



Investigating the Factors Affecting the Bias of Tax Auditors in Professional Judgments

Mohsaen Ebrahimi 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. E-mail: ebrahimimofrad@yahoo.com

Mohammadreza Vatanparast 

*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. E-mail: vatanparast@alumni.ut.ac.ir

Farzin Rezaei 

Associate Prof., Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. E-mail: farzin.rezaei@qiau.ac.ir

Fazel Mohammadi Nodeh 

Assistant Prof., Department of Management, Lahijan Branch, Islamic Azad University, Lahijan, Iran. E-mail: mnfazel@liau.ac.ir

Abstract

Objective: In this regard, the purpose of this study is to identify, rank and weight the factors affecting the bias of tax auditors or compliance auditors.

Methods: The present research is an applied one in terms of purpose and its nature is exploratory. In the qualitative section, by reviewing the theoretical foundations and conducting semi-structured interviews with 17 members of the Supreme Tax Council, affecting components the bias of tax officials was identified. The statistical population of the study is the members of the Supreme Tax Council. After gathering the effective components, in order to rank and weight them, a questionnaire based on fuzzy technique and hierarchical analysis was designed and distributed among experts. After collecting information, the components were ranked using fuzzy technique and their weight was determined based on Analytical Hierarchy process in Expert Choice 11 software.

Results: Based on the research findings, 15 components were identified as the main affecting factors on bias of tax officials, which are: the concept of bias,

philosophy and mission of taxation, different motives, acceptance of biased tax, inconsistency of goals, borderless judgment, Conflicting rather than interactive perspectives, shortcomings of tax investigation, behavioral controls, bigotry, lack of knowledge, understanding of the concept of tax justice, avoidance and context, personal characteristics and structure. Among these, the results of fuzzy TOPSIS and Analytical Hierarchy process techniques showed that lack of knowledge of the philosophy and mission of taxation, acceptance of biased taxation and lack of proper understanding of the concept of bias are the most important factors.

Conclusion: The research findings indicate that tax laws and regulations alone cannot meet the goals of legislators. Fair and equitable tax regulations require the supervision and care of professional executives, and without considering these issues, the mission of taxation and taxation will not be achieved

Keywords: Tax Officers Bias, Fuzzy TOPSIS, Analytical Hierarchy Process

Citation: Ebrahimi, Mohsaen; Vatanparast, Mohammadreza; Rezaei, Farzin and Mohammadi Nodeh, Fazel (2021). Investigating the Factors Affecting the Bias of Tax Auditors in Professional Judgments. *Accounting and Auditing Review*, 28(2), 181-205. <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2021.316569.1008492> (*in Persian*)

Accounting and Auditing Review, 2021, Vol. 28, No.2, pp. 181-205

DOI: 10.22059/ACCTGREV.2021.316569.1008492

Received: December 07, 2020; Accepted: March 12, 2021

Article Type: Research-based

© Faculty of Management, University of Tehran



عوامل اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی در قضاوت‌های حرفه‌ای

محسن ابراهیمی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. رایانامه: ebrahimimofrad@yahoo.com

محمدرضا وطن پرست

* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. رایانامه: vatanparast@alumni.ut.ac.ir

فرزین رضایی

دانشیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. رایانامه: farzin.rezaei@qiau.ac.ir

فاضل محمدی نوده

استادیار، گروه مدیریت، دانشکده علوم انسانی، واحد لاهیجان، دانشگاه آزاد اسلامی، لاهیجان، ایران. رایانامه: mnfazel@liau.ac.ir

چکیده

هدف: این پژوهش با هدف شناسایی عوامل مؤثر بر سوگیری حسابرسان مالیاتی یا همان حسابرسان رعایت و رتبه‌بندی و وزن‌دهی به این عوامل اجرا شده است.

روش: پژوهش حاضر از بُعد هدف، کاربردی و ماهیت آن اکتشافی است که با روش آمیخته (کیفی و کمی) به اجرا درآمده است. در بخش کیفی با مرور مبانی نظری و انجام مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۷ نفر از اعضای شورای عالی مالیاتی، مؤلفه‌های اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی شناسایی شد. جامعه آماری پژوهش، اعضای شورای عالی مالیاتی بودند. پس از احصای مؤلفه‌های اثرگذار، به منظور رتبه‌بندی و وزن‌دهی به آنها، پرسش‌نامه‌ای بر مبنای تکنیک فازی و تحلیل سلسله‌مراتبی طراحی و در اختیار خبرگان قرار گرفت. پس از جمع‌آوری اطلاعات، با استفاده از تکنیک فازی، مؤلفه‌ها رتبه‌بندی شدند و بر مبنای تحلیل سلسله‌مراتبی، وزن هر یک در نسخه ۱۱ نرم‌افزار Expert Choice تعیین شد.

یافته‌ها: بر مبنای یافته‌های پژوهش، ۱۵ مؤلفه به‌عنوان عوامل اصلی اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی شناسایی شد که عبارتند از: مفهوم سوگیری، فلسفه و رسالت مالیات، انگیزه‌های متفاوت رسیدگی، پذیرش مالیات سوگیرانه، ناهم‌سویی اهداف، قضاوت بدون مرز، دیدگاه اختلافی به‌جای دیدگاه تعاملی، کاستی‌های رسیدگی مالیاتی، کنترل‌های رفتاری، تعصب، فقر دانش، درک مفهوم عدالت مالیاتی، مسئولیت‌گریزی و بستر آن، ویژگی‌های شخصی و ساختار. در این بین، نتایج تاپسیس فازی و تحلیل سلسله‌مراتبی نشان داد که ناآگاهی از فلسفه و رسالت مالیات، پذیرش مالیات سوگیرانه و درک نادرست از مفهوم سوگیری، بیشترین ضریب اهمیت را دارند.

نتیجه‌گیری: یافته‌های پژوهش 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 و بدون مذاقه در خصوص این موضوعات، رسالت مالیات و مالیات‌ستانی محقق نخواهد شد.

کلیدواژه‌ها: سوگیری حسابرسان مالیاتی، تاپسیس فازی، تحلیل سلسله‌مراتبی

استناد: ابراهیمی، محسن؛ وطن پرست، محمدرضا؛ رضایی، فرزین و محمدی نوده، فاضل (۱۴۰۰). عوامل اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی در قضاوت‌های حرفه‌ای. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۲)، ۱۸۱-۲۰۵.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۰، دوره ۲۸، شماره ۲، صص. ۱۸۱-۲۰۵

DOI: 10.22059/ACCTGREV.2021.316569.1008492

دریافت: ۱۳۹۹/۰۹/۱۷، پذیرش: ۱۳۹۹/۱۲/۲۲

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

مقدمه

یکی از مباحث پیچیده در حوزه گزارشگری مالی و مالیاتی، این است که اصولاً سود حسابداری (به‌عنوان مبنای تعیین مالیات) گزارش شده، در صورت حساب سود و زیان شرکت‌ها با سود مشمول مالیات مطابق با قوانین مالیاتی متفاوت است. این تفاوت، از دیدگاه متفاوت تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی نشئت می‌گیرد. وجود دیدگاه‌ها و قوانین و مقررات متفاوت، قضاوت در خصوص تهیه گزارش‌های مالی و مالیاتی را به امری اجتناب‌ناپذیر تبدیل کرده است؛ قضاوت‌هایی که مصون ماندن آنها از سوگیری، بسیار دشوار است. قضاوت و تصمیم فرد، تمام موضوعاتی را که حسابرسان مستقل، حسابداران رسمی و حسابرسان مالیاتی مطرح کرده‌اند، تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. شواهد مبتنی بر تحقیقات صورت‌گرفته، مؤید این است که انجام قضاوت‌ها و اتخاذ تصمیم‌ها در حوزه مالی و حسابداری، بالاترین کیفیت را نداشته‌اند و قضاوت و تصمیم‌گیری‌ای که بالاترین کیفیت را نداشته نباشد، برای شرکت یا مؤسسه مربوطه، شخص ثالث استفاده‌کننده از قضاوت و به‌طور کلی، برای کل سیستم اقتصادی و جامعه، نتیجه‌های سهمگینی به‌بار می‌آورد (بونر، ۲۰۰۸). برای مثال، شرکت سهامی‌ای را در نظر بگیرید که بر اساس استانداردهای حسابداری، به محاسبه سود خود اقدام می‌کند و پس از تعیین درآمد مشمول مالیات و برگشت هزینه‌های غیرقابل قبول بر اساس برداشت خود از قانون، ۲۵ درصد آن را به‌عنوان مالیات بر عملکرد کسر کرده و با فرض وجود سود، مابقی را بین سهام‌داران تقسیم می‌کند. ۱۶ ماه پس از پایان سال مالی، حسابرسان مالیاتی به حسابرسی شرکت مذکور اقدام می‌کنند و ممکن است بسیاری از هزینه‌های این شرکت را بر اساس تفسیر خود از مواد قوانین مالیاتی، غیرقابل قبول تلقی کنند. حال شرکت با هزینه مالیاتی‌ای فراتر از آنچه متصور شده بود روبه‌رو می‌شود و مستقیم سودی را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد که بین سهام‌داران توزیع شده است. در چنین موقعیتی، تصمیم‌گیری در مجامع سهام‌داران و تصمیم‌گیری برای سود بعد از مالیات، بسیار دشوار است.

در قانون مالیات‌های مستقیم، وظیفه محاسبه و تعیین و پرداخت مالیات در تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی، بر عهده ارائه‌کنندگان صورت‌های مالی است. بر اساس همین قانون، بررسی صورت‌های مالی شرکت‌ها یا فعالان اقتصادی، به‌دلیل تعیین و تأیید مبانی محاسبه مالیات آنها، بر عهده حسابرسان مالیاتی یا همان حسابرسان رعایت است؛ اما، معمولاً مالیات ابرازی مؤدی با مالیات تشخیص داده‌شده حسابرسان مالیاتی اختلاف دارد. پژوهش‌های بسیاری (از جمله شیبانی، خدای پور و پورحیدری، ۱۳۹۷؛ خادم‌علیزاده، حنجری، امینی و رسائیان، ۱۳۹۴ و عرب صالحی و هاشمی، ۱۳۹۴) دلایل این اختلاف و موضوع اجتناب و فرار مالیاتی (یا به تعبیری همان عدم همکاری) را بررسی کرده‌اند که هر یک بر جنبه‌هایی از آن متمرکز بوده‌اند. از نتایج این پژوهش‌ها چنین برمی‌آید که در جامعه ایران، فرهنگ پرداخت دواطلبانه مالیات پایین است و بر اساس شاخص‌های معینی، بین حسابرسان تشخیص و مؤدیان مالیاتی اعتماد متقابل وجود ندارد. اما سؤال اینجاست که آیا علت این امتناع از همکاری فقط مؤدیان هستند؟ تجربه و مبانی موجود نشان می‌دهد که حسابرسان مالیاتی نیز، هنگام بررسی صورت‌های مالی شرکت‌ها، در قضاوت‌های حرفه‌ای خود در معرض سوگیری قرار دارند. سوگیری در قضاوت‌های حسابرسان مالیاتی، آثار منفی زیادی را برای سازمان امور مالیاتی و همچنین شرکت‌ها

