



## Presenting a Professional Judgment Model of Tax Auditors Using the Grounded Theory Approach

**Azad Azimi** 

PhD Candidate, Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

**Farzin Rezaei\*** 

Associate Professor, Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

**Mohammadamin Zakizadeh** 

Assistant Professor, Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

### Abstract

The current research seeks to formulate the model of professional judgment of tax auditors with the approach of grounded theory. Since it is expected that the results of this research will be taken into consideration by the managers of the Iranian National Tax Administration, it is among applied research and its nature is exploratory, which is implemented with a qualitative method. Data collection was done by snowball sampling through interviews with 11 tax audit experts in 1402 and then data analysis. Using the systematic approach of Strauss and Corbin (1998), the pattern of professional judgment of tax auditors was explained along with its explanatory components, i. e. causal conditions, background conditions, strategies, intervening factors, and consequences. In compiling the professional judgment model of tax auditors, 13 causes were selected as causal conditions, the experts emphasized the

\* Corresponding Author: farzin.rezaei@iau.ac.ir

**How to Cite:** Rezaei, F., Azimi, A., & Zakizadeh, M. A. (2024). Presenting a Professional Judgment Model of Tax Auditors Using the Grounded Theory Approach. *Tax Research Paper*, 32(63), 221-258.

importance of the quality of documents and documents, the multiplicity of laws and regulations, the auditor's experience, and the auditor's characteristics. The central phenomenon of the present research was the professional judgment of tax auditors. Then, according to the conditions of the background and the intervener, strategies related to professional judgment and its consequences have been presented and the final model has been developed based on it.

## Introduction

The quality of tax audit is not a one-dimensional concept, but a complex and multifaceted concept, and several factors directly or indirectly affect the quality of tax audits. One of the important factors in increasing the quality of tax audit is improving the professional judgment of tax auditors.

In tax auditing, professional judgment is used to apply the learnings, experiences and knowledge gained about tax laws and regulations and instructions for dealing with the tax performance of individuals in dealing with books and accounting documents and checking compliance with accounting standards, for tax handling and Determining a fair tax is based on the performance conditions of individuals, and in fact, professional judgment is the essence and philosophy of tax audit. On the other hand, in the proceedings of tax auditors on tax cases, due to the weakness of laws and regulations, the lack of transparency and defects in data and information, and the lack of automatic systematic analysis, the proceedings lead to the application of personal tastes in the field of tax audit and mistakes. It happens a lot, and this causes injustice in the assessment of taxpayers' taxes and causes the violation of the rights of the people and the government, in other words, professional judgments have been replaced by taste judgments.

Therefore, identifying the factors that improve the quality of tax audits from the perspective of professional judgments of tax auditors and their evaluation can be a step in the direction of helping to fully secure the cost credits of the government's general budget, securing and increasing sustainable incomes, promoting tax justice and improving the structure of income distribution. To contribute to the growth and development of the country and the realization of social justice.

## Methods and Material

The current research is considered exploratory research, and due to the fact that it will deal with qualitative data, it is placed in the category of qualitative research. In this research, it summarized and analyzed the data using grounded theory. Grounded theorizing is a research approach that helps formulate new theories based on real data and through the scientific method. Grounded theory (including open, central, and selective coding steps) using the systematic approach of

Strauss and Corbin. In order to collect data, in-depth interviews using targeted sampling by snowball method with 11 interviews (to the saturation stage) of members of the Supreme Tax Council, deputies and high-ranking managers of the Tax Affairs Organization have been used.

## Results and Discussion

Since the identification and design of the professional judgment model of tax auditors in the country's tax affairs organization was based on the opinions of experts and key informants, the aim of the research was in the qualitative phase, so grounded theory was chosen among other qualitative methods. After a complete review of the interviews and three-step coding, the number of 261 distinct coders was obtained. With the determination and final approval of the codes, causal conditions, central phenomenon, background factors, intervening factors, strategies and consequences were determined.

Based on this, more than 261 primary codes were obtained and these concepts were coded in the form of 39 more abstract concepts in the second stage for greater coherence and more coherent analysis and interpretation (axial coding). In the next step, 39 concepts produced in the axial coding process were classified into 6 main categories or themes. These major categories (themes) are at a higher level of abstraction than the concepts of the previous stage.

## Conclusion

The Iranian National Tax Administration should clarify the importance of the quality of the auditors' judgments for the auditors, after the strategies' implementations and to increase the credibility of the audits; all necessary tools should be utilized in this field to gain this purpose. Taxpayers will be less concerned about tax evasion because they will conclude that tax auditors have the necessary tax systems and data at their disposal, as well as having sufficient knowledge and expertise to identify taxpayers' incomes and review their financial documents. After reforming the structures, developing standards, and establishing monitoring and control systems, we will no longer see differences of taste and we will see high-quality audits, and we must move in the direction of tax justice. Tax justice means protecting the interests of the government and taxpayers in such a way that no one's rights are lost. It is necessary to achieve tax justice for tax auditors to understand this and make judgments to achieve it. By using good and correct professional judgments, we can expect that tax disputes will be reduced to the minimum possible and the satisfaction of taxpayers and colleagues will be achieved, and this will also cause the government to achieve low-cost, stable and timely revenues.

### **Acknowledgment**

We appreciate and thank all the people who helped the authors in this research to carry out the research as well as possible, especially the selected employees of the Iranian National Tax Administration, referees and respected executives of the quarterly of Tax Research Journal.

**Keywords:** Audit, Professional Judgment, Quality of Tax Audit, Tax Auditor.



سازمان امور مالیاتی کشور

-- مجله علمی، پژوهشنامه مالیات --

شماره ۶۳، دوره ۳۲، پاییز ۱۴۰۳، ۲۵۸-۲۲۱

taxjournal.ir

DOI: /10.61186/taxjournal.33.63.220

## ارائه الگوی قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مالیاتی با استفاده از رویکرد نظریه پردازي زمینه بنیان

دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

آزاد عظیمی 

دانشیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

فرزین رضایی\* 

استادیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

محمدامین زکی زاده 

### چکیده

پژوهش حاضر به دنبال تدوین الگوی قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مالیاتی با رویکرد نظریه‌پردازي زمینه بنیان بود. چون انتظار می‌رود نتایج حاصل از این پژوهش در امر تصمیم‌گیری مورد توجه مدیران سازمان امور مالیاتی کشور قرار گیرد، جزو پژوهش‌های کاربردی و ماهیت آن اکتشافی است که با روش کیفی اجرا شد. جمع‌آوری اطلاعات با نمونه‌گیری گلوله برفی از طریق مصاحبه با ۱۱ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی مالیاتی در سال ۱۴۰۲ و سپس تحلیل اطلاعات انجام گردید. با استفاده از رویکرد نظام‌مند استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، الگوی قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مالیاتی همراه با مؤلفه‌های توضیح‌دهنده آن، یعنی شرایط علی، شرایط بستر، راهبردها، عوامل مداخله‌گر و پیامدها، تبیین شد. در تدوین الگوی قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مالیاتی، ۱۳ علل به‌عنوان شرایط علی انتخاب شد که خبرگان تأکید بیشتری بر اهمیت کیفیت اسناد و مدارک، تعدد و تکثر قوانین و مقررات، تجربه حسابرس و ویژگی‌های شخصی حسابرس داشتند. پدیده محوری پژوهش حاضر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مالیاتی شناسایی گردید، سپس با توجه به شرایط بستر و مداخله‌گر، راهبردهای مربوط به قضاوت حرفه‌ای و پیامدهای آن ارائه و مدل نهایی بر اساس آن تدوین شده است.

**کلیدواژه‌ها:** حسابرس مالیات، حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای، کیفیت حسابرسی مالیاتی.

## مقدمه

نظام مالیاتی کشورهای در حال توسعه دارای ویژگی‌هایی نظیر هم‌راستا نبودن ساختار مالیاتی با استانداردهای بین‌المللی، فقدان سیاست‌گذاری مناسب مالیاتی، سطح پایین تمکین و ظرفیت‌های ناکافی در سازمان مالیاتی هستند (Belay, 2017). فرآیند مالیات ستانی در ایران نیز دچار چالش‌ها و مشکلاتی نظیر حجم انبوه اظهارنامه‌های مالیاتی، عدم پیش‌ممیزی برای حسابرسی مالیاتی، محدودیت زمانی جهت رسیدگی به اظهارنامه‌ها، فقدان معیارهای مدون جهت رسیدگی، محدودیت نیروی انسانی، عدم ارائه اظهارنامه توسط برخی از مؤدیان و از همه مهم‌تر اعمال قضاوت سلیقه‌ای گسترده توسط حسابرسان مالیاتی در تشخیص مالیاتی مواجه است که این موارد سبب کاهش کیفیت حسابرسی مالیاتی می‌گردند. کاهش کیفیت حسابرسی مالیاتی کارایی نظام مالیاتی را خدشه‌دار نموده و سبب ایجاد احساس بی‌عدالتی مالیاتی، تشویق کسب‌وکارها به اقتصاد غیرقانونی و یا رفتارهای ضد مالیاتی می‌شود می‌شود (Ebrill et al., 2010).

اجرای روش‌های حسابرسی مالیاتی کامل و هدفمند، نیازمند ایجاد مکانیزمی مدرن و جامع شمول و دربرگیرنده حداکثری مؤلفه‌های کیفیت اجرای عملیات حسابرسی مالیاتی می‌باشد به طوری که حسابرس را به بالاترین حد دستیابی به اهداف حسابرسی سوق دهد دهد (Chen et al., 2010). در یک دیدگاه «گزارش حسابرس مالیاتی به‌عنوان یک محصول» مورد توجه قرار می‌گیرد و کیفیت این محصول از جهت مطابقت با استانداردها و رعایت قوانین و مقررات تعیین شده بیانگر کیفیت حسابرسی مالیاتی می‌باشد. در دیدگاه دیگری که در خصوص کیفیت حسابرسی مالیاتی مطرح است، «حسابرسی مالیاتی به‌عنوان یک خدمت» در نظر گرفته می‌شود که این خدمت می‌بایست توسط اشخاص واجد شرایط ارائه شود و فرآیند انجام این خدمت و ارائه گزارش نتایج آن، تابع ضوابط و استانداردهای خاص است. بنابراین در صورتی که ارائه خدمت مزبور، از نقطه شروع تا پایان که گزارش حسابرسی مالیاتی است، مطابق با ضوابط، استانداردها و مقررات موضوعه انجام شود، از کیفیت لازم برخوردار است. صرف‌نظر از تفاوت‌های موجود در تعاریف کیفیت حسابرسی و حتی با وجودی که استفاده‌کنندگان و تأمین‌کنندگان خدمات حسابرسی، در مورد کیفیت حسابرسی اختلاف‌نظرهایی دارند، اما همگی آن‌ها در مورد اهمیت کیفیت حسابرسی اتفاق نظر دارند دارند (Al-Ajmi, 2009). کیفیت حسابرسی مالیاتی مفهومی یک‌بعدی نبوده بلکه یک مفهوم مجتمع و چندوجهی

است و عوامل بسیار متعددی چه به صورت مستقیم و چه غیرمستقیم بر روی کیفیت حسابرسی مالیاتی تأثیر می‌گذارند. یکی از عوامل مهم در راستای افزایش کیفیت حسابرسی مالیاتی بهبود قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی است. در حسابرسی مالیاتی، قضاوت حرفه‌ای به کارگیری آموخته‌ها، تجارب و دانش بدست آمده درباره قوانین و مقررات مالیاتی و دستورالعمل‌های رسیدگی به عملکرد مالیاتی اشخاص و در رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک حسابداری بررسی رعایت استانداردهای حسابداری، برای رسیدگی مالیاتی و تعیین مالیات عادلانه با توجه به شرایط عملکردی اشخاص است و در واقع قضاوت حرفه‌ای جوهره و فلسفه وجودی حسابرسی مالیاتی است. از طرفی در رسیدگی‌های حسابرسان مالیاتی به پرونده‌های مالیاتی، به دلیل ضعف قوانین و مقررات، عدم شفافیت و نقص در داده و اطلاعات و عدم تجزیه و تحلیل خودکار سیستمی، رسیدگی‌ها منجر به اعمال سلیقه‌های شخصی در عرصه حسابرسی مالیاتی گردیده و اشتباهات زیادی رخ می‌دهد و این امر موجب بروز ناعدالتی در تشخیص مالیات مؤدیان شده و موجبات تضییع حقوق مردم و دولت را فراهم می‌نماید، به عبارتی در عمل قضاوت‌های سلیقه‌ای جایگزین قضاوت‌های حرفه‌ای شده است.

