مقوله هسته‌ای پژوهش شناسایی شد. براین اساس، «توسعه حکمرانی داده‌محور در نظام مالیاتی از طریق اجرای ماده ۱۶۹ مکرر با هدف کاهش شکاف مالیاتی» به‌عنوان مقوله هسته‌ای انتخاب شد؛ زیرا بیشترین ارتباط را با سایر مقوله‌ها داشته و قادر است تمامی ابعاد پدیده مورد مطالعه را تبیین کند. نتایج نشان داد که ارتقای شفافیت اقتصادی، بهبود شناسایی مؤدیان، توسعه تحلیل ریسک، هوشمندسازی نظام مالیاتی، تقویت عدالت مالیاتی، ارتقای سلامت اداری و بهبود سیاست‌گذاری اقتصادی به‌عنوان راهبردهای اصلی تحقق حکمرانی داده‌محور عمل می‌کنند. در مقابل، چالش‌های نهادی، داده‌ای، فناورانه، مدیریتی، حقوقی و فرهنگی به‌عنوان شرایط مداخله‌گر بر اثربخشی این راهبردها تأثیر می‌گذارند. اجرای موفق این راهبردها در نهایت به کاهش فرار مالیاتی، افزایش تمکین مؤدیان، ارتقای عدالت مالیاتی، افزایش شفافیت اقتصادی و کاهش شکاف مالیاتی منجر می‌شود. شکل (۴) مدل پارادایمی نهایی پژوهش را نشان می‌دهد.

شکل (۴): مدل پارادایمی توسعه حکمرانی داده‌محور مبتنی بر اجرای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم



۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادهای سیاستی

تحول دیجیتال و گسترش فناوری‌های داده‌محور، نظام‌های مالیاتی را با پارادایم جدیدی از حکمرانی مواجه ساخته است که در آن داده‌ها به مهم‌ترین منبع تصمیم‌گیری، نظارت، شناسایی مؤدیان و مدیریت درآمدهای مالیاتی تبدیل شده‌اند. در این چهارچوب، ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم به‌عنوان مهم‌ترین زیرساخت قانونی تبادل و تجمیع اطلاعات اقتصادی در ایران، نقش محوری در شکل‌گیری حکمرانی داده‌محور در نظام مالیاتی کشور ایفا می‌کند. پژوهش حاضر با هدف تبیین نقش این ماده قانونی در توسعه حکمرانی داده‌محور و کاهش شکاف مالیاتی و با بهره‌گیری از رویکرد نظریه داده‌بنیاد نظام‌مند انجام شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که مقوله هسته‌ای پژوهش را می‌توان «توسعه حکمرانی داده‌محور در نظام مالیاتی از طریق اجرای ماده ۱۶۹ مکرر با هدف کاهش شکاف مالیاتی» دانست. بر اساس مدل پارادایمی استخراج‌شده، ماده ۱۶۹ مکرر صرفاً یک ابزار قانونی برای گردآوری اطلاعات مالیاتی نیست، بلکه سازوکاری نهادی برای گذار از نظام مالیاتی مبتنی بر خوداظهاری به نظام مالیاتی مبتنی بر داده و شواهد محسوب می‌شود. در این چهارچوب، ارتقای شفافیت اقتصادی و اطلاعاتی، بهبود شناسایی مؤدیان و تحلیل ریسک، هوشمندسازی فرایندهای مالیاتی، تقویت عدالت مالیاتی، ارتقای پاسخ‌گویی سازمانی و بهبود سیاست‌گذاری اقتصادی و مالی به‌عنوان مهم‌ترین راهبردهای تحقق حکمرانی داده‌محور شناسایی شدند.

نتایج پژوهش بیانگر آن است که توسعه پایگاه‌های اطلاعاتی و گسترش تبادل داده‌های اقتصادی، امکان شناسایی مؤدیان جدید، کشف فعالیت‌های اقتصادی پنهان، مقابله با معاملات صوری و افزایش احتمال کشف تخلفات مالیاتی را فراهم کرده است. این امر از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و افزایش قابلیت نظارت بر فعالیت‌های اقتصادی، زمینه کاهش فرار مالیاتی و محدود شدن شکاف میان مالیات بالقوه و مالیات وصول شده را فراهم می‌سازد. علاوه بر این، اتکای بیشتر به داده‌های واقعی در فرایند تشخیص و وصول مالیات موجب کاهش اعمال سلیقه، افزایش عدالت مالیاتی، ارتقای سلامت اداری و افزایش مشروعیت نظام مالیاتی می‌شود. یافته‌ها همچنین نشان داد که داده‌های حاصل از اجرای ماده ۱۶۹ مکرر ظرفیت ارزشمندی برای سیاست‌گذاری مبتنی بر شواهد، پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی و بهبود تصمیم‌گیری‌های مالی و اقتصادی در اختیار دولت قرار می‌دهد. باوجوداین، یافته‌های پژوهش نشان داد که تحقق کامل ظرفیت‌های ماده ۱۶۹ مکرر با مجموعه‌ای از شرایط