به‌دنبال دارد. به بیان دیگر، ضعف قوانین و مقررات شفاف و روان، به اعمال سلیقه‌های شخصی در عرصه تشخیص و وصول مالیات منجر می‌شود و زمینه تضییع حقوق مردم و دولت را فراهم می‌کند (باباجانی و مرادوند، ۱۳۸۷)؛ به‌طوری که اگر وجود این سوگیری‌ها، به پرداخت مالیات کمتر از واقع مؤدی منجر شود، وصول درآمدهای مالیاتی سازمان و به بیانی دولت، بر اساس واقعیت و عدالت صورت نمی‌گیرد که این مهم، رسالت سازمان را به چالش می‌کشد. ضمن آنکه این سوگیری، سبب بی‌اطمینانی مدیران مالیاتی به مأموران و روش‌های وصول مالیات خواهد شد که این نیز برنامه‌ریزی‌های سازمان را با چالش مواجه می‌کند. پُر واضح است که در کنار زبان‌های این پدیده منفی بر سازمان، سوگیری در قضاوت‌های حسابرسان مالیاتی، بر شرکت‌های تحت بررسی تأثیر منفی زیادی دارد. در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی، عوامل متعدد و متنوعی بر سوگیری آنها اثر می‌گذارد و با وجود اهمیت این مسئله، پژوهشی تاکنون نحوه اجرای قوانین و مقررات توسط آنها را بررسی نکرده است. آسیب‌شناسی این حوزه، به حل بسیاری از مسائل، از جمله جلب اعتماد مؤدیان، کاهش دعاوی مالیاتی، کاهش اجتناب‌های مالیاتی، برقراری عدالت و... کمک شایانی می‌کند، از این رو، در پژوهش حاضر تلاش شده است که عوامل اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی شناسایی شده و بر مبنای نظر خبرگان میزان اثرگذاری هر یک تعیین شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

واژه «قضاوت»، شکل‌دادن به دیدگاه موجود برای یک شیء، رویداد یا پدیده معنا شده است. «قضاوت حرفه‌ای» در حوزه حسابداری و حسابرسی این گونه تعریف شده است: به‌کارگیری دانش و تجربه مرتبط با مفاد مندرج در استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای، برای انتخاب یک گزینه از بین چند گزینه (سعیدی گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶). در استانداردهای حسابداری ایران، از قضاوت حرفه‌ای تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی، برای به‌کارگیری الزامات مندرج در استاندارد استفاده شده است. در بند ۱۲ مقدمه استانداردهای حسابرسی ایران، به‌صراحت بیان شده است که ماهیت استانداردها به گونه‌ای است که حسابرس را ملزم می‌کند، هنگام به‌کارگیری استانداردها، قضاوت حرفه‌ای خود را اعمال کند؛ قضاوتی که مستند و دفاعی باشد. در حوزه‌های مالیاتی نیز، حسابرسان مالیاتی یا همان حسابرسان رعایت، باید در جوی آکنده از عدم اطمینان، به قضاوت اقدام کنند. فراتر اینکه، این قضاوت‌ها باید به شکلی قطعی یا بر حسب مبلغی مشخص بیان شوند. حسابرسان 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. حسابرس مالیاتی، بر اساس باورهای خود درباره شناسایی‌نشدن درآمد یا بیش‌نمایی گزارش‌های مالی مؤدی قضاوت کند و پس از آن، درباره نوع گزارش مالیات تشخیصی (منافع حاصل از تشخیص یا پیگردهای بعدی آن) تصمیم بگیرد.

تئوری تصمیم‌انفرادی، به تصمیم‌گیری افراد در شرایط عدم اطمینان می‌پردازد. برخلاف شرایط ایده‌آل، در شرایط عدم اطمینان احتمال‌ها عینی نیستند. بر همین مبنای تئوری تصمیم‌گیری انفرادی، رویکرد روش‌مندی را مشخص می‌کند که به موجب آن، هر فرد می‌تواند با انتخاب از میان مجموعه حالت‌های ممکن، بهترین تصمیم را بگیرد. در تئوری

تصمیم، فرد منطقی به کسی اطلاق می‌شود که در تصمیم‌گیری، گزینه‌ای را انتخاب می‌کند که بیشترین مطلوبیت مورد انتظار را داشته باشد. تئوری تصمیم، مدلی از تصمیم‌گیری منطقی است؛ اما گفتن اینکه آیا افراد واقعاً به این شیوه تصمیم‌گیری می‌کنند یا خیر، دشوار است (مهرانی، کرمی و سیدحسینی، ۱۳۹۹).

بیشترین تمرکز مالی رفتاری، به فرض رفتار عقلایی سرمایه‌گذاران و بنیان‌های تئوری تصمیم انفرادی و سرمایه‌گذار منطقی معطوف است. در اصطلاح، به رفتارهای غیرعقلایی سرمایه‌گذاران در اقتصاد رفتاری، سویه‌های رفتاری گفته می‌شود. برای مثال، توجه محدود افراد را می‌توان نوعی سویه رفتاری در نظر گرفت، به این مفهوم که آنها توانایی و زمان لازم برای پردازش تمام اطلاعات موجود را ندارند (به این مفهوم، نظریه تکیه‌گاه نیز گفته می‌شود). از سوی دیگر، تئوری‌های روان‌شناسی و شواهد موجود نشان می‌دهد که افراد در مواقعی، به اطلاعاتی که خودشان درک کرده‌اند، اعتماد بیش از حدی دارند. برای مثال، اگر فردی به تحلیل اطلاعات یک شرکت مبادرت ورزد، در ارتباط با دریافت اطلاعات جدید در خصوص همان شرکت از سایر کانال‌های اطلاعاتی، واکنش کمتری از خود نشان خواهد داد. به بیانی دیگر، افراد به اطلاعاتی که خودشان کسب می‌کنند، بیش از اندازه اعتماد دارند، حال آنکه فرد منطقی، فقط با توجه به اعتبار منبع اطلاعاتی، به اطلاعات جدید واکنش نشان می‌دهد و به اینکه خودش آن اطلاعات را به دست آورده یا اطلاعات به صورت عمومی منتشر شده، توجه نمی‌کند (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۹). حسابرسان مالیاتی با هدف تعیین سهم دولت از سود شرکت مانند سرمایه‌گذاران، به صورت‌های مالی توجه می‌کنند. آنها نیز اغلب، علاوه بر اطمینان بیش از حد به اطلاعات خود، به ارقام صورت‌های مالی با تردید می‌نگرند. این تردید از دو منظر اهمیت دارد: ۱. اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی با پایگاه اطلاعات مالیاتی منطبق است یا خیر (هرچند اطمینان معقولی وجود ندارد که اطلاعات پایگاه مالیاتی لزوماً صحیح باشد)؛ ۲. ارقام صورت‌های مالی ارائه شده، به منظور پنهان کردن مالیات واقعی تهیه نشده باشد و ارقام مؤثر بر درآمد مشمول مالیات، به درستی و منطبق بر قانون افشا شده باشد. اما اینکه ذهن جست‌وجوگر آنها بر مبنای فرض رفتار منطقی است یا سویه‌های رفتاری بر آن حاکم است، موضوعی است که در این پژوهش دنبال می‌شود.

یکی از عواملی که سویه رفتاری حسابرسان مالیاتی را تعدیل می‌کند، رفتار سایر استفاده‌کنندگان است. برای مثال، سرمایه‌گذاران در بورس، همیشه به دنبال اطلاعات سودمند هستند و به تحریف ارقام صورت‌های مالی حساس‌اند، از این رو، حضور شرکت در بورس، به معنای وجود اطلاعات سودمند و قابل اطمینان برای حسابرسان مالیاتی است. اثر برجستگی، سویه رفتاری دیگری است که در رفتار افراد مشاهده می‌شود. بر اساس اثر برجستگی، افراد به شواهدی که منطبق بر برداشت‌های آنهاست، اهمیت شایان توجهی می‌دهند. گاهی این رفتار با تعمیم شواهدی محدود به جامعه‌ای بزرگ یا اختصاص وزن بیشتر به شواهد اخیر همراه است.

یکی دیگر از سویه‌های رفتاری، زمانی پدید می‌آید که افراد در خصوص پیامد تصمیم‌های خود، منصفانه عمل نمی‌کنند. برای مثال، چنانچه نتیجه تصمیم‌های افراد مثبت باشد، آنها مبنای تصمیم و علت مثبت بودن نتیجه را به خود نسبت می‌دهند و اگر نتیجه تصمیم با زیان همراه باشد، آن را به شرایط نامساعد موجود ربط می‌دهند. در اصطلاح به این سویه رفتاری، نسبت‌دادن تصمیم صحیح به خود می‌گویند (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۹). اختلاف‌های مالیاتی نیز بر همین

موضوع استوار است، به‌خصوص مواقعی که در مراجع حل اختلاف، مشخص می‌شود که نظر حسابرس اشتباه بوده است؛ زیرا مأموران مالیاتی، به اطلاعات خود تردید ندارند و برای واکاوی اطلاعات خود در مراحل اولیه تلاشی نمی‌کنند و به آن اعتماد دارند و مؤدیان مجبورند برای اثبات صحت صورت‌های مالی خود، به مراجع حل اختلاف مراجعه و موضوع را اثبات کنند.

تئوری چشم‌انداز نیز، از اثر متفاوت رخدادهای اقتصادی بر باورهای ذهنی افراد از مفاهیم حکایت می‌کند. کاهنمن و تورسکی (۱۹۷۹) برای نخستین بار، تئوری چشم‌انداز را جایگزینی برای تئوری تصمیم منطقی معرفی کردند. تئوری چشم‌انداز که یکی از بنیان‌های مالی رفتاری در نظر گرفته می‌شود، مدعی است که تابع مطلوبیت سرمایه‌گذاران، در قبال مقدار مشخصی از سود یا زیان، به یک نسبت تغییر نمی‌کند. به بیان دیگر، یک واحد زیان در مقایسه با یک واحد سود، تأثیر بیشتری بر تابع مطلوبیت می‌گذارد و رفتار تابع مطلوبیت در قبال عایدی مثبت و منفی یکسان نیست (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۹). از دیدگاه مأموران مالیاتی، به‌ویژه در دوران تورم، رشد سود پدیده‌ای عادی و زیان موضوعی باور نکردنی است، از این رو، زیان ابرازی به‌طور قطع حسابرسی شده و پیش‌بینی می‌شود که با بررسی حساب‌های هزینه‌ای و انطباق آن با مقررات مربوط، هزینه‌های غیر قابل قبول زیان شرکت به لحاظ مالیاتی، به درآمد مشمول مالیات تبدیل شده و از شرکت مالیات اخذ شود. البته، این امر همواره اتفاق نمی‌افتد و این موضوع را نمی‌توان عمومیت داد؛ ولی کمتر مواردی یافت شده است که حسابرسان مالیاتی، عیناً اندازه زیان ابرازی را قبول کنند.

وظیفه کلی مسئولان و حسابرسان مالیاتی، انطباق قوانین و مقررات مالیاتی با اظهارنامه و اسناد، مدارک و دفاتر مؤدی برای تشخیص مالیات است و برای کسانی که اظهارنامه ارائه نمی‌کنند یا خارج از موعد ارائه می‌کنند، این افراد موظف‌اند که مالیات را بر اساس اطلاعات موجود به‌دست‌آمده یا ابرازی و با رعایت قوانین و مقررات مربوطه تشخیص دهند. اما، در اجرای انطباق دادن مقررات یا اطلاعات با عملکرد یک دوره مالی مؤدی، موارد متعددی نیازمند قضاوت حرفه‌ای مسئولان و مأموران مالیاتی است. به بیان دیگر، با وجود قوانین، مقررات و بخش‌نامه‌های متعدد، انطباق رویدادهای مالی مؤدیان با مقررات، به قضاوت شخصی یا گروهی حسابرسان مالیاتی وابسته است. در زیر به مواردی که حسابرسان مالیاتی مجبورند قضاوت و تصمیم‌گیری کنند، اشاره شده است:

۱. در اضافه مصرف یا ضایعات غیرمتعارف مواد اولیه یک شرکت تولیدی، فارغ از اینکه در میزان غیرمتعارف بودن

آن اختلاف نظرهای متعددی وجود دارد، اغلب قضاوت‌هایی به شرح زیر صورت می‌گیرد:

- برگشت هزینه مربوط، به‌عنوان هزینه‌های غیرقابل قبول، مطابق ردیف ۲۵ از ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم.
- تلقی کردن آن به‌عنوان فروش مواد اولیه و افزودن مبلغ برآوردی به فروش.
- تلقی کردن آن به‌عنوان فروش کالای تولید شده و افزودن مبلغ کالای تولیدی به فروش.

۲. قضاوت در اندازه و شناخت ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول ناشی از تفسیرپذیری عبارت «احتمال غالب برای

لاوصول ماندن آن موجود باشد»، در بند ۱۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم و در نتیجه، برگشت یا

غیرقابل قبول بودن هزینه مزبور و افزایش درآمد مشمول مالیات.