در قانون مالیات‌های مستقیم از عبارت‌هایی مانند وجود مدارک، شواهد یا قرائن، برای بررسی و اثبات اقلام صورت‌های مالی در تعیین مالیات استفاده شده است، لیکن کافی بودن شواهد و یا صحت انطباق قرائن و نوع مدارک برای اثبات اقلام صورت‌های مالی یا واقعه مالی امری قضاوتی است که ممکن است بر اساس سلیقه، عرف و دانش اشخاص متفاوت بوده و اثر مالیاتی بسیار فاحشی را به وجود آورد. به بیان دیگر، وجود ضعف در قوانین و ساختار موجود، بستر اعمال سوگیری را برای مأموران مالیاتی فراهم می‌آورد (Vatanparast et al., 2021).

گروه‌های رسیدگی موظفند در رسیدگی‌های خود مبتنی بر قضاوت‌های حرفه‌ای و با استفاده از شواهد کافی و قابل اطمینان از جمله اقرار کتبی مؤدی، اخذ تأییدیه از طرف حساب و ردیابی تراکنش‌ها، سابقه مؤدی، جستجو در کلیه سامانه‌های اطلاعاتی در دسترس و مطابقت آن‌ها، تجزیه و تحلیل اطلاعات و استفاده از سایر تکنیک‌های حسابرسی که در گزارش خود مستند می‌نمایند نسبت به رسیدگی‌های خود اقدام نمایند. وظیفه کلی حسابرسان مالیاتی، انطباق قوانین و مقررات مالیاتی با اظهارنامه، اسناد، مدارک و دفاتر مؤدی در جهت تشخیص مالیات است. حسابرسان مالیاتی، از جمله افرادی هستند که همواره مجبورند قضاوت کنند؛ زیرا پیچیدگی، ابهام و تفسیرپذیری مقررات، تضاد بین آیین‌نامه‌های اجرایی با روح قانون، تنظیم و صدور

بخشنامه‌های پی‌درپی و ایجاد تکالیف سخت و غیرمعقول برای پرداخت‌کنندگان مالیات، قضاوت در تشخیص مالیات توسط حسابرسان مالیاتی را به امری انکارناپذیر تبدیل کرده است. قضاوت‌هایی که می‌تواند همراه با اشتباه یا جانبداری، زمینه تضییع حقوق مردم یا دولت را فراهم آورد. قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی، ماهیت پیچیده و چندوجهی دارد و علاوه بر ویژگی‌ها و عملکرد شخصی حسابرسان، تحت تأثیر ویژگی‌های مؤدیان، محیط قانونی و مقرراتی پیرامون قرار می‌گیرد.

بنابراین شناسایی عوامل ارتقای دهنده کیفیت حسابرسی مالیاتی از منظر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی و ارزیابی آن‌ها می‌تواند گامی در راستای کمک به تأمین کامل اعتبارات هزینه‌ای بودجه عمومی دولت، تأمین و افزایش درآمدهای پایدار، ارتقای عدالت مالیاتی و بهبود ساختار توزیع درآمد، کمک به رشد و توسعه کشور و تحقق عدالت اجتماعی باشد.

این پژوهش بینش‌های ارزشمندی را در مورد پیشران‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی از منظر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان ارائه می‌کند که می‌تواند به مدیران سازمان امور مالیاتی کشور جهت برنامه‌ریزی برای ارتقای سطح قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی کمک کند. در این پژوهش خبرگان بر اساس سوابق و تجربه کاری در حوزه حسابرسی مالیاتی انتخاب شدند تا الگوی ارائه شده بتواند تبیین کاملاً دقیق‌تری از وضعیت حسابرسی مالیاتی در ایران باشد، طی بررسی‌های به عمل آمده در پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر ارزیابی جامعی از عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی مالیاتی از منظر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی به روش کیفی مشاهده نگردید که نوآوری پژوهش حاضر می‌باشد.

برای استخراج الگوی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی با استفاده از رویکرد نظریه‌پردازی زمینه بنیان، ادامه پژوهش به این ترتیب سازماندهی شده است. پس از مقدمه، مبانی نظری و ادبیات پژوهش به صورت مختصر مرور می‌شود و سپس روش تحقیق و یافته‌های پژوهش تشریح می‌شود. در بخش آخر مقاله، مباحث جمع‌بندی و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

## مبانی نظری

### حسابرسی مالیاتی

حسابرسی مالیاتی فعالیتی است که میزان تعهد مؤدیان را از طریق ارزیابی اظهارنامه تسلیمی آنها با توجه به قوانین مالیاتی قابل اجراء تعیین و دقت و درستی اظهارنامه‌های مالیاتی ارائه شده را بازبینی کند (Mansour and Kalib, 2019).

شکورتی و همکاران (۲۰۲۱)، معتقدند حسابرسان مالیاتی تنها نقطه ارتباطی بین مؤدیان مالیاتی و اداره مالیات می‌باشند، بنابراین حسابرسی تنها وسیله‌ای است که از طریق آن می‌توانند رعایت و عدم رعایت قوانین مالیاتی توسط مؤدیان را ارزیابی کنند که این موضوع نشان‌دهنده اهمیت و اثربخشی حرفه حسابرسی مالیاتی است (Shkurti et al., 2021).

طبق تعریف اداره حسابداری عمومی آمریکا، حسابرسی مالیاتی عبارت است از: جمع‌آوری و ارزیابی شواهد و مدارک مربوط به اطلاعات ابرازی مؤدی جهت تعیین مقدار صحیح مالیات. حسابرسی مالیاتی، مجموعه‌ای از اقداماتی است که در جهت تعیین مقدار صحیح مالیات متعلقه با ارزیابی تمکین مؤدی از قوانین مرتبط مالیاتی و اثبات صحت و اعتبارسنجی اظهارنامه‌های مالیاتی، انجام می‌گردد. حسابرسی مالیاتی فرآیند تعیین درآمد مشمول مالیات، با استفاده از دانش حسابداری مالیاتی، بررسی و تحلیل داده‌ها و فعالیت‌های مؤدیان، اعتبارسنجی مشتریان، ارتباط بین این موارد و تصمیم‌گیری در مورد تعیین مقدار مالیات است (Mansour and Kalib, 2019).

حسابرسی‌های انجام گرفته توسط حسابرسان مالیاتی، برای شناسایی و کشف موارد عدم تمکین مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد و به صورت مستقیم بر تمکین مالیاتی و جمع‌آوری درآمدها تأثیر می‌گذارند و تمکین داوطلبانه را به وسیله افزایش احتمال شناسایی و اعمال جرائم برای مؤدیانی که تمکین نمی‌کنند، ارتقا می‌دهد (Tehrani et al., 2018).

رویدادهای اقتصادی، حسابرسان مالیاتی را ناگزیر از قضاوت و تصمیم‌گیری مالی کرده است که این، نیازمند اطلاعات قابل اتکا و مربوط است. از دیدگاه استفاده‌کنندگان، اطلاعاتی را که با نظارت شخصی مستقل تهیه و ارائه شود می‌توان قابل اتکا دانست. نمونه‌ای از این گونه گزارشگری اطلاعات و نظارت، صورت‌های مالی و حسابرسی آن است. نتیجه رویدادهای ناشی از بحران مالی جهانی و سایر رویدادهای آشفته‌ساز در اقتصاد بین‌المللی که در طول یک دهه گذشته رخ داده است منجر به بروز انتقاداتی از طرف انجمن‌های برجسته حرفه حسابرسی

در خصوص موضوع اهمیت گزارشگری مالی معتبر و باکیفیت بالا شده است. آن‌ها همچنین توجه به نقش و اهمیت کیفیت خدمات حسابرسی را با نگاهی جدید و نوگرایانه بار دیگر مطرح کرده‌اند و در زمینه گزارشگری مالی کیفیت آن را منوط به دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی و فرآیند حسابرسی می‌دانند و به طور کلی درستی و صحت هر یک از چرخه‌های یاد شده به‌عنوان یکی از عوامل زنجیره تأمین گزارشگری مالی را مطرح کردند. توسعه اقتصادی مستلزم حسابرسی است و معنی بخشیدن به این مقوله در گرو کیفیت حسابرسی است.

به طور مفهومی کیفیت حسابرسی مالیاتی را می‌توان از سه جنبه اساسی بررسی نمود: ورودی‌ها، خروجی‌ها و عوامل محیطی. یکی از ورودی‌ها، ویژگی‌های شخص حسابرس مانند مهارت و تجربه، ارزش‌های اخلاقی و طرز تفکر حسابرس است. یکی دیگر از عوامل مهم، فرآیند حسابرسی است. این فرآیند شامل صحت روش‌شناسی حسابرسی، میزان تأثیر روش‌های حسابرسی استفاده شده و میزان دسترسی به شواهد حسابرسی مورد نیاز است. خروجی‌های حسابرسی نیز پیامدهای مهمی برای کیفیت حسابرسی دارند، چرا که خروجی‌ها توسط استفاده‌کنندگان در ارزیابی کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند. برای مثال، چنانچه گزارش حسابرس مالیاتی به طور شفاف نتیجه کار حسابرسی را بیان کند، می‌تواند اثر مثبت روی کیفیت حسابرسی داشته باشد. به طور گسترده‌تر، عوامل محیطی وجود دارند که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند.

### قضاوت

واژه «قضاوت» به معنی شکل دادن به دیدگاه درباره‌ی یک شیء، رویداد یا یک پدیده است. شفاف نبودن «ماهیت قضاوت و عوامل تشکیل دهنده آن»، درک این مسأله را دشوار می‌کند که چگونه حسابرسان در رسیدگی‌های خود با اعمال قضاوت درست و با دقت بالا، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌دهند (Nuryaman, 2013).

علی‌رغم اینکه واژه‌های «قضاوت» و «قضاوت حرفه‌ای» در استانداردهای حسابداری ایران به دفعات مورد استفاده قرار گرفته، اما تا به حال تعریف کاربردی و عملیاتی دقیقی از آن نشده است. برخی معاملات و رویدادها در حسابداری ذاتاً چالش برانگیز و قابل بحث می‌باشند، از این رو، تدوین‌کنندگان استانداردها مجبورند بخشی از تصمیم‌گیری‌ها را بر عهده حسابداران بگذارند تا در شرایط خاص تصمیمات بهینه‌ای اتخاذ و مناسب‌ترین رویه را انتخاب کنند (Salmani et al., 2020).

یکی از ویژگی‌های کلیدی متمایزکننده افراد حرفه‌ای، انجام قضاوت‌های حرفه‌ای با کیفیت است. قضاوت حرفه‌ای مهارتی اساسی برای حساب‌رسان است و فرآیند و نتایج حسابرسی تحت تأثیر این ویژگی کلیدی حساب‌رسان قرار می‌گیرد. در حوزه‌های مالیاتی مانند هر حوزه دیگری باید در جوی آکنده از عدم اطمینان اقدام به قضاوت کرد. فراتر اینکه، این قضاوت‌ها باید به شکلی قطعی یا برحسب مبلغ مشخصی بیان شوند. مأمورین مالیاتی که دارای عناوین پستی حسابرس، حسابرس ارشد، رئیس گروه و رئیس امور مالیاتی هستند همگی در اجرای مفاد آیین‌نامه موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم می‌توانند در گروه حسابرسی مالیاتی رسیدگی‌کننده به پرونده‌های مالیاتی قرار گیرند. یک مأمور مالیاتی بر اساس باورهای خود درباره عدم شناسایی درآمد یا بیش‌نمایی گزارش‌های مالی مؤدی قضاوت می‌نماید. آنگاه او درباره نوع گزارش مالیات تشخیصی (منافع حاصل از تشخیص یا پیگردهای بعدی آن) تصمیم می‌گیرد. آنچه وظیفه کلی مسئولین و حساب‌رسان مالیاتی است، انطباق قوانین و مقررات مالیاتی با اظهارنامه و اسناد، مدارک و دفاتر مؤدی در جهت تشخیص مالیات، و نسبت به کسانی که اظهارنامه ارائه نمی‌کنند یا خارج از موعد ارائه می‌کنند، تشخیص مالیات بر اساس اطلاعات موجود بدست آمده یا ابرازی، با رعایت قوانین و مقررات مربوطه است. لیکن در اجرای انطباق مقررات یا اطلاعات با عملکرد یک دوره مالی مؤدی، موارد متعددی نیازمند قضاوت حرفه‌ای مسئولین و مأمورین مالیاتی است. به‌بیان دیگر، علی‌رغم وجود قوانین، مقررات و بخشنامه‌های متعدد، انطباق رویدادهای مالی مؤدیان با مقررات، وابسته به قضاوت شخصی یا گروهی مأموران مالیاتی است (Vatanparast et al., 2021).

در بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های متعددی، سازمان امور مالیاتی کشور به بهره‌برداری از قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی مالیاتی پرداخته است از جمله مهم‌ترین آنها دستورالعمل شماره: ۲۰/۹۹/۵۲۲، مورخه ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ تحت عنوان دستورالعمل تبیین انواع و ترتیبات حسابرسی مالیاتی مواد (۲۹) و (۴۱) آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد که متن آن به شرح زیر است.

به‌منظور اجرای صحیح مفاد ماده (۴۱) آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحیه ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، دستورالعمل تبیین انواع و ترتیبات حسابرسی مالیاتی موضوع مواد (۲۹) و (۴۱) آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۹) قانون مذکور به شرح زیر برای اجرا ابلاغ می‌شود. در این راستا مأموران مالیاتی موظف‌اند در مواردی که اشخاص حقوقی و صاحبان

مشاغل به موجب مفاد ماده (۹۷) قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ جهت حسابرسی مالیاتی انتخاب می‌شوند در فرآیند حسابرسی و دادرسی مالیاتی به‌منظور تعیین درآمد/مأخذ مشمول مالیات مؤدیان مالیاتی بر اساس مفاد این دستورالعمل اقدام نمایند. بدیهی است با توجه به تنوع فعالیت‌ها و مشاغل مؤدیان، حساب‌برسان در انجام فرآیند حسابرسی مالیاتی با الگوهای مختلف حسابرسی مواجه خواهند شد، لذا ارائه مدل استاندارد و مشخص برای انجام فرآیند حسابرسی عملاً غیرممکن بوده و استفاده بهینه از ظرفیت‌های قانونی پیش‌بینی شده در آیین‌نامه اجرایی مذکور از جمله حالت‌های ممکن در ماده (۴۱) آن با رویکرد بهره‌برداری از اطلاعات مستند و غیرقابل انکار مبتنی بر قضاوت حرفه‌ای و تا حد امکان حسابرسی بر مبنای دفاتر، اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده و عدم استفاده از نسبت سود ناویژه و سود فعالیت، در تعیین درآمد/مأخذ مشمول مالیات مؤدیان موجب افزایش درجه تمکین مؤدیان و کوتاه نمودن فرآیند قطعی سازی پرونده‌ها خواهد شد.

### پیشینه تحقیق

ابیزی<sup>۱</sup> و همکاران (۱۴۰۰)، در تحقیق خود الگوی جامع کیفیت حسابرسی مالیاتی در ایران با استفاده از رویکرد زمینه بنیان را تدوین کردند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد در تدوین الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی، پتانسیل‌های منابع انسانی، سازمانی و مؤدیان مالیاتی جزو شرایط علی‌شناسایی شده‌اند که این انتخاب در بستری از عوامل اقتصادی و سیاسی داخلی و کلان، عوامل فرهنگی و بازار و الزامات بورس اوراق بهادار صورت می‌گیرد. راهبردها نیز در دو سطح سازمانی و سطح مؤدیان مالیاتی دسته‌بندی شدند که مهمترین آن‌ها عبارتند از: استقرار سامانه جامع اطلاعاتی برای فعالان اقتصادی، اجرای کارآمد سیستم اتوماسیون الکترونیکی، استقرار کارگروه کنترل کیفیت پرونده‌های حسابرسی مالیاتی که می‌تواند پیامدهایی کوتاه‌مدت و بلندمدت از جمله بهره‌وری سازمانی و مالی به همراه داشته باشد. همچنین نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد راهبردهای اتخاذ شده در همه سطوح کیفیت حسابرسی مالیاتی با توجه به شرایط موجود متناسب و متفاوت بوده است. در اتخاذ راهبردهای الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی، برخی شرایط مداخله‌گر همچون عدم تجربه و سهل‌انگاری کارشناسان مالیاتی، فرصت‌طلبی مدیران، پیچیدگی و تغییر سریع قوانین و مقررات حاکم، کیفیت حسابرسی مالیاتی را با دشواری

1. Abizi

مواجه ساخته است (Abizi et al., 2021).

وطن‌پرست و همکاران (۱۴۰۰)، تحقیقی با عنوان عوامل اثرگذار بر سوگیری حساب‌رسان مالیاتی در قضاوت‌های حرفه‌ای انجام داده‌اند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد که قوانین و مقررات مالیاتی، صرفاً نمی‌تواند اهداف قانون‌گذاران را برآورده سازد. مقررات منصفانه و عادلانه مالیاتی، مستلزم نظارت و رسیدگی مجریان حرفه‌ای است (Vatanparast et al., 2021). طاهری و همکاران (۱۳۹۹)، پژوهشی با عنوان تدوین مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران انجام دادند. مدل طراحی شده آن‌ها شامل شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و همچنین راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و پیامدهای آن می‌باشد. آن‌ها در این پژوهش توانستند یک مدل چندوجهی که حاصل دیدگاه خبرگان مختلف در سطوح ذکر شده بوده است از کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران ارائه نمایند (Taheri et al., 2020).

بهرامی کوهیش‌نژاد (۱۳۹۴)، پژوهشی تحت عنوان عوامل مؤثر بر بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی انجام داد. نتایج وی نشان داد معیارهای اقتصادی، فرهنگی، علمی، سیاسی بر بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی اثر دارند. به عبارتی می‌توان این معیارها را به‌عنوان معیارهایی که با آن بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی را سنجید در نظر گرفت (Bahrami Kohishnejad, 2015).

حسین‌آبادی و زمانی (۱۳۹۳)، در تحقیقی به بررسی موانع اجرایی حسابرسی مالیاتی در ایران موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد عدم اتکای مأمورین مالیاتی به گزارش حسابداران رسمی، به دلیل وجود ابهامات و نارسایی‌های موجود در قوانین مالیات‌ها، عدم ضرورت اجرای حسابرسی مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی و ضعف آشنایی مأموران مالیاتی و حسابداران رسمی با قوانین مالی و مالیاتی می‌باشد.

کریستیانسن (۲۰۲۴)، در مطالعه‌ای اثرات پویای حسابرسی مالیاتی و نقش نیت را بررسی نمود. یافته‌های پژوهش نشان داد اثربخشی حسابرسی‌ها در میان مالیات‌دهندگان که ناخواسته از قوانین مالیاتی پیروی نمی‌کنند بیشتر بوده و انطباق مالیاتی و افزایش درآمدها در بلندمدت را به همراه داشته است. از این رو پاسخ‌های قابل توجهی را در میان افرادی که غیرعمد به دلیل بی‌توجهی یا سوءتفاهم مالیات‌ها را کم ابراز کرده‌اند، بعد از حسابرسی مشاهده و منجر به افزایش قابل توجه درآمدهای مالیاتی می‌شود، برعکس، مالیات‌دهندگانی که عمدتاً از پرداخت مالیات فرار می‌کنند، پاسخگویی محدودی به حسابرسی‌ها خواهند داشت (Christiansen, 2024).

کولاول و اوولابی (۲۰۲۱)، پژوهشی با عنوان حسابرسی مالیاتی و تمکین مالیات‌دهندگان در جنوب غربی نیجریه انجام دادند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که تأثیر حسابرسی مالیاتی بر میزان تمکین مالیاتی به لحاظ آماری قابل توجه و مثبت است. ایشان با توجه به نتیجه پژوهش خود به دولت نیجریه این پیشنهاد را داشتند که برای کاهش فرار مالیاتی و افزایش رعایت داوطلبانه قوانین و مقررات مالیاتی که منجر به افزایش درآمد نیز می‌شود، فعالیت‌های مربوط به حسابرسی مالیاتی را افزایش دهند (Kelawole and Owolabi, 2021).

داسیلوا<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۹)، به بررسی دو سیاست مالیات اجباری و مالیات داوطلبانه در چارچوب شیب لغزنده در کشور برزیل پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد تعامل مبتنی بر اعتماد بین مالیات‌دهندگان و مأموران مالیاتی منجر به پرداخت مالیات داوطلبانه خواهد شد. این در حالی است که سیاست مبتنی بر فشار و زور منجر به پرداخت مالیات اجباری می‌شود و مالیات‌دهندگان تمایلی به پرداخت مالیات ندارند (Da Silva et al., 2019).

چالو و امزی<sup>۲</sup> (۲۰۱۸)، پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی در تانزانیا انجام دادند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد اولین عامل، اجرای توصیه‌های حسابرسان مالیاتی توسط مدیریت است، که تحت رده سازمانی عنوان شد. عامل دوم، کفایت واحد حسابرسی مالیاتی بود، تحت عنوان حسابرسان مالیاتی عنوان شد و عامل سوم، نگرش مالیات‌دهندگان می‌باشد. عوامل چهارم و پنجم که شامل دسترسی و استفاده از مقررات و استانداردهای حسابرسی مالیاتی و سیاست‌های رهبری و مالیات برای حسابرسی مالیاتی بود، تحت دسته‌بندی قانونی قرار گرفته است (Chalu and Mzee, 2018).

## سوال‌های تحقیق

سوال اصلی:

عوامل مؤثر بر بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی جهت تأمین اهداف بودجه‌ای سالیانه کشور از منظر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی کدامند؟

سوال‌های فرعی:

۱. عوامل زمینه‌ساز برای تدوین و طراحی الگوی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی شامل چه مواردی می‌باشد؟

1. Da Silva

2. Chalu and Mzee

۲. عوامل علی (تأثیرگذار) برای تدوین و طراحی الگوی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی شامل چه مواردی می‌باشد؟
۳. عوامل مداخله‌گر (چالش‌ها) برای تدوین و طراحی الگوی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی شامل چه مواردی می‌باشد؟
۴. برای تدوین و طراحی الگوی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی چه راهبردها و مکانیزم‌هایی را می‌توان طراحی و استفاده نمود؟
۵. تدوین و طراحی الگوی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی در ایران چه پیامدها و آثاری می‌تواند داشته باشد؟

### روش تحقیق

پژوهش حاضر از نوع هدف جزو پژوهش‌های اکتشافی محسوب می‌شود و با توجه به این موضوع که با داده‌های کیفی سروکار خواهد داشت در طبقه پژوهش‌های کیفی قرار می‌گیرد، در این پژوهش با استفاده از نظریه‌پردازی داده‌بنیان به جمع‌بندی و تحلیل داده‌ها پرداخته می‌شود. نظریه‌پردازی زمینه بنیان یک رویکرد پژوهشی است که بر اساس داده‌های واقعی و از طریق روش علمی به تدوین نظریه‌های جدید کمک می‌کند. نظریه برخاسته از داده‌بنیان (شامل مراحل کدگذاری باز محوری و انتخابی) با بهره‌گیری از رویکرد سیستماتیک استراوس و کوربین است. برای جمع‌آوری داده‌ها از مصاحبه‌های عمیق با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند به روش گلوله برفی با تعداد ۱۱ مصاحبه (به مرحله اشباع) از اعضای شورای عالی مالیاتی، معاونین و مدیران بلندمرتبه سازمان امور مالیاتی استفاده شده است.

