

A Conceptual Model of Negotiation with Tax Auditors for Achieving Tax Agreements: A Qualitative Grounded Theory Study

1. Mohamad Sohrabi[✉]: PhD Student, Department of Accounting, Shk.C., Islamic Azad University, Shahrekord, Iran

2. Hamidreza Jafari Dehkordi^{✉*}: Department of Accounting, Shk.C., Islamic Azad University, Shahrekord, Iran. Email: hamid1355@iau.ac.ir (Corresponding Author)

3. Bahareh Banitalebi Dehkordi[✉]: Department of Accounting, Shk.C., Islamic Azad University, Shahrekord, Iran

Article history



Received: 23 October 2025

Revised: 06 March 2026

Accepted: 14 March 2026

Published: 21 March 2026

Abstract:

This study aimed to explain the process of negotiation with tax auditors and develop a conceptual model integrating the causal conditions, contextual and intervening factors, strategies, and consequences associated with achieving tax agreements. This qualitative study employed Strauss and Corbin's systematic grounded theory approach. The research population comprised professionals and individuals with direct experience of interacting with tax auditors. Thirteen participants were recruited through purposive sampling in 2025, with data collection continuing until theoretical saturation was reached. Data were obtained through semi-structured interviews, recorded, transcribed, and analyzed in MAXQDA. Constant comparison and open, axial, and selective coding were applied, producing 1,984 initial codes. Maximum variation sampling, repeated code review, documentation of analytical decisions, and intercoder agreement assessment were used to enhance the credibility and dependability of the findings. Tax negotiation emerged as an interactive, multilevel process shaped by institutional, behavioral, professional, and environmental factors. Auditor independence and impartiality, professional knowledge and experience, compliance with tax regulations, organizational size and power, case complexity, and economic conditions constituted the principal causal conditions. Taxpayer knowledge, attitudes, and analytical capacity, clearly defined authority, accountability, continuous supervision, and information technology provided the context for effective negotiation. Specialized management, tax consultation, organizational support, flexibility, teamwork, and institutional capacity moderated the influence of these conditions. Planned negotiation strategies, audit-risk management, appropriate resource allocation, taxpayer education, and constructive interaction facilitated mutually beneficial agreements. The resulting conceptual model linked these strategies to reduced auditor–taxpayer tension, shorter audit duration, lower tax risks and administrative costs, greater public trust, improved access to information, and enhanced tax-system efficiency. Sustainable tax agreements depend on the coordinated development of auditors' professional competence, taxpayers' awareness, institutional capacity, procedural transparency, and collaborative negotiation strategies; accordingly, trust-based and systematically planned interactions can reduce disputes and improve the efficiency of the tax system.

Keywords: Tax negotiation; Tax auditors; Tax agreement; Negotiation strategies; Grounded theory; Organizational trust.

Citation: Sohrabi, M., Jafari Dehkordi, H., & Banitalebi Dehkordi, B. (2026). A Conceptual Model of Negotiation with Tax Auditors for Achieving Tax Agreements: A Qualitative Grounded Theory Study. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 4(1), 1-20.



Copyright: © 2026 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Extended Abstract

Introduction

Taxation is a principal mechanism through which governments finance public services, redistribute resources, regulate economic activities, and pursue developmental objectives. Nevertheless, the effectiveness of a tax system depends not only on statutory provisions and tax rates but also on the quality of tax administration, auditing procedures, taxpayer cooperation, and dispute-resolution mechanisms. Tax audits frequently involve disagreements concerning the interpretation of regulations, the recognition of taxable income, the acceptability of expenses, eligibility for exemptions, and the magnitude of proposed adjustments. Negotiation therefore constitutes a central mechanism through which tax auditors and taxpayers exchange information, defend their positions, manage disagreements, and attempt to reach an acceptable tax settlement. Negotiation is a dynamic process shaped by the interests, perceptions, communication patterns, and relative power of the participating parties ([Brett & Thompson, 2016](#)).

The auditing literature indicates that professional conclusions are not always produced through the mechanical application of rules. Instead, final decisions frequently emerge from discussions, persuasion, evidence exchange, and reciprocal modification of initial positions ([Beattie et al., 2000](#)). Auditors' judgments may be influenced by professional experience, organizational rank, risk assessments, incentives, and information-processing patterns ([Libby et al., 2002](#); [Trotman et al., 2009](#)). Negotiation experience can improve auditors' ability to evaluate disputed issues, recognize the opposing party's strategy, and select an appropriate response ([Brown & Johnstone, 2009](#); [Fu et al., 2011](#)). Tax expertise is likewise important because it may strengthen auditors' capacity to identify aggressive tax behavior and evaluate complex transactions ([DeFond et al., 2025](#)). However, professional judgments may also be affected by individual, organizational, and environmental biases, emphasizing the importance of independence, accountability, and procedural controls ([Ebrahimi et al., 2021](#)).

Auditors may enter negotiations with a competitive, fixed-position strategy or adopt a flexible and problem-solving approach. Their strategy selection is influenced by the flexibility of the initial accounting position, the relationship between the parties, the complexity of the issue, and perceived client behavior ([Gibbins et al., 2010](#)). Cooperative social motives facilitate information exchange and integrative solutions, whereas exclusively competitive motives may intensify conflict and restrict the identification of mutually acceptable alternatives ([De Dreu et al., 2000](#)). The effectiveness of negotiation also depends on persuasion tactics and the organization of disputed matters. Evidence-based explanations and rational appeals may be more effective than coercive pressure ([Gibbins et al., 2011](#); [Perreault & Kida, 2011](#)), while simultaneous and sequential strategies can produce different outcomes depending on the structure of the disputed issues ([Perreault et al., 2017](#)). Social characteristics and negotiation styles may also affect auditors' proposed adjustments, raising concerns about the possible influence of implicit biases ([Hamrick et al., 2023](#)).

Trust is particularly important in tax negotiations. The slippery-slope framework proposes that legitimate authority promotes enforced compliance, whereas trust in tax authorities supports voluntary and sustainable compliance ([Kirchler et al., 2008](#)). Trust can facilitate concessionary behavior and reduce uncertainty regarding the intentions of the other party ([Eberhartinger et al., 2022](#)). Conversely, negative experiences involving security, fairness, or responsiveness may weaken trust and compliance ([Farrar et al., 2020](#)). Taxpayer attitudes toward fairness, governmental performance, social norms, and self-assessment similarly influence tax-payment behavior ([Besharati et al., 2024](#)).

Negotiations are also shaped by institutional resources, organizational capacity, and power asymmetries. The availability of personnel, time, information, and analytical resources affects the scope and outcomes of corporate tax audits (Nessa et al., 2020). Game-theoretical evidence suggests that the strategies adopted by taxpayers and governmental authorities are mutually dependent (Hosseini & Dadashi, 2021), while inadequate oversight may create opportunities for collusion or opportunistic behavior (Salimian & Sobhanian, 2024). Moreover, negotiated tax arrangements may generate concerns about transparency and equal treatment when powerful taxpayers obtain preferential outcomes (Markle & Robinson, 2021). In Iran, tax disputes are further complicated by regulatory ambiguity, procedural delays, fragmented decision-making, and high administrative and legal costs (Mousavi & Ebrahimi Kerahrudi, 2018). Clearly specified negotiation procedures may therefore contribute to more efficient dispute settlement (Shiravi & Kazemi, 2018).

Despite these contributions, existing studies have generally examined isolated determinants or outcomes of negotiation rather than explaining how causal, contextual, behavioral, and institutional elements interact throughout the tax-negotiation process. Direct evidence concerning tax auditors' negotiation strategies remains particularly limited in developing tax systems (Blaufus et al., 2022). Accordingly, the present study aimed to explain negotiation with tax auditors and develop an integrated conceptual model of the causal conditions, central phenomenon, contextual and intervening factors, strategies, and consequences associated with achieving tax agreements in Iran.