۳. قضاوت در هزینه مطالبات لاوصول ناشی از قابل تفسیر بودن عبارت «اثبات آن از سوی مؤدی»، در بند ۲۳ ماده ۱۴۸ فوق‌الذکر.
۴. قضاوت در قابل قبول بودن مخارج تعمیر و نگهداری ماشین‌آلات و... ناشی از قابل تفسیر بودن عبارت «که به‌عنوان تعمیر اساسی تلقی نگردد»، مندرج در بند ۲۰ از ماده ۱۴۸ همان قانون.
۵. قضاوت در هزینه‌های مستأجر در محل اجاره ناشی از قابل تفسیر بودن عبارت «که عرفاً به عهده مستأجر است» مندرج در بند ۱۴ از ماده ۱۴۸ همان قانون.
۶. قضاوت در هزینه‌های اضافی مصرف مواد اولیه در بهای تمام شده یا ضایعات متعارف و غیرمتعارف با توجه به میزان شناخت درباره آنالیز تولید محصول شرکت و دانش حسابداری بهای تمام شده و بررسی مدارک با شک به میزان تولید و استفاده از ظرفیت تولید یا ارزش مواد اولیه در بازار.
۷. قضاوت در میزان متعارف بودن هزینه‌ها، به‌طور کلی با توجه به عبارت «در حدود متعارف متکی به مدارک بوده» در توصیف هزینه‌های قابل قبول شرکت، در ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم.
۸. قضاوت در چگونگی تسهیم هزینه‌های قابل قبول در فعالیت‌های معاف و غیرمعاف شرکت برای برگشت هزینه‌ها. سهم فعالیت معاف به استناد تبصره ۲ ماده ۱۴۸ همان قانون، هم به لحاظ تشخیص هزینه‌های مستقیم فعالیت معاف مالیاتی و هم به لحاظ چگونگی تسهیم هزینه‌های مشترک.
۹. قضاوت در میزان مالیات بر ارزش افزوده (هنگامی که به تشخیص مأمور مالیاتی، دفاتر شرکت قابل قبول نبوده و از شواهد موجود نسبت به دوره رسیدگی، فروش مشمول مالیات ارزش افزوده را برآورد می‌کنند.
۱۰. قضاوت در محتوای فعالیت واسطه‌گری پخش کالا و حق‌العمل‌کاران که مجبور به صدور فاکتور هستند، ولی از نظر مأموران مالیاتی، فاکتور فروش صادره، به‌منزله عملیات بازرگانی (خرید و فروش) است.
۱۱. تشخیص نوع رویداد در جهت شمول و محاسبه مالیات ارزش افزوده، مانند فعالیت ساختمان که به موجب رأی شورای عالی مالیاتی، چنانچه زمین به نام مؤدی باشد، فعالیت ساخت‌وساز تلقی شده و مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌شود و در صورتی که زمین به موجب اسناد رسمی یا حکم دادگاه، به نام وی نباشد، مؤدی پیمانکار تلقی شده و مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شود؛ اما در عرف بازار ساخت‌وساز مسکن، عملیات ساخت‌وساز مسکن مشارکتی است؛ به‌طوری که یک شریک با ارائه زمین و دیگری با اخذ جواز و تزریق سرمایه، ساختمان را ساخته و تقسیم می‌کنند و هر دو خود را سازنده می‌دانند.
۱۲. قضاوت در موضوع فعالیت شرکت‌های خارجی که از ایران درآمد کسب می‌کنند و خدماتی در خارج برای مشتری ایرانی انجام داده و مشتری ایرانی مکلف است در هر پرداخت، مالیات را کسر و به حساب مالیاتی واریز کند. با عنایت به قابل تفسیر بودن عبارت «واگذاری امتیازها و سایر حقوق» مندرج در ماده ۱۰۷ قانون؛

به طوری که معلوم نیست کدام واگذاری حقوق که در خارج انجام می‌شود، در ایران مشمول مالیات است و کدام واگذاری مشمول مالیات ایران نیست.

این موارد همراه با موارد متعدد دیگر، می‌تواند شرکت را در مرحله‌ای قرار دهد که برای اثبات عملیات خود تلاش مضاعفی کند و برای رفع اختلاف، به مراجع بعدی مالیاتی سوق یابد؛ ولی مراجع بعدی نیز کاری جز قضاوت انجام نداده و دیدگاه قضاوتی آنها نیز دارای شاخص‌های معینی مبتنی بر کیفیت نیست.

با توجه به مطالب فوق، می‌توان بیان کرد که در حوزه مالیات، حساب‌رسان رعایت از جمله افرادی هستند که همواره مجبور به انجام قضاوت هستند؛ زیرا پیچیدگی، ابهام و تفسیرپذیری مقررات، تضاد بین آیین‌نامه‌های اجرایی با روح قانون، تنظیم و صدور بخش‌نامه‌های پی‌درپی و ایجاد تکالیف سخت و نامعقول برای پرداخت‌کنندگان مالیات، حذف قضاوت در تشخیص مالیات توسط حساب‌رسان مالیاتی را به امری انکارناپذیر تبدیل کرده است. قضاوت‌هایی که می‌تواند همراه با اشتباه یا جانب‌داری باشد. بخش عمده‌ای از تئوری‌های مالی و اقتصادی، بر این مفهوم استوار است که افراد عقلایی رفتار می‌کنند و در فرایند تصمیم‌گیری، از اطلاعات در چارچوب منطقی بهره می‌برند، در صورتی که محققان دانشگاهی به شواهد فراوانی دست یافته‌اند که نشان‌دهنده رفتار غیرعقلایی و تکرار خطا در ارزیابی و قضاوت انسان است. افراد برای کاهش پیچیدگی در مدل‌های تصمیم‌گیری ذهنی خود، از استراتژی‌های مشخص استفاده می‌کنند. آنها تعدادی از تصمیم‌های فرعی و اقلام اطلاعاتی را که به‌طور متقارن یا هم‌زمان به کار می‌برند، محدود می‌کنند و متغیرهایی را حذف می‌کنند که با تصمیم‌های ابتکاری ذهنی استفاده شده، نظیر مبنای اتکا و تعدیل و نماگری ذهنی (سوگیری‌های ذهنی) متناسب نیستند (رهنمای رودپشتی، نیکومرام و جلیلی، ۱۳۹۲).

به‌طور کلی، افراد در قضاوت‌ها و تصمیم‌ها، همواره در معرض دو نوع سوگیری قرار می‌گیرند. نوع اول، سوگیری‌هایی است که از قواعد خودساخته نشئت می‌گیرد و به نوعی سوگیری ناخواسته در افراد منجر می‌شود و نوع دوم، سوگیری‌های ارادی است که تحت تأثیر عوامل مختلفی قرار می‌گیرد که در این پژوهش به شناسایی آنها پرداخته خواهد شد. به بیان دیگر، این پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال است که چه عواملی بر سوگیری قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مالیاتی اثر می‌گذارد؟ در ادامه، به پژوهش‌هایی اشاره می‌شود که با موضوع این پژوهش مرتبط است.

پررا و چاند و مالا^۱ (۲۰۲۰) در پژوهشی، تعصب تأییدکنندگی در قضاوت‌های حسابداری را بررسی کردند. در این راستا، آنها آزمایشی را در ارتباط با به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی در شرکت‌های کوچک انجام دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که حسابداران برای اصول شناخت و اندازه‌گیری، سوگیرانه عمل می‌کنند و این سوگیری را می‌توان با آگاهی‌دادن به حسابداران در خصوص الزامات قضاوت درست، کاهش داد.

داسیلوا و گئوریو و فلورس^۲ (۲۰۱۹) دو سیاست مالیات اجباری و مالیات داوطلبانه را در چارچوب شیب لغزنده در کشور برزیل بررسی کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که تعامل مبتنی بر اعتماد بین مالیات‌دهندگان و حساب‌رسان مالیاتی، به پرداخت مالیات داوطلبانه منجر خواهد شد. این در حالی است که سیاست مبتنی بر فشار و زور، به پرداخت مالیات اجباری می‌انجامد و مالیات‌دهندگان تمایلی به پرداخت مالیات ندارند.

1. Perera, Chand, & Mala

2. da Silva, Guerreiro & Flores

جانک و ویسر^۱ (۲۰۱۹) تأثیر فسادهای خرد بر اخلاق مالیاتی را در کشورهای جنوب آفریقا بررسی کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که یکی از موانع افزایش تمایل به پرداخت مالیات، اخذ رشوه توسط مقامات دولتی است. بر اساس نتایج این پژوهش، فساد، هرچند کوچک، اخلاق مالیاتی را فرسوده می‌کند. همچنین، فسادهای کوچک، علاوه بر اینکه به‌طور مستقیم اخلاق مالیاتی را متأثر می‌سازد، سطح اعتماد جامعه به حسابرسان مالیاتی را نیز کاهش می‌دهد و این‌گونه (به‌طور غیرمستقیم) نیز اخلاق مالیاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

نیارکپو^۲ (۲۰۱۸) تأثیر اعتماد به دولت بر میزان پذیرش قوانین و مقررات مالیاتی توسط جامعه را در کشور غنا بررسی کرد. نتایج پژوهش وی نشان داد که اعتماد به دولت، تأثیر مثبت و معناداری بر پذیرش و عمل به قوانین و مقررات مالیاتی توسط جامعه دارد.

ایدا^۳ (۲۰۱۷) در پژوهش خود، درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده و کارایی وصول مالیاتی را در کشورهای اتحادیه اروپا و ژاپن طی دوره ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۴ برآورد کرد. بر اساس نتایج وی، کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده با شکاف تولید، همبستگی دارد.

باقری، توسلی نائینی و دالمن پور (۱۳۹۹) نظام دادرسی مالیاتی (اداری - قضایی) را در ایران و آمریکا مقایسه کردند. بررسی آنها نشان می‌دهد که در ایران، دعاوی مالیاتی در دادگاه‌های اداری، زیر نظر قوه مجریه رسیدگی می‌شود. در آمریکا، رسیدگی اداری، دادگاه مالیاتی، دادگاه‌های عمومی دادگستری شامل دادگاه منطقه‌ای و دادگاه دعاوی فدرال صالح، کار دعاوی مالیاتی را انجام می‌دهند. رسیدگی اداری با بهره‌گیری از شیوه‌های جایگزین حل اختلاف (ADR)^۴ به مسائل کم‌اهمیت می‌پردازد و دادگاه مالیاتی و سایر مراجع دادگستری عمومی با آیین دادرسی مدون، به امور مهم و رسیدگی می‌کنند. ایجاد چنین ساختاری در امر دادرسی مالیاتی، موجب شده است که نظام دادرسی مالیاتی آمریکا با بهره‌گیری از روش‌های نوین حل اختلاف اداری در داخل سازمان مالیاتی و دادگاه مالیاتی، به‌عنوان مرجعی تخصصی برای رسیدگی به دعاوی مالیاتی در کنار مراجع دادگستری عمومی، انتخاب‌های متعددی را پیش روی مؤدیان مالیاتی برای طرح دعاوی قرار دهد.

خوشحال و خوشحال (۱۳۹۹) چالش‌های حقوق شهروندی و مؤدیان مالیاتی را بررسی کردند. بر اساس نتایج پژوهش، مادامی که شهروندان از حقوق خود در چارچوب قانون مطلع نباشند یا از رعایت حقوق شهروندی خود ذیل قانون مالیاتی برخوردار نباشند، تمکین مالیاتی رخ نخواهد داد. حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی، از زمان بررسی وضعیت درآمد و به اصطلاح ممیزی مؤدی تا بروز اختلاف و قضاوت میان مؤدی و سازمان امور مالیاتی و همچنین موارد مصرف مالیات پرداختی مؤدیان ادامه خواهد داشت. از طرفی، قانون اساسی و همچنین قوانین مالیات مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده، در خصوص حقوق شهروندی مؤدیان سکوت نکرده است؛ اما در این باب، مواد قانونی مشخص و صریحی برای رعایت حقوق شهروندی مؤدیان ندارد.