### ویژگی‌های جمعیت‌شناختی خبرگان

نمونه آماری شامل ۱۱ نفر از خبرگان تجربی، در جدول ۱ مشخص شده است.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی خبرگان

جایگاه‌سازمانی	تحصیلات	سابقه	سن	جنسیت	خبره
رییس گروه حسابرسی	کارشناسی ارشد	۱۵ الی ۱۰	سال ۳۰ تا ۴۰	مرد	۱
رییس امور حسابرسی	کارشناسی ارشد	۱۵ الی ۱۰	سال ۳۰ تا ۴۰	مرد	۲
معاون حسابرسی مدیرکل	کارشناسی ارشد	۱۵ الی ۱۰	سال ۳۰ تا ۴۰	مرد	۳
معاون حسابرسی مدیرکل	کارشناسی ارشد	۲۰ الی ۱۶	سال ۴۰ تا ۵۰	مرد	۴
حسابرس ارشد مالیاتی	دکتری	۱۵ الی ۱۰	سال ۴۰ تا ۵۰	مرد	۵
عضو شورای عالی مالیاتی	دکتری	بیشتر از ۲۰	سال ۴۰ تا ۵۰	مرد	۶
رییس امور حسابرسی مؤدیان متوسط	کارشناسی ارشد	بیشتر از ۲۰	سال ۴۰ تا ۵۰	مرد	۷
عضو سابق شورای عالی مالیاتی	دکتری	بیشتر از ۲۰	سال ۴۰ تا ۵۰	مرد	۸
عضو شورای عالی مالیاتی	کارشناسی ارشد	بیشتر از ۲۰	سال ۴۰ تا ۵۰	مرد	۹
عضو شورای عالی مالیاتی	کارشناسی ارشد	بیشتر از ۲۰	سال ۴۰ تا ۵۰	مرد	۱۰
عضو شورای عالی مالیاتی	کارشناسی ارشد	بیشتر از ۲۰	بیشتر از ۵۰	مرد	۱۱

### یافته‌های تحقیق

از آنجا که شناسایی و طراحی مدل قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور بر اساس نظرات خبرگان و مطلعین کلیدی، هدف و غایت پژوهش در مرحله کیفی بود، لذا نظریه داده‌بنیاد از میان سایر روش‌های کیفی انتخاب گردید. همچنین، از میان طرح‌های مختلفی که برای نظریه داده‌بنیاد از سوی صاحب‌نظران ارائه گردیده است، پژوهشگر از طرح نظام‌مند (سامانمند) نظریه داده‌بنیاد استفاده نمود. در طرح نظام‌مند اشتراوس و کوربین از کدگذاری باز، محوری و انتخابی استفاده می‌شود که نتایج این پژوهش نیز در قالب آن بیان می‌گردد. پس از بررسی کامل مصاحبه‌ها و انجام کدگذاری سه مرحله‌ای، تعداد ۲۶۱ کدباز متمایز بدست آمد. با تعیین و تأیید نهایی کدها، شرایط علی، پدیده محوری، عوامل بستر، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها مشخص شد که در ادامه به آن‌ها اشاره شده است. پیش از آن در جدول شماره ۲ فرآیند کدگذاری مقوله علی و در ادامه پدیده محوری، عوامل بستر، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها ارائه گردیده است. بر این اساس بیش از ۲۶۱ کد اولیه بدست آمد و این مفاهیم در مرحله دوم جهت انسجام بیشتر و تحلیل و تفسیر منسجم‌تر در قالب ۳۹ مفهوم انتزاعی‌تر کدگذاری شدند (کدگذاری محوری). نتایج این کدگذاری و نحوه تحلیل و ترکیب مفاهیم اولیه در قالب مفاهیم ثانویه در جدول ۲ نشان داده شده است.

در مرحله بعد ۳۹ مفهوم تولید شده در فرآیند کدگذاری محوری در قالب ۶ مقوله اصلی یا تم طبقه‌بندی شدند. این مقولات عمده (تم‌ها) از لحاظ انتزاعی بودن در سطح بالاتری نسبت به مفاهیم مرحله قبل قرار دارند.

جدول ۲. فرآیند کدگذاری

کدگذاری باز (مقوله‌های فرعی)	کدگذاری محوری (مقوله اصلی)	کدگذاری انتخابی (عوامل)
۱. قضاوت‌های بهتر با وجود اسناد و مدارک ۲. ارائه اسناد با پشتوانه، مؤثر در اعمال قضاوت ۳. ارائه اسناد عاملی جهت فرهنگ‌سازی مالیات ۴. ارائه صادفانه مدارک مؤدی سبب حذف اعمال سلیقه ۵. اسناد بیشتر برابر است با یقین بیشتر حسابرس ۶. اسناد قابل اتکا مؤدی سندی برای دفاع حسابرس از گزارش خود ۷. وابستگی قضاوت به مدارک و مستندات تحویلی مؤدی ۸. عدم ارائه مدارک زمینه‌ساز برآوردی کردن تشخیص مالیات ۹. نقص مدارک مؤدی باعث پیچیده شدن حسابرسی ۱۰. هر اندازه شواهد مؤدی معتبرتر، قضاوت صحیح‌تر	۱. کیفیت اسناد و مدارک ارائه‌شده توسط مؤدی	شرایط علی
۱۱. ابهام در دستورالعمل‌ها عامل تفسیرهای متفاوت حسابرسان ۱۲. تعدد بخشنامه‌ها مانع به‌روز بودن حسابرسان ۱۳. تعدد قوانین موجب تطویل دادرسی و ایجاد پیدادگری ۱۴. تعدد قوانین موجب سردرگمی حسابرسان ۱۵. تعدد قوانین موجب محدودیت برای حسابرسان ۱۶. دشوار بودن اعمال تکنیک فنی و حقوقی به علت بندها و تبصره‌های متعدد ۱۷. قوانین متعدد علت به اشتباه افتادن حسابرسان مالیاتی ۱۸. محدودیت تعدد قوانین ۱۹. وجود قوانین متعدد و متناقض نافی قضاوت صحیح	۲. تعدد و تکثر قوانین	

۲۰. تأثیر منفی بر اعمال قضاوت ناشی از عدم شفافیت قوانین  
 ۲۱. عدم شفافیت قوانین راهی برای اعمال سلیقه حسابرسان و تأویل رسیدگی‌ها  
 ۲۲. تنوع قوانین مانعی جهت قضاوت مؤثر گسترده‌تری قوانین  
 ۲۳. مبهم بودن قوانین مالیاتی  
 ۲۴. ناتوانی مواد قانونی در پوشش دهی امر حسابرسی  
 ۲۵. اعمال سلیقه در چارچوب قانون

۲. تعدد و تکثر قوانین

۲۶. اثر تجربه رسیدگی پرونده‌های پیشین  
 ۲۷. ایجاد بانک اطلاعاتی از تجربه‌های پیشین  
 ۲۸. پیشرو بودن در رسیدگی متأثر از تجربه پیشین  
 ۲۹. تأثیر تجربه و تحصیلات بر قضاوت حرفه‌ای  
 ۳۰. تجربه مؤثر بر اعمال دیدگاه واقع‌بینانه  
 ۳۱. مؤثر بودن ترکیب دانش و تجربه قبلی  
 ۳۲. بهره‌مند شدن از حافظه تاریخی در قضاوت‌های خود و دیگران  
 ۳۳. قضاوت‌های دقیق متأثر از سابقه حسابرسان  
 ۳۴. ضرورت ارتباط با حسابرس پیشین

۳. اثرگذاری تجربه پیشین حسابرسان

شرایط علی

۳۵. اجرای درست‌کار گروهی مؤثر بر قضاوت‌هاست.  
 ۳۶. ترجیح اجماع نظر گروهی بر دیدگاه شخصی  
 ۳۷. تفکیک گروه‌های رسیدگی بر اساس کسب‌وکارها  
 ۳۸. قضاوت حرفه‌ای خیلی بهتر با حسابرسی گروهی  
 ۳۹. کار گروهی برابر است با قضاوت‌های جمعی  
 ۴۰. کار گروهی صرفاً برای پرونده‌های بزرگ  
 ۴۱. گردش دانش در کار گروهی  
 ۴۲. مشکل در انجام کار گروهی  
 ۴۳. مطلوبیت کار گروهی در صورت تقسیم کار  
 ۴۴. همکاری گروهی برای پرونده‌های چندوجهی  
 ۴۵. مدیریت دانش در رسیدگی‌های گروهی

۴. حسابرسی گروهی

۴۶. قضاوت‌های حرفه‌ای بهتر توسط حسابرسان آموزش دیده  
 ۴۷. اهمیت تدریس مباحث مالیاتی توسط کارمندان سازمان مالیاتی  
 ۴۸. آموزش برنامه‌ریزی شده فزاینده سطح قضاوت حسابرس  
 ۴۹. آموزش حسابرسان توسط همکاران شاخص و با سابقه  
 ۵۰. آموزش ضعیف در دانشگاه  
 ۵۱. آموزش کسب‌وکارها به حسابرسان  
 ۵۲. آموزش مباحث حسابرسی مالیاتی در دانشگاه‌ها  
 ۵۳. پیشرو بودن کارمندان آموزش دیده  
 ۵۴. انجام حسابرسی بر اساس واقعیت زیر سایه آموزش  
 ۵۵. ترس از نظارت به علت نبود آموزش و آگاهی  
 ۵۶. اشراف کامل بر قوانین مرتبط با مالیات جهت قضاوت حرفه‌ای

۵. بستر آموزش

۵۷. ضرورت داشتن اطلاعات پایه‌ای حسابداری برای قضاوت حرفه‌ای  
 ۵۸. عملکرد بهتر رشته حسابداری در قضاوت‌ها  
 ۵۹. رشته تحصیلی حسابداری و سطح تحصیلات موجب قضاوت بهتر  
 ۶۰. در رسیدگی به اشخاص حقوقی اولویت با رشته حسابداری  
 ۶۱. اولویت رشته حسابداری برای امر حسابرسی مالیاتی  
 ۶۲. تحصیلات بالا در رشته حسابداری منجر به قضاوت حرفه‌ای بهتر  
 ۶۳. تحصیلات مرتبط با حسابرسی و حسابداری مؤثر بر اعمال قضاوت‌هاست.  
 ۶۴. تحلیل‌های درست توسط حسابرسان دارای مدرک حسابداری  
 ۶۵. اولویت رشته حقوق در رسیدگی به منابع مشاغل وارث و املاک  
 ۶۶. ترکیب حسابداری و حقوق مالیاتی مؤثر در قضاوت‌ها  
 ۶۷. عجین بودن مباحث مالی با حقوق در امر قضاوت‌ها  
 ۶۸. زیسته شدن با کار مالیاتی در زمان تحصیل

۶. تحصیلات حسابرس

شرایط علی

	۶۹. تخصص حسابرس پشتوانه تعیین مالیات عادلانه
	۷۰. تأثیر تخصص و رشته تحصیلی بر قضاوت
۷. تخصص حسابرس	۷۱. چند تخصصی بودن حسابران در حسابرسی رعایت
	۷۲. کمبود حسابرس متخصص
	۷۳. تدوین استانداردهای حسابداری بر اساس قوانین ثابت مالیاتی
	۷۴. تقدم قانون بر استانداردهای حسابداری
۸. استانداردهای حسابداری	۷۵. فاصله بین قانون مالیاتی و استانداردهای حسابداری
	۷۶. منطبق کردن قوانین با استانداردهای حسابداری
	۷۷. وقت کم حسابران مالیاتی در قیاس با حسابران مستقل
	۷۸. در نظر گرفتن محدودیت زمان جهت حسابرسی
شرایط علی	۷۹. زمان کم برای رسیدگی‌ها
	۸۰. شتاب در رسیدگی سبب تطویل مراحل دادرسی
	۸۱. شتاب در رسیدگی موجب نادیده گرفتن مراقبت‌های حرفه‌ای
	۸۲. عجله در رسیدگی موجب کاهش وصولی
	۸۳. فشار زمانی و تشخیصی معضل رسیدگی‌ها
۹. فشار زمان و تراکم کار حسابرسی	۸۴. افزایش کمیت پرونده، کاهش کیفیت قضاوت
	۸۵. تراکم کاری عامل کاهش کیفیت قضاوت
	۸۶. فرصت کافی برای رسیدگی مانع اعمال سلیقه شخصی
	۸۷. فشار بر حسابرس سبب کاهش کیفیت حسابرسی
	۸۸. حجم کار فراتر از ظرفیت و دانش حسابرس
	۸۹. کمبود نیروی حسابرسی
	۹۰. رویکرد وصول محور سبب افت کیفیت حسابرسی