مداخله‌گر و محدودیت‌های ساختاری مواجه است. مهم‌ترین این چالش‌ها شامل ضعف همکاری و هماهنگی بین‌دستگاهی، نبود چهارچوب جامع حکمرانی داده، مشکلات کیفیت و یکپارچگی اطلاعات، محدودیت‌های فناوریانه و زیرساختی، کمبود نیروی انسانی متخصص، ابهامات حقوقی مرتبط با تبادل و حفاظت از داده‌ها و همچنین ضعف فرهنگ داده‌محوری است. نتایج نشان می‌دهد که دسترسی به حجم گسترده‌ای از داده‌ها به‌تنهایی برای تحقق حکمرانی داده‌محور کافی نیست؛ بلکه اثربخشی این داده‌ها به کیفیت حکمرانی داده، سطح یکپارچگی سامانه‌ها، ظرفیت‌های تحلیلی سازمان امور مالیاتی و میزان همکاری نهادهای تولیدکننده اطلاعات وابسته است. براین اساس، مدل مفهومی پژوهش نشان می‌دهد که موفقیت ماده ۱۶۹ مکرر در کاهش شکاف مالیاتی، تابع تعامل میان زیرساخت‌های قانونی و فناوریانه، سازوکارهای حکمرانی داده، ظرفیت‌های تحلیلی سازمان امور مالیاتی و میزان همکاری بازیگران نهادی است. بنابراین، هرگونه سیاست‌گذاری در این حوزه باید فراتر از رویکردهای صرفاً فناوریانه، بر تقویت ابعاد نهادی، حقوقی، مدیریتی و فرهنگی حکمرانی داده نیز متمرکز باشد.

بر مبنای یافته‌های پژوهش و مدل پارادایمی استخراج‌شده، پیشنهاد‌های زیر برای ارتقای اثربخشی اجرای ماده ۱۶۹ مکرر و توسعه حکمرانی داده‌محور در نظام مالیاتی کشور ارائه می‌شود:

- تدوین و استقرار چهارچوب جامع حکمرانی داده در نظام مالیاتی با هدف تعیین نقش‌ها، مسئولیت‌ها، استانداردهای تبادل اطلاعات، سازوکارهای مدیریت کیفیت داده و الزامات امنیت و محرمانگی اطلاعات؛
- تقویت ضمانت‌های اجرایی تبادل اطلاعات میان دستگاه‌های اجرایی و ایجاد نظام پاسخ‌گویی مشخص برای نهادهای مکلف به ارائه اطلاعات، به‌منظور رفع موانع همکاری بین‌دستگاهی؛
- استانداردسازی، پاک‌سازی و یکپارچه‌سازی پایگاه‌های اطلاعاتی با هدف افزایش کیفیت داده‌ها، کاهش ناسازگاری‌ها و ارتقای قابلیت استفاده از اطلاعات در تحلیل‌های مالیاتی؛
- توسعه زیرساخت‌های فناوریانه و تحلیلی سازمان امور مالیاتی از طریق سرمایه‌گذاری

در فناوری‌های کلان‌داده، داده‌کاوی، یادگیری ماشین و هوش مصنوعی و ارتقای ظرفیت پردازش داده‌های حجیم؛

- استقرار نظام جامع تحلیل ریسک مالیاتی مبتنی بر داده‌های تجمیع‌شده و استفاده از مدل‌های هوشمند برای شناسایی مؤدیان پُرریسک، هدفمندسازی حسابرسی‌ها و افزایش کارایی نظارت مالیاتی؛

- تقویت سرمایه انسانی داده‌محور از طریق آموزش تخصصی کارکنان در حوزه‌های علوم داده، تحلیل داده، هوش مصنوعی، حسابرسی مبتنی بر داده و مدیریت سامانه‌های اطلاعاتی؛

- تدوین چهارچوب حقوقی جامع حفاظت از داده‌ها و حریم خصوصی به‌منظور ایجاد تعادل میان نیازهای نظارتی دولت و حقوق اطلاعاتی شهروندان و افزایش اعتماد عمومی به نظام تبادل داده؛

- گسترش تعاملات نهادی و شبکه تبادل داده میان سازمان امور مالیاتی و سایر دستگاه‌های تولیدکننده اطلاعات نظیر بانک مرکزی، گمرک، سازمان ثبت اسناد، سازمان تأمین اجتماعی و سایر نهادهای مرتبط؛

- ترویج فرهنگ داده‌محوری در نظام مالیاتی از طریق آموزش مدیران و کارکنان، ارتقای سواد داده‌ای سازمانی و آگاه‌سازی مؤدیان نسبت به مزایا و کارکردهای نظام مالیاتی مبتنی بر داده؛

- استقرار نظام پایش و ارزیابی مستمر اجرای ماده ۱۶۹ مکرر با استفاده از شاخص‌هایی نظیر کیفیت داده‌ها، میزان پوشش اطلاعاتی، نرخ تبادل اطلاعات، میزان شناسایی مؤدیان جدید، سطح تمکین مالیاتی و میزان کاهش شکاف مالیاتی.