1. Jahnke & Weisser

2. Nyarkpoh

3. Ueda

4. Administrative Procedure Act

ایزدخواستی (۱۳۹۷) در پژوهشی، عملکرد، کارایی وصول و چالش‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در دوره اجرای آزمایشی را در ایران تحلیل کرد. نتایج وی نشان داد که نرخ استاندارد، معافیت‌ها، آستانه مالیاتی، شیوه اجرا و قوانین مالیاتی بر عملکرد و کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده اثرگذار است. در نهایت، کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرف، با لحاظ کردن معافیت‌ها و تعدیلات لازم در قانون مالیات بر ارزش افزوده، ۵۵ درصد محاسبه شده است.

توکلی، خواجوی و ولی‌پور (۱۳۹۷) تأثیر شکاف پاسخ‌گویی بیرونی سازمان امور مالیاتی بر اقبال عمومی و درآمدهای مالیاتی را ارزیابی کردند. در این پژوهش، ذی‌نفعان به سه گروه اعضای هیئت علمی، مدیران مالی و کارشناسان دولتی دسته‌بندی و بررسی شده‌اند. نتایج پژوهش نشان داد که در حال حاضر، سطح پاسخ‌گویی بیرونی سازمان امور مالیاتی نسبت به انتظارات ذی‌نفعان بسیار پایین‌تر است. از نظر گروه‌های شرکت‌کننده، بالاترین سطح پاسخ‌گویی سازمان امور مالیاتی به دولت و پایین‌ترین سطح پاسخ‌گویی به جامعه علمی است. همچنین، نتایج نشان داد که افزایش سطح پاسخ‌گویی بیرونی، اعتماد عمومی و میزان درآمدهای مالیاتی را افزایش خواهد داد.

قادری، کفعمی و کریمی حصار (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر عوامل مالی و غیرمالی بر شکاف مالیاتی پرداختند. آنها به‌منظور اندازه‌گیری ویژگی‌های مالی از متغیرهای مشاهده‌پذیر سودآوری، جریان وجوه نقد عملیاتی، ارزش شرکت و نسبت اهرمی و همچنین، به‌منظور اندازه‌گیری ویژگی‌های غیرمالی از متغیرهای مشاهده‌پذیر اندازه شرکت، عمر شرکت، نوع مؤسسه حسابرسی و نوع صنعت استفاده کردند. شکاف مالیاتی نیز با استفاده از تفاوت مالیات تعیینی و مالیات ابراز شده محاسبه شده است. نتایج حاکی از آن است که ویژگی‌های مالی، بر شکاف مالیاتی اثر مثبت و معناداری می‌گذارد، در حالی که ویژگی‌های غیرمالی بر شکاف مالیاتی اثر منفی دارد، هرچند شدت آن از نظر آماری معنادار نیست. نتایج پژوهش‌های فوق حاکی از آن است وجود ساختار مناسب و تعامل مبتنی بر اعتماد بین مالیات‌دهندگان و حسابرسان مالیاتی، به پرداخت مالیات داوطلبانه منجر خواهد شد و بی‌اعتمادی به دولت، مسکوت بودن قوانین در برابر حقوق مؤدیان، نبود پاسخ‌گویی و فساد اخلاقی، موانع پذیرش مالیات داوطلبانه هستند.

روش‌شناسی پژوهش

در پژوهش حاضر، از روش پژوهش آمیخته استفاده شده است. به‌موجب ماده ۲۵۲ و ۲۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم، شورای عالی مالیاتی از ۲۵ عضو تشکیل شده است. این اعضا از بین اشخاص صاحب‌نظر، مطلع و مجرب در امور حقوقی، اقتصادی، مالی، حسابداری و حسابرسی انتخاب و با حکم وزیر امور اقتصاد و دارایی منصوب می‌شوند. این انتصاب به‌مدت معلوم و بدون قابلیت تغییر است. این افراد وظیفه تهیه آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها و بررسی شیوه قوانین و پیشنهاد اصلاح یا حذف آنها را برعهده دارند و در خصوص موضوعات مالیاتی، حسب اقتضا، به وزیر امور اقتصاد و دارایی یا رئیس کل سازمان مشاوره می‌دهند. با توجه به آنچه بیان شد، اعضای شورای عالی مالیاتی، به‌عنوان شایسته‌ترین اعضای خبره در موضوع تحقیق، برای آزمودنی‌های بخش کیفی پژوهش انتخاب شدند. روش نمونه‌گیری، از نوع نمونه‌گیری غیرتصادفی و قضاوتی و به‌طور مشخص، نمونه‌گیری گلوله برفی هدفمند بود.

آن چیزی که در تعیین حجم نمونه در پژوهش‌های کیفی نقش شایان توجهی دارد، اصل اشباع است؛ یعنی، پژوهشگر جمع‌آوری داده‌ها را تا جایی ادامه می‌دهد که امکان دسترسی به مقوله‌ها و موضوعات جدید وجود داشته باشد و زمانی که به اشباع داده‌ها برسد، به افزایش تعداد افراد نمونه نیازی ندارد (مران جوری، ۱۳۹۹). با توجه به دسترسی و امکان انجام مصاحبه، در مجموع با ۱۷ نفر از اعضای شورای عالی مالیاتی مصاحبه نیمه‌ساختاریافته یا عمیق صورت گرفت. در این نوع مصاحبه، از تمامی افراد سؤال‌های مشابه پرسیده می‌شود و آنها به طریقی که تمایل دارند، پاسخ می‌دهند. پس از انجام مصاحبه، بر مبنای نظریه‌پردازی داده‌بنیاد و تبدیل تمام صحبت‌های مصاحبه‌شوندگان به متن، در نهایت با کدگذاری باز و کدگذاری محوری، مؤلفه‌های اولیه اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی تعیین شد. سپس، به کمک روش بازبینی مشارکت‌کنندگان، مؤلفه‌های نهایی به دست آمد؛ به طوری که شاخص‌های اولیه، در اختیار مشارکت‌کنندگان قرار گرفت و با دریافت نظر اصلاحی و پیشنهادی آنها، عوامل نهایی اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی تعیین شد.

پس از تعیین مؤلفه‌های اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی، به منظور رتبه‌بندی و وزن‌دهی آنها، پرسش‌نامه‌های زیر در اختیار خبرگان قرار گرفت:

- پرسش‌نامه شماره ۱ (پرسش‌نامه آزمون فریدمن برای اثبات اثرگذاری متفاوت هر یک از مؤلفه‌ها): آزمون فریدمن نوعی آزمون ناپارامتری، معادل آنالیز واریانس با اندازه‌های تکراری (درون گروهی) است که از آن برای مقایسه میانگین رتبه‌ها در بین k متغیر استفاده می‌شود. در این مرحله، مؤلفه‌های احصا شده از مرحله قبل، به خبرگان داده می‌شود تا آنها را رتبه‌بندی کنند. بر این اساس، در پرسش‌نامه نخست، ۱۵ مؤلفه شناسایی شده در اختیار مشارکت‌کنندگان قرار گرفت و از آنها درخواست شد که این مؤلفه‌ها را از ۱ (به معنای رتبه اول اثرگذاری مؤلفه‌های علی) تا ۱۵ (رتبه آخر اثرگذاری مؤلفه‌های علی) رتبه‌بندی کنند. شایان ذکر است که آزمون فریدمن، فقط می‌تواند به بررسی یکسان بودن رتبه‌ها بپردازد. اگر فرضیه صفر آن رد شود، تنها نتیجه این است که میانگین رتبه‌ها یکسان نیست؛ ولی هرگونه نتیجه‌گیری دیگر، حالت توصیفی دارد و نمی‌توان به آن اتکا کرد. به همین دلیل، در مرحله بعد، از تاپسیس فازی، به منظور رتبه‌بندی مقوله‌ها استفاده شده است.
- پرسش‌نامه شماره ۲ (پرسش‌نامه مربوط به تکنیک فازی برای رتبه‌بندی مؤلفه‌ها): تکنیک تاپسیس، روش مناسبی برای کسب نظر خبرگان و متخصصان است؛ اما یکی از مشکلات موجود در محیط قطعی این است که نحوه تفکر انسانی را به درستی منعکس نمی‌کند؛ زیرا خبره‌ای که در حال پاسخ‌گویی است، می‌بایست نظر خود را با اعداد دقیق بیان کند، در حالی که طبیعت مقایسه‌های زوجی، فازی است و خبره، به طبع مایل است که در قضاوت‌های خود به جای انتخاب یک عدد ثابت و قطعی، بازه‌ای از اعداد را اعلام کند. تئوری فازی در مقابل تئوری قطعی (سفید) و با هدف حذف و بی‌اثر کردن ابهام‌های کلامی ارائه شده است. در این مرحله، بار دیگر، مؤلفه‌های احصا شده در اختیار خبرگان قرار گرفت تا میزان اهمیت این مؤلفه‌ها را در مقیاس ۷ رتبه‌ای، از بسیار کم تا بسیار زیاد، مشخص کنند.

- پرسش‌نامه شماره ۳ (پرسش‌نامه مربوط به رویکرد تحلیل سلسله‌مراتبی و تعیین وزن هر یک از مؤلفه‌ها): فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی، نوعی روش تصمیم‌گیری چند شاخصه برای وزن‌دهی به معیارها و انتخاب گزینه بهینه است. به‌بیانی، معیارها بر اساس هدف با هم مقایسه زوجی شده و وزن آنها تعیین می‌شود. در این مرحله، برای بار سوم، مؤلفه‌های احصا شده برای انجام مقایسه زوجی، میان خبرگان توزیع شد.

یافته‌های پژوهش

در این بخش، ابتدا چگونگی توزیع نمونه آماری از حیث متغیرهای جنسیت، سن، میزان سابقه کار و تحصیلات، بر اساس پاسخ‌های مندرج در سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه، ارائه شده است (جدول ۱).

جدول ۱. آمار توصیفی مصاحبه‌شوندگان

درصد	تعداد	اعضای مشارک‌کننده	
۱۰۰	۱۷	مرد	جنسیت
۰	۰	زن	
۰	۰	بین ۳۰ تا ۴۰	سن
۵۳	۹	بین ۴۰ تا ۵۰	
۴۷	۸	بالتر از ۵۰	
۰	۰	کارشناسی	تحصیلات
۸۲	۱۴	کارشناسی ارشد	
۱۸	۳	دکتری	
۰	۰	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	تجربه
۰	۰	بین ۱۶ تا ۲۰ سال	
۱۰۰	۱۷	بیش از ۲۰ سال	

رهیافت نظام‌مند در نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، بر استفاده از گام‌های تحلیل داده‌ها تأکید دارد که عبارت‌اند از: کدگذاری‌های باز، محوری و انتخابی و تدوین الگویی منطقی همراه با توصیف بصری از نظریه تولید شده (کرسول^۱، ۲۰۰۵). استراوس و کوربین^۲ (۱۹۹۸) سه روش برای کدگذاری پیشنهاد داده‌اند: کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی. به‌دلیل طولانی بودن جدول‌های مربوط به کدگذاری‌ها، در کدگذاری باز و محوری تنها بخشی از جدول گزارش شده است.

