تحلیل حقوقی هزینه‌های مالیاتی و الگوی نظارت دیوان محاسبات

▪ امیرعلی بهرامی[۱]

چکیده

گسترش معافیت‌ها، مشوق‌ها و تکالیف مالیاتی، علاوه بر آثار درآمدی، هزینه‌هایی برای دولت، مؤدیان و نظام نظارت مالی ایجاد می‌کند؛ هزینه‌هایی که بخشی از آن در حساب‌های بودجه‌ای آشکار نیست و در قالب هزینه وصول، هزینه تمکین، هزینه دادرسی، اتلاف منابع اداری و عدم‌النفع ناشی از عدم وصول مالیات بروز می‌یابد. پژوهش حاضر با هدف تبیین جایگاه حقوقی دیوان محاسبات در شناسایی، ارزیابی و کاهش این هزینه‌ها، به روش توصیفی ـ تحلیلی و با استفاده از مطالعه اسنادی قوانین، مقررات و منابع حقوقی انجام شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد صلاحیت دیوان محاسبات در رسیدگی به حساب‌های درآمد و هزینه، بررسی انطباق عملیات مالی با قوانین، ارزیابی وصول صحیح و به‌موقع درآمدها و ارائه گزارش تفریغ بودجه، مبنای مناسبی برای نظارت بر هزینه‌های مالیاتی فراهم می‌کند؛ با این حال، این صلاحیت باید از وظایف اجرایی سازمان امور مالیاتی تفکیک شود. نتیجه پژوهش آن است که گذار از نظارت صرفاً پسینی به نظارت مبتنی بر ریسک، تحلیل هزینه ـ فایده مشوق‌های مالیاتی، تبادل داده و سنجش عملکرد وصول، می‌تواند شفافیت و کارآمدی نظام مالیاتی را ارتقا دهد.

واژگان کلیدی: هزینه‌های مالیاتی، دیوان محاسبات، نظارت مالی، درآمدهای عمومی، مشوق‌های مالیاتی.

[۱] دانشجوی دکتری مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی، همدان،ایران. رایانامه: amiralibahramisport @gmail.com

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

مقدمه

مالیات مهم‌ترین ابزار تأمین مالی پایدار دولت و یکی از مهم‌ترین ابزارهای سیاست‌گذاری اقتصادی است. بااین‌حال، مالیات صرفاً مبلغی نیست که از مؤدی دریافت و به خزانه واریز می‌شود؛ بلکه مجموعه‌ای از فرایندهای تقنینی، اجرایی، اطلاعاتی، حسابرسی و حل اختلاف را در برمی‌گیرد. هر تصمیم مالیاتی، اعم از وضع نرخ، اعطای معافیت، پیش‌بینی اعتبار مالیاتی، الزام به ثبت و گزارش‌دهی یا تعیین ضمانت اجرا، می‌تواند هزینه‌هایی برای بخش عمومی و بخش خصوصی ایجاد کند. ازاین‌رو، ارزیابی کارآمدی نظام مالیاتی بدون توجه به هزینه‌های آشکار و پنهان آن ناقص خواهد بود.در ادبیات مالیه عمومی، مفهوم «هزینه مالیاتی» گاه به ارزش درآمد عمومیِ صرف‌نظرشده به‌سبب معافیت‌ها، کسورات، نرخ‌های ترجیحی، اعتبارهای مالیاتی و تعویق مالیات اطلاق می‌شود. در این مقاله، مفهوم مزبور با معنایی گسترده‌تر به‌کار می‌رود و علاوه بر درآمدهای مالیاتیِ وصول‌نشده، هزینه وصول مالیات، هزینه تمکین مؤدیان، هزینه اجرای مقررات، هزینه دادرسی و اعتراض، هزینه فرصتِ تخصیص منابع اداری، و هزینه ناشی از عدم تحقق اهداف سیاست مالیاتی را نیز دربرمی‌گیرد. این تعریف گسترده، امکان می‌دهد که موضوع در پیوند با وظایف قانونی دیوان محاسبات تحلیل شود.بر اساس قانون دیوان محاسبات کشور، هدف دیوان اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی برای پاسداری از بیت‌المال است. این قانون، کنترل عملیات مالی دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه، بررسی و حسابرسی وجوه مصرف‌شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار، تهیه گزارش تفریغ بودجه، و رسیدگی به حساب‌های درآمد و هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها را در زمره وظایف و صلاحیت‌های دیوان قرار داده است [۱]. بنابراین، درآمدهای مالیاتی و هزینه‌های مرتبط با سیاست‌ها و فرایندهای مالیاتی، از حیث آثار بودجه‌ای و ارتباط با منابع عمومی، موضوعی قابل بررسی در چارچوب نظارت مالی دیوان است؛ هرچند تشخیص، مطالبه و وصول مالیات در صلاحیت دستگاه اجرایی ذی‌ربط باقی می‌ماند.

مسئله اصلی پژوهش آن است که دیوان محاسبات با چه مبنای حقوقی و از طریق چه الگوی نظارتی می‌تواند هزینه‌های مالیاتی را شناسایی و ارزیابی کند، بدون آنکه وارد وظایف اجرایی سازمان امور مالیاتی شود؟ پاسخ به این مسئله مستلزم تفکیک چند مفهوم است: نخست، تمایز میان درآمد مالیاتیِ وصول‌نشده و هزینه مالیاتی به‌معنای خاص؛ دوم، تفکیک نظارت بر قانونی‌بودن عملیات از ارزیابی کارآمدی و اثربخشی؛ و سوم، تعیین حدود تبادل داده و همکاری میان دیوان محاسبات، سازمان امور مالیاتی، خزانه‌داری و دستگاه‌های اجرایی.اهمیت پژوهش از آن جهت است که نظارت بر مالیات نباید به بررسی صرفِ واریز وجوه یا رعایت تشریفات حسابداری محدود شود. اگر یک

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

معافیت قانونی بدون گزارش روشن از ارزش مالی، هدف، جامعه ذی‌نفعان، مدت اجرا و شاخص‌های ارزیابی استمرار یابد، بخشی از منابع عمومی خارج از فرایند معمول تخصیص بودجه قرار می‌گیرد. همچنین اگر هزینه اجرای تکالیف مالیاتی برای مؤدیان یا هزینه‌های اداری وصول، بدون سنجش عملکرد افزایش یابد، ممکن است کارایی نظام مالیاتی کاهش پیدا کند، حتی اگر رقم اسمی وصول مالیات افزایش یافته باشد.