تعارض منافع

تعارض منافع وجود ندارد.

حامی مالی

این مقاله با حمایت مالی پژوهشکده امور اقتصادی تهیه شده است.

فهرست منابع

- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Bagherzadeh Khodashahri, R., Azadehdel, M., & Bagherzadeh Khodashahri, R. (2023). Designing a model of merit governance to promote the administrative health in the country's tax system. *Journal of Tax Research*, 31(59), 106-128. [In Persian]
- DAMA International. (2017). *DAMA-DMBOK: Data management body of knowledge (2nd ed.)*. Technics Publications.
- e-Governance Academy Foundation. (2019). *e-Estonia: e-Governance in Practice (3rd ed.)*. <https://ega.ee/wp-content/uploads/2016/06/e-Estonia-e-Governance-in-Practice.pdf>
- Fjeldstad, O. H., & Heggstad, K. (2012). *Building taxpayer culture in Mozambique, Tanzania and Zambia: Achievements, challenges and policy recommendations* (CMI Report R2012:1). Chr. Michelsen Institute.
- Hakimi, M., & Ghahraman-Novesi, F. (2025). A qualitative study of a data-driven tax system using artificial intelligence. Conference on Tax and Financial Policies in Iran, Special Issuance of Tax Research, 39-69. [In Persian]
- Inter-American Center of Tax Administrations. (2022). *Data governance for tax administrations: A practical guide*. <https://www.ciat.org/data-governance-for-tax-administrations-a-practical-guide/?lang=en>
- Janssen, M., Charalabidis, Y., & Zuiderwijk, A. (2012). Benefits, adoption barriers and myths of open data and open government. *Information Systems Management*, 29(4), 258-268. <https://doi.org/10.1080/10580530.2012.716740>
- Kamyab Teimuri, R., Rostami, E., Almasi, M., & Rouhi, M. (2023). Presenting a model for a smart tax organization using the structural equation approach. *Journal of Tax Research*, 31(57), 69-94. [In Persian]
- Khatri, V., & Brown, C. V. (2010). Designing data governance. *Communications of the ACM*, 53(1), 148-152. <https://doi.org/10.1145/1629175.1629210>
- Kiaei, M., Behzadi Mozri, S., & Barani Bonab, S. (2024). Presenting the data governance model in the country's tax affairs organization, a study in the smart tax system. *Journal of Tax Research*, 32(61), 55-85. [In Persian]

- Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Sage Publications, London.
- Nakhli, S. R., & Alizade, M. (2025). The designing the model for applying blockchain technology in invoice-based taxation. *Journal of Tax Research*. <https://doi.org/10.61882/taxjournal.0.7> [In Persian]
- OECD (2019), Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>.
- OECD (2021), *Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/cef472b9-en>.
- OECD (2025), Tax Administration Digitalisation and Digital Transformation Initiatives, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/c076d776-en>.
- Saboori, M., Izadinia, N., & Samadi, S. (2020). Impact of reviving Article 169 of the Iranian Direct Tax Code on tax difference and tax avoidance. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(4), 129-147. <https://doi.org/10.22103/jak.2020.15705.3238> [In Persian]
- Sartono, S. (2026). Digital tax infrastructure and big data analytics: Evidence on tax compliance and strategic tax planning in multinational corporations. SSRN. <https://ssrn.com/abstract=6307598>
- Schneider F. & Enste D. H. (2000). Shadow economies: Size, causes, and consequences. *Journal of Economic Literature*, 38(1), 77-114. <https://doi.org/10.1257/jel.38.1.77>
- Sepehirdoust, H., Rajabi, F. & Barooti, M. (2015). The Impact of Good Governance on Income Performance of Tax System. *Applied Theories of Economics*, 2(2), 103-126. [In Persian]
- Sepehirdoust, H., Rajabi, F., & Barouti, M. (2013). The effect of good governance on the revenue performance of the tax system. *Journal of Applied Economic Theories*, 2(2), 103-126.
- Strauss, A., & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory (2nd ed.)*. Sage Publications.
- Umbet, M., Askarov, D., Rudzioniene, K., Christauskas, C., & Alikulova, L. (2025). Evaluating the implementation of information technology audit systems

- within tax administration: A risk governance perspective for enhancing digital fiscal integrity. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(8), 422. <https://doi.org/10.3390/jrfm18080422>
- Zeng, H., Tang, Y., Gong, W., & Li, S. (2026). Data-driven tax governance: The digital RMB and corporate tax avoidance. *Journal of Accounting Literature*. <https://doi.org/10.1108/JAL-04-2025-0223>
- Zhou, Y., & Hao, Y. (2025). Big data tax collection and administration and quality of corporate accounting information. *Finance Research Letters*. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2025.108041>