1. Creswell
2. Strauss & Corbin

جدول ۲. بخشی از کدگذاری باز

سؤال ۹: چرا با وجود بندها و تبصره‌های متعدد، باز هم قضاوت وجود دارد؟		
پیدایش مستمر مسائل جدید	بندها و تبصره‌ها تنها تشریح وضعیت است و موارد تصمیم‌گیری آنقدر متعدد و جدید است که من حتی بعد از ۳۰ سال سابقه، باز هم با مورد جدید برخورد می‌کنم که پیش‌بینی برای آن انجام نشده است.	۱۱، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۹، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۴، ۱۱۵
سروکار داشتن با رفتار انسانی	چون رفتارها بسیار متنوع است و ما با انسان سروکار داریم که همه اینها نمی‌توانند در قالب تبصره و ماده‌ها بیایند.	۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۵، ۱۶، ۱۷، ۱۸، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۲، ۱۱۵، ۱۱۶، ۱۱۷
تفسیرپذیر بودن قوانین	چون قانون تفسیرپذیر است و ما آن را بر اساس علایق و سلیق خودمان تفسیر می‌کنیم و قضاوت می‌کنیم.	۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶، ۱۷، ۱۸، ۱۹، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۲، ۱۱۳، ۱۱۴، ۱۱۵، ۱۱۶، ۱۱۷
پیچیده بودن قوانین	پیچیده بودن قانون.	۱۱، ۱۲، ۱۵، ۱۶، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۲، ۱۱۵، ۱۱۶، ۱۱۷
ضعف اطلاعاتی	ضعف اطلاعات مالیاتی ما و چون اطلاعات مالی ما پایینه.	۱۱، ۱۳، ۱۴، ۱۶، ۱۷، ۱۹، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۳، ۱۱۴، ۱۱۵، ۱۱۷
وجود استثناها در قوانین	شما وقتی که استثنا ایجاد می‌کنید توی یه موضوع، دیگه اون قدرت موضوع متزلزل میشه، حتی اگر به‌جای استثنا بگیم نیمی از افراد این طور و نیمی از افراد طور دیگر، این موضوع قانون تزلزل کمتری که ایجاد نمی‌کند هیچ تزلزل بیشتری را نیز سبب می‌شود.	۱۵، ۱۷، ۱۸، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۲، ۱۱۴، ۱۱۶
ابهام در سیستم بازار	وقتی سیستم بازار شما مبهمه، وقتی اطلاعات غیر واقعی و صوری است. کجای دنیا شما می‌بینید که از کارت بازرگانی به‌صورت صوری استفاده کنند.	۱۲، ۱۴، ۱۶، ۱۸، ۱۱۰، ۱۱۲، ۱۱۳، ۱۱۴، ۱۱۵، ۱۱۷
تغییر نادرست ارزش‌ها	یک‌سری چیزهایی که خیلی بی‌ارزش توی جامعه با ارزش میشن	۱۴، ۱۹، ۱۱۱، ۱۱۴، ۱۱۵
بستر فساد	شما می‌تونید خیلی از چیزها رو ببرید توی پرده‌ای از ناشناخته‌ها و از آن پشت، سودهای بسیار کلانی کسب کنید بدون این که مواجه بشید با بازرس، کنترلر و غیره.	۱۲، ۱۵، ۱۶، ۱۹، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۳، ۱۱۴، ۱۱۶
کیفیت مالیات	پرونده‌ها باید مورد قضاوت قرار بگیره، چون اطلاعات سیستماتیک نمی‌تونه بیانگر فعالیت واقعی مردم باشه، مگر اینکه شما قانون را عوض کنید. مثلاً هر بقالی ۱۰۰ تومان مالیات بده و کاری به کیفیت آن ۱۰۰ تومان نداشته باشید، ولی اگه شما می‌خواید بگید که از سود بقالی مالیات بده، شما چاره‌ای جز قضاوت کردن ندارید.	۱۶، ۱۷، ۱۱۰، ۱۱۳، ۱۱۴، ۱۱۵، ۱۱۷

بر این اساس بیش از ۲۲۰ کد اولیه به‌دست آمد. این مفاهیم در مرحله دوم برای انسجام بیشتر و تحلیل و تفسیر منسجم‌تر، در قالب ۳۳ مفهوم انتزاعی‌تر کدگذاری شدند (کدگذاری محوری). قسمتی از نتایج این کدگذاری و نحوه تحلیل و ترکیب مفاهیم اولیه در قالب مفاهیم ثانویه، در جدول ۳ نشان داده شده است.

جدول ۳. بخشی از نمایش کدگذاری محوری

کدگذاری محوری	کدگذاری باز
پذیرش مالیات سوگیرانه	<ul style="list-style-type: none"> عنصری جدایی‌ناپذیر از افراد وجود تمایل غیرارادی به بیشتر گرفتن مالیات اخذ مالیات بیشتر توسط برخی مأموران مالیاتی تشخیص مالیات بدون توجه به رقم مجموع آن معنا نداشتن مالیات بیشتر ابزاری برای محافظت از خود وجود سوگیری به میزان چشمگیر، اما غیرقابل تعیین سوگیری به‌عنوان عنصری همه‌گیر و جدایی‌ناپذیر اخذ مالیات بیشتر در هر شرایطی
تقابل	<ul style="list-style-type: none"> اجتناب مالیاتی اطلاعات ناصحیح مؤدیان دیدگاه منفی به مؤدیان فرار مالیاتی اخذ مالیات بیشتر از طریق کشف تقلب به تعویق انداختن پرداخت مالیات توسط مؤدیان عدم پذیرش مستندات ناقص مؤدیان حجم اختلاف‌های مالیاتی تعدیل شایان توجه در ارقام مالیاتی حجم مراجعات به مراجع دادرسی مالیاتی وزن بیشتر به ظاهر مستندات مالیاتی تا محتوای آن بدبینی به مأموران مالیاتی مقابله به مثل مؤدیان با به‌کارگیری راهکارهای فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی نگاه بدبینانه به گزارش‌های مؤدیان
ویژگی‌های شخصی	<ul style="list-style-type: none"> نگرش به ریسک ناآگاهی از رفتارهای نادرست انگیزه مأموران مالیاتی علاقه شغلی تجربه توانمندی سلیقه اعتماد به نفس جنسیت جایگاه قدرت مأمور مالیاتی و مشکلات ذهنی ناشی از قدرت نیازهای مالی مأموران مالیاتی مشکلات روان‌شناسی

در مرحله بعد ۳۳ مفهوم تولید شده در فرایند کدگذاری محوری، در قالب ۶ مقوله یا تم طبقه‌بندی شدند. این مقوله‌های عمده (تم‌ها) از لحاظ انتزاعی بودن، در مقایسه با مفاهیم مرحله قبل، در سطح بالاتری قرار دارند (جدول ۴). برای مشخص شدن اولویت مقوله‌ها، ابتدا بر اساس آزمون فریدمن این مطلب بررسی می‌شود که آیا مؤلفه‌های تعیین شده، از تأثیرپذیری یکسان برخوردارند یا خیر. در صورت معنادار بودن آزمون فریدمن، برای مشخص شدن اولویت‌ها از تاپسیس فازی استفاده می‌شود و در نهایت، با استفاده از رویکرد تحلیل سلسله‌مراتبی وزن هر یک از مقوله‌ها تعیین خواهد شد.

فرضیه صفر و مقابل برای آزمون فریدمن به شرح ذیل بیان می‌شود:

H_۰: مؤلفه‌های شناسایی شده از تأثیر یکسان برخوردارند.

H_۱: مؤلفه‌های شناسایی شده از تأثیر یکسان برخوردار نیستند.

جدول ۴. کدگذاری انتخابی

<ul style="list-style-type: none"> • مفهوم سوگیری • فلسفه و رسالت مالیات • انگیزه‌های متفاوت رسیدگی • پذیرش مالیات سوگیرانه • ناهم‌سو بودن اهداف • قضاوت بدون مرز • تقابل • کاستی‌های رسیدگی مالیاتی 	<ul style="list-style-type: none"> • کنترل‌های رفتاری • تعصب • دانش • درک عدالت مالیاتی • مسئولیت‌گریزی و بستر آن • ویژگی‌های شخصی • ساختار 	مقوله‌های علی
<ul style="list-style-type: none"> • سوگیری مأموران و حسابرسان مالیاتی 		مقوله محوری
<ul style="list-style-type: none"> • مالیات عادلانه • نظارت و پاسخ‌گویی اثربخش 	<ul style="list-style-type: none"> • استانداردهای رسیدگی و شاخص‌های کیفیت گزارشگری مالیاتی • تحولات ساختاری و زیربنایی 	مقوله‌های راهبردی
<ul style="list-style-type: none"> • بستر اطلاعاتی • بستر فرهنگی 	<ul style="list-style-type: none"> • سیستم بازار • بستر حاکمیتی 	مقوله‌های بستر
<ul style="list-style-type: none"> • پویایی علوم مالی • وضعیت سیاسی - اقتصادی • وضعیت اجتماعی 	<ul style="list-style-type: none"> • محیط اعتقادی • ساختار قوانین • ماهیت سوگیری 	مقوله‌های مداخله‌گر
<ul style="list-style-type: none"> • کاستی‌های گزارشگری مالیاتی • آموزش • اصلاح قوانین • الگوهای رسیدگی مبتنی بر رویکردهای نوین 	<ul style="list-style-type: none"> • کاهش اختلاف‌های مالیاتی • رضایتمندی عمومی • درآمد مالیاتی کم‌هزینه، به‌موقع و پایدار 	پیامد

بر اساس آزمون فریدمن، مقدار آماره کای - دو ۱۹۵/۲۵ با درجه آزادی ۱۴ و سطح معناداری ۰/۰۰۰ است و چون میزان سطح معناداری، از میزان خطای ۰/۰۵ کمتر است، فرض برابری و میزان تأثیرگذاری یکسان مقوله‌های علی رد می‌شود. مطابق با نتایج این آزمون، ترتیب اولویت متغیرها به‌صورت جدول ۵ است.

همان گونه که قبلاً بیان شد، آزمون فریدمن تنها می‌تواند به بررسی یکسان بودن رتبه‌ها بپردازد. اگر فرضیه صفر آن رد شود، فقط می‌توان نتیجه‌گیری کرد که میانگین رتبه‌ها یکسان نیست و هرگونه نتیجه‌گیری دیگر، حالت توصیفی داشته و قابلیت اتکا ندارد. به همین دلیل، در مرحله بعد، از تاپسیس فازی به‌منظور رتبه‌بندی مقوله‌ها استفاده شده است. در ادامه، بر مبنای تحلیل فازی اولویت‌ها مشخص شده است. همان گونه که اشاره شد، این تکنیک برای رتبه‌بندی استفاده می‌شود و مبنای رتبه‌بندی را نزدیکی به گزینه ایده‌آل مثبت و دوری از گزینه ایده‌آل منفی در نظر می‌گیرد. نتایج کامل مربوط به تکنیک تاپسیس در جدول ۶ مشاهده می‌شود.

جدول ۵. رتبه‌بندی مؤلفه‌های شناسایی شده مثبتی بر آزمون کای دو

رتبه	تعداد مشاهدات	متوسط رتبه‌ها	نماد	متغیر
۱	۱۷	۲/۲۴	B	فلسفه و رسالت مالیات
۲	۱۷	۲/۷۱	D	پذیرش مالیات سوگیرانه
۳	۱۷	۳/۲۴	A	مفهوم سوگیری
۴	۱۷	۳/۴۱	C	انگیزه‌های متفاوت رسیدگی
۵	۱۷	۴/۴۱	F	قضاوت بدون مرز
۶	۱۷	۵/۶۵	E	ناهم‌سویی اهداف
۷	۱۷	۷/۴۷	H	کاستی‌های رسیدگی مالیاتی
۸	۱۷	۸/۹۴	I	کنترل‌های رفتاری
۹	۱۷	۹/۵۳	G	دیدگاه اختلافی به‌جای تعامل و اطمینان
۱۰	۱۷	۱۰/۴۱	K	فقر دانش
۱۱	۱۷	۱۱/۸۲	J	تعصب
۱۲	۱۷	۱۱/۹۴	L	درک مفهوم عدالت مالیاتی
۱۳	۱۷	۱۲/۷۱	M	مسئولیت‌گریزی و بستر آن
۱۴	۱۷	۱۲/۷۱	N	ویژگی‌های شخصی
۱۵	۱۷	۱۲/۸۲	O	ساختار