	<p>۹۱. استقلال حسابرسان</p> <p>۹۲. قضاوت‌ها متأثر از استقلال حسابرسان</p> <p>۹۳. کارگروه کنترل کیفیت مانع استقلال حسابرسان</p> <p>۹۴. دخالت افراد پرنفوذ مانع قضاوت‌های صحیح</p> <p>۹۵. ضرورت نفوذناپذیری حسابرس از مؤدی</p>
۱۰. نفوذناپذیری حسابرس	
	<p>۹۶. تعهد حسابرس مؤثر در قضاوت بهتر</p> <p>۹۷. حب و بغض مؤثر بر اعمال قضاوت‌ها</p> <p>۹۸. دخیل نکردن گرایش‌های شخصی توسط حسابرسان</p> <p>۹۹. عدم تأثیر سن در اعمال قضاوت‌ها</p> <p>۱۰۰. بایستگی الزام حسابرس بر محدود کردن عوامل بیرونی در قضاوت</p> <p>۱۰۱. شخصیت، تجربه و دانش حسابرس مؤثر در کیفیت قضاوت</p>
۱۱. ویژگی‌های شخصی	
شرایط علی	
	<p>۱۰۲. توسعه فردی در دانش</p> <p>۱۰۳. بایستگی حسابرسان بر کسب دانش زیر نظر متخصصان مجرب</p> <p>۱۰۴. به‌روز نبودن دانش حسابرسان</p> <p>۱۰۵. انتقال دانش، فزاینده توانایی حسابرسان</p> <p>۱۰۶. قضاوت‌های سطحی ناشی از عدم دانش</p> <p>۱۰۷. سواد پایین حسابرسان</p> <p>۱۰۸. وجود بندها و تبصره‌ها ناشی از عدم دانش قانون‌گذاران</p> <p>۱۰۹. عدم دانش حسابرسان جهت تلفیق دستورالعمل‌های مختلف</p> <p>۱۱۰. عدم درک حسابرسان از قوانین و بخشنامه‌های مختلف</p>
۱۲. محور دانش	
	<p>۱۱۱. عدم آگاهی از بخشنامه‌های پیشین و پسین پدیدآور تأثیر منفی در کیفیت حسابرسی</p> <p>۱۱۲. عدم آگاهی حسابرسان مالیاتی</p> <p>۱۱۳. عدم آگاهی حسابرسان و مؤدیان</p> <p>۱۱۴. عدم یقین در تعیین مالیات</p> <p>۱۱۵. عدم حضور ذهن حسابرس</p>
۱۳. عدم آگاهی حسابرس	

	۱۱۶. کسوت حسابرسی مستلزم قضاوت‌هاست.	
	۱۱۷. اهمیت زیاد قضاوت در تشخیص مالیات	
	۱۱۸. قضاوت بخشی از حیثیت حسابرسی	
	۱۱۹. قضاوت بر اساس تفسیرهای شخصی از قوانین	
پدیده محوری	۱۴. قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان مالیاتی	۱۲۰. قضاوت حرفه‌ای در بطن قانون
		۱۲۱. قضاوت حرفه‌ای در صورت وجود اطلاعات کامل
		۱۲۲. قضاوت حرفه‌ای میرا از اعمال سلیقه
		۱۲۳. ضرورت وجود قضاوت
		۱۲۴. اهمیت قضاوت حرفه‌ای در تشخیص مالیات حقه
		۱۲۵. قضاوت رسالت حسابرسان
		۱۲۶. مسیری جهت دنبال کردن منافع شخصی
		۱۲۷. پنهان کردن ضعف به وسیله مالیات بالا
		۱۲۸. سوء برداشت نسبت به جایگاه خود جهت بالا بردن منافع دولت
	۱۵. قدرت‌طلبی حساب‌برسان	۱۲۹. قضاوت‌های به ضرر مؤدی جهت ارتقا
		۱۳۰. احتمال اخذ رشوه و کم‌نویسی مالیات
		۱۳۱. سوء استفاده از موقعیت شغلی
		۱۳۲. ارزیابی بالای مالیات به امید تعدیل در مراجع بعدی
		۱۳۳. رفتارهای متنوع انسان‌ها
		۱۳۴. تأثیر اقتصاد، فرهنگ و منطقه جغرافیایی بر قضاوت‌ها
شرایط‌بستر		۱۳۵. تأثیر غیر مستقیم تصمیمات سیاسی و اقتصادی بر قضاوت‌ها
		۱۳۶. تأثیر مسائل کلان سیاسی و اقتصادی در تصویب قوانین و بخشنامه‌ها
		۱۳۷. قضاوت حرفه‌ای متأثر از مسائل سیاسی و اقتصادی
	۱۶. محیط اقتصادی، سیاسی و فرهنگی	۱۳۸. ضرورت آگاهی حساب‌برسان از اوضاع اقتصادی و اجتماعی کشور
		۱۳۹. قضاوت متأثر از فضای اقتصادی ناکارآمد
		۱۴۰. وجود مراجع مختلف جهت قانون‌گذاری مالیاتی
		۱۴۱. دخالت ندادن عوامل کلان در قضاوت‌های حرفه‌ای

۱۷. حدود دسترسی	۱۴۲. دسترسی حسابرسان به گزارش رسیدگی پرونده‌های مهم ۱۴۳. دسترسی حسابرسان مالیاتی به داده‌های مؤدیان
شرایط بستر	۱۸. طرح جامع مالیاتی
شرایط مداخله‌گر	۱۹. عوامل انگیزشی
۲۰. انتصابات و ارتقا	۱۴۴. طرح جامع مالیاتی ناکارآمد ۱۴۵. کارساز نبودن حسابرسی به علت عدم اجرای درست طرح جامع مالیاتی ۱۴۶. نارضایتی مؤدیان و همکاران از ناکارایی طرح جامع مالیاتی ۱۴۷. وضع درست طرح جامع مالیاتی هدایتگر حسابرسان ۱۴۸. نابسامانی زیرساخت‌های سازمانی جامع در رصد اطلاعات  ۱۴۹. انگیزه فردی بالا برابر است با رعایت کردن مقررات ۱۵۰. اهمیت دادن به عوامل انگیزشی ۱۵۱. تأثیر انگیزش بر رشد حسابرس از بعد آموزش ۱۵۲. تأثیر زیاد عوامل انگیزشی در برآیند قضاوت ۱۵۳. تأثیر مسائل انگیزشی بر تعلق به سازمان ۱۵۴. تأثیر بالای عوامل انگیزشی ۱۵۵. توجه به عوامل انگیزشی برابر است با افزایش کیفیت حسابرسی ۱۵۶. تأمین مالی حسابرسان ۱۵۷. تأمین مالی حسابرسان فرصتی برای رشد قضاوت‌ها ۱۵۸. دغدغه مالی باعث افت کیفیت قضاوت‌هاست ۱۵۹. حقوق پایین حسابرسان ۱۶۰. عدم تناسب بین دریافتی حسابرسان و حجم کار زیاد ۱۶۱. ایجاد امکانات رفاهی و تفریحی مستمر  ۱۶۲. ضابطه مند کردن انتصابات ۱۶۳. نحوه ارتقا حسابرسان ۱۶۴. تعلق حسابرس ۱۶۵. ارتقا و انتصاب بر اساس شایستگی و کارآمدی افراد
۲۱. جنسیت حسابرس	۱۶۶. بانوان حسابرس دقیق‌تر و نکته‌بین‌تر از مردان ۱۶۷. محافظه‌کاری بانوان در قضاوت‌ها

	۱۶۸. نظارت حین رسیدگی مؤثره
	۱۶۹. نظارت فرآیندی استرس آور
	۱۷۰. نظارت و کنترل عامل مؤثر در انجام قضاوت‌ها
۲۲. پاسخگویی و ترس از مجازات نهاد ناظر	۱۷۱. کیفیت حسابرسی متأثر از نظارت
	۱۷۲. قضاوت نامطلوب به علت ترس از نهاد ناظر
	۱۷۳. سوگیری به سمت دولت به علت ترس از نهاد ناظر
	۱۷۴. حسابرسی بازبینی پدیدآور اعتبار مجلد در پرونده‌ها
	۱۷۵. دخالت ندادن اندیشه‌ها و باورهای دینی در قضاوت
۲۳. عوامل عقیدتی و مذهبی	۱۷۶. پرهیز حسابرس از گرایش‌های مذهبی و سیاسی در قضاوت‌ها
	۱۷۷. عوامل اعتقادی، مذهبی و وجدان اثرگذار در قضاوت
	۱۷۸. تجمع بخشنامه‌ها جهت حسابرسی بهتر
شرایط مداخله‌گر	۱۷۹. تجمع قوانین و بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های متعدد مالیاتی
	۱۸۰. بخشنامه‌های غیر ضروری
	۱۸۱. بخشنامه‌های کارشناسی نشده
۲۴. معضل بخشنامه‌ها	۱۸۲. بخشنامه‌های متفاوت نیازمند قضاوت
	۱۸۳. بخشنامه واحد برای پوشش کل مسائل یک موضوع
	۱۸۴. پدیدآور تضييع حقوق مؤدی ناشی از عدم آگاهی حسابرسان از انبوه بخشنامه‌ها
	۱۸۵. افزونی بخشنامه‌ها عامل بی‌توجهی حسابرسان
	۱۸۶. انتقال آخرین اراده‌ها توسط کارگروه متخصص
	۱۸۷. ایجاد کارگروه در چارچوب مشخص صرفاً ارشادی
۲۵. ضرورت وجود کارگروه کنترل متخصص	۱۸۸. کارگروه دارای دانش و تخصص
	۱۸۹. عادل بودن اعضای کارگروه
	۱۹۰. ضرورت وجود کارگروه کنترل کیفیت برای پرونده‌های پرریسک
	۱۹۱. عدم دخالت کارگروه در تشخیص نهایی، صرفاً مشورتی
	۱۹۲. نظارت کارگروه صرفاً قبل از صدور برگ ارزیابی

۱۹۳. نهاد ناظر متخصص و فعال باعث کاهش اعمال سلیقه
۱۹۴. صاحب‌نظر نبودن نهادهای نظارتی
۱۹۵. ضرورت صاحب‌نظرتر بودن نهاد ناظر در قیاس با حساب‌برسان
۱۹۶. نظارت‌ناکارآمد نهادهای برون‌سازمانی
۱۹۷. نامور بودن دیدگاه نهادهای نظارتی در قضاوت‌های حرفه‌ای
۱۹۸. نبود دانش مالیاتی نزد نهاد نظارتی برون‌سازمانی
۱۹۹. توسعه و آموزش نهادهای ناظر
- 
۲۰۰. اطلاعات بیشتر قضاوت حرفه‌ای بهتر
۲۰۱. تأثیر بانک اطلاعات بر تشخیص مالیات
۲۰۲. تأثیر زیاد اطلاعات بر قضاوت حرفه‌ای در رسیدگی به پرونده اشخاص حقوقی.
۲۰۳. رسیدگی‌های کم در دسر با وجود اطلاعات
۲۰۴. فقدان اطلاعات جامع
۲۰۵. فقدان دیتا کامل جهت رسیدگی
۲۰۶. حاکمیت داده موجب افزایش تمکین
۲۰۷. قضاوت‌های سازنده در اثر وجود اطلاعات
۲۰۸. قضاوت شخصی در صورت عدم وجود اطلاعات
۲۰۹. اطلاعات عاملی جهت اثبات یا رد ادعای مؤدی
۲۱۰. ضرورت ارائه اطلاعات توسط دستگاه‌های اجرایی
- 
۲۱۱. انعقاد بیمه مسئولیت برای حساب‌برسان
۲۱۲. فراهم آوری بیمه مسئولیت برای حساب‌برسان
- 
۲۱۳. محدودیت اطلاعات فضای کسبوکارها
۲۱۴. محیط کار نامناسب
۲۱۵. ناتوانی بندها و تبصره‌ها در برابر پیچیدگی کسبوکارهای مختلف
۲۱۶. آگاهی و تسلط حساب‌برس بر شرایط کسبوکارهای مختلف
۲۱۷. حضور در محل مؤدی اثرگذار در قضاوت حرفه‌ای
۲۱۸. پویایی موارد جدید و نبود راهکار برای اتخاذ تصمیم