Methods and Materials

This qualitative study employed a systematic grounded theory design to develop a process-oriented conceptual model of negotiation with tax auditors. The research population consisted of professionals with direct experience in interactions involving taxpayers and tax auditors. Thirteen participants were selected through purposive sampling with maximum variation. The sample included three university professors in accounting, three tax auditors, two university instructors, and five tax experts. Recruitment and data collection continued until theoretical saturation was achieved.

Data were collected in 2025 through semi-structured interviews. The interview protocol addressed participants' experiences and perceptions concerning the causal conditions of tax negotiation, the central phenomenon, contextual conditions, intervening factors, negotiation strategies, and consequences of tax agreements. Interviews were recorded with participants' permission, transcribed accurately, reviewed for completeness, and imported into MAXQDA for organization and analysis.

Data analysis was conducted through constant comparison and three interconnected coding stages. During open coding, the interview transcripts were divided into meaningful units and initial concepts were identified. This procedure generated 1,984 initial codes from the 13 interview files. During axial coding, conceptually related codes were grouped into categories corresponding to the components of the paradigmatic model. Selective coding subsequently integrated the categories around tax negotiation as the central process and specified the relationships among causal conditions, contextual and intervening factors, strategies, and consequences.

Credibility and dependability were strengthened through maximum-variation sampling, continuous comparison across interviews, repeated review and refinement of codes, and systematic documentation of analytical decisions. Two independently coded documents were assessed to examine coding consistency. Cohen's kappa was .812, with a significance level below .001, indicating strong agreement and satisfactory coding reliability.

Findings

The analysis indicated that negotiation with tax auditors is an interactive, multilevel process emerging from the combined influence of institutional, environmental, organizational, professional, and behavioral factors. The causal conditions included organizational size and power, auditor neutrality and independence, professional knowledge and accuracy, compliance with tax regulations, professional reputation and experience, case complexity, economic structure, governmental support policies, political conditions, geographical location, and auditors' welfare and motivational conditions. Organizational size and power, auditor independence, professional knowledge, regulatory compliance, professional history, case complexity, and tax regulations were identified in all interviews.

The central phenomenon consisted of the principal processes underlying taxpayer–tax authority interaction. These included reforming the tax structure, improving tax discipline and acceptance, maintaining reporting continuity, determining incentives and exemptions, promoting taxpayer satisfaction, strengthening legal compliance, increasing taxpayer responsibility, and enhancing social accountability. Determination of incentives and exemptions, taxpayer satisfaction, legal compliance by taxpayers and auditors, taxpayer responsibility, and social accountability appeared across all interviews.

Contextual conditions included accountability, clearly defined authority, taxpayer knowledge and analytical ability, taxpayer attitudes and personality, information technology, supervisory systems, electronic documentation, internal controls, reporting requirements, and continuous monitoring of tax auditors. Accountability, clarity of authority, taxpayer knowledge, and taxpayer attitudes were present in every interview. Information technology, continuous monitoring, and audit committees were also repeatedly emphasized as foundations for transparent and effective negotiations.

Intervening factors comprised competent management, tax consultation and education, professional confidentiality, discipline, flexibility and learning, financial support, teamwork among auditors, tax capacity, taxpayer attitudes, availability of tax experts, merit-based auditor selection, and reduced political pressure. Competent management, discipline, flexibility, financial support, teamwork, institutional tax capacity, taxpayer attitudes, and the presence of tax experts were identified in all interviews. These factors strengthened or weakened the effects of the causal and contextual conditions on negotiation.

The principal strategies included selecting an appropriate negotiation approach, allocating resources, managing revenue, identifying tax-avoidance threats, managing audit risk, improving professional skills, educating taxpayers, promoting an organizational tax culture, establishing appropriate audit schedules, and developing constructive interaction. Appropriate strategy selection, resource allocation and revenue management, identification of tax-avoidance challenges, and audit-risk management were reported in all interviews.

The consequences included regulatory reform, improved public trust, faster access to information, reduced tension between taxpayers and auditors, lower tax risk, improved returns, shorter audit duration, reduced audit costs, lower financial corruption, support for investment, and stronger cooperation between the public and private sectors. The resulting model demonstrated that these outcomes were generated by the interaction of multiple conditions and strategies rather than by any single determinant.

Discussion and Conclusion

The findings demonstrate that successful tax negotiation depends on the coordinated operation of professional competence, procedural fairness, taxpayer awareness, institutional capacity, and strategic interaction. Auditor knowledge and experience improve the quality of evidence evaluation, but their effectiveness depends on independence, accountability,

and protection from inappropriate pressures. Similarly, taxpayer awareness facilitates meaningful participation, although constructive participation requires clear procedures and access to reliable information.

Trust emerged as both a prerequisite and an outcome of effective negotiation. Initial trust encourages information exchange and reasonable concessions, whereas a transparent and respectful negotiation reinforces subsequent confidence in tax authorities. The relationship is therefore cyclical: fair procedures build trust, and trust facilitates future compliance and cooperation. The model also indicates that flexibility should not be interpreted as departure from the law. Rather, professional flexibility involves revising an initial position when credible evidence is presented and identifying lawful alternatives that protect governmental revenue while reducing unnecessary conflict.

Technology and electronic documentation can improve transparency, access to information, and risk assessment, but they cannot replace competent personnel, professional judgment, or organizational support. Effective implementation requires integrated databases, trained auditors, explicit authority, and reliable supervisory mechanisms. Moreover, negotiation strategies should be adapted to case complexity, the number of disputed issues, taxpayer characteristics, and audit risk instead of being applied uniformly.

Overall, negotiation with tax auditors should be understood as a structured institutional process rather than an informal bargaining event. Sustainable tax agreements are most likely when technically competent and impartial auditors interact with informed taxpayers within a transparent, well-resourced, and accountable administrative framework. The proposed grounded theory model integrates the antecedents, context, interventions, strategies, and multilevel consequences of this process. It consequently provides a practical foundation for improving auditor training, taxpayer education, procedural design, risk management, dispute resolution, and the broader efficiency and legitimacy of the Iranian tax system.

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding

According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

ارائه مدل مفهومی مذاکره با حسابرسان مالیاتی برای دستیابی به توافق مالیاتی: مطالعه‌ای کیفی با رویکرد نظریه داده‌بنیاد



تاریخچه مقاله

تاریخ دریافت: ۱ آبان ۱۴۰۴

تاریخ بازنگری: ۱۵ اسفند ۱۴۰۴

تاریخ پذیرش: ۲۳ اسفند ۱۴۰۴

تاریخ چاپ: ۱ فروردین ۱۴۰۵

۱. محمد سهرابی ^{ID}: دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران

۲. حمیدرضا جعفری دهکردی ^{ID}: گروه حسابداری، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران. ایمیل: hamid1355@iau.ac.ir (نویسنده مسئول)

۳. بهاره بنی طالبی دهکردی ^{ID}: گروه حسابداری، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران

چکیده

پژوهش حاضر با هدف تبیین فرایند مذاکره با حسابرسان مالیاتی و ارائه مدلی مفهومی از شرایط علی، عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای مؤثر بر دستیابی به توافق مالیاتی انجام شد. این پژوهش کیفی با رویکرد نظام‌مند نظریه داده‌بنیاد اشتراوس و کوربین انجام شد. جامعه پژوهش شامل متخصصان و افراد دارای تجربه مستقیم تعامل با حسابرسان مالیاتی بود که از میان آنان ۱۳ نفر در سال ۲۰۲۵ با نمونه‌گیری هدفمند و تا دستیابی به اشباع نظری انتخاب شدند. داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته گردآوری، ضبط، بازنویسی و در نرم‌افزار MAXQDA تحلیل شدند. تحلیل داده‌ها با استفاده از مقایسه مستمر و طی مراحل کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام گرفت و در مرحله کدگذاری باز، ۱۹۸۴ کد استخراج شد. برای تقویت اعتبار یافته‌ها از تنوع حداکثری مشارکت‌کنندگان، بازبینی مکرر کدها، مستندسازی تصمیم‌های تحلیلی و ارزیابی توافق بین کدگذاران استفاده شد. نتایج نشان داد مذاکره مالیاتی فرایندی تعاملی، چندسطحی و وابسته به برهم‌کنش عوامل نهادی، رفتاری، حرفه‌ای و محیطی است. استقلال و بی‌طرفی ممیز، دانش و تجربه حرفه‌ای، رعایت مقررات، اندازه و قدرت سازمان، پیچیدگی پرونده و شرایط اقتصادی به‌عنوان شرایط علی اصلی شناسایی شدند. دانش، نگرش و قدرت تحلیل مؤدی، شفافیت حدود اختیارات، پاسخ‌گویی، نظارت مستمر و بهره‌گیری از فناوری اطلاعات، زمینه شکل‌گیری مذاکره اثربخش را فراهم کردند. همچنین، مدیریت تخصصی، مشاوره مالیاتی، حمایت سازمانی، انعطاف‌پذیری، کار گروهی و ظرفیت‌های نهادی، اثر شرایط علی را تعدیل کردند. راهبردهای برنامه‌ریزی‌شده، مدیریت ریسک ممیزی، تخصیص مناسب منابع، آموزش مؤدیان و تعامل سازنده، دستیابی به توافق برد-برد را تسهیل کردند. پیامدهای مدل شامل کاهش تنش و زمان ممیزی، کاهش ریسک و هزینه‌های مالیاتی، افزایش اعتماد عمومی، بهبود دسترسی به اطلاعات و ارتقای کارایی نظام مالیاتی بود. دستیابی به توافق مالیاتی پایدار به ترکیب هماهنگ شایستگی حرفه‌ای حسابرسان، آگاهی مؤدیان، ظرفیت نهادی، شفافیت رویه‌ها و راهبردهای مشارکتی وابسته است؛ بنابراین، تقویت تعامل مبتنی بر اعتماد و برنامه‌ریزی می‌تواند اختلافات را کاهش داده و کارآمدی نظام مالیاتی را ارتقا دهد.

کلیدواژه‌ها: مذاکره مالیاتی؛ حسابرسان مالیاتی؛ توافق مالیاتی؛ راهبردهای مذاکره؛ نظریه داده‌بنیاد؛ اعتماد سازمانی.

شیوه استناددهی: سهرابی، محمد، جعفری دهکردی، حمیدرضا، و بنی طالبی دهکردی، بهاره. (۱۴۰۵). ارائه مدل مفهومی مذاکره با حسابرسان مالیاتی برای دستیابی به توافق مالیاتی: مطالعه‌ای کیفی با رویکرد نظریه داده‌بنیاد. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۴(۱)، ۲۰-۱.



مالیات یکی از مهم‌ترین منابع تأمین مالی دولت و از بنیادی‌ترین ابزارهای سیاست‌گذاری اقتصادی، توزیع مجدد درآمد، تأمین کالاهای عمومی و تحقق اهداف توسعه‌ای است. با این حال، کارآمدی نظام مالیاتی صرفاً به کیفیت قوانین یا نرخ‌های مالیاتی وابسته نیست، بلکه نحوه اجرای مقررات، کیفیت حسابرسی، شیوه تعامل مأموران مالیاتی با مؤدیان و سازوکارهای حل اختلاف نیز نقشی اساسی در وصول عادلانه و به‌موقع مالیات دارند. فرایند حسابرسی مالیاتی معمولاً در شرایطی انجام می‌شود که میان سازمان مالیاتی و مؤدی درباره تفسیر قوانین، شناسایی درآمد مشمول مالیات، پذیرش هزینه‌ها، میزان تعدیلات و نحوه اعمال معافیت‌ها اختلاف نظر وجود دارد. در چنین شرایطی، مذاکره به سازوکاری مهم برای تبادل اطلاعات، تبیین مواضع، کاهش عدم قطعیت و دستیابی به توافق تبدیل می‌شود. مذاکره فرایندی تعاملی است که در آن طرفین دارای منافع، ترجیحات و برداشت‌های متفاوت می‌کوشند از طریق ارتباط، استدلال، امتیازدهی و تعدیل مواضع به نتیجه‌ای قابل‌پذیرش دست یابند. از این رو، نتیجه مذاکره تنها محصول قدرت رسمی یا متن مقررات نیست، بلکه از کیفیت تعامل، ادراک عدالت، اعتماد متقابل، ویژگی‌های طرفین و راهبردهای انتخاب‌شده تأثیر می‌پذیرد (Brett & Thompson, 2016).

در ادبیات حسابرسی، مذاکره بخش جدایی‌ناپذیری از فرایند شکل‌گیری قضاوت‌ها و تصمیم‌های حرفه‌ای شناخته می‌شود. بسیاری از موضوعاتی که در نهایت در گزارش حسابرسی یا تعدیلات پیشنهادی منعکس می‌شوند، پیش از نهایی‌شدن در جریان گفت‌وگو و چانه‌زنی میان حسابرس و صاحبکار قرار می‌گیرند. مطالعه تعاملات پشت گزارش حسابرسی نشان داده است که نتیجه نهایی حسابرسی لزوماً حاصل اعمال یک‌طرفه استانداردها نیست، بلکه در بسیاری از موارد از مجموعه‌ای از بحث‌ها، تبیین‌ها، مخالفت‌ها و توافقات تدریجی میان حسابرسان و مدیران پدید می‌آید (Beattie et al., 2000). این وضعیت در حسابرسی مالیاتی پیچیده‌تر است؛ زیرا علاوه بر قضاوت حرفه‌ای، منافع مالی مستقیم، ابهام‌های قانونی، قدرت اجرایی دولت و احتمال ارجاع اختلاف به مراجع دادرسی نیز در فرایند تعامل حضور دارند. بنابراین، مذاکره با حسابرسان مالیاتی را نمی‌توان صرفاً یک گفت‌وگوی فنی درباره ارقام تلقی کرد؛ بلکه این مذاکره فرایندی نهادی و رفتاری است که در آن قانون، قدرت، تخصص، اعتماد و منافع اقتصادی به‌طور هم‌زمان عمل می‌کنند.

پژوهش‌های تجربی حسابداری نشان داده‌اند که قضاوت حرفه‌ای در محیط‌های پیچیده تحت تأثیر نحوه پردازش اطلاعات، تجربه تصمیم‌گیرنده، انگیزه‌ها، مشوق‌ها و ویژگی‌های موقعیتی قرار می‌گیرد. به همین دلیل، تحلیل رفتار حسابرسان مستلزم توجه هم‌زمان به عوامل شناختی، حرفه‌ای و محیطی است (Libby et al., 2002). پیش از آغاز مذاکره نیز رتبه سازمانی و جایگاه حرفه‌ای حسابرس می‌تواند بر ارزیابی اولیه وی، میزان محافظه‌کاری و دامنه تعدیلات پیشنهادی اثر بگذارد (Trotman et al., 2009). در حوزه مالیاتی، دانش تخصصی حسابرس اهمیت مضاعفی دارد؛ زیرا تخصص مالیاتی ممکن است توانایی تشخیص رفتارهای تهاجمی، ارزیابی دقیق‌تر ریسک و تفسیر صحیح معاملات پیچیده را افزایش دهد. شواهد جدید نشان می‌دهد تخصص مالیاتی حسابرسان امضاکننده می‌تواند با نحوه مواجهه آنان با رفتارهای مالیاتی تهاجمی شرکت‌ها ارتباط داشته باشد و کیفیت قضاوت مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهد (DeFond et al., 2025). در مقابل، سوگیری‌های شناختی و حرفه‌ای ممکن است استقلال قضاوت را تضعیف کرده و ارزیابی حسابرس را از شواهد و وضعیت مؤدی منحرف سازند. در نظام مالیاتی ایران نیز عواملی مانند فشارهای سازمانی، ویژگی‌های فردی، تجربه، پیچیدگی مقررات و نحوه ارائه اطلاعات در شکل‌گیری سوگیری قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی مؤثر شناخته شده‌اند (Ebrahimi et al., 2021).