قانون مالیات‌های مستقیم، اشخاص و درآمدهای مشمول مالیات و نیز موارد مختلف عدم شمول یا معافیت را تعیین کرده است [۲]. قوانین مالیاتی همچنین تکالیف متعددی برای ثبت، اظهار، نگهداری اسناد، ارسال صورت‌حساب و پاسخ‌گویی مقرر می‌کنند. در کنار این قوانین، مقررات سامانه‌های مالیاتی و مالیات بر ارزش افزوده، ساختار اطلاعاتی و اجرایی وصول مالیات را گسترش داده‌اند. این مجموعه مقررات، از یک سو برای تأمین عدالت مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی ضرورت دارد و از سوی دیگر، هزینه‌هایی برای دولت و مؤدی ایجاد می‌کند.چالش حقوقی زمانی شکل می‌گیرد که هزینه‌های مالیاتی به‌طور پراکنده در حساب‌های دستگاه‌ها، ردیف‌های بودجه، گزارش‌های عملکرد یا گزارش‌های تفریغ بودجه منعکس شوند، اما در قالب یک چارچوب منسجم قابل ردیابی نباشند. در چنین وضعی، نهاد نظارتی ممکن است بتواند عدم وصول یا انحراف از مقررات را شناسایی کند، اما نتواند هزینه یک معافیت، هزینه اجرای یک برنامه وصول یا نسبت هزینه به درآمد حاصل از یک فرایند مالیاتی را ارزیابی کند.

اهمیت و اهداف پژوهش

هدف اصلی پژوهش، تبیین الگوی حقوقی و عملیاتی مناسب برای نظارت دیوان محاسبات بر هزینه‌های مالیاتی است. اهداف فرعی عبارت‌اند از: تبیین مفهوم و گونه‌های هزینه‌های مالیاتی؛ تحلیل مبنای قانونی نظارت دیوان بر درآمدها و هزینه‌های مرتبط با مالیات؛ تفکیک نظارت قانونی از وظیفه اجرایی وصول؛ شناسایی خلأهای اطلاعاتی و نهادی؛ و ارائه الگوی پیشنهادی برای نظارت مبتنی بر ریسک و عملکرد.

پرسش‌ها و فرضیه‌های پژوهش

چارچوب نظری این پژوهش بر سه مفهوم کلیدی استوار است:

پرسش اصلی این است که دامنه و حدود صلاحیت دیوان محاسبات در نظارت بر هزینه‌های مالیاتی چیست؟ پرسش‌های فرعی عبارت‌اند از: هزینه مالیاتی در چارچوب حقوق عمومی چه مؤلفه‌هایی دارد؟ نظارت دیوان چگونه می‌تواند میان رعایت قانون، کارآمدی وصول و ارزیابی آثار

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

معافیت‌ها جمع کند؟ و چه سازوکارهایی برای دسترسی قانونی، امن و هدفمند دیوان به داده‌های مالیاتی لازم است؟فرضیه اصلی آن است که قوانین موجود، مبنای کافی برای نظارت دیوان بر آثار بودجه‌ای و مالیِ هزینه‌های مالیاتی را فراهم می‌کنند، اما برای نظارت مؤثر، باید الزامات گزارش‌دهی، طبقه‌بندی اطلاعات، ارزیابی عملکرد و تبادل داده به‌صورت منسجم‌تر تنظیم شود. فرضیه فرعی آن است که نظارت مبتنی بر ریسک و عملکرد، نسبت به نظارت صرفاً شکلی، ظرفیت بیشتری برای شناسایی هزینه‌های پنهان و عدم‌النفع‌های مالیاتی دارد.

پیشینه پژوهش

بخش قابل‌توجهی از پژوهش‌های داخلی، نقش دیوان محاسبات را از منظر نظارت بر بودجه، پیشگیری از فساد، حدود صلاحیت یا حسابرسی دستگاه‌های عمومی بررسی کرده‌اند. در سطح بین‌المللی نیز نهادهای عالی حسابرسی در ارتباط با شفافیت مالی، حسابرسی عملکرد و ارزیابی برنامه‌های عمومی مطالعه شده‌اند. گزارش سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، نقش نهادهای عالی حسابرسی را در نظارت، ایجاد بینش و آینده‌نگری برای حکمرانی عمومی بررسی کرده و نمونه‌هایی از حسابرسی عملکرد در حوزه هزینه‌های مالیاتی را مورد توجه قرار داده است [۳].نوآوری پژوهش حاضر در پیوند دادن سه حوزه است: مفهوم هزینه مالیاتی، صلاحیت حقوقی دیوان محاسبات، و الگوی نظارت مبتنی بر ریسک و عملکرد. در این چارچوب، هزینه مالیاتی نه صرفاً به‌عنوان یک رقم از دست‌رفته برای دولت، بلکه به‌عنوان یک چرخه شامل تصمیم سیاستی، اجرای اداری، رفتار مؤدی، هزینه وصول و نتیجه بودجه‌ای تحلیل می‌شود..

روش تحقیق

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، توصیفی ـ تحلیلی است. داده‌های پژوهش از طریق مطالعه اسنادی قوانین و مقررات مالی و مالیاتی، مقررات ناظر بر دیوان محاسبات، گزارش‌ها و منابع علمی مرتبط با شفافیت مالی و حسابرسی عملکرد گردآوری شده است. در تحلیل حقوقی، متن قانون اساسی، قانون دیوان محاسبات کشور، قانون محاسبات عمومی کشور، قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده و قوانین و مقررات مرتبط با سامانه‌های مالیاتی به‌عنوان منابع هنجاری مورد استفاده قرار می‌گیرند.روش تحلیل، تفسیر نظام‌مند و کارکردی است. در تفسیر نظام‌مند، مقررات مربوط به صلاحیت دیوان در کنار مقررات مربوط به درآمدهای عمومی و مالیات خوانده می‌شوند. در تفسیر کارکردی، هدف مقررات، یعنی صیانت از بیت‌المال، رعایت قانون، تحقق درآمدهای عمومی، شفافیت و کارآمدی، مبنای ارزیابی الگوی نظارت قرار می‌گیرد. جامعه آماری در

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

این مطالعه به معنای آماری مطرح نیست؛ زیرا پژوهش پیمایشی یا تجربی نیست و ادعای برآورد کمی درباره میزان هزینه‌های مالیاتی ندارد.