جدول ۶. نزدیکی هر عامل به گزینه ایده‌آل مثبت و دوری از گزینه ایده‌آل منفی

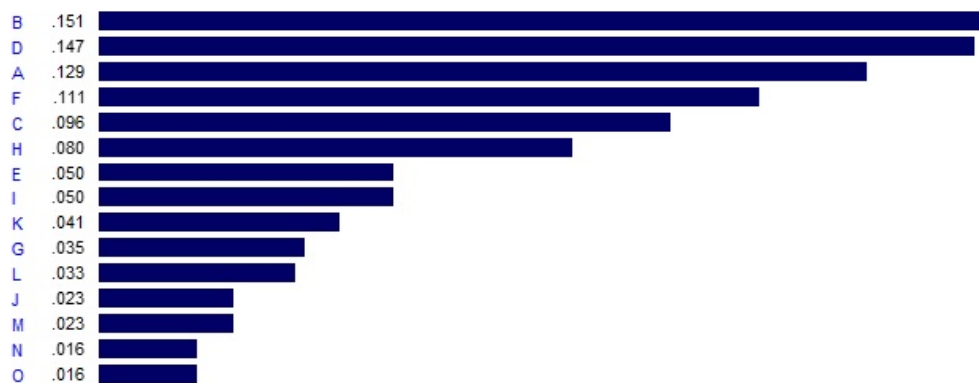
گزینه‌ها	فاصله گزینه‌ها از جواب ایده‌آل مثبت	فاصله گزینه‌ها از جواب ایده‌آل منفی
مفهوم سوگیری	۳/۰۰	۱۱/۷۶
فلسفه و رسالت مالیات	۰/۹۸	۱۳/۵۸
انگیزه‌های متفاوت رسیدگی	۵/۵۸	۹/۲۳
پذیرش مالیات سوگیرانه	۲/۱۱	۱۲/۶۵
ناهم‌سویی اهداف	۵/۷۷	۹/۰۶
قضاوت بدون مرز	۴/۲۱	۱۰/۵۸
دیدگاه اختلافی به‌جای تعامل و اطمینان	۸/۰۹	۶/۷۳
کاستی‌های رسیدگی مالیاتی	۵/۶۵	۹/۱۰
کنترل‌های رفتاری	۷/۳۲	۷/۵۸
تعصب	۱۰/۴۱	۴/۳۴
فقر دانش	۸/۰۵	۶/۷۵
درک مفهوم عدالت مالیاتی	۱۰/۰۳	۴/۷۷
مسئولیت‌گریزی و بستر آن	۱۰/۹۵	۳/۸۱
ویژگی‌های شخصی	۱۲/۹۲	۱/۸۲
ساختار	۱۳/۲۸	۱/۳۵

گزینه‌ها (مؤلفه‌های شناسایی شده) بر اساس نزدیکی نسبی به گزینهٔ ایده‌ال رتبه‌بندی می‌شوند و هر گزینه که ضریب نزدیکی آن بزرگ‌تر باشد، گزینهٔ بهتری است. نتایج مربوط به تکنیک تاپسیس فازی، در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷. رتبه‌بندی گزینه‌ها بر اساس شاخص نزدیکی

رتبه‌بندی گزینه‌ها	شاخص نزدیکی نسبی	گزینه‌ها
۳	۰/۸۰	مفهوم سوگیری
۱	۰/۹۳	فلسفه و رسالت مالیات
۵	۰/۶۲	انگیزه‌های متفاوت رسیدگی
۲	۰/۸۶	پذیرش مالیات سوگیرانه
۷	۰/۶۱	ناهم‌سویی اهداف
۴	۰/۷۲	قضاوت بدون مرز
۱۰	۰/۴۵	دیدگاه اختلافی به‌جای تعامل و اطمینان
۶	۰/۶۲	کاستی‌های رسیدگی مالیاتی
۸	۰/۵۱	کنترل‌های رفتاری
۱۲	۰/۲۹	تعصب
۹	۰/۴۶	فقر دانش
۱۱	۰/۳۲	درک مفهوم عدالت مالیاتی
۱۳	۰/۲۶	مسئولیت‌گریزی و بستر آن
۱۴	۰/۱۲	ویژگی‌های شخصی
۱۵	۰/۰۹	ساختار

پس از رتبه‌بندی گزینه‌ها با استفاده از تحلیل سلسله‌مراتبی در نرم‌افزار Expert Choice 11 وزن هر یک از مؤلفه‌ها تعیین می‌شود.



شکل ۱. وزن مؤلفه‌های اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی

به این ترتیب اولویت‌ها و وزن هر یک از گزینه‌ها به شرح جدول ۸ مشخص می‌شود.

جدول ۸. رتبه و وزن هر یک از مؤلفه‌های اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی

وزن	رتبه	نماد	متغیر
۰/۱۵۱	۱	B	فلسفه و رسالت مالیات
۰/۱۴۷	۲	D	پذیرش مالیات سوگیرانه
۰/۱۲۹	۳	A	مفهوم سوگیری
۰/۱۱۱	۴	C	انگیزه‌های متفاوت رسیدگی
۰/۰۹۶	۵	F	قضاوت بدون مرز
۰/۰۸۰	۶	E	ناهم‌سویی اهداف
۰/۰۵۰	۷	H	کاستی‌های رسیدگی مالیاتی
۰/۰۵۰	۸	I	کنترل‌های رفتاری
۰/۰۴۱	۹	G	دیدگاه اختلافی به جای تعامل و اطمینان
۰/۰۳۵	۱۰	K	فقر دانش
۰/۰۳۳	۱۱	J	تعصب
۰/۰۲۳	۱۲	L	درک مفهوم عدالت مالیاتی
۰/۰۲۳	۱۳	M	مسئولیت‌گریزی و بستر آن
۰/۰۱۶	۱۴	N	ویژگی‌های شخصی
۰/۰۱۶	۱۵	O	ساختار

بر مبنای یافته‌های فوق می‌توان مدل کمی سوگیری حسابرسان مالیاتی را به شرح ذیل ارائه کرد:

$$BIAS = 0.151 B + 0.147 D + 0.129 A + 0.111 F + 0.096 C + 0.080 H + 0.050 E + 0.050 I + 0.041 K + 0.035 G + 0.033 L + 0.023 J + 0.023 M + 0.016 N + 0.016 O \quad (۱)$$

نتایج آزمون‌های آماری، نشان می‌دهد که ناآگاهی از فلسفه و رسالت مالیات، پذیرش مالیات سوگیرانه و مفهوم سوگیری، در مقایسه با سایر عوامل، ضریب اهمیت بالاتری دارند. در ادامه، به تفسیر هریک از مؤلفه‌ها پرداخته خواهد شد.

فلسفه و رسالت مالیات: ناآگاهی از رسالت اخذ مالیات توسط دولت، مؤلفه‌ای است که به رفتار سوگیرانه کمک می‌کند. به بیان دیگر، درک متفاوت حسابرسان مالیاتی، از انگیزه دولت برای اخذ مالیات، در قضاوت‌های آنها عامل مؤثری است. سال‌هاست که مالیات، سرلوحه برنامه‌های اقتصادی دولت بوده و اقتصاددانان و در رأس آنها مسئولان نظام مالیاتی، می‌کوشند که با شفاف‌سازی و تبیین نقش مالیات در گرداندن چرخ اقتصادی کشور، راهکارهایی را که موجب افزایش

اعتماد عمومی و میزان مشارکت آنها در پرداخت مالیات باشد، اجرایی کنند. به بیانی، هدف دولت، کمک به اقتصاد و رونق کسب و کارهاست و به دنبال تأمین مالی به هر قیمت و اخذ مالیات بیشتر از مقدار تعیین شده در قانون و آسیب به کسب و کارها نیست. بسیاری از حسابرسان مالیاتی، بدون در نظر گرفتن این مهم و بدون توجه به آسیب‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت اقتصادی و اجتماعی، اخذ مالیات بیشتر را یاری‌رسان دولت دانسته و با این تفکر اشتباه، به تعیین و تشخیص مالیات اقدام می‌کنند.

پذیرش مالیات سوگیرانه: سیاست‌گذاران و تصمیم‌گیرندگان حوزه مالیات، سوگیری را به‌عنوان جزئی از فرایند رسیدگی، تعیین و تشخیص مالیات پذیرفته‌اند و آن را عنصری جدایی‌ناپذیر از آن می‌دانند. پذیرش عمومی سوگیری، بر عملکرد حسابرسان مالیاتی و حتی تعیین مجازات‌های قانونی، تأثیری مهم خواهد گذاشت؛ به طوری که به‌صراحت اذعان می‌کنند، حسابرسان مالیاتی بابت تشخیص و تعیین مالیات بیشتر (جهت‌گیری به‌سمت دولت) بازخواست نمی‌شوند با وجودی که در قانون برای آن مجازات پیش‌بینی شده است.

مفهوم سوگیری: یکی از عمده دلایل قضاوت‌های اشتباه، از درک نادرست افراد نشئت می‌گیرد. با وجود واضح بودن مفهوم سوگیری، تعاریف متعددی از جانب مصاحبه‌شوندگان بیان شد. این بدان معناست که درک یکسان و واحدی از مفهوم مالیات سوگیرانه در بین حسابرسان مالیاتی وجود ندارد. این مهم سبب می‌شود که بسیاری از حسابرسان مالیاتی، به‌صورت ناآگاهانه دچار رفتار سوگیرانه شوند.

انگیزه‌های متفاوت رسیدگی: حسابرسان مالیاتی، هدف واحدی از رسیدگی‌های خود ندارند. هدف بعضی‌ها حرکت در مسیر ارزش‌های شخصی، هدف بعضی انگیزه‌های شخصی همچون ارتقا و پاداش و هدف بعضی دیگر، انجام تکلیف یا تریبی از انجام تکالیف و سایر انگیزه‌هاست و باقی مصاحبه‌شوندگان نیز به همین ترتیب، نگرش‌های متفاوتی به رسیدگی‌ها دارند. بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، نگرش افراد، تمایل افراد به انجام رفتار را شکل می‌دهد که اگر هیچ بازدارنده‌ای در مسیر نباشد، به انجام آن رفتار منجر خواهد شد. این بدان معناست که نگرش‌های متفاوت هر فرد، اهداف متفاوتی را دنبال می‌کند که ممکن است با یکدیگر و حتی با اهداف سازمان و دولت ناهم‌سو باشد. اگر این نگرش‌ها اصلاح نشوند، به هر طرف (دولت یا شخص مؤدی) میل کند، به سوگیری منجر خواهد شد.

قضاوت بدون مرز: 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 غیرمعمول 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 تضييع حقوق مردم یا دولت را فراهم آورد.

ناهم‌سوئی اهداف: حسابرسان مالیاتی، اهداف مالیاتی دولت را بی‌ارتباط با خود و اهداف سازمان می‌دانند. نهادینه‌شدن چنین باوری در اذهان و افکار حسابرسان مالیاتی، موجب می‌شود که آنان از درک صحیح وظیفه خود باز بمانند. این

موضوع سبب می‌شود رسالت مالیات از دیدگاه دولت که چیزی جز برقراری عدالت اجتماعی نیست، توسط حسابرسان مالیاتی نادیده گرفته شده و فقط به بودجه‌های سالانه و دستیابی به آنها (حتی به قیمت متضرر شدن مؤدیان) توجه شود و در نهایت، دولت را از اهدافش دور کند.

کاستی‌های رسیدگی مالیاتی: نبود استانداردهای رسیدگی مناسب، سیستم‌های ضعیف اطلاعاتی و نبود اطلاعات کافی، وجود استثناها (معافیت‌های خاص) در قوانین، زمان‌بندی نامناسب رسیدگی، حجم وسیع کار، ساده‌انگاری فعالیت مؤدی، تفسیرپذیری و غیرشفاف‌بودن قوانین، از جمله کاستی‌های حسابرسان مالیاتی در تعیین و تشخیص مالیات است. وجود چنین کاستی‌هایی، کیفیت رسیدگی، قضاوت و تشخیص مالیات را مخدوش می‌کند.

کنترل‌های رفتاری: یکی از آفت‌های دیگری که تهدیدی برای مؤدیان، سازمان و حتی دولت تلقی می‌شود، سوءاستفاده از جایگاه قدرت توسط حسابرسان مالیاتی است. سوءاستفاده از نبود کنترل‌های رفتاری، گاهی به عدم تکریم ارباب رجوع (مؤدیان) و برخورد نامناسب با آنها و حتی تعمیم بغض‌های شخصی به رسیدگی‌ها منجر شده است. هرچند مشاهده این رفتارها رو به کاهش گذاشته، نارضایتی از برخورد حسابرسان مالیاتی در بین مؤدیان، باز هم به کرات به گوش می‌رسد. وجود این رفتارها، جز آثار سوء و ترغیب مؤدیان به اجتناب و فرار مالیاتی و همچنین، تخریب جایگاه مالیات در دیدگاه عموم، منافع و محاسنی به همراه نخواهد داشت.