نحوه انتخاب راهبرد مذاکره یکی از تعیین‌کننده‌ترین مؤلفه‌های دستیابی به توافق است. حسابرس ممکن است با یک موضع اولیه ثابت و رقابتی وارد مذاکره شود یا رویکردی انعطاف‌پذیر، مسئله‌محور و مشارکتی اتخاذ کند. انتخاب میان این راهبردها به میزان انعطاف‌پذیری موضع حسابداری اولیه، کیفیت رابطه میان طرفین، اهمیت موضوع و برداشت حسابرس از رفتار طرف مقابل وابسته است (Gibbins et al., 2010). انگیزه‌های اجتماعی نیز در این زمینه اهمیت دارند. فراتحلیل مطالعات مذاکره تلفیقی نشان می‌دهد جهت‌گیری همکاری‌جویانه، توجه به منافع مشترک و انگیزه‌های اجتماعی سازنده، احتمال تبادل اطلاعات و دستیابی به راه‌حل‌های تلفیقی را افزایش می‌دهند؛ درحالی‌که انگیزه‌های صرفاً رقابتی می‌توانند سبب پنهان‌سازی اطلاعات، تشدید تعارض و کاهش منافع مشترک شوند (De Dreu et al., 2000). بنابراین، مذاکره اثربخش مستلزم آن است که طرفین از تمرکز انحصاری بر توزیع یک مقدار ثابت فاصله گرفته و امکان شناسایی گزینه‌هایی را فراهم کنند که ضمن رعایت قانون، هزینه تعارض را برای سازمان مالیاتی و مؤدی کاهش دهد.

تجربه حسابرس نیز بر فرایند و نتیجه مذاکره اثرگذار است. حسابرسان باتجربه معمولاً توان بیشتری در شناسایی منافع واقعی طرف مقابل، ارزیابی پیامدهای امتیازدهی، کنترل جریان اطلاعات و مدیریت فشارهای مذاکره دارند. بررسی اختلافات گزارشگری مالی نشان داده است که تجربه مذاکره حسابرس و ریسک مأموریت می‌توانند بر قضاوت‌های پیش از مذاکره، فرایند چانه‌زنی و نتیجه نهایی اثر بگذارند (Brown & Johnstone, 2009). افزون بر این، اثر تجربه حسابرس ممکن است با سبک مذاکره صاحبکار تعامل داشته باشد؛ به‌گونه‌ای که حسابرس باید راهبرد خود را با رفتار رقابتی یا مشارکتی طرف مقابل تطبیق دهد (Fu et al., 2011). این موضوع در مذاکره مالیاتی نیز مصداق دارد، زیرا مؤدیان، مدیران مالی و مشاوران مالیاتی از سطح متفاوتی از دانش، قدرت چانه‌زنی و مهارت ارتباطی برخوردارند. حسابرسی که بدون توجه به این تفاوت‌ها از راهبردی یکنواخت استفاده کند، ممکن است در دستیابی به اطلاعات معتبر، اقناع مؤدی یا ایجاد توافق پایدار موفق نباشد.

تاکتیک‌های اقناعی و ترتیب ارائه پیشنهادها نیز می‌توانند بر پذیرش مواضع حسابرس تأثیر بگذارند. شواهد نشان می‌دهد اثربخشی اقناع به نوع استدلال، نحوه ارائه شواهد، اعتبار منبع و ادراک طرف مقابل از منصفانه‌بودن درخواست وابسته است (Gibbins et al., 2011). مطالعات مربوط به مذاکره حسابرس و صاحبکار نیز نشان داده‌اند که تاکتیک‌های مبتنی بر منطق، استناد به استانداردها و توضیح پیامدها ممکن است در مقایسه با فشار مستقیم یا تهدید، پذیرش بیشتری ایجاد کنند (Perreault & Kida, 2011). علاوه بر نوع تاکتیک، ارائه هم‌زمان یا متوالی موضوعات مورد اختلاف نیز می‌تواند نتیجه را تغییر دهد. ارائه هم‌زمان مسائل امکان مبادله امتیاز میان موضوعات را افزایش می‌دهد، درحالی‌که طرح متوالی ممکن است تمرکز و ارزیابی جداگانه هر موضوع را تسهیل کند؛ ازاین‌رو، اثربخشی هر شیوه به ساختار اختلاف و امکان ایجاد بسته توافقی وابسته است (Perreault et al., 2017). در حسابرسی مالیاتی که معمولاً چندین موضوع مرتبط، از هزینه‌های قابل‌قبول تا معافیت‌ها و جرائم، هم‌زمان مطرح است، نحوه سازمان‌دهی موضوعات مذاکره می‌تواند بر احتمال دستیابی به توافق جامع اثرگذار باشد.

ویژگی‌های اجتماعی و سبک رفتاری طرفین نیز ممکن است حتی در حضور شواهد مالی یکسان، بر تعدیلات پیشنهادی اثر بگذارند. یافته‌های پژوهشی نشان داده‌اند که جنسیت صاحبکار و سبک مذاکره او می‌تواند بر ارزیابی حسابرس و میزان تعدیلات پیشنهادی تأثیر بگذارد (Hamrick et al., 2023). این یافته اهمیت بررسی عوامل ضمنی و ادراکات اجتماعی را در کنار عوامل رسمی و فنی آشکار می‌کند. در مذاکرات مالیاتی نیز برداشت حسابرس از صداقت، همکاری، فرصت‌طلبی، آگاهی حقوقی یا شخصیت مؤدی ممکن است بر میزان اعتماد، انعطاف‌پذیری و نوع راهبرد انتخابی اثر بگذارد. بالاین‌حال، اتکای بیش‌ازحد به برداشت‌های شخصی می‌تواند زمینه رفتار نابرابر و سوگیری را فراهم آورد. ازاین‌رو، طراحی مدل مذاکره مالیاتی باید ضمن شناسایی نقش ویژگی‌های رفتاری، بر شفافیت رویه‌ها، مستندسازی تصمیم‌ها، حدود اختیارات و معیارهای حرفه‌ای نیز تأکید کند.

اعتماد یکی دیگر از مؤلفه‌های اساسی مذاکره و تمکین مالیاتی است. چارچوب «شیب لغزنده» میان قدرت مقامات مالیاتی و اعتماد مؤدیان تمایز قائل می‌شود و نشان می‌دهد قدرت قانونی عمدتاً تمکین اجباری را ایجاد می‌کند، درحالی‌که اعتماد به مقامات زمینه تمکین داوطلبانه را فراهم می‌سازد (Kirchler et al., 2008). اگر مؤدی فرایند حسابرسی را منصفانه، شفاف و قابل پیش‌بینی ادراک کند، احتمال همکاری، افشای اطلاعات و پذیرش نتیجه افزایش می‌یابد. در مقابل، تجربه برخورد تبعیض‌آمیز، ناامنی اطلاعاتی یا ضعف پاسخ‌گویی می‌تواند اعتماد را کاهش داده و مقاومت یا رفتارهای اجتنابی را تقویت کند. برای نمونه، تهدیدهای مرتبط با سرقت هویت مؤدیان می‌تواند از طریق تضعیف اعتماد، بر تمکین مالیاتی اثر منفی بگذارد (Farrar et al., 2020). همچنین، اعتماد در خود فرایند چانه‌زنی مالیاتی بر تمایل طرفین به امتیازدهی اثر می‌گذارد؛ اعتماد متقابل می‌تواند عدم‌قطعیت درباره نیت طرف مقابل را کاهش داده و امکان تبادل امتیازهای سازنده را بیشتر کند (Eberhartinger et al., 2022).