مؤلفه	تعریف عملیاتی در این پژوهش	نمونه شاخص قابل بررسی توسط نهاد نظارتی
هزینه درآمدی یا هزینه مالیاتی به معنای خاص	درآمد عمومی تحقق‌نیافته ناشی از معافیت، نرخ ترجیحی، اعتبار، کسر یا تعویق مالیات	ارزش برآوردی هر معافیت، مدت اجرا، گروه ذی‌نفع و میزان تحقق هدف قانونی
هزینه وصول	منابع انسانی، فناوری، اداری و مالی مصرف‌شده برای تشخیص، مطالبه و وصول مالیات	نسبت هزینه وصول به درآمد وصول‌شده، زمان وصول و نرخ برگشت پرونده‌ها
هزینه تمکین	هزینه زمانی، مالی و اداری تحمیل‌شده بر مؤدی برای انجام تکالیف مالیاتی	تعداد و پیچیدگی تکالیف، دفعات اصلاح اظهارنامه و هزینه تهیه اسناد
هزینه دادرسی و اختلاف	منابع صرف‌شده برای اعتراض، رسیدگی، هیئت‌ها و دعاوی مالیاتی	تعداد اختلافات، مدت رسیدگی، آرای نقض‌شده و هزینه رسیدگی
هزینه فرصت اداری	ارزش منابعی که به‌جای فعالیت‌های مؤثرتر در فرایندهای کم‌بازده مصرف می‌شود	سهم پرونده‌های کم‌ریسک از ظرفیت حسابرسی و میزان تمرکز بر مؤدیان پرریسک
عدم‌النفع ناشی از عدم وصول	درآمدی که به علت تأخیر، فرار، ضعف اطلاعات یا اجرای ناقص قانون وصول نشده است	شکاف میان درآمد قابل وصول و وصول‌شده، بدهی قطعی معوق و زمان تأخیر

جدول شماره ۱ : تعریف عملیاتی مولفه های هزینه های مالیاتی

مبانی حقوقی نظارت بر درآمدها و هزینه‌های مالیاتی

جایگاه قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات

اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات را زیر نظر مجلس شورای اسلامی و مسئول رسیدگی یا حسابرسی حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی می‌دانند که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند. همچنین، دیوان مکلف است حساب‌ها، اسناد و مدارک را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه را به مجلس ارائه کند [۴]. این اصول، دو کارکرد اساسی را برای دیوان تثبیت می‌کنند: کارکرد حسابرسی و کارکرد گزارش‌دهی به قوه مقننه. قانون دیوان محاسبات کشور، این چارچوب قانون اساسی را با تعیین وظایف و اختیارات تفصیلی تکمیل کرده است. ماده ۱، هدف دیوان را اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی برای پاسداری از بیت‌المال می‌داند. ماده ۲، حسابرسی یا رسیدگی به کلیه حساب‌های درآمد و هزینه، دریافت‌ها و پرداخت‌ها و صورت‌های مالی دستگاه‌ها را از حیث انطباق با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط مقرر می‌کند. ماده ۳ نیز بررسی وقوع عملیات مالی را برای اطمینان از وصول صحیح و به‌موقع درآمد یا انجام هزینه مورد توجه قرار

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

می‌دهد [۱].از مجموع این مقررات می‌توان نتیجه گرفت که درآمد مالیاتی، در هر مرحله‌ای که به منابع عمومی و بودجه مرتبط شود، از موضوعات قابل بررسی دیوان است. بااین‌حال، این نتیجه به معنای انتقال وظیفه تشخیص یا وصول مالیات به دیوان نیست. دیوان باید بررسی کند که آیا دستگاه اجرایی، در حدود قانون، درآمد را شناسایی، مطالبه و وصول کرده است؛ آیا معافیت یا بخشودگی مطابق قانون اعمال شده؛ آیا منابع و هزینه‌های فرایند وصول به‌صورت قانونی و کارآمد مدیریت شده؛ و آیا اطلاعات لازم برای گزارش‌دهی بودجه‌ای و عملکردی وجود دارد.

ارتباط قانون مالیات‌های مستقیم با نظارت مالی

قانون مالیات‌های مستقیم، قلمرو اشخاص و درآمدهای مشمول مالیات را مشخص و در مواد مختلف، موارد عدم شمول یا معافیت را پیش‌بینی می‌کند [۲]. از منظر نظارت مالی، هر معافیت یا امتیاز مالیاتی باید دست‌کم چهار ویژگی داشته باشد: مبنای قانونی روشن، هدف عمومی قابل توضیح، دامنه و مدت مشخص، و امکان ارزیابی نتیجه. نبود هر یک از این ویژگی‌ها، ارزیابی اثر واقعی معافیت را دشوار می‌کند.معافیت مالیاتی از نظر حقوقی با عدم وصول ناشی از قصور اداری یکسان نیست. در معافیت، قانون‌گذار با توجه به هدفی عمومی، از مطالبه بخشی از مالیات صرف‌نظر می‌کند. در عدم وصول، ممکن است قانون مالیات را مقرر کرده باشد، اما به‌سبب ضعف تشخیص، نقص اطلاعات، تأخیر، تبانی، فرار یا عدم اجرای ضمانت اجرا، درآمد وصول نشده باشد. دیوان در رسیدگی باید این دو وضعیت را از یکدیگر تفکیک کند؛ زیرا اولی به ارزیابی سیاست تقنینی و آثار بودجه‌ای مربوط است و دومی می‌تواند موضوع بررسی مسئولیت، ضعف کنترل داخلی یا ترک فعل اداری باشد.

قانون مالیات بر ارزش افزوده و قوانین سامانه‌ای

مالیات بر ارزش افزوده و سامانه‌های مؤدیان، نقش داده و ثبت الکترونیکی را در تشخیص و وصول مالیات افزایش داده‌اند. این تحول، از یک سو امکان ردیابی معاملات، کاهش خطای انسانی و ایجاد سوابق قابل حسابرسی را فراهم می‌کند و از سوی دیگر، الزامات جدیدی برای حفظ محرمانگی، امنیت اطلاعات، تعیین سطح دسترسی و استفاده هدفمند از داده‌ها ایجاد می‌کند.برای دیوان محاسبات، استفاده از داده‌های مالیاتی باید بر پایه صلاحیت قانونی، ضرورت حسابرسی، تناسب دسترسی با موضوع رسیدگی و رعایت الزامات محرمانگی باشد. دسترسی گسترده اما بدون هدف، هم خطر نقض محرمانگی دارد و هم موجب انباشت داده بدون ارزش

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

تحلیلی می‌شود. راه‌حل مناسب، طراحی پروتکل تبادل داده شامل هدف، اقلام داده، سطح دسترسی، مدت نگهداری، مسئولیت حفاظت و شیوه ثبت سوابق استفاده است.