دیدگاه اختلافی به جای دیدگاه تعاملی: در ایران، فرهنگ پرداخت مالیات داوطلبانه و خوداظهاری، چندان رایج نیست. یکی از دلایل عمده آن، وجود بی‌اعتمادی بین حسابرسان مالیاتی و مؤدیان است. تقابل بین حسابرسان مالیاتی و مؤدیان، به کارزاری تبدیل شده که هر یک از طرفین، از به‌کارگیری هر ابزاری برای پیروزی دریغ نمی‌کنند. عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر، گزارش کمتر از واقع درآمدها یا بیشتر از واقع هزینه‌ها، ارائه اطلاعات مخدوش، تأخیر در پرداخت به‌موقع مالیات برای سوءاستفاده از شرایط تورمی و...، از جمله اقدام‌هایی است که مؤدیان به‌کار می‌گیرند. از طرفی، حسابرسان و حسابرسان مالیاتی نیز با نگاه بدبینانه به گزارش‌های مؤدیان و پذیرش سخت‌گیرانه مستندات با آنها مقابله به مثل می‌کنند؛ یعنی مؤدیان به پرداخت مالیات کمتر و حسابرسان به دریافت مالیات بیشتر تمایل دارند.

فقر دانش: میزان تخصص حسابرسان در مقررات مالیاتی، قانون تجارت، قانون مدنی و حسابداری و حسابرسی را می‌توان دانش حسابرسان مالیاتی دانست. دانش متخصصان مالیاتی به دو گروه طبقه‌بندی می‌شود: دانش فنی و دانش موضوع قضاوت (تخصص در معاملاتی که مؤدی (شرکت) انجام می‌دهد). به بیان کلی‌تر، دانش فنی آگاهی از واقعیت‌ها و روابط در حوزه‌ای خاص است، در حالی که مقصود از دانش کاربردی، اطلاعات در خصوص عملیات شرکت‌ها در زمینه‌ای خاص است. تسلط ناکافی به دانش مورد نیاز، مأموران مالیاتی را به تحلیل‌های غیرعلمی وادار می‌کند تا اینکه راهی برای برون رفت از ابهام بیابند. از طرفی، ناآگاهی مؤدیان از قوانین مبنای رسیدگی‌های حسابرسان مالیاتی و همچنین، ناآگاهی آنها از حقوق قانونی خود، موجب تضییع حقوق آنها می‌شود. اگر مؤدیان در خصوص حقوق خود آگاهی داشته باشند و اشتباهات فنی و رفتارهای ناصحیح حسابرسان مالیاتی را از طریق مبادی قانونی به چالش بکشند، علاوه بر احقاق حقوق خود، موجب بازدارندگی حسابرسان مالیاتی نیز خواهند شد.

تعصب: حسابرسان مالیاتی خود را نیرویی در راستای منافع دولت یا وکیل و نماینده آن می‌دانند. آنها معتقدند دولت روی آموزش، رفاه و تخصص آنها سرمایه‌گذاری کرده است تا از آنها بهره‌برداری کند. آنها باید با تشخیص و وصول حداکثر مالیات در راستای منافع دولت عمل کنند؛ به عبارتی، آنها قانون را ابزاری برای حفظ منافع دولت می‌دانند. چنین دیدگاهی، سبب شکل‌گیری رفتار متعصبانه آنها می‌شود و از آنجا که در بسیاری از موارد، مأمور مالیاتی در جایگاه قضاوت قرار می‌گیرد، نمی‌تواند قضاوت غیرجانبدارانه و صحیحی انجام دهد. به عبارتی، این تعصب، موجب انحراف از عدالت، حق‌ناپذیری، گمراهی و خشونت می‌شود.

درک مفهوم عدالت مالیاتی: واژه عدالت دارای معانی و مفاهیم متعددی است. مشکل بر سر تعریف عدالت، از مشکک بودن این گونه مفاهیم نشئت می‌گیرد. در معنای اصطلاحی، تعریف عدالت با مشکلات فراوانی روبه‌رو است؛ زیرا مصادیق و اقسام بی‌شماری دارد. به همین دلیل است که در نظام فکری افلاطون، عدل از دو طریق تعریف می‌شود: ۱. جنبه فردی عدل و ۲. جنبه اجتماعی عدل. اما، منظور از عدالت مالیاتی چیست؟ یکی از اصول کلی حقوقی در حقوق مالیاتی، اصل عدالت و برابری مالیاتی است. برابر اصل عدالت و برابری مالیاتی، مالیات باید به صورت عادلانه بین مردم تقسیم شده و به توانایی پرداخت مالیات‌دهنده توجه شود (زنده‌دل برون، ۱۳۹۱: ۵۸). برای نیل به عدالت مالیاتی، هر قانون مالیاتی مناسب باید از سه ویژگی برابری، همگانی و تناسب برخوردار باشد. مفهوم عدالت مالیاتی، در بردارنده دو عدالت افقی و عمودی است. عدالت افقی، به این معناست که بار مالیاتی باید به گونه‌ای برابر و در شرایط یکسان، بین شهروندان و مؤدیان سرشکن شود. اما، مقصود از عدالت عمودی این است که وضع مالیات‌ها باید به گونه‌ای باشد که با شهروندان و اشخاصی که از لحاظ جایگاه اقتصادی در وضعیت متفاوتی هستند، نابرابر برخورد کند. مقصود از برخورد نابرابر این است که به توانایی و ناتوانی پرداخت مالیات مؤدیان توجه شود؛ موضوعی که در میان اغلب حسابرسان و حسابرسان مالیاتی هیچ جایگاهی ندارد.

مسئولیت‌گریزی و بستر آن: در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ شده و وی به آن معترض است، می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ، خود یا وکیل تام‌الاختیارش به اداره امور مالیاتی مراجعه کرده و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک، به صورت مکتوب تقاضای رسیدگی مجدد کند. در این مرحله، بر اساس دلایل و اسناد و مدارک، مالیات تعدیل شده یا برای رسیدگی، به هیئت‌های حل اختلاف ارجاع می‌شود. هیئت‌های رسیدگی بعدی عبارت‌اند از: هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی، هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر، شورای عالی مالیاتی، هیئت مقرر در ماده ۲۵۱ مکرر و در نهایت، دیوان عدالت اداری. فرایند رسیدگی فوق، سبب شده است تا حسابرسان و حسابرسان مالیاتی در رسیدگی و قضاوت‌های خود (به‌خصوص در مواردی که ابهام بیشتری وجود دارد) جهت‌گیری را به سمت دولت و تشخیص مالیات بیشتر کنند. آنها به چند دلیل این گونه عمل می‌کنند: با توجه به اجرای نامتوازن قانون مجازات‌های مربوط به تخلف‌های حسابرسان مالیاتی، حسابرسان و حسابرسان مالیاتی در موارد ابهام، با تعیین و در نظر گرفتن حد بالای مالیات موضوع مربوط، در برابر جرایم مربوط به کم‌نویسی مالیات خود را ایمن می‌کنند و معتقدند که اگر مؤدی به این مبلغ معترض باشد، می‌تواند در مراجع بعدی احقاق حق کند. از طرفی با این کار، مسئولیت تعیین و تشخیص مالیات را به مراجع بالاتر تفویض می‌کنند.

ویژگی‌های شخصی: منظور از ویژگی‌های فردی یا شخصی، تجربه، توانمندی، اعتماد به نفس، نگرش به ریسک، جنسیت، مشکلات روان‌شناسی و مسائل مالی و درآمدی است. مصاحبه‌شوندگان معتقدند که حسابرسان و حسابرسان باتجربه‌تر و توانمندتر، در قضاوت‌ها حرفه‌ای‌تر عمل می‌کنند. اما، اعتماد به نفس و نگرش به ریسک (ریسک‌پذیری، ریسک‌گریزی یا خنثی‌بودن در برابر ریسک) همچون شمشیری دولبه است که اگر منطقی باشد، در قضاوت‌های حرفه‌ای یاری‌رسان خواهد بود. مشکلات روان‌شناسی و مشکلات مالی، از ویژگی‌های دیگر فردی هستند که بر قضاوت‌های حرفه‌ای تأثیر منفی می‌گذارند.

ساختار: در ساختار فعلی نظام مالیاتی، تعیین مالیات بدون سوگیری با تردید مواجه است. مبانی غلط پاداش‌دهی و ارتقاء، به ارث گذاشتن تفکر اشتباه سوگیری به سمت دولت توسط مدیران ارشد، اپیدمی اشتباهات، جابه‌جایی‌ها و تغییرات غیرضابطه‌مند و بی‌توجهی به تحقق نیافتن برنامه‌ریزی‌ها، از عوامل بسیار مهمی هستند که می‌توان از آنها با عنوان نقص‌های ساختار فعلی سازمان مالیاتی نام برد. از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان، سخت‌گیری، تشخیص و وصول بیشتر مالیات، به شاخصی برای سنجش شایستگی مؤدیان تبدیل شده است. تفکر اشتباه و سوگیرانه مدیران ارشد به‌مثابه آموزگار، قضاوت سوگیرانه را در حسابرسان تازه‌کار نهادینه خواهد کرد. اپیدمی اشتباهات زمانی شکل می‌گیرد که مأمور و حسابرس مالیاتی، از اشتباهات و بازخورد قضاوت خود آگاه نمی‌شود که متأسفانه ساختار فعلی بدین شکل است. این مهم سبب می‌شود که همان اشتباه در شرایط مشابه تکرار شده و هیچ‌گاه اصلاح نشود. تغییرات سازمانی بر اساس مبانی اشتباه و غیرضابطه‌مند، انگیزه تلاش و انجام کار درست را از کارکنان مالیاتی سلب می‌کند و در نهایت، بی‌توجهی به برنامه‌ریزی‌ها و تحقق آنها سبب می‌شود که هیچ‌گاه در مسیر اصلاح ساختارهای نادرست به مقصد نرسیم. همه اینها، از جمله مواردی هستند که متأسفانه، ساختار فعلی نظام مالیاتی از آن رنج می‌برد و آثار آن در گزارش‌های مالیاتی حسابرسان مالیاتی هویدا می‌شود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

وجود دیدگاه‌ها و قوانین و مقررات متفاوت، انجام قضاوت در تهیه گزارش‌های مالی و مالیاتی را اجتناب‌ناپذیر کرده است. قضاوت‌هایی که مصون نگه‌داشتن آن از سوگیری، امری دشوار محسوب می‌شود. مقررات منصفانه و عادلانه مالیاتی، مستلزم نظارت و رسیدگی مجربان حرفه‌ای است و بدون مذاقه در خصوص این موضوعات، اطمینان قابل‌اتکایی از صحیح بودن اندازه درآمدهای مالیاتی، اجرای مقررات، تشویق‌ها و جرائم مالیاتی، توزیع مجدد ثروت و کارایی اهرم مالیاتی در اقتصاد وجود نخواهد داشت. در پژوهش حاضر به شناسایی، رتبه‌بندی و وزن‌دهی عوامل اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی (به‌عنوان نماینده‌ای از حسابرسان رعایت) در قضاوت‌هایشان پرداخته شده است. بدین منظور، با مرور مبانی نظری و انجام مصاحبه نیمه‌ساختاریافته، ۱۵ مؤلفه (شامل مفهوم سوگیری، فلسفه و رسالت مالیات، انگیزه‌های متفاوت رسیدگی، پذیرش مالیات سوگیرانه، ناهم‌سویی اهداف، قضاوت بدون مرز، دیدگاه اختلافی به‌جای دیدگاه تعاملی، کاستی‌های رسیدگی مالیاتی، کنترل‌های رفتاری، تعصب، فقر دانش، درک مفهوم عدالت مالیاتی، مسئولیت‌گریزی و بستر آن، ویژگی‌های شخصی و ساختار) به‌عنوان عوامل اصلی اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی شناسایی شد. سپس، با به‌کارگیری تکنیک تاپسیس فازی و تحلیل سلسله‌مراتبی، مؤلفه‌های شناسایی شده، رتبه‌بندی و وزن‌دهی شدند.