منابع و ظرفیت‌های سازمان مالیاتی نیز ساختار فرصت‌های مذاکره را تعیین می‌کنند. محدودیت نیروی انسانی، کمبود زمان، حجم بالای پرونده‌ها، دسترسی ناکافی به داده‌ها و ضعف ابزارهای تحلیلی ممکن است توان حسابرس را برای رسیدگی عمیق و مذاکره آگاهانه کاهش دهد. پژوهش درباره منابع خدمات درآمد داخلی نشان داده است که سطح منابع در دسترس بر فرایند حسابرسی شرکت‌ها، دامنه رسیدگی و نتایج حاصل از آن اثر دارد (Nessa et al., 2020). بنابراین، کیفیت توافق مالیاتی را نمی‌توان صرفاً به مهارت فردی حسابرس یا همکاری مؤدی نسبت داد. زیرساخت اطلاعاتی، تعداد و تخصص کارکنان، حمایت مدیریتی، دسترسی به مشاوره حرفه‌ای، سامانه‌های نظارتی و زمان

تخصیص یافته به پرونده نیز در این فرایند تعیین کننده‌اند. ضعف ظرفیت سازمانی ممکن است حسابرسان را به استفاده از راهبردهای سریع و اقتدارمحور سوق دهد، درحالی که ظرفیت مناسب امکان تحلیل ریسک، گفت‌وگوی مستند و یافتن راه‌حل‌های دقیق‌تر را فراهم می‌کند.

در مذاکره مالیاتی، ساختار قدرت و امکان تبانی نیز باید مورد توجه قرار گیرد. رابطه مالیاتی در ظاهر میان دولت برخوردار از قدرت قانونی و مؤدی ملزم به تمکین شکل می‌گیرد، اما تفاوت در منابع، دسترسی به مشاوران، نفوذ اقتصادی و اطلاعات تخصصی می‌تواند قدرت واقعی طرفین را تغییر دهد. مدل‌سازی بازی مالیاتی نشان داده است که راهبردهای شرکت و دولت در زمینه پذیرش مالیاتی، حاکمیت شرکتی و مقابله با اجتناب، به صورت متقابل بر یکدیگر اثر می‌گذارند و تعادل نهایی از ترکیب رفتارهای دو طرف حاصل می‌شود (Hosseini & Dadashi, 2021). افزون بر این، مدل‌سازی تبانی نشان می‌دهد توزیع مؤدیان و عوامل اثرگذار بر تعامل مأموران و مؤدیان می‌تواند زمینه شکل‌گیری تعادل‌های متفاوت، از اجرای صحیح قانون تا رفتارهای تبانی‌آمیز را فراهم کند (Salimian & Sobhanian, 2024). این ملاحظات ضرورت تقویت نظارت، تعیین شفاف حدود اختیارات، کاهش تعارض منافع و مستندسازی الکترونیکی مراحل مذاکره را برجسته می‌سازد.

ویژگی‌های نگرشی مؤدیان نیز در نحوه ورود آنان به مذاکره و پذیرش نتیجه نقش دارند. نگرش به عدالت مالیاتی، اعتماد به دولت، ادراک کارآمدی هزینه‌کرد درآمدهای مالیاتی، هنجارهای اجتماعی، ریسک‌گریزی و آگاهی از قوانین می‌تواند تمایل به خوداظهاری و همکاری را تقویت یا تضعیف کند. در بررسی عوامل نگرشی مؤثر بر پرداخت مالیات از طریق نظام خودارزیابی، مجموعه‌ای از مؤلفه‌های روان‌شناختی، اجتماعی و نهادی به عنوان عوامل مؤثر بر رفتار مؤدیان شناسایی شده‌اند (Besharati et al., 2024). بنابراین، موفقیت مذاکره مالیاتی تنها مستلزم ارتقای مهارت حسابرسان نیست، بلکه افزایش دانش مالیاتی مؤدیان، اطلاع‌رسانی روشن، آموزش حقوق و تکالیف و ایجاد امکان دسترسی به مشاوره تخصصی نیز اهمیت دارد. مؤدی آگاه بهتر می‌تواند اسناد و استدلال‌های خود را ارائه کند، پیامدهای گزینه‌های مختلف را ارزیابی نماید و به جای مقاومت مبهم یا انفعال، در فرایند حل مسئله مشارکت کند.

مذاکره مالیاتی همچنین در محیط گسترده‌تری از رقابت بین‌المللی، برنامه‌ریزی مالیاتی و تفاوت میان حوزه‌های قضایی صورت می‌گیرد. مفهوم پناهگاه‌های مالیاتی مذاکره‌شده نشان می‌دهد که برخی مزایای مالیاتی ممکن است نه صرفاً از قواعد عمومی، بلکه از ترتیبات و توافقاتی شکل گرفته میان شرکت‌ها و دولت‌ها ناشی شوند (Markle & Robinson, 2021). این وضعیت بیانگر آن است که مذاکره مالیاتی می‌تواند در سطوح مختلف، از حل اختلاف یک پرونده داخلی تا توافقاتی پیچیده فرامرزی، عمل کند و هم‌زمان پیامدهایی برای عدالت، شفافیت و رقابت داشته باشد. از این رو، انعطاف‌پذیری در مذاکره باید در چارچوب حاکمیت قانون و رفتار برابر با مؤدیان اعمال شود؛ زیرا توافقی که صرفاً به کاهش کوتاه‌مدت اختلاف منجر شود اما عدالت افقی، انسجام مقررات یا اعتماد عمومی را تضعیف کند، نمی‌تواند توافقی کارآمد و پایدار تلقی شود.

در نظام مالیاتی ایران، اختلافات مالیاتی با چالش‌هایی مانند پیچیدگی و تغییرپذیری قوانین، تعدد مراجع رسیدگی، طولانی‌شدن فرایند حل اختلاف، ضعف هماهنگی نهادی، ابهام در برخی رویه‌ها و هزینه‌های اداری و حقوقی مواجه‌اند (Mousavi & Ebrahimi Kerahrudi, 2018). این مشکلات ممکن است مذاکره را از یک ابزار حل مسئله به فرایندی فرسایشی تبدیل کنند که در آن هر طرف برای حفظ موقعیت خود بر مواضع اولیه پافشاری می‌کند. در چنین فضایی، طراحی مناسب شروط و سازوکارهای مذاکره می‌تواند به پیشگیری از تشدید اختلاف و انتخاب مسیر مناسب حل و فصل کمک کند. مطالعات حقوقی مربوط به حل اختلافات تجاری نیز نشان می‌دهند که پیش‌بینی دقیق مذاکره، تعیین حدود و مراحل آن و ارتباط آن با سایر سازوکارهای حل اختلاف می‌تواند اثربخشی این روش را افزایش دهد (Shiravi & Kazemi, 2018). انتقال این منطق به حوزه مالیاتی مستلزم تعریف روشن مراحل مذاکره، صلاحیت طرفین، زمان‌بندی، نحوه تبادل اسناد، معیارهای امتیازدهی و سازوکار ثبت توافق است.

با وجود اهمیت فزاینده مذاکره مالیاتی، مطالعه مستقیم راهبردهای حسابرسان مالیاتی همچنان محدود است. شواهد موجود نشان می‌دهد عواملی مانند تجربه حسابرسان، ریسک پرونده، قدرت شرکت، پیچیدگی موضوع، کیفیت رابطه و انتظار از رفتار مؤدی می‌توانند راهبرد مذاکره حسابرسان را تغییر دهند و انتخاب راهبرد نیز بر میزان تعدیلات مالیاتی اثر بگذارد (Blaufus et al., 2022). با این حال، بسیاری از پژوهش‌ها روابط میان تعداد محدودی از متغیرها را در محیط‌های آزمایشی یا سازمانی خاص بررسی کرده‌اند و کمتر به چگونگی پیوند شرایط علی، بستر نهادی، عوامل مداخله‌گر، راهبردهای عملی و پیامدهای چندسطحی در یک مدل فرایندی پرداخته‌اند. این خلأ در ایران محسوس‌تر است، زیرا تفاوت‌های حقوقی، اقتصادی، فرهنگی و اداری مانع از انتقال مستقیم مدل‌های توسعه‌یافته در سایر نظام‌های مالیاتی می‌شود.