گونه‌شناسی هزینه‌های مالیاتی و آثار آن بر نظارت دیوان

هزینه مالیاتی به معنای درآمد عمومیِ صرف‌نظرشده

معافیت‌ها و نرخ‌های ترجیحی، در ظاهر پرداختی از خزانه ایجاد نمی‌کنند؛ اما از منظر اقتصادی و بودجه‌ای، باعث می‌شوند دولت درآمدی را که در صورت نبود امتیاز قابل وصول بود، دریافت نکند. این وضعیت را می‌توان «هزینه مالیاتی» به معنای خاص دانست. تشخیص این هزینه مستلزم تعیین نظام مالیاتی معیار، شناسایی انحراف از آن معیار، برآورد پایه مشمول و توجه به رفتار متقابل مؤدیان است.نظارت دیوان در این حوزه نباید جایگزین تصمیم قانون‌گذار درباره اصل معافیت شود. دیوان می‌تواند بررسی کند که آیا گزارش مالی و عملکردی لازم درباره معافیت تهیه شده، آیا دستگاه مجری آثار مالی آن را برآورد کرده، آیا شروط استفاده رعایت شده و آیا هدف قانونی تحقق یافته است. همچنین دیوان می‌تواند در گزارش‌های خود، خلأهای اطلاعاتی یا مواردی را که ارزیابی آن‌ها برای مجلس ضروری است، منعکس کند.

هزینه وصول و هزینه اجرای اداری

وصول مالیات نیازمند سازمان، نیروی انسانی، زیرساخت فناوری، رسیدگی، ارتباط با مؤدی و سازوکار حل اختلاف است. افزایش وصول ناخالص، به‌تنهایی نشانه کارآمدی نیست؛ زیرا ممکن است با افزایش نامتناسب هزینه وصول همراه باشد. شاخص مناسب، مقایسه هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم وصول با درآمد تحقق‌یافته و نیز بررسی کیفیت وصول است.در حسابرسی عملکرد، پرسش اصلی این نیست که آیا هزینه‌ای انجام شده است یا خیر؛ بلکه باید پرسید آیا هزینه با رعایت صرفه، کارایی و اثربخشی انجام شده و آیا خروجی آن با هدف قانونی تناسب دارد. البته تحلیل کارایی باید با ملاحظات عدالت مالیاتی، پیچیدگی پرونده‌ها، ریسک فرار و ضرورت حمایت از حقوق مؤدیان همراه باشد.

هزینه تمکین و هزینه دادرسی

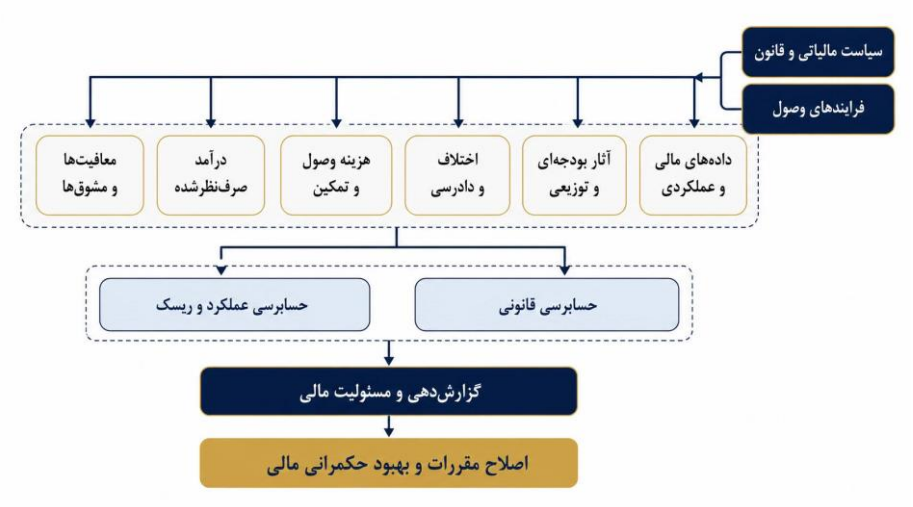
تکالیف مالیاتی برای تحقق عدالت و شفافیت ضروری‌اند، اما تکلیف پیچیده یا متعارض می‌تواند هزینه تمکین را افزایش دهد. هزینه تمکین، فقط هزینه پرداخت حق‌الزحمه حسابدار یا تهیه نرم‌افزار نیست؛ بلکه زمان مدیریت، آموزش کارکنان، اصلاح خطا، نگهداری اسناد و پاسخ‌گویی به درخواست‌های اداری را نیز

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

شامل می‌شود. همچنین، اختلافات مالیاتی هزینه‌هایی برای مؤدی و دولت ایجاد می‌کنند. افزایش پرونده‌های اعتراضی، طولانی‌شدن رسیدگی، نقض مکرر آرای اداری یا قضایی و تکرار اختلاف درباره موضوعات مشابه می‌تواند نشانه ضعف در وضوح مقررات، کیفیت تشخیص یا فرایند ارتباط با مؤدی باشد. دیوان، در حدود صلاحیت خود، می‌تواند شاخص‌های عملکردی این حوزه را بررسی و پیشنهادهای اصلاحی ارائه کند.

عدم‌النفع و هزینه فرصت ناشی از عدم وصول

عدم وصول مالیات قطعی یا تأخیر طولانی در وصول، علاوه بر کاهش منابع، هزینه فرصت ایجاد می‌کند. دولت ممکن است برای جبران کمبود منابع به استقراض، کاهش مخارج ضروری یا اتکای بیشتر به درآمدهای ناپایدار روی آورد. بنابراین، نظارت بر وصول باید زمان‌محور باشد و فقط به ثبت مبلغ نهایی محدود نشود.در این زمینه، شاخص‌هایی مانند بدهی قطعی معوق، متوسط زمان وصول، نسبت وصول به تشخیص قطعی، سهم پرونده‌های راکد، میزان برگشت یا نقض تشخیص و شکاف میان پیش‌بینی و عملکرد درآمدی قابل استفاده است. البته استفاده از این شاخص‌ها نیازمند استانداردسازی تعاریف و دسترسی به داده معتبر است.