یافته‌های پژوهش از ضعف‌های متعدد در فرایند مالیات‌ستانی حکایت می‌کند، از تدوین قوانین و مقررات گرفته تا آموزش، به‌کارگیری، اجرا، نظارت و رسیدگی. بسیاری از حسابرسان مالیاتی، هنوز از فلسفه و رسالت مالیات آگاه نیستند. آنها از جانب‌داری‌های خود در قضاوت‌های‌شان بی‌خبرند و بدتر اینکه، سیاست‌گذاران و صاحب‌نظران این حوزه نیز، وجود سوگیری در قضاوت‌های مالیاتی را فارغ از آسیب‌های جدی آن، به‌عنوان جزء لاینفکی از فرایند رسیدگی‌ها و قضاوت‌ها پذیرفته‌اند. ضعف قوانین و مقررات و نبود کنترل‌های رفتاری نیز، فضای دنبال‌کردن انگیزه‌های شخصی حسابرسان را مهیا ساخته و به آنها فرصت قضاوت بدون مرز را داده است. در این بین، فقر دانش عمومی و تخصصی حسابرسان، وجود فضای مسئولیت‌گریزی، تعصب کورکورانه به سازمان امور مالیاتی، در کنار نبود استانداردهای رسیدگی مناسب، بی‌اعتمادی عمومی مؤدیان را سبب شده است؛ به‌طوری که به‌جای پیروی از دیدگاه تعاملی، دیدگاه اختلافی را دنبال می‌کنند و در تقابل بین حسابرس - مؤدی، هر یک از طرفین، از به‌کارگیری هر نوع ابزاری برای پیروزی دریغ نمی‌کنند. در کنار همه ضعف‌های ساختاری ذکر شده، ویژگی‌های شخصی افراد نیز عامل دیگری است که باید تا حد امکان کنترل شود.

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در حوزه حسابرسی رعایت، قضاوت حرفه‌ای اجتناب‌ناپذیر است و تدوین الگویی برای محدودیت سوگیری حسابرسان، می‌تواند قضاوت حرفه‌ای را به قضاوت منطقی و عقلانی نزدیک کند. از آنجا که اهمیت و کاربرد این نوع حسابرسی رو به فزونی است، الگوی به‌دست‌آمده در این پژوهش، می‌تواند مبنایی برای تدوین شاخص‌های قضاوت حرفه‌ای در استانداردهای حسابرسی قرار گیرد. با توجه به یافته‌های پژوهش، در راستای بهبود گزارشگری مالیاتی، تحقق عدالت مالیاتی، جلب رضایتمندی عمومی و مشارکت داوطلبانه مؤدیان، به سیاست‌گذاران و تصمیم‌گیرندگان نظام مالیاتی، راهبردهایی در سطح کلان، به شرح ذیل پیشنهاد می‌شود:

- تدوین شاخص‌های قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی رعایت؛
- اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی به‌منظور کاهش قضاوت‌های فردی؛
- تشکیل کمیته ارزیابی رسیدگی به کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای در سازمان مالیاتی، به‌منظور کاهش سوگیری؛
- تدوین شاخص‌های کیفیت، به‌منظور سنجش کیفیت گزارش‌های مالیاتی؛
- نظارت اثربخش با قابلیت بازدارندگی و پاسخ‌گوکردن حسابرسان مالیاتی در قبال قضاوت‌های خود؛
- آموزش حسابرسان رعایت در نحوه قضاوت‌های حرفه‌ای و اجتناب از سوگیری و تبیین رسالت و هدف دولت از مالیات‌ستانی.

با توجه به نبود پژوهش‌های کافی در زمینه سوگیری حسابرسان مالیاتی در کشور، به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که در راستای توسعه موضوع و غنا بخشیدن به آن، موضوعات زیر را در کانون توجه قرار دهند:

- تدوین الگوی اندازه‌گیری سوگیری حسابرسان مالیاتی؛
- کمی‌سازی عوامل شناسایی شده به‌عنوان مؤلفه‌های اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی؛
- بررسی تجربی عوامل اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی با به‌کارگیری پژوهش‌های میدانی و آزمایشگاه.

اجرای پژوهش حاضر با محدودیت‌هایی به شرح ذیل همراه بوده است:

- عدم همکاری برخی از اعضای جامعه آماری تعیین‌شده؛

- دشواری یافتن خبرگان آشنا به مباحث سوگیری در قضاوت‌های مالیاتی، به‌خصوص خبرگانی با تجربه زیستی پُر بار یا تحصیلات دانشگاهی مرتبط که محقق را در جمع‌آوری اطلاعات با دشواری‌های زیادی مواجه کرد. در انتها خاطرنشان می‌شود که چون در شورای عالی مالیاتی، عضو خانم وجود ندارد، مصاحبه‌ای با بانوان انجام نگرفت.

منابع

- ایزدخواستی، حجت (۱۳۹۷). تحلیل عملکرد، کارایی وصول و چالش‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در ایران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۵ (۳۶)، ۴۳-۸۰.
- باباجانی، جعفر و مرادمند، محمدجواد (۱۳۸۶). ارزیابی عملکرد اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷. *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۵ (۱۷)، ۱۰۵-۱۲۸.
- باقری، مصطفی؛ توسلی نائینی، منوچهر و دالمن پور، محمد (۱۳۹۹). تأملی در نظام دادرسی مالیاتی (اداری - قضایی) ایران و آمریکا. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۷ (۴۴)، ۴۷-۶۹.
- توکلی، محمد، خواجوی، شکراله و ولی پور، هاشم (۱۳۹۷). ارزیابی تأثیر شکاف پاسخ‌گویی بیرونی سازمان امور مالیاتی بر اقبال عمومی و درآمدهای مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۶ (۳۹)، ۶۹-۹۲.
- خادم‌علیزاده، امیر، حنجری، سارا، امینی، محمدعلی و رسائیان، امیر (۱۳۹۴). نقدشوندگی سهام و اجتناب مالیاتی با در نظر گرفتن اهمیت حاکمیت شرکتی و محدودیت‌های مالی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۲ (۴)، ۴۶۱-۴۷۸.
- خوشحال، فائزه و خوشحال، امین (۱۳۹۹). چالش‌های حقوق شهروندی و مؤدیان مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۷ (۴۴)، ۱۶۷-۱۸۵.
- رهنمای رودپشتی، فریدون، نیکومرام، هاشم و جلیلی، آرزو (۱۳۹۲). تأثیر سوگیری‌های قضاوتی بر کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت. *حسابداری مدیریت*، ۱ (۱۶)، ۷۵-۹۰.
- زنده دل برون، محمدرضا (۱۳۹۵). *بررسی عدالت مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده*. دسترسی در آدرس: <https://civilica.com>
- سعیدی گراغانی، مسلم؛ ناصری، احمد (۱۳۹۶). تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۹ (۳۶)، ۱۱۱-۱۲۹.
- شیبانی تدرجی، عباس، خدای پور، احمد و پورحیدری، امید (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز مشتری بر اجتناب مالیاتی با در نظر گرفتن سهم بازار شرکت. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵ (۲)، ۲۱۵-۲۳۲.
- عرب صالحی، مهدی و هاشمی، مجید (۱۳۹۴). تأثیر اطمینان بیش‌ازحد مدیریتی بر اجتناب مالیاتی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۲ (۱)، ۸۵-۱۰۴.
- قادری، بهمن، کفعمی، مهدی و کریمی حصار، فرشاد (۱۳۹۷). بررسی تأثیر عوامل مالی و غیرمالی مؤثر بر شکاف مالیاتی. *فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۱ (۲)، ۱-۱۶.
- مران جوری، مهدی (۱۳۹۹). شناسایی و رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷ (۱)، ۱۱۴-۱۳۱.

مهرانی، ساسان، کرمی، غلامرضا و سیدحسینی، سید مصطفی (۱۳۹۹). *تئوری حسابداری*، تهران، انتشارات نگاه دانش.

References

- Arabsalehi, M., Hashemi, M. (2015). The Effect of Managerial Overconfidence on Tax Avoidance. *Accounting and Auditing Review*, 22(1), 85-104. (in Persian)
- Babajani, J. & Mohammad Javad, M. (2007). Performance Evaluation of the Implementation of Article 272 of the Law on Direct Taxes, approved on 11/27/1380. *Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting*, 5 (17), 105-128. (in Persian)
- Bagheri, M., Tavasoli, M. & Dalmanpoor, M. (2021). A Reflection on the Tax (Administrative –Judicial) System of Iran and United States. *Tax journal*, 27 (44), 47-49. (in Persian)
- Bonner, S. E. (2008). *Judgment and decision making in accounting*. Pearson/Prentice Hall
- Creswell, J.W. (2005). *Educational Research: Planning, Conducting, and Evaluating Quantitative and Qualitative Research*. Addison Wesley
- 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(2), 147-180.
- Izadkhasti, H. (2019). Analyzing the Performance, Collection Efficiency and Implementation Challenges of Value Added Tax in Iran. *Taxjournal*, 25 (36), 43-80. (in Persian)
- Jahnke, B., & Weisser, R. A. (2019). How does petty corruption affect tax morale in Sub-Saharan Africa? *European Journal of Political Economy*, 60, 101751.
- khademalizadeh, A., Hanjari, S., Amini, M., Rasaiian, A. (2016). Stock Liquidity and Corporate Tax Avoidance with Regard to Important of Corporate Governance and Financial Constraints. *Accounting and Auditing Review*, 22(4), 461-478. (in Persian)
- Khoshhal, F. & Khoshhal, A. (2021). Challenges for Citizenship Rights and Taxpayers. *Taxjournal*, 27 (44), 167-185. (in Persian)
- Maranjory, M. (2020). Identifying and Ranking the Marketing Strategies in Auditing Profession. *Accounting and Auditing Review*, 27(1), 114-131.
- Mehrani, S., Karami, GH. & Seyedhossini, S. (2020). *Accounting Theory*, Tehran, Negah Danesh Publications.
- Nyarkpoh, M. F. (2018). *Trust in Government and Tax Compliance: An Empirical Evidence from Ghana*. Doctoral dissertation, University Of Ghana.
- Perera, D., Chand, P., & Mala, R. (2020). Confirmation bias in accounting judgments: the case for International Financial Reporting Standards for small and medium-sized enterprises. *Accounting & Finance*, 60(4), 4093-4119.
- Qaderi, B., Kafami, M., Karimi, F. (2018). The Effect of Financial and Non-Financial Firms Characteristics on Tax Gap. *Journal of Accounting and Management Vision*, 1(2), 1-16. (in Persian)

- Rahnam Roodposhti, F., Nikoomaram, H. & Galili, A. (2013). The effects of judgmental biases on managerial accounting techniques. *Management Accounting*, 6, 75-90. (in Persian)
- Saeedi Garaghani, M. & Naseri, A. (2017). Individual Characteristics and auditor Professional Judgment. *Financial accounting and auditing researches*, 9 (36), 111-129. (in Persian)
- Sheybani Tezerji, A., Khodamipour, A., Pourheidari, O. (2018). Investigating the Effect of Customer Concentration on Tax Avoidance, Considering Firm's Market Share. *Accounting and Auditing Review*, 25(2), 215-232. (in Persian)
- Strauss, A. L. & Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*. 2nd Ed., Sage.
- Tavakoli, M., Khajavi, SH. & Valipoor, H. (2018). An Assessment of the Effect of INTA's External Accountability Gap on Public Acceptance and Tax Revenues. *Taxjournal*, 26 (39), 69-92. (in Persian)
- Ueda, M. J. (2017). The Evolution of Potential VAT Revenues and C-Efficiency in Advanced Economies. *Working Paper* No. 17/158.
- Zendehdel Broon, M. R. (2016). *Examining tax justice in the value added tax system*. <https://civilica.com> (in Persian)