برای شناخت چنین پدیده پیچیده و زمینه‌مندی، رویکردهای کیفی می‌توانند سازوکارهایی را آشکار کنند که از طریق سنجش متغیرهای ازپیش‌تعیین‌شده قابل مشاهده نیستند. نظریه داده‌بنیاد با حرکت نظام‌مند از داده‌های تجربی به کدها، مقوله‌ها و روابط مفهومی، امکان ارائه تبیینی فرایندی از کنش‌ها و تعاملات را فراهم می‌کند (Corbin & Strauss, 2015). استفاده از این رویکرد در مطالعه مذاکره مالیاتی می‌تواند نشان دهد چه شرایطی مذاکره را آغاز یا جهت‌دهی می‌کند، مؤدیان و حسابرسان چگونه موقعیت را تفسیر می‌کنند، چه عوامل سازمانی و محیطی بر تصمیم‌های آنان اثر می‌گذارند، چه راهبردهایی در عمل به کار گرفته می‌شوند و این راهبردها چه پیامدهایی برای مؤدی، سازمان مالیاتی و نظام مالیاتی دارند. چنین مدلی می‌تواند ضمن توسعه ادبیات رفتاری حسابرسی مالیاتی، مبنایی برای آموزش حسابرسان، اصلاح رویه‌ها، مدیریت ریسک، ارتقای شفافیت و کاهش اختلافات فراهم آورد.

بر این اساس، هدف پژوهش حاضر تبیین فرایند مذاکره با حسابرسان مالیاتی و ارائه یک مدل مفهومی داده‌بنیاد از شرایط علی، پدیده محوری، عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای مؤثر بر دستیابی به توافق مالیاتی در بستر نظام مالیاتی ایران است.

روش پژوهش و مواد

پژوهش حاضر یک مطالعه کیفی با رویکرد داده بنیاد است که هدف آن تبیین فرایند مذاکره با حسابرسان مالیاتی و ارائه یک مدل مفهومی از عوامل مؤثر بر انتخاب راهبردهای مذاکره و پیامدهای حاصل از آن با تأکید بر دستیابی به توافق مالیاتی است. رویکرد داده بنیاد به پژوهشگران امکان می‌دهد تا از تحلیل جزءبه‌جزء داده‌ها به کشف مفاهیم و ایجاد یک مدل مفهومی نظام‌یافته برسند. جامعه آماری پژوهش شامل متخصصان و افرادی است که تجربه تعامل با حسابرسان مالیاتی را دارند. با توجه به ضرورت تنوع دیدگاه‌ها و تجربه‌ها، ۱۳ مشارکت‌کننده با روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند. انتخاب نمونه‌ها تا رسیدن به اشباع نظری ادامه پیدا کرد. تعداد نمونه با معیار اشباع داده‌ای در پژوهش‌های کیفی همخوانی دارد و اطمینان می‌دهد که تمامی ابعاد موضوع مورد بررسی قرار گرفته است.

در این پژوهش، داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته گردآوری شد. برای هر مصاحبه، پروتکل مصاحبه شامل محورهای اصلی مانند شرایط علی، پدیده محوری، عوامل زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای مذاکرات مالیاتی تهیه شد. هر مصاحبه توسط پژوهشگر ضبط و پس از اطمینان از صحت محتوا به نرم‌افزار مکس کیودا وارد گردید.

تحلیل داده‌ها با استفاده از نظریه داده‌بنیاد و بر مبنای رویکرد نظام‌مند استراوس و کوربین (۲۰۱۵) انجام شد. فرایند تحلیل داده‌ها بر اساس مدل پارادایمی نظریه داده‌بنیاد شامل شرایط علی، پدیده محوری، شرایط زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها سازمان‌دهی گردید. در این راستا، کدگذاری داده‌ها در سه مرحله به شرح زیر انجام شد:

- کدگذاری باز: متن مصاحبه‌ها به اجزای کوچک تقسیم شد و مفاهیم کلیدی استخراج شد. در این مرحله ۱۹۸۴ کد از ۱۳ فایل مصاحبه شناسایی گردید.
- کدگذاری محوری: کدهای باز بر اساس محورهای اصلی شامل شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها سازمان‌دهی شدند تا روابط بین مفاهیم و دسته‌بندی‌ها تبیین شود.

کدگذاری انتخابی: در نهایت، کدها و محورهای محوری در قالب یک مدل مفهومی یکپارچه جمع‌آوری شد که روابط بین شرایط علی، پدیده محوری، عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها را نشان می‌دهد.

یافته‌ها

از مجموع ۱۳ نفر مصاحبه‌شونده، ۳ نفر اساتید دانشگاه حسابداری، ۳ نفر حسابرسان مالیاتی، ۲ نفر مدرسان دانشگاه و ۵ نفر کارشناسان مالیاتی بودند. این ترکیب، با سهم ۳۸/۴۶ درصدی کارشناسان مالیاتی، بیانگر تمرکز پژوهش بر تجربه‌های عملی و اجرایی در حوزه تعامل با مؤدیان و حسابرسان است.

در پژوهش‌های کیفی، اعتبار یافته‌ها صرفاً به معنای تکرارپذیری عددی نتایج نیست، بلکه مفاهیمی نظیر باورپذیری، اتکاپذیری، تأییدپذیری و انتقال‌پذیری را دربر می‌گیرد. از این رو، در پژوهش حاضر تلاش شد با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند با تنوع حداکثری، مقایسه مستمر داده‌ها در طول مراحل کدگذاری، بازبینی مکرر کدها و مستندسازی دقیق مراحل تحلیل، اعتبارپذیری فرآیند گردآوری و تحلیل داده‌ها تقویت شود.

علاوه بر این، برای سنجش پایایی کدگذاری، ارزیابی دو سند مستقل از نظر کدگذاری و محاسبه ضریب کاپا انجام شد که مقدار آن برابر با ۰/۸۱۲ و سطح معناداری ۰/۰۰۰ به دست آمد و بیانگر میزان توافق بالا و پایایی مناسب فرآیند کدگذاری است. همچنین، بررسی انسجام و پوشش کدها در تمامی ۱۳ فایل مصاحبه نشان داد که کدهای استخراج‌شده به‌طور یکنواخت و معنادار در میان مشارکت‌کنندگان تکرار شده‌اند که این امر بر اتکاپذیری و ثبات یافته‌ها دلالت دارد.

در ادامه آمار توصیفی بر اساس مولفه‌های پژوهش ارائه شده است. لازم به توضیح است که گزارش فراوانی کدها در این پژوهش صرفاً با هدف شفاف‌سازی الگوی تکرار مفاهیم استخراج‌شده از داده‌های کیفی ارائه شده است و به‌منزله سنجش اهمیت یا شدت اثر متغیرها به‌صورت کمی تلقی نمی‌شود. در رویکرد داده‌بنیاد، تمرکز اصلی بر تفسیر معنا و روابط مفهومی میان مقولات است و فراوانی کدها تنها نقش تکمیلی در نمایش توزیع مفاهیم در میان مشارکت‌کنندگان دارد.

مطابق با تحلیل محتوای مصاحبه‌ها، عوامل متعددی در شکل‌گیری شرایط علی در مدل مفهومی مذاکره با حساب‌رسان مالیاتی شناسایی شد که نتایج آن به شرح جدول (۱) است.