شکل شماره ۱ : مدل مفهومی نظارت دیوان محاسبات بر هزینه های مالیاتی

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

الگوی صلاحیت و ابزارهای نظارتی دیوان محاسبات

نظارت بر انطباق قانونی

نخستین سطح نظارت، بررسی انطباق عملیات مالی با قانون است. در این سطح، پرسش‌هایی مانند موارد زیر مطرح می‌شود: آیا معافیت یا بخشودگی مستند به قانون بوده است؟ آیا شخص یا فعالیت، شرایط مقرر را داشته است؟ آیا درآمد مالیاتی در مهلت قانونی تشخیص و مطالبه شده است؟ آیا وجوه وصول‌شده به حساب‌های مقرر واریز شده است؟ آیا هزینه‌های سازمانی با اعتبار مصوب و مقررات مالی مطابقت دارد؟این سطح از نظارت، هسته قطعی صلاحیت دیوان است و با اصل قانونی‌بودن درآمدها و هزینه‌های عمومی ارتباط مستقیم دارد. نتیجه آن می‌تواند تأیید انطباق، شناسایی تخلف، اعلام مغایرت، مطالبه اصلاح یا ارجاع موضوع در حدود مقررات صلاحیتی باشد.

نظارت بر عملکرد و کارایی

سطح دوم، حسابرسی عملکرد است. در این سطح، رعایت قانون شرط لازم اما کافی نیست. باید بررسی شود که آیا منابع سازمانی به‌صرفه مصرف شده، آیا فرایندهای وصول کارایی داشته و آیا برنامه‌های مالیاتی به اهداف خود رسیده‌اند. برای نمونه، ممکن است یک فرایند از نظر شکلی قانونی باشد، اما به دلیل تکرار مراحل، سامانه‌های ناکارآمد یا تمرکز نامتناسب بر پرونده‌های کم‌ریسک، هزینه زیادی ایجاد کند.حسابرسی عملکرد نباید به ارزیابی سلیقه‌ای سیاست مالیاتی تبدیل شود. معیارهای ارزیابی باید از قانون، اسناد بودجه‌ای، برنامه‌های مصوب، شاخص‌های عملکردی و اصول پذیرفته‌شده حسابرسی استخراج شوند. همچنین، قضاوت درباره اثربخشی یک معافیت باید با توجه به هدف آن، مانند حمایت از تولید، اشتغال، صادرات، عدالت اجتماعی یا توسعه منطقه‌ای انجام شود.

نظارت مبتنی بر ریسک

در محیطی که حجم اطلاعات مالیاتی بسیار گسترده است، رسیدگی یکسان به همه پرونده‌ها نه ممکن و نه لزوماً کارآمد است. الگوی مبتنی بر ریسک، پرونده‌ها و فرایندها را بر اساس احتمال وقوع خطا، میزان اثر مالی، سابقه عدم تمکین، پیچیدگی فعالیت و حساسیت عمومی اولویت‌بندی می‌کند.دیوان می‌تواند از همین منطق برای طراحی برنامه حسابرسی استفاده کند. برای مثال، معافیت‌های بزرگ و فاقد گزارش عملکرد، بدهی‌های قطعی با دوره وصول طولانی، اختلافات پرتکرار و هزینه‌های فناوری با رشد نامتناسب می‌توانند در سطح ریسک بالاتر قرار گیرند. استفاده از ریسک باید با امکان توضیح‌پذیری، کنترل تبعیض و رعایت محرمانگی همراه باشد.

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

موضوع	وظیفه اصلی دستگاه اجرایی مالیاتی	نقش دیوان محاسبات
تشخیص و مطالبه مالیات	اجرای قانون، رسیدگی به اظهارنامه و صدور برگ تشخیص	بررسی قانونی‌بودن، صحت فرایند، کنترل‌های داخلی و شاخص‌های عملکرد
وصول درآمد	پیگیری پرداخت، تقسیط یا اقدامات قانونی وصول	بررسی وصول صحیح و به‌موقع، معوقات و علل عدم وصول
اعمال معافیت	احراز شرایط و اجرای معافیت قانونی	بررسی مستند قانونی، رعایت شروط و گزارش آثار مالی
مدیریت سامانه‌ها	طراحی و بهره‌برداری اجرایی از سامانه‌های مالیاتی	حسابرسی کنترل‌های فناوری، امنیت، دسترسی و کارایی هزینه‌ها
حل اختلاف	رسیدگی اداری و دفاع از تصمیمات مالیاتی	بررسی روند، زمان، کیفیت کنترل و الگوهای تکرارشونده اختلاف
گزارش درآمدی	تهیه گزارش عملکرد درآمدهای مالیاتی	تطبیق گزارش با اسناد، بودجه و اطلاعات قابل اتکا و انعکاس در گزارش‌های نظارتی

جدول شماره ۲ : تفکیک وظایف اجرایی و نظارتی در حوزه مالیات

نظارت بر کنترل‌های داخلی و داده

کنترل داخلی مناسب، نخستین خط دفاعی در برابر خطا، تخلف، تبانی و اتلاف منابع است. دیوان می‌تواند وجود و کفایت کنترل‌های مربوط به ثبت درآمد، دسترسی به سامانه، تفکیک وظایف، تأیید معافیت، ثبت پرداخت، مدیریت بدهی و نگهداری سوابق را بررسی کند. ضعف کنترل داخلی، حتی بدون اثبات تخلف مشخص، می‌تواند ریسک مالی مهمی ایجاد کند و مستلزم اقدام اصلاحی باشد.در حوزه داده، باید از رویکرد «حداقل داده لازم برای هدف حسابرسی» استفاده شود. دیوان به اطلاعاتی نیاز دارد که بتواند قانونی‌بودن، صحت، به‌موقع‌بودن و کارایی عملیات را بررسی کند؛ اما دسترسی به داده‌های شخصی یا تجاری باید محدود، مستند و قابل ثبت باشد. پیشنهاد می‌شود تبادل داده از طریق رابط‌های امن و گزارش‌های تجمیعی آغاز و دسترسی به داده خام فقط در موارد ضروری و با مجوز مشخص انجام شود.

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

چالش‌های حقوقی و اجرایی نظارت بر هزینه‌های مالیاتی

پراکندگی مبانی قانونی و فقدان تعریف واحد

هزینه‌های مالیاتی در قوانین مختلف و در قالب‌های متنوع ظاهر می‌شوند. بخشی از آن‌ها در قانون مالیات‌های مستقیم، بخشی در قوانین بودجه، بخشی در قوانین برنامه‌ای و بخشی در آیین‌نامه‌ها و مقررات اجرایی منعکس است. نبود تعریف و طبقه‌بندی واحد، مقایسه و گزارش‌دهی را دشوار می‌کند.پیشنهاد می‌شود در چارچوب بودجه‌ریزی و گزارش‌دهی مالی، برای هر معافیت یا امتیاز مالیاتی، شناسنامه‌ای شامل مبنای قانونی، هدف، گروه مشمول، برآورد ارزش مالی، مدت اعتبار، شاخص نتیجه و مرجع ارزیابی تهیه شود. این شناسنامه می‌تواند مبنای همکاری میان دستگاه اجرایی، سازمان برنامه و بودجه، خزانه‌داری، سازمان امور مالیاتی و دیوان محاسبات قرار گیرد.