۲۶. تخصص نهادهای نظارتی

۲۷. بانک اطلاعاتی و حاکمیت داده

شرایط راهبردها

۲۸. فراهم آوری بیمه مسئولیت

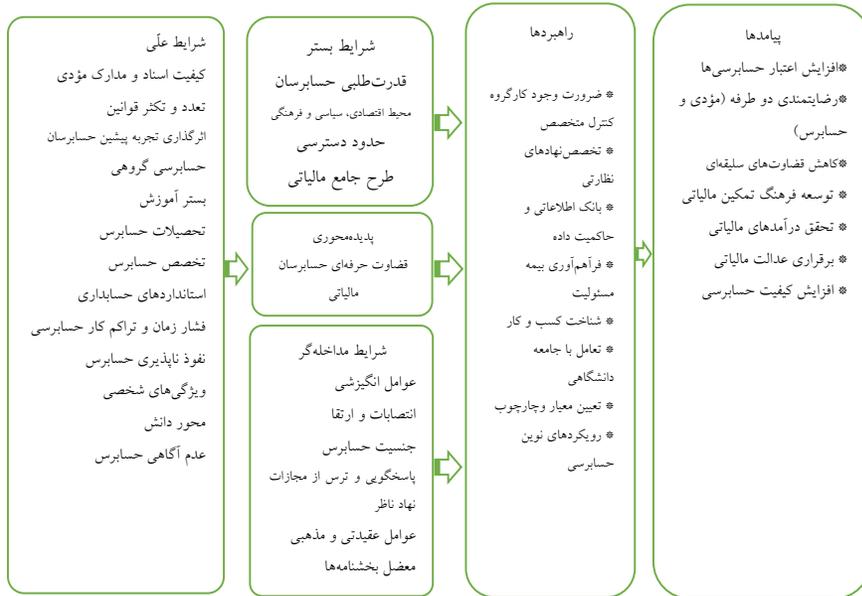
۲۹. شناخت کسبوکار

<p>۲۱۹. عجین شدن با مالیات در دانشکده‌های تخصصی                  ۲۲۰. ضرورت تربیت و آموزش حسابرس مالیاتی در دانشگاه‌های معتبر                  ۲۲۱. تأثیرگذاری دانشکده‌های تخصصی مالیاتی                  ۲۲۲. تعامل جامعه علمی و عملی در تبیین مقررات مالیاتی</p>	<p>۳۰. تعامل با جامعه دانشگاهی</p>
<p>۲۲۳. تعیین چارچوب برای قضاوت حرفه‌ای                  ۲۲۴. نبود استاندارد واحدی برای حسابرسی‌ها                  ۲۲۵. فقدان معیار برای قضاوت‌ها                  ۲۲۶. تعریف استاندارد پرونده برای رسیدگی هر حسابرس                  ۲۲۷. ضرورت تعریف یک نقشه راه برای حسابرسان                  ۲۲۸. تقسیم کار بر اساس اهمیت متفاوت پرونده‌ها</p>	<p>۳۱. تعیین معیار و چارچوب شرایط راهبردها</p>
<p>۲۲۹. قضاوت صحیح با اجرای کامل سامانه مؤدیان                  ۲۳۰. سامانه مؤدیان مایه قضاوت دقیق                  ۲۳۱. وجود سامانه‌های متعدد مانع کیفیت حسابرسی                  ۲۳۲. چابک سازی سامانه‌ها                  ۲۳۳. شفاف سازی با استقرار سامانه مؤدیان                  ۲۳۴. حسابرسی مبتنی بر ریسک                  ۲۳۵. توجه به فرآیند جذب حسابرسان                  ۲۳۶. گردش حسابرسان در واحدهای مختلف</p>	<p>۳۲. رویکردهای نوین حسابرسی</p>
<p>۲۳۷. قضاوت متصفانه دلیلی بر اعتماد مؤدی به گزارش‌های حسابرسی                  ۲۳۸. هر اندازه رسیدگی‌ها دقیق‌تر، ارزش قضاوت‌ها بالاتر                  ۲۳۹. باور مؤدی به دانش حسابرسان مورد اعتماد</p>	<p>۳۳. افزایش اعتبار حسابرسی‌ها</p>
<p>۲۴۰. رضایت مؤدیان                  ۲۴۱. نداشتن چالش با مؤدی</p>	<p>پیامدها                  ۳۴. رضایتمندی دوطرفه (مؤدی و حسابرس)</p>
<p>۲۴۲. پدیدآور چالش برای مؤدیان                  ۲۴۳. بالارفتن تضاد بین مؤدی و اداره مالیات                  ۲۴۴. تحمیل هزینه به مؤدی و ایجاد بدبینی در او</p>	<p>۳۵. کاهش چالش قضاوت‌های سلیقه‌ای</p>

		۲۴۵. افزایش تمکین مؤدیان ۲۴۶. کاهش فرار مالیاتی ۲۴۷. کاهش هزینه وصول ۲۴۸. کوتاه شدن فرآیند دادرسی‌ها
	۳۶. توسعه فرهنگ تمکین مالیاتی	۲۴۹. وصول سریع‌تر مالیات‌ها نتیجه قضاوت صحیح ۲۵۰. تأمین درآمدهای بودجه‌ای
	۳۷. تحقق درآمدهای مالیاتی	۲۵۱. رسیدگی بر پایه اطلاعات مؤدی ۲۵۲. سبب رضایت مؤدی و عدالت مالیاتی ۲۵۳. کاهش حس بی‌عدالتی ۲۵۴. قوانین شفاف پشتوانه تعیین مالیات عادلانه. ۲۵۵. وصول مالیات عادلانه ۲۵۶. عادل و عالم بودن ناظرین شرط نظارت مطلوب ۲۵۷. قضاوت عادلانه با اطلاعات بیشتر مؤدی
پیامدها	۳۸. برقراری عدالت مالیاتی	۲۵۸. توجه به دانش و آموزش حسابرسان پدیدآور کیفیت حسابرسی‌ها ۲۵۹. نظارت اثربخش موجب بهبود حسابرسی‌ها ۲۶۰. تخصیلات مرتبط حسابداری باعث افزایش کیفیت گزارش حسابرسان ۲۶۱. توجه به عوامل انگیزشی پدیدآور کیفیت حسابرسی
	۳۹. افزایش کیفیت حسابرسی	

منبع: یافته‌های پژوهش.

نمودار ۱. الگوی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی



منبع: یافته‌های پژوهش.

### اعتبارسنجی الگوی تحقیق

با اینکه برخی از پژوهش‌گران کیفی بحث درباره اعتبار و روایی داده‌ها و نتایج پژوهش را به طور سنتی به پژوهش‌های کمی مربوط می‌دانند (جانسون و کریستنسن، ۲۰۰۸)، اما واقعیت این است که در پژوهش‌های کیفی نیز صحت و اعتبار داده‌ها و یافته‌ها، بخش با اهمیتی از فرآیند پژوهش است (کرسول، ۲۰۱۲). مواردی همچون حساسیت پژوهش‌گر، انسجام روش‌شناسی، متناسب بودن نمونه، گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها، باعث می‌شوند تا حد زیادی دقت علمی تحقیق کیفی تضمین شود. در پژوهش حاضر نیز برای ارزیابی و اعتباربخشی به کیفیت الگوی پژوهش و نتایج بدست آمده از دو روش بازبینی مشارکت‌کنندگان و مرور خبرگان غیر شرکت‌کننده در پژوهش (۲ نفر از اعضای هیأت علمی دانشگاه و یک دانش‌آموخته دکتری حسابداری) استفاده و پس از دریافت نظرهای اصلاحی و مشاوره با استادان راهنما و مشاور ویرایش لازم انجام و مدل نهایی ارائه شد. نتایج کدگذاری و طبقه‌بندی مفاهیم نیز به تأیید نخبگان دانشگاهی و استاد راهنما رسید که تأییدی بر پایایی بخش کیفی پژوهش است. در جدول شماره ۳ نتایج پایایی و روایی بخش کیفی پژوهش ارائه شده است.

## نمودار ۳. پایایی و روایی بخش کیفی

شرح	نام روش	توضیح روش	شاخص	نتیجه	منبع
پایایی	باز آزمون	تعداد ۵ مصاحبه انتخاب و هر کدام از آن‌ها دو بار در یک فاصله زمانی سه هفته‌ای توسط پژوهش‌گر کدگذاری شد.	درصد توافق درون موضوعی: ۷۵ درصد	تأیید	واله (۱۹۹۶)
روایی	بررسی همکاران	با یک نفر از حساب‌برسان مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور دارای مدرک دکتری حسابداری مراحل انجام تحقیق و یافته‌ها مرور شد و به پرسش‌ها و انتقاداتی که وی در مورد روش‌ها، معانی و تفاسیر موجود مطرح کرد، پاسخ داده شد.	تأیید		
	بررسی مشارکت‌کنندگان	داده‌های گردآوری شده، تحلیل‌ها، تفاسیر و نتیجه‌گیری‌ها به مشارکت‌کنندگان ارائه و از آن‌ها خواسته شد تا در مورد صحت و اعتبار آن قضاوت کنند.	تأیید		کرسول و میلر (۲۰۰۰)
	ممیزی خارجی	دو متخصص خارجی (استاد راهنما و یک نفر استاد دانشگاه دارای مدرک جامعه‌شناسان رسمی مالیاتی) که در زمینه تحقیق صاحب‌نظر بودند، پژوهش را بررسی کردند.	تأیید		

منبع: یافته‌های پژوهش.

## بحث و نتیجه‌گیری

یکی از مهم‌ترین و اصلی‌ترین فرآیندهای نظام مالیاتی، حسابرسی مالیاتی است و افزایش کیفیت حسابرسی می‌تواند موجب بهبود منافع ذینفعان نظام مالیاتی شامل دولت، افزایش اطمینان مؤدیان و عدم اجحاف حقوق آنان و در نهایت رعایت عدالت مالیاتی و گسترش فرهنگ خود اظهاری که جزو اهداف اصلی نظام مالیاتی می‌باشد، گردد. حسابرسی مالیاتی موضوعی نوین است که با مشکلات و چالش‌های فراوانی روبرو است؛ چرا که حساب‌برسان مالیاتی در انجام حسابرسی مالیاتی نمی‌توانند مطابق روال فعلی سازمان امور مالیاتی با توجه به بودجه زمانی و کثرت پرونده‌های مالیاتی، حسابرسی مالیاتی را برای همه شرکت‌ها یا حتی نمونه‌ای از آن‌ها انجام دهند (Amin et al., 2020).

رویدادهای اقتصادی، حساب‌برسان مالیاتی را ناگزیر از قضاوت و تصمیم‌گیری مالی کرده است که این، نیازمند اطلاعات قابل اتکا و مربوط است. نبود استانداردهای رسیدگی مناسب، سامانه‌های ضعیف اطلاعاتی و نبود اطلاعات کافی، وجود استثناها (معافیت‌های خاص) در قوانین، زمان‌بندی نامناسب رسیدگی، حجم وسیع کار، تفسیرپذیر و غیر شفاف بودن قوانین از جمله در تعیین و تشخیص مالیات می‌باشد. وجود چنین کاستی‌هایی امکان انجام رسیدگی،

قضاوت و تشخیص یک مالیات با کیفیت را سلب می‌کند (Vatanparast et al., 2021).  
الگوی پژوهش، متشکل از پدیده محوری پژوهش یعنی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی، علل آن، راهبردهای پیشنهادی، بستر و شرایط مداخله‌گر برای این راهبردها و پیامدهای ناشی از به‌کارگیری راهبردها (مقوله‌های پیامد) می‌باشد که در ادامه به صورت خلاصه هر یک تشریح می‌شود.

شرایط علیّی یا سبب‌ساز: منظور از شرایط علیّی، متغیرها یا رویدادهایی است که ایجاد یا توسعه یک پدیده را هدایت می‌کنند. اولین مقوله محوری شرایط علیّی، کیفیت اسناد و مدارک ارائه شده توسط مؤدی است، وظیفه کلی مأموران و حسابرسان مالیاتی انطباق قوانین و مقررات مالیاتی با اظهارنامه، اسناد، مدارک و دفاتر مؤدی در جهت تشخیص مالیات هست. مأموران مالیاتی از جمله افرادی هستند که همواره مجبور به انجام قضاوت هستند، خبرگان متفق‌القول اعلام داشته‌اند که اگر مؤدی کلیه اسناد و مدارک عملکرد مالی خود را در زمان رسیدگی در اختیار حسابرسان مالیاتی قرار دهد و با فرض اینکه حسابرس مالیاتی، دانش و تخصص کافی جهت بررسی اسناد مذکور را دارا باشد، شاهد قضاوت‌های حرفه‌ای با کیفیتی خواهیم بود، ولی مؤدیان در عمل بر اساس اصل اقتصادی ترجیح منافع شخصی عموماً اسناد و مدارک کامل و واقعی را ارائه نمی‌کنند، از این‌رو قوانین و مقررات و بخشنامه‌ها و سیستم مالیاتی باید به نحوی تدوین گردد که اطلاعات کامل را از مؤدیان گرفته و آن‌ها را مکلف به ارائه اسناد جهت حسابرسی‌های مطلوب و عادلانه نماید.