جدول ۱. آمار توصیفی درصد فراوانی بر اساس شرایط علی

شرایط علی	فراوانی	درصد
اندازه و قدرت	۱۳	۱۰۰/۰۰
بی‌طرفی و استقلال ممیزی	۱۳	۱۰۰/۰۰
دقت و دانش کافی	۱۳	۱۰۰/۰۰
رعایت قوانین مالیاتی	۱۳	۱۰۰/۰۰
ساختار و شرایط اقتصادی	۱۱	۸۴/۶۲
سیاست‌های حمایتی دولت	۱۲	۹۲/۳۱
شهرت و سابقه	۱۳	۱۰۰/۰۰
ماهیت و پیچیدگی	۱۳	۱۰۰/۰۰
مسائل رفاهی و انگیزشی	۱۰	۷۶/۹۲
مقررات و قوانین مالیاتی	۱۳	۱۰۰/۰۰
موقعیت جغرافیایی	۱۱	۸۴/۶۲
وضعیت سیاسی کشور	۱۲	۹۲/۳۱
کل مصاحبه‌های انجام‌شده	۱۳	۱۰۰/۰۰

همان‌طور که در جدول (۱) مشاهده می‌شود، تمامی ۱۳ مشارکت‌کننده بر اهمیت عواملی نظیر اندازه و قدرت سازمان، بی‌طرفی و استقلال ممیزی، دقت و دانش کافی حساب‌رس، رعایت قوانین مالیاتی، شهرت و سابقه حرفه‌ای، ماهیت و پیچیدگی پرونده و مقررات مالیاتی تأکید داشتند (۱۰۰ درصد). همچنین، عواملی مانند ساختار و شرایط اقتصادی و موقعیت جغرافیایی توسط ۸۴/۶۲ درصد و سیاست‌های حمایتی دولت و وضعیت سیاسی کشور توسط ۹۲/۳۱ درصد از مشارکت‌کنندگان شناسایی شد. مسائل رفاهی و انگیزشی نیز با فراوانی ۷۶/۹۲ درصد به عنوان عامل مؤثر مطرح گردید. این یافته‌ها نشان می‌دهد که شرایط علی شامل مجموعه‌ای از عوامل محیطی، سازمانی و رفتاری است که تأثیر مستقیمی بر فرآیند مذاکره و توافق مالیاتی دارد.

کدهای پدیده محوری به عنوان محور اصلی تحلیل، شناسایی شدند که نشان‌دهنده فرآیندهای کلیدی در تعامل مودی و سازمان امور مالیاتی هستند. آمار توصیفی این کدها در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی درصد فراوانی بر اساس پدیده محوری

پدیده محوری	فراوانی	درصد
اصلاح ساختار مالیاتی	۱۲	۹۲/۳۱
اطلاع رسانی سازمان امور مالیاتی	۱۰	۷۶/۹۲
افزایش انطباق مالیاتی	۱۲	۹۲/۳۱
افزایش پذیرش مالیاتی	۱۲	۹۲/۳۱
اهمیت گزارشگری داوطلبانه مودی	۹	۶۹/۲۳
تداوم گزارشگری	۱۲	۹۲/۳۱
تعیین خط مشی گزارشگری	۱۱	۸۴/۶۲
تعیین زمانبندی پرداخت ها	۱۰	۷۶/۹۲
تعیین مشوق ها و معافیت ها	۱۳	۱۰۰/۰۰
تقویت حاکمیت قانون و نظم مالی	۱۱	۸۴/۶۲
رضایت مندی مودی مالیاتی	۱۳	۱۰۰/۰۰
رعایت اخلاق و ارزش ها	۱۱	۸۴/۶۲
شبکه سازی بین نهاد دانشگاه با سازمان	۱۰	۷۶/۹۲
شناسایی موانع و فرصت ها	۱۰	۷۶/۹۲
قانون پذیری مودی و ممیزی مالیاتی	۱۳	۱۰۰/۰۰
مسئولیت های اجتماعی	۱۱	۸۴/۶۲
مسئولیت پذیری مودی	۱۳	۱۰۰/۰۰
پاسخ گویی اجتماعی	۱۳	۱۰۰/۰۰
کل مصاحبه های انجام شده	۱۳	۱۰۰/۰۰

بر اساس جدول (۲)، کدهایی مانند تعیین مشوق ها و معافیت ها، رضایت مندی مودی، قانون پذیری مودی و ممیزی مالیاتی، مسئولیت پذیری مودی و پاسخ گویی اجتماعی در ۱۰۰ درصد مصاحبه ها تکرار شده اند که نشان دهنده اجماع کامل مشارکت کنندگان بر اهمیت این مؤلفه هاست. کدهایی نظیر اصلاح ساختار مالیاتی، افزایش انطباق و پذیرش مالیاتی و تداوم گزارشگری نیز با فراوانی بالای بیش از ۹۰ درصد مورد تأکید قرار گرفته اند. کمترین میزان تکرار به کد اهمیت گزارشگری داوطلبانه مودی با ۶۹/۲۳ درصد تعلق دارد. این نتایج نشان می دهد که پدیده محوری شامل فرآیندهای اصلی تعامل مالیاتی است که تحت تأثیر شرایط علی و عوامل زمینه ای و مداخله گر قرار می گیرد.

تحلیل محتوای کدهای عوامل زمینه ای در جدول (۳) نشان داد که مجموعه ای از عوامل ساختاری، نظارتی و رفتاری در بهبود تعاملات مالیاتی و ارتقای کیفیت گزارشگری اهمیت دارند.

جدول ۳. آمار توصیفی درصد فراوانی بر اساس کد عوامل زمینه ای

عوامل زمینه ای	فراوانی	درصد
استفاده از فناوری اطلاعات و سامانه نظارتی	۱۲	۹۲/۳۱
استفاده از ممیزان مالیاتی	۱۱	۸۴/۶۲
افزایش پاسخگویی	۱۳	۱۰۰/۰۰
تشکیل نهادهای نظارتی	۱۰	۷۶/۹۲
تعیین الزامات گزارشگری مالی	۱۱	۸۴/۶۲
تعیین حدود و اختیارات	۱۳	۱۰۰/۰۰
تقویت چارچوب های قانونی	۱۱	۸۴/۶۲
دانش و تسلط مودی	۱۳	۱۰۰/۰۰
رفع پیچیدگی های نظارتی	۱۱	۸۴/۶۲

سهرابی و همکاران

روحیات و جنسیت مودی	۹	۶۹/۲۳
قدرت تحلیل مودی	۱۱	۸۴/۶۲
قوانین بازدارنده	۹	۶۹/۲۳
مستند سازی و ثبت الکترونیکی	۱۰	۷۶/۹۲
نظارت دقیق بر رفتار ممیزان مالیاتی	۱۲	۹۲/۳۱
نظارت مستمر	۱۲	۹۲/۳۱
نگرش و شخصیت مودی	۱۳	۱۰۰/۰۰
وجود کمیته حسابرسی و کنترل داخلی	۱۲	۹۲/۳۱
کل مصاحبه‌های انجام‌شده	۱۳	۱۰۰/۰۰

مطابق با جدول (۳)، کدهایی مانند افزایش پاسخ‌گویی، تعیین حدود و اختیارات، دانش و تسلط مودی و نگرش و شخصیت مودی در تمامی مصاحبه‌ها تکرار شدند. همچنین، کدهایی مانند استفاده از فناوری اطلاعات و سامانه نظارتی، نظارت دقیق بر رفتار ممیزان، نظارت مستمر و وجود کمیته حسابرسی داخلی با فراوانی بیش از ۹۰ درصد مورد تأکید قرار گرفتند. در مقابل، روحیات و جنسیت مودی و قوانین بازدارنده کمترین میزان تکرار ۶۹/۲۳ درصد را داشتند. این یافته‌ها بیانگر آن است که عوامل زمینه‌ای به عنوان بستر و زمینه اثرگذاری شرایط علی بر پدیده محوری عمل می‌کنند.