دشواری برآورد ارزش معافیت‌ها

محاسبه هزینه درآمدی یک معافیت، به تعیین نظام مالیاتی معیار و برآورد رفتار مؤدیان نیاز دارد. اگر فرض شود با حذف معافیت، تمام پایه مربوطه مشمول مالیات می‌شود، ممکن است برآورد بیش از واقع باشد؛ زیرا رفتار تولید، سرمایه‌گذاری، اظهار یا انتقال فعالیت تغییر می‌کند. بنابراین، گزارش هزینه‌های مالیاتی باید فرض‌های محاسباتی، روش برآورد و محدودیت‌های آن را آشکار کند.دیوان در این زمینه می‌تواند به‌جای تأیید یا رد یک رقم بدون بررسی مبنا، کیفیت روش برآورد، اتکاپذیری داده، سازگاری فرض‌ها و نحوه استفاده از رقم در تصمیم‌گیری بودجه‌ای را ارزیابی کند. این رویکرد با ماهیت حسابرسی و نقش گزارش‌دهی دیوان سازگارتر است.

مرز محرمانگی مالیاتی و حق نظارت

اطلاعات مالیاتی اشخاص، اعم از حقیقی و حقوقی، معمولاً مشمول الزامات محرمانگی است. در مقابل، دیوان برای انجام مأموریت قانونی خود به اسناد و داده‌های مالی نیاز دارد. جمع میان این دو اصل، از طریق تفسیر مضیق استثناها و طراحی سازوکار دسترسی هدفمند ممکن است.راهکار مناسب، تفکیک سه سطح داده است: داده‌های عمومی و تجمیعی برای گزارش‌های کلان؛ داده‌های نیمه‌تجمیعی برای تحلیل ریسک و عملکرد؛ و داده‌های موردی و شخص‌محور برای رسیدگی مشخص. برای هر سطح باید سطح دسترسی، مسئول استفاده، شیوه رمزگذاری، مدت نگهداری و ضمانت اجرای افشای غیرمجاز تعیین شود.

مرز محرمانگی مالیاتی و حق نظارت

نظارت مؤثر، مستلزم استقلال قضاوت و پرهیز از مداخله در تصمیم‌های اجرایی روزمره است. اگر دیوان در تشخیص پرونده‌ها، تعیین اولویت وصول یا طراحی جزئیات عملیات اجرایی دخالت کند، مرز میان

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

حسابرسی و مدیریت مخدوش می‌شود. از سوی دیگر، اگر نظارت فقط به ثبت مغایرت‌های شکلی محدود شود، هدف پاسداری از بیت‌المال و ارتقای کارایی محقق نمی‌گردد.راه‌حل، اتخاذ رویکرد «نظارت مبتنی بر معیار» است. دیوان باید معیارها، ریسک‌ها و نتایج را ارزیابی و پیشنهادهای اصلاحی ارائه کند، اما اجرای تصمیم‌ها و مدیریت منابع را به دستگاه مسئول واگذارد. این تفکیک، هم استقلال دستگاه اجرایی را حفظ می‌کند و هم پاسخ‌گویی آن را افزایش می‌دهد.

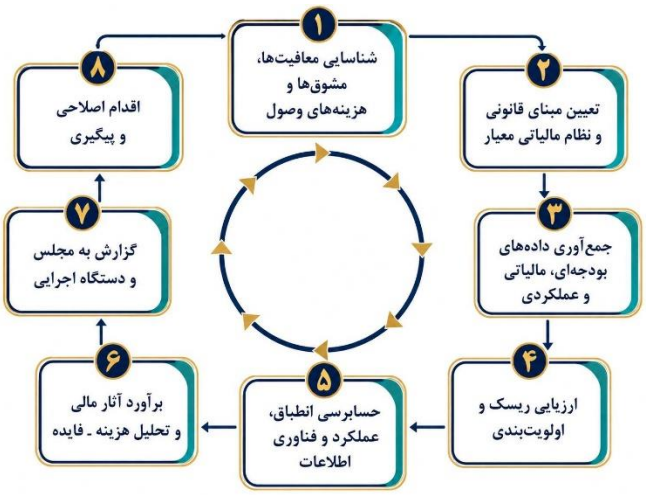
ضعف پیوند میان گزارش نظارتی و اصلاح مقررات

گزارش‌های حسابرسی زمانی اثرگذارند که یافته‌ها به اصلاح فرایند، مقررات یا تخصیص منابع منجر شوند. در حوزه هزینه‌های مالیاتی، صرف اعلام عدم وصول یا وجود معافیت کافی نیست؛ باید علل، آثار، دستگاه مسئول، اقدام اصلاحی و زمان‌بندی پیگیری نیز مشخص شود. گزارش‌های موضوعی و پیگیری اجرای پیشنهادها می‌تواند این پیوند را تقویت کند.

الگوی پیشنهادی نظارت دیوان محاسبات بر هزینه‌های مالیاتی

الگوی پیشنهادی پژوهش در پنج گام تنظیم می‌شود. گام نخست، شناسایی و طبقه‌بندی هزینه‌های مالیاتی بر مبنای قانون و بودجه است. گام دوم، ایجاد پایگاه داده یا جدول جامع معافیت‌ها، مشوق‌ها و فرایندهای پرهزینه است. گام سوم، رتبه‌بندی ریسک بر اساس اثر مالی، احتمال خطا، ضعف کنترل، سابقه اختلاف و اهمیت اجتماعی است. گام چهارم، اجرای ترکیبی حسابرسی قانونی، حسابرسی فناوری اطلاعات و حسابرسی عملکرد است. گام پنجم، ارائه گزارش نتیجه‌محور، تعیین اقدام اصلاحی و پیگیری آن است.