مقوله تعدد و تکثر قوانین و بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها یکی از تأثیرگذارترین بخش‌ها بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی است، صدور بخشنامه‌های پی‌درپی انسجام قوانین و مقررات را از بین می‌برد. چرا که، پیچیدگی، ابهام و تفسیرپذیری مقررات، تضاد بین آیین‌نامه‌های اجرایی با روح قانون، تنظیم و صدور بخشنامه‌های پی‌درپی و ایجاد تکالیف سخت و غیرمعقول برای پرداخت‌کنندگان مالیات، قضاوت در تشخیص مالیات توسط مأموران مالیاتی را امری انکارناپذیر نموده است. قضاوت‌هایی که می‌تواند همراه با اشتباه یا جانبداری، موجبات تضییع حقوق مردم یا دولت را فراهم آورد. تعدد و تکثر قوانین بخشنامه‌ها را از دو زاویه می‌توان نقد کرد، یکی تعدد و تکثر بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مالیاتی است که بروز بودن حسابرسان مالیاتی را با مشکل مواجهه کرده است، دیگری مغایرت بین دستورالعمل‌ها و قوانین سالیانه و مقطعی با قوانین پایه و ثابت است که خبرگان تأکید داشتند کلیه مباحث و قوانین و دستورالعمل‌ها تحت

قانون تنقیح قوانین مالیاتی کشور جمع‌آوری، سامان‌دهی و ساده‌سازی شود و از موازی کاری نهادهای قانون‌گذار مختلف در امر مالیات اجتناب و همه قوانین و دستورالعمل‌های مالیاتی یک کاسه گردد.

از دیگر شرایط علی، مواردی مانند اثرگذاری تجربه پیشین حساب‌برسان، حسابرسی گروهی، آموزش، تحصیلات حسابرس، تخصص حسابرس، استانداردهای حسابداری، فشار زمان و تراکم کار حسابرسی، نفوذناپذیری حسابرس، ویژگی‌های شخصی، دانش و عدم آگاهی حساب‌برسان می‌باشد. اگر سازمان امور مالیاتی دنبال این باشد که حساب‌برسان مالیاتی قضاوت‌های حرفه‌ای مطلوبی داشته باشند باید سعی نماید از کارکنان متخصص، باتجربه و دارای سوابق کاری درخشان در بخش‌های مختلف حسابرسی مالیاتی بیشتر استفاده نماید، تشکیل گروه‌های رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی و جایگزینی آن‌ها با رسیدگی فردی صورت پذیرد، با توجه به آموزش‌هایی که به صورت دوره‌ای و مستمر برگزار می‌کند سطح تسلط به قوانین مالیاتی و تسلط به بخشنامه‌های صادره را در بین کارکنان خود افزایش دهد. یکی از چالش‌های مهم پیش روی سیاست‌گذاران مالیاتی، تغییرات مستمر استانداردهای حسابداری و قواعد مالی است. حجم این تغییرات به ناگاه بسیار زیاد بوده و همراه شدن مأموران مالیاتی، حسابداران و حساب‌برسان با این تغییرات گاهی سخت و دشوار خواهد بود.

سازمان امور مالیاتی پرهیز از شتاب‌زدگی و نداشتن عجله در قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌ها را سرلوحه کار خود قرار دهد و زمان کافی جهت انجام حسابرسی در اختیار حساب‌برسان مالیاتی قرار بگیرد. برای دستیابی به قضاوت‌های درست، شخص حساب‌برسان مالیاتی نیز باید دارای استقلال کافی باشند، همچنین حساب‌برسان مالیاتی بایستی از حب و بغض، تعصب‌گرایی، قوم‌گرایی و رابطه‌بازی در رسیدگی‌ها و حسابرسی‌ها دوری نمایند. یکی دیگر از مواردی که بر موفقیت حسابرسی مالیاتی تأثیرگذار است دانش حسابرسی مالیاتی می‌باشد، برای اینکه دانش حسابرسی مالیاتی در سازمان مالیاتی کشور افزایش یابد می‌بایست کلاس‌های آموزشی داخل و خارج سازمان مالیاتی برگزار شوند، سازمان امور مالیاتی با مؤسسات حسابرسی همکاری نماید، حساب‌برسان مالیاتی باید دارای تحصیلات آکادمیک و تحصیلات دانشگاهی مرتبط علی‌الخصوص در زمینه مالی و حسابداری باشند.

شرایط بستر: به منطقه خاص یا زمینه متغیرها اشاره دارد، مجموعه شرایطی است که بر راهبردها اثرگذار است. مأموران مالیاتی هدف واحدی از رسیدگی‌های خود ندارند و رفتارهای

متنوعی جهت دنبال کردن منافع شخصی بسته به موقعیت بروز می‌دهند. برخی حرکت در مسیر ارزش‌های شخصی همچون ارتقای و پاداش، و برخی از موقعیت شغلی خود سوءاستفاده نموده و احتمال اخذ رشوه و کم‌نویسی مالیات نیز وجود دارد، و برخی از حساب‌برسان نسبت به جایگاه خود سوءبرداشت داشته و بیش‌نویسی مالیات جهت ارتقا را سرلوحه کار خود قرار می‌دهند و به این وسیله ضعف‌های خود را پنهان و به امید اینکه در مراجع بعدی این بیش‌نویسی تا تعدیل خواهد شد اقدام به قضاوت می‌کنند، که می‌بایست تقدم منافع جمعی، گروهی و سازمانی بر منافع فردی و شخصی داشته باشند.

مراجع بالاتر همچون دولت، قوه قضاییه، مجلس و سایر نهادهای مشابه در ریل‌گذاری‌های مالیاتی از حساب‌برسان مالیاتی حمایت لازمه را به عمل آورند، و سعی نمایند بین تمامی نهادها و سازمان‌های فعال در کشور، پایگاه داده ایجاد نمایند تا اطلاعات لازم و کافی در اختیار حساب‌برسان مالیاتی قرار بگیرد و از صحت اطلاعات دریافتی اطمینان حاصل نمایند. تصمیم‌گیران کلان اقتصادی کشور برای دریافت اطلاعات از منابع اطلاعاتی قوی و بهره‌گیری از سیستم‌های مالیاتی هوشمند اقدامات لازم را صورت داده تا شاهد حساب‌رسی‌های باکیفیت باشیم. حساب‌برسان مالیاتی باید دلسوز وضعیت بودجه‌ای، وضعیت تورمی کشور باشد و حرفه خود را یک شغل مقدسی قلمداد و با افزایش دانش خود و بالا بردن سطح قضاوت‌های حرفه‌ای در راستای وصول مالیات در جهت عدالت مالیاتی اقدام کند.

یکی از مباحثی که مورد تأکید خبرگان بود بحث ناکارآمدی طرح جامع مالیاتی و دست و پاگیر بودن سامانه سنیم است، که منجر به نارضایتی مؤدیان و همکاران مالیاتی شده است و به این نکته اشاره داشتند که سامانه‌های متعددی در سازمان امور مالیاتی وجود دارد و در بحث نرم‌افزار و فناوری عملکرد نامناسبی داشته است، و ابراز امیدواری کردند با اجرایی شدن سامانه مؤدیان و شفافیت داده‌ها و اطلاعات، مسیر ناکارآمد طرح جامع مالیاتی تکرار نشود. شرایط مداخله‌گر: به شرایطی اطلاق می‌شود که انجام راهبردها را یا با محدودیت روبه‌رو کرده یا تسهیل می‌کند.

یکی از عواملی که اکثریت خبرگان بر تأثیرگذاری آن تأکید داشتند عوامل انگیزشی بود، هر اندازه سازمان امور مالیاتی در مسیر بهبود معیشت همکاران مالیاتی اقدام مؤثری انجام بدهد غیرمستقیم منجر به بالا رفتن سطح قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان خواهد شد، حساب‌برسان اگر از لحاظ ذهنی آزاد باشد می‌تواند مطالعه داشته و آگاهی خود را نسبت به قوانین بروز نماید، و

زمان بیشتری را به بررسی پرونده‌های مالیاتی اختصاص می‌دهد، ولی اگر وضعیت معیشتی حسابرسان مناسب نباشد و بخش عمده‌ای از ذهن حسابرس مالیاتی را مسائل مادی تشکیل بدهد این در نهایت منجر به این می‌شود که از لحاظ سواد مالیاتی و دانش به‌روز نباشد، همچنین برای تشخیص پرونده مالیاتی وقت کمتری را صرف کند. لازمه حسابرسی مالیاتی داشتن ابتکار، خلاقیت، نوآوری، پویایی و شادابی درحین انجام وظایف توسط حسابرسان مالیاتی، داشتن حس وفاداری و تعلق نسبت به سازمان می‌باشد، ضرورت دارد دغدغه‌ها و نیازهای کاری حسابرسان مالیاتی شنیده شود، حقوق و مزایای مناسب جهت جلوگیری از لغزش حسابرس مالیاتی اختصاص و امکان پیشرفت و ارتقای صحیح حسابرسان مالیاتی فراهم گردد. محیط مذهبی و اعتقادی نیز از جمله موارد اثرگذار بر راهبردها شناسایی شده است. میزان همسویی اعتقادات جامعه و ویژگی‌های محیط اجتماعی با راهبردها در میزان موفقیت یا شکست راهبردها اثرگذار است.

جنسیت حسابرسان مالیاتی از دیگر شرایط مداخله‌گر عنوان شده توسط خبرگان بود، آن‌ها مواردی همچون ریسک‌پذیری بیشتر مردان و ریسک‌گریزی زنان اشاره داشتند، از آنجایی که زنان ریسک‌گریزترند انتظار می‌رود که آستانه اهمیت کمتری را بپذیرند و نسبت به حسابرسان مرد نمونه بزرگ‌تری را انتخاب کنند و این موضوع منجر به کشف و گزارش موارد بیشتری از فعالیت‌های مؤدیان گردد. ادبیات پژوهشی در ایران نشان می‌دهد که در مردان، بین‌گرایی به مردانگی با مؤلفه‌های مهارت حل مسأله، همبستگی مثبت و معنی‌دار وجود دارد. در زنان، بین‌گرایی به زنانگی با تولید راه‌حل، تصمیم‌گیری، انجام و تأکید بر راه‌حل، همبستگی مثبت و معنی‌دار وجود دارد.

در گام بعد، نظارت و پاسخگویی اثربخش به‌عنوان مؤلفه دیگر مداخله‌گر بیان می‌شود. به عبارت دیگر، پس از اصلاح ساختارها و تدوین استانداردهای رسیدگی و شاخص‌های کیفیت، یک سیستم نظارتی و کنترلی باید استقرار یابد. باید مأموران مالیاتی را در قبال تصمیماتشان پاسخگو نمود، چرا که پاسخگویی از ابزارهای کنترل و نظارت بر قدرت و مقابله با سوءاستفاده از قدرت است.

برای دستیابی به یک قضاوت با کیفیت در رسیدگی‌های مالیاتی باید هرگونه ضعف ساختاری اعم از قوانین و مقررات مالیاتی، ساختارهای اداری و سازمانی و نظام ارتقای و پاداش‌دهی اصلاح شود. نمی‌توان در چارچوب قوانین و مقررات فعلی که بسیاری از مواد آن مبهم و

تفسیر پذیر است. به یک قضاوت حرفه‌ای دست یافت. ساختارهای سازمانی و اداری غلط و مبانی اشتباه ارتقای و پاداش‌دهی نیز از جمله موانع اصلی شایسته‌سالاری در نظام مالیاتی بیان شده است.