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]



شکل ۲. چرخه پیشنهادی حسابرسی هزینه‌های مالیاتی توسط دیوان محاسبات

محور ارزیابی	شاخص‌های پیشنهادی	نوع رسیدگی	خروجی مورد انتظار
قانونی‌بودن معافیت	وجود مبنای قانونی، احراز شرایط، رعایت مدت و دامنه	حسابرسی انطباق	اعلام موارد فاقد مستند یا خارج از شرایط
اثر مالی	مبلغ درآمد صرف‌نظرشده، سهم از درآمدهای پیش‌بینی‌شده، روند سالانه	تحلیل مالی و بودجه‌ای	برآورد شفاف و قابل مقایسه
کارایی وصول	نسبت هزینه وصول به درآمد، زمان تشخیص تا وصول، میزان معوقات	حسابرسی عملکرد	شناسایی فرایندهای پرهزینه و کم‌بازده
کیفیت داده	کامل‌بودن، صحت، به‌هنگام‌بودن و قابلیت ردیابی	حسابرسی فناوری اطلاعات	پیشنهاد اصلاح کنترل‌ها و دسترسی‌ها
عدالت و هدف سیاستی	توزیع منافع، گروه‌های بهره‌مند، تحقق هدف قانونی	ارزیابی سیاستی در حدود صلاحیت	ارائه هشدار و پیشنهاد به مرجع تصمیم‌گیر
حل اختلاف	تعداد پرونده، مدت رسیدگی، نرخ نقض تصمیم، تکرار موضوعات	حسابرسی عملکرد	کاهش اختلافات و افزایش قطعیت مالیاتی
پیگیری اصلاحات	وضعیت اجرای پیشنهادها، مسئول، مهلت و نتیجه	حسابرسی پیگیری	افزایش اثربخشی گزارش‌های نظارتی

جدول شماره ۳ : شاخص‌های پیشنهادی برای برنامه حسابرسی

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

الزامات نهادی الگو

اجرای این الگو به تقسیم کار روشن میان نهادها نیاز دارد. سازمان امور مالیاتی مسئول اجرای قوانین مالیاتی و اداره فرایند تشخیص و وصول است. خزانه‌داری و مراجع بودجه‌ای مسئول ثبت و گزارش جریان‌های مالی عمومی‌اند. دیوان محاسبات مسئول حسابرسی و نظارت در حدود قانون و ارائه گزارش به مجلس است. مجلس نیز در مقام قانون‌گذاری و نظارت پارلمانی، درباره استمرار، اصلاح یا حذف برخی سیاست‌های مالیاتی تصمیم می‌گیرد.تبادل داده میان این نهادها باید با استاندارد مشترک انجام شود. هر داده باید تعریف، منبع، دوره زمانی، واحد اندازه‌گیری و وضعیت قطعی یا برآوردی داشته باشد. بدون استاندارد متادیتا، ارقام درآمد، معوقه، معافیت و هزینه وصول ممکن است در گزارش‌های مختلف قابل مقایسه نباشند.

الزامات گزارش‌دهی

گزارش هزینه‌های مالیاتی بهتر است در سه لایه تهیه شود. لایه نخست، جدول خلاصه برای تصمیم‌گیران است که نوع امتیاز، مبنای قانونی، گروه ذی‌نفع و ارزش مالی برآوردی را نشان می‌دهد. لایه دوم، گزارش روش‌شناسی است که نظام معیار، فرض‌ها، داده‌ها و محدودیت‌ها را توضیح می‌دهد. لایه سوم، گزارش ارزیابی عملکرد است که نشان می‌دهد امتیاز مالیاتی یا فرایند وصول تا چه اندازه به هدف قانونی یا بودجه‌ای منجر شده است.گزارش دیوان باید میان یافته قطعی، برآورد تحلیلی و پیشنهاد سیاستی تفاوت بگذارد. یافته قطعی بر سند و مقرره قابل استناد استوار است؛ برآورد تحلیلی به فرض و روش محاسبه وابسته است؛ و پیشنهاد سیاستی برای تصمیم مرجع صلاحیت‌دار ارائه می‌شود. این تفکیک از سوءبرداشت درباره حدود صلاحیت دیوان جلوگیری می‌کند.

یافته‌های پژوهش و بحث

یافته نخست آن است که مبنای قانونی نظارت دیوان بر هزینه‌های مالیاتی را می‌توان از پیوند میان اصول قانون اساسی، قانون دیوان محاسبات و قوانین مالی و مالیاتی استخراج کرد. مواد مربوط به رسیدگی به حساب‌های درآمد و هزینه، بررسی وصول صحیح و به‌موقع درآمدها و تهیه گزارش تفریغ بودجه، امکان بررسی آثار مالی معافیت‌ها و هزینه‌های فرایند وصول را فراهم می‌کنند. در اینجا، موضوع نظارت، «تصمیم مالیاتی شخصیِ یک مؤدی» به‌طور مطلق نیست؛ بلکه عملیات دستگاه عمومی، آثار آن بر منابع عمومی و رعایت الزامات قانونی است.

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

یافته دوم آن است که هزینه‌های مالیاتی ماهیتی چندبعدی دارند. اگر فقط مبلغ درآمد وصول‌شده سنجیده شود، هزینه تمکین، هزینه دادرسی، هزینه فناوری و هزینه فرصت اداری از دید ناظر پنهان می‌ماند. بنابراین، الگوی مناسب باید از حسابرسی مالی سنتی فراتر رود و حسابرسی عملکرد، حسابرسی فناوری اطلاعات و تحلیل داده را نیز دربرگیرد.

یافته سوم، ضرورت تفکیک معافیت قانونی از عدم وصول غیرقانونی است. معافیت ممکن است حاصل انتخاب قانون‌گذار برای تحقق هدفی عمومی باشد؛ اما عدم وصول ممکن است از نقص کنترل، ضعف اطلاعات یا تخلف ناشی شود. این دو وضعیت، از نظر مسئولیت، راهکار اصلاحی و نحوه گزارش‌دهی یکسان نیستند.

یافته چهارم، اهمیت شفافیت هزینه‌های مالیاتی است. شفافیت، صرفاً انتشار یک رقم نیست؛ بلکه نیازمند افشای مبنای قانونی، روش محاسبه، هدف، گروه ذی‌نفع، دوره زمانی، محدودیت داده و نتیجه ارزیابی است. گزارش OECD درباره نهادهای عالی حسابرسی نیز بر ظرفیت این نهادها برای ایجاد نظارت، بینش و آینده‌نگری در حکمرانی عمومی تأکید دارد [۳]. این تجربه تطبیقی می‌تواند برای طراحی گزارش‌های نتیجه‌محور در ایران الهام‌بخش باشد، مشروط بر اینکه با ساختار حقوقی کشور سازگار شود.