راهبردها: فعالیت‌های پیامدمحور یا نتیجه محوری هستند که باید در رابطه با پدیده مورد بررسی و در بستر مورد بررسی و باوجود شرایط مداخله‌گر، انجام شود. پذیرش راهبردها بدین معناست که، سیاست‌گذاران مالیاتی باید بپذیرند قوانین، روش‌های رسیدگی و گزارشگری فعلی مالیاتی نیاز به اصلاح و بازنگری دارد. الگوهای نوین رسیدگی مالیاتی، باید در راستای بهبود رسیدگی‌ها، برنامه‌ریزی شود. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است مقررات منصفانه و عادلانه مالیاتی مستلزم نظارت و رسیدگی کارگروه‌های متخصص مالیاتی است. داشتن دانش و تخصص کافی از ملزومات اعضای کارگروه بوده و این کارگروه علاوه بر نظارت وظیفه ارشاد و آموزش حسابرسان مالیاتی را نیز بر عهده بگیرند، خبرگان تأکید داشتند نظارت آن‌ها بایستی قبل از صدور برگ ارزیابی باشد.

یکی از اساسی‌ترین الزامات هر سازمانی، دسترسی به اطلاعات جامع و به‌موقع است. این مهم در نظام مالیاتی اهمیتی دوچندان می‌یابد چرا که مبنای قضاوت و تصمیم‌گیری چیزی جز اطلاعات مؤدیان نمی‌باشد. سیستم‌های اطلاعاتی با هدف تهیه اطلاعات مورد نیاز، پشتیبانی لازم را جهت اخذ تصمیمات و قضاوت‌های صحیح آن‌ها فراهم می‌آورد. یکی از عوامل مهم و تأثیرگذار بر اعمال قضاوت‌های صحیح طبق نظر خبرگان شناخت کسب‌وکارهای مختلف توسط حسابرسان مالیاتی است که در حال حاضر با توجه به نبود آگاهی حسابرس بر شرایط کسب‌وکارهای مختلف و عدم حضور در محل مؤدی، فضای کسب‌وکار برای حسابرسان ناشناخته و مبهم بوده و نمی‌توانند قضاوت مؤثری داشته باشند، لذا به دلیل نبود دستورالعمل‌های رسیدگی به کسب‌وکارهای مختلف می‌بایست شرایطی توسط سازمان امور مالیاتی فراهم گردد که حسابرسان آموزش‌های لازم در ارتباط با پیچیدگی‌های کسب‌وکارهای متنوع را دیده و مهارت لازم جهت تصمیم‌گیری در شرایط مختلف را یاد بگیرند. خبرگان تأکید داشتند که حسابرسان در دانشگاه‌های معتبر یا با ایجاد دانشکده‌های تخصصی برای امر تربیت حسابرسان مالیاتی آموزش‌های لازم را به صورت عملی و کاربردی کسب کنند و در این زمینه جامعه علمی با جامعه عملی در تدوین و تبیین مقررات مالیاتی مشارکت داشته باشند. به علت پویایی موارد جدید و نبود راهکار برای اتخاذ تصمیم پس از اصلاح ساختار، باید استانداردهای رسیدگی

مالیاتی مؤثر تدوین شود و بهبود یابد. نبود استانداردهای مناسب و مدون، زمینه‌ساز قضاوت‌های مبتنی بر برداشت‌های شخصی است. علاوه بر آن، باید شاخص‌هایی برای تعیین سنجش کیفیت گزارش‌های مالیاتی مأموران تدوین شود تا آن‌ها از کیفیت کار خود مطلع شده، بازخورد قضاوت خود را ببینند و در جهت رفع ضعف‌های آن گام بردارند.

مدل‌های گزارشگری حسابرسی مالیاتی آن‌چنان بااهمیت است که می‌بایست در تدوین استانداردهای حسابرسی به طور خاص مورد لحاظ قرار گیرد. از سویی دیگر، تدوین چارچوبی برای قضاوت‌های حرفه‌ای مالیاتی نقش بسزایی در استانداردسازی حسابرسی مالیاتی دارد. با این حال، چنانچه اقداماتی در جهت تحول مالیاتی پیش رو باشد، این تحولات می‌بایست در راستای ساده‌سازی مقررات و افزایش دانش حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی باشد تا شواهد کافی نمایان شود که در موارد مشابه قضاوت‌های یکسانی از مأمورین مالیاتی بروز کند و مؤدیان اطمینان یابند که حسابرسان مالیاتی عادلانه و در چارچوب مقررات به حساب‌های آن‌ها رسیدگی خواهند کرد. پیامدها: نتایج اجرای راهبردها هستند. سازمان امور مالیاتی بعد از پیاده‌سازی راهبردها و جهت افزایش اعتبار حسابرسی‌ها بایستی اهمیت کیفیت قضاوت‌های حسابرسان را برای حسابرسان روشن کند و تمامی ابزارهای لازم در این زمینه را کارسازی نماید. هر اندازه کیفیت قضاوت‌ها بالاتر باشد فرهنگ تمکین مؤدیان نیز افزایش خواهد یافت و مؤدی کمتر به فکر فرار مالیاتی خواهد بود، چون به این نتیجه خواهند رسید که حسابرسان مالیاتی سیستم‌های مالیاتی و داده‌های لازم را در اختیار داشته و همچنین از دانش و تخصص کافی برای شناسایی درآمدهای مؤدیان و بررسی اسناد مالی آن‌ها برخوردار هستند. پس از اصلاح ساختارها، تدوین استانداردها، و استقرار سیستم‌های نظارتی و کنترلی، دیگر شاهد قضاوت‌های سلیقه‌ای نخواهیم بود و حسابرسی‌های با کیفیتی را شاهد خواهیم بود و باید در مسیر عدالت مالیاتی حرکت کرد. منظور از عدالت مالیاتی حفظ منافع دولت و مؤدیان، به گونه‌ای است که حقوق هیچ‌یک ضایع نشود. لازمه دستیابی به عدالت مالیاتی تفهیم حسابرسان مالیاتی نسبت به این مهم، و انجام قضاوت‌ها در راستای دستیابی به آن است.

با به کارگیری قضاوت‌های حرفه‌ای مطلوب و درست می‌توان انتظار داشت اختلافات مالیاتی به حداقل ممکن کاهش یابد و رضایت‌مندی مؤدیان و همکاران حاصل گردد سبب می‌شود که دولت نیز به درآمدهای کم‌هزینه، پایدار و به موقع دست یابد.

## تعارض منافع

تعارض منافع وجود ندارد.

## سپاسگزاری

از تمام افرادی که نویسندگان را برای انجام هرچه بهتر این پژوهش، یاری رساندند، به‌ویژه کارکنان منتخب سازمان امور مالیاتی کشور، داوران و عوامل اجرایی محترم فصلنامه پژوهشنامه مالیات، تقدیر و تشکر داریم.

## ORCID

Azad Azimi 

<https://orcid.org/>

Farzin Rezaei\* 

<https://orcid.org/>

Mohammadamin Zakizadeh 

<https://orcid.org/>

## منابع

۱. ابیضی، عیسی، محمدزاده سالطه، حیدر، اقدم مزرعه، یعقوب، و نونهال نهر، علی اکبر. (۱۴۰۰). تدوین الگوی جامع کیفیت حسابرسی مالیاتی در ایران با استفاده از رویکرد زمینه بنیان. دانش حسابرسی، ۳۱(۸۳)، ۱۰۵-۱۳۱.
۲. امین، وحید، حیدری، کرامت‌اله، و شعبان‌پور اومالی، مجتبی. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی. اولین همایش بین‌المللی چالش‌ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری، ساری.
۳. بهرامی کهبیش نژاد، نادر. (۱۳۹۴). عوامل مؤثر بر بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی (پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهر قدس، ایران).
۴. تهرانی، رضا، عباسیان، عزت‌اله و آخوندی، احمد. (۱۳۹۷). طراحی مدلی برای پیش‌بینی خوش‌حسابی مؤدیان بزرگ مالیاتی. پژوهشنامه مالیات، ۳۸(۸۶)، ۱۱-۲۹.
۵. حسین‌آبادی، جلال‌الدین، و زمانی مزده، مهدی. (۱۳۹۳). بررسی موانع اجرای حسابرسی مالیاتی در ایران (موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم). دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳(۱۱)، ۵۵-۶۶.
۶. سلمانی، چنگیز، جبارزاده کنگرلویی، سعید، بحری تراح، جمال، و پاک‌مرام، اصغر. (۱۳۹۹). مدلی برای پیش‌بینی قضاوت حرف‌های حسابرسان. تحقیقات حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۸)، ۱۷۹-۲۰۱.
۷. طاهری، محمد، جهانگیرنیا، حسین، خان محمدی، محمدحامد و غلامی جمکرانی، رضا. (۱۳۹۹). تدوین مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳۴(۹)، ۲۷۷-۲۹۸.
۸. وطن‌پرست، محمدرضا، ابراهیمی، محسن، رضایی، فرزین و محمدی نوده، فاضل. (۱۴۰۰). عوامل اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی در قضاوت‌های حرفه‌ای. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸(۲)، ۱۸۱-۲۰۵.
۹. وطن‌پرست، محمدرضا، ابراهیمی، محسن، و رضائی، فرزین. (۱۴۰۰). طراحی الگوی سوگیری مأموران و حسابرسان مالیاتی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۹)، ۳۹.

**استناد به این مقاله:** عظیمی، آزاد، رضایی، فرزین و زکی‌زاده، محمد امین. (۱۴۰۳). ارائه الگوی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی با استفاده از رویکرد نظریه‌پردازی زمینه بنیان. پژوهشنامه مالیات، ۳۲(۶۳)، ۲۲۱-۲۵۸.



Name of Journal is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

## References

1. Abizi, I., Mohammadzadeh, S. H., Aghdam Yaqoub, F., & Nonhal Nahar, A. A. (2021). Compilation of a Comprehensive Model of Tax Audit Quality in Iran Using the Foundational Approach. *Audit Knowledge*, 21(83), 105-131.
2. Al-Ajmi, J. (2009). Audit firm, corporate governance, and audit quality: Evidence from Bahrain. *Advances in Accounting*, 25(1), 64-74.
3. Belay, M. (2017). *Challenges of tax audit administration in Addis Ababa: Evidence from small tax payer branches* (Doctoral dissertation, St. Mary's University, England).
4. Chalu, H., & Mzee, H. (2018). Determinants of tax audit effectiveness in Tanzania. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 35-63.
5. Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., & Shevlin, T. (2010). Are family firms more tax aggressive than non-family firms? *Journal of Financial Economics*, 95(1), 41-61.
6. Christiansen, T. G. (2024). Dynamic effects of tax audits and the role of intentions. *Journal of Public Economics*, 234, 105121.
7. Creswell, J. W. (2015). *Educational Research: Planning, Conducting, and Evaluating Quantitative and Qualitative Research*. New Jersey: Pearson.
8. Creswell, J. W., & Miller, D. L. (2000). Determining validity in qualitative inquiry. *Theory into Practice*, 39(3), 124-130.
9. da Silva, F. P., Guerreiro, R., & Flores, E. (2019). Voluntary versus enforced tax compliance: the slippery slope framework in the Brazilian context. *International Review of Economics*, 66, 147-180.
10. Ebrill, L. P., Keen, M., & Victoria, P. (2010). *The Modern VAT*. Washington, DC: International Monetary Fund.
11. Johnson, R. B., & Christensen, L. B. (2024). *Educational Research: Quantitative, Qualitative, and Mixed Approaches*. Washington, DC: Sage Publications.
12. Kelawole, A. D., & Owolabi, O. A. (2021). Tax Audit and Taxpayers' Compliance in South West Nigeria. *Psychology and Education Journal*, 58(2), 10246-10254.
13. Kvale, S. (1996). *Interviews: An Introduction to Qualitative Research Interviewing*. Thousand Oaks: Sage Publications.
14. Mansour, I., & Kalib, M. (2019). The Impact of Using Analytical Procedures on Reducing the Cost of Tax Audit; The Jordanian Income and Sales Tax Department. *International Business Research*, 12(2), 52-65.
15. Nuryaman, T. (2013). The Influence of Corporate Governance Practice on The Company's Financial Performance. *Journal of Global Business and Economics*, 5, 2180-3625.
16. Shkurti, R., Myftaraj, E., & Gjika, E. (2021). Use of Financial Ratios in Selecting Entities for Tax Audit Purposes—An Empirical Study in Albania. *WSEAS Transactions on Environment and Development*, 17, 297-313.
17. Strauss, A., & Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research* (15). Newbury Park, CA: sage.