یافته پنجم، ضرورت توجه به محرمانگی داده‌های مالیاتی است. دسترسی دیوان به داده باید برای انجام مأموریت قانونی کافی باشد، اما نمی‌تواند بدون حد و مرز یا خارج از هدف حسابرسی صورت گیرد. به همین دلیل، پروتکل تبادل داده، سطح‌بندی دسترسی، ثبت رخدادها و آموزش کارکنان، جزء الزامات حقوقی و فنی الگوی پیشنهادی است.در مقایسه با رویکردهای صرفاً پسینی، الگوی پیشنهادی نظارت مبتنی بر ریسک مزیت‌های بیشتری دارد. این الگو امکان می‌دهد ظرفیت محدود حسابرسی به موضوعاتی اختصاص یابد که بیشترین اثر مالی یا ریسک قانونی را دارند. بااین‌حال، نباید به الگوریتم یا رتبه‌بندی خام واگذار شود؛ زیرا تصمیم نظارتی باید قابل توضیح، قابل اعتراض و مبتنی بر معیارهای قانونی باشد.

نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با بررسی حقوقی هزینه‌های مالیاتی و جایگاه دیوان محاسبات به این نتیجه رسید که مالیات باید به‌عنوان یک چرخه عمومی شامل قانون‌گذاری، معافیت، تشخیص، وصول، حل اختلاف، ثبت بودجه‌ای و ارزیابی عملکرد دیده شود. در هر حلقه این چرخه، هزینه‌هایی ایجاد می‌شود که بخشی از آن‌ها در حساب‌های بودجه‌ای به‌صورت مستقل نمایان نیست.قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

کشور، مبنای کافی برای بررسی قانونی‌بودن عملیات درآمدی و هزینه‌ای، وصول صحیح و به‌موقع درآمدهای عمومی، کفایت کنترل‌های داخلی و انعکاس آثار مالی در گزارش‌های نظارتی فراهم می‌کنند. این صلاحیت به دیوان اجازه می‌دهد درباره نحوه اجرای معافیت‌ها، آثار بودجه‌ای امتیازهای مالیاتی، هزینه‌های وصول، معوقات، کیفیت داده و کارایی فرایندها رسیدگی کند. بااین‌حال، دیوان نباید جایگزین سازمان امور مالیاتی در تشخیص و وصول شود و باید مرز میان حسابرسی و مدیریت اجرایی را رعایت کند.نتیجه دیگر آن است که نظارت مؤثر بر هزینه‌های مالیاتی، به تعریف واحد، گزارش‌دهی منسجم و دسترسی قانونی به داده نیاز دارد. هر معافیت یا مشوق مهم باید دارای مبنای قانونی، هدف مشخص، برآورد مالی، دوره اعتبار و شاخص ارزیابی باشد. هزینه وصول و تمکین نیز باید در کنار رقم درآمدی سنجیده شود تا کارایی واقعی مشخص گردد.

پیشنهادهای حقوقی و اجرایی

پیشنهاد می‌شود در قوانین بودجه یا مقررات اجرایی، چارچوبی برای گزارش سالانه هزینه‌های مالیاتی پیش‌بینی شود. این گزارش باید شامل انواع معافیت‌ها، مبنای قانونی، برآورد ارزش، گروه‌های بهره‌مند، هدف سیاستی و نتیجه ارزیابی باشد. دیوان محاسبات با همکاری دستگاه‌های ذی‌ربط، استاندارد حداقلی داده برای گزارش‌دهی درآمدهای مالیاتی، معوقات، هزینه وصول، دعاوی و معافیت‌ها تدوین کند. استاندارد باید تعاریف، دوره گزارش، منبع داده و سطح اتکا را مشخص کند.

برنامه حسابرسی دیوان در حوزه مالیات بر مبنای ریسک تنظیم شود. معافیت‌های پرارزش، بدهی‌های معوق بزرگ، فرایندهای پرهزینه، اختلافات پرتکرار و سامانه‌های دارای ضعف کنترل، در اولویت حسابرسی قرار گیرند. حسابرسی عملکرد و فناوری اطلاعات در کنار حسابرسی انطباق توسعه یابد. بررسی صرف اسناد هزینه یا واریز درآمد، بدون ارزیابی کارایی و امنیت اطلاعات، برای شناخت کامل هزینه‌های مالیاتی کافی نیست. پروتکل تبادل داده میان دیوان و دستگاه‌های مالیاتی تدوین شود. این پروتکل باید هدف دسترسی، حداقل داده، محرمانگی، رمزگذاری، ثبت استفاده، مدت نگهداری و مسئولیت اشخاص را تعیین کند. گزارش‌های نظارتی میان یافته قطعی، برآورد تحلیلی و پیشنهاد سیاستی تفکیک قائل شوند. این کار هم دقت علمی گزارش را افزایش می‌دهد و هم از برداشت نادرست درباره حدود صلاحیت دیوان جلوگیری می‌کند. اجرای پیشنهادهای گزارش‌های نظارتی پیگیری و نتیجه آن در گزارش‌های بعدی منعکس شود. اثربخشی نظارت به صدور گزارش ختم نمی‌شود، بلکه به اصلاح فرایند و پاسخ‌گویی درباره اجرای پیشنهادها وابسته است.

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

منابع

۱- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۵۸). اصول ۵۴ و ۵۵. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی . https://rc.majlis.ir/fa/law/show/۹۱۳۸٤

۲-قانون دیوان محاسبات کشور (۱۳۶۱). ماده ۱ تا ۵. پایگاه خبری اختبار/https://www.ekhtebar.ir .قانون-دیوان-محاسبات-کشور

۳-قانون مالیات‌های مستقیم (۱۳۶۶). مواد ۱، ۲ و مقررات مربوط به معافیت‌ها و تکالیف مالیاتی. پایگاه خبری اختبار . https://www.ekhtebar.ir/قانون-مالیات-های-مستقیم-مصوب-۱۳۶۶-با-اصلاح/

۴-قانون محاسبات عمومی کشور (۱۳۶۶). مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی . https://rc.majlis.ir/fa/law/show/۹۱۳۸٤.

۵- مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی. (بی‌تا). پایگاه قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران . https://rc.majlis.ir/.

INTOSAI. (۲۰۱۹). INTOSAI-P ۱۲: The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions—Making a Difference to the Lives of Citizens. International Organization of Supreme Audit Institutions. https://www.issai.org/

OECD. (۲۰۱٦). Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight. Paris: OECD Publishing. https://doi.org/۱۰,۱۷۸۷/۹۷۸۹۲٦٤۲٦۳۸۷۱-en

Redonda, A., & Neubig, T. (۲۰۱۸). Assessing Tax Expenditure Reporting in G۲۰ and OECD Economies. Council on Economic Policies. https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/۲۰۱۸/۱۱/Redonda-and-Neubig-۲۰۱۸.-Assessing-Tax-Expenditure-Reporting.pdf

Tax Expenditures Lab. (n.d.). Tax Expenditures Lab: Worldwide Information on Preferential Tax Treatments. https://www.taxexpenditures.org/

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]