کدهای عوامل مداخله‌گر شامل مؤلفه‌های مدیریتی، رفتاری و تخصصی هستند که شدت اثرگذاری شرایط علی و عوامل زمینه‌ای بر پدیده محوری را تعدیل می‌کنند که فراوانی آنها در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول ۴. آمار توصیفی درصد فراوانی با کد عوامل مداخله‌گر

عوامل مداخله‌گر	فراوانی	درصد
آشنایی کارکنان با قوانین مالیاتی جدید	۹	۶۹/۲۳
استفاده از مدیران توانمند و متخصص	۱۳	۱۰۰/۰۰
استفاده از مشاوره و آموزش مالیاتی	۱۲	۹۲/۳۱
امانت داری و راز داری	۱۱	۸۴/۶۲
انضباط و پایبندی	۱۳	۱۰۰/۰۰
انعطاف‌پذیری و یادگیری	۱۳	۱۰۰/۰۰
تناسب تعداد ممیزان	۱۰	۷۶/۹۲
حمایت مالی	۱۳	۱۰۰/۰۰
رتبه اعتباری	۱۲	۹۲/۳۱
روحیه کاری گروهی ممیز	۱۳	۱۰۰/۰۰
شایسته‌سالاری در انتخاب ممیزان	۱۰	۷۶/۹۲
ظرفیت‌های مالیاتی	۱۳	۱۰۰/۰۰
فرصت‌طلبی مودی	۸	۶۱/۵۴
نگرش‌های مودیان مالیاتی	۱۳	۱۰۰/۰۰
وجود کارشناسان مالیاتی	۱۳	۱۰۰/۰۰
کاهش فشارهای سیاسی	۱۱	۸۴/۶۲
کاهش محدودیت‌های قانونی	۹	۶۹/۲۳
کل مصاحبه‌های انجام‌شده	۱۳	۱۰۰/۰۰

همان‌طور که در جدول (۴) مشاهده می‌شود، کدهایی نظیر استفاده از مدیران توانمند و متخصص، انضباط و پایبندی، انعطاف‌پذیری و یادگیری، حمایت مالی، روحیه کاری گروهی ممیز، ظرفیت‌های مالیاتی، نگرش‌های مودیان مالیاتی و وجود کارشناسان مالیاتی در تمام مصاحبه‌ها ذکر شده‌اند. کدهایی مانند استفاده از مشاوره و آموزش مالیاتی و رتبه

اعتباری با فراوانی بیش از ۹۰ درصد مورد تأکید قرار گرفتند، در حالی که فرصت طلبی مودی با ۵۴/۶۱ درصد کمترین میزان تکرار را داشته است. این نتایج نشان می‌دهد که عوامل مداخله‌گر نقش تقویتی و تعدیلی در مسیر تحقق پدیده محوری و پیامدهای مطلوب دارند.

کدهای راهبردها مسیر تحقق پیامدهای مطلوب را تسهیل می‌کنند. مطابق با جدول (۵)، کدهایی نظیر استراتژی مناسب، تخصیص منابع و مدیریت درآمد، شناسایی تهدیدات و چالش‌های اجتناب مالیاتی و مدیریت ریسک ممیزی در تمامی مصاحبه‌ها تکرار شده‌اند. همچنین کدهایی مانند بهبود تنوع بخشی، تشویق و آموزش مودیان، فرهنگ سازی سازمانی و وجود معافیت‌های وسیع و متنوع با فراوانی بالای ۹۰ درصد مورد تأکید قرار گرفتند. در مقابل، ایجاد تعامل سازنده و سطح آگاهی مودی از حقوق و مقررات با ۶۹/۲۳ درصد و ۵۴/۶۱ درصد کمترین میزان تکرار را داشتند. راهبردها نشان‌دهنده اقدامات و برنامه‌های عملیاتی و آموزشی هستند که اجرای مؤثر سیاست‌های مالیاتی و دستیابی به پیامدهای مطلوب را ممکن می‌سازند.

جدول ۵. آمار توصیفی درصد فراوانی بر اساس کد راهبردها

راهبردها	فراوانی	درصد
ارائه برنامه جامع و کامل	۱۰	۷۶/۹۲
استراتژی مناسب	۱۳	۱۰۰/۰۰
افزایش مهارت و تخصص	۱۱	۸۴/۶۲
ایجاد تعامل سازنده	۹	۶۹/۲۳
بهبود تنوع بخشی	۱۲	۹۲/۳۱
تخصیص منابع و مدیریت درآمد	۱۳	۱۰۰/۰۰
تشویق و آموزش مودیان	۱۲	۹۲/۳۱
تعیین زمان بندی رسیدگی	۱۰	۷۶/۹۲
تناسب درآمد و پرداخت	۱۲	۹۲/۳۱
سطح آگاهی مودی از حقوق و مقررات	۸	۶۱/۵۴
شناسایی تهدیدات و چالش‌های اجتناب مالیاتی	۱۳	۱۰۰/۰۰
شناسایی منابع جدید	۱۱	۸۴/۶۲
فرهنگ سازی سازمانی	۱۲	۹۲/۳۱
مدیریت ریسک ممیزی	۱۳	۱۰۰/۰۰
وجود معافیت‌های وسیع و متنوع	۱۲	۹۲/۳۱
کل مصاحبه‌های انجام شده	۱۳	۱۰۰/۰۰

تحلیل کدهای پیامدها نشان داد که هدف نهایی تعاملات مالیاتی شامل تحقق اهداف سازمان، بهینه سازی فرآیندها، افزایش اعتماد عمومی و کاهش ریسک‌ها است. همان‌طور که در جدول (۶) مشاهده می‌شود، کدهایی مانند اصلاح و تغییرات قوانین، افزایش اشتغال و کاهش تورم و بیکاری، افزایش اعتماد عمومی، افزایش و سرعت دسترسی، کاهش تنش بین مودی و ممیزی و کاهش ریسک مالیاتی و افزایش بازدهی در تمامی مصاحبه‌ها تکرار شده‌اند. کدهایی مانند کاهش زمان ممیزی و تحقق اهداف سازمان با فراوانی بیش از ۹۰ درصد تأکید شده و کد اعتماد سازی دوطرفه و رضایت‌مندی کمترین میزان تکرار (۵۴/۶۱ درصد) را داشت. این نتایج نشان می‌دهد که پیامدها حاصل ترکیب و تعامل شرایط علی، عوامل زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر و راهبردها هستند.

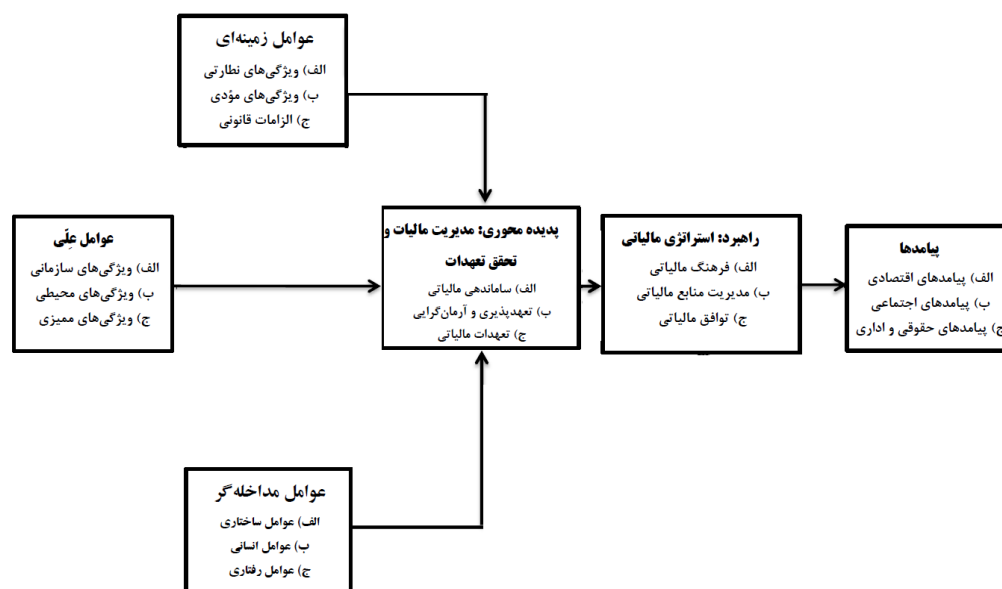
جدول ۶. آمار توصیفی درصد فراوانی بر اساس کد پیامدها

پیامدها	فراوانی	درصد
احقاق حقوق دولت و بهینه سازی	۱۰	۷۶/۹۲
ارتقا دانش مالیاتی	۱۱	۸۴/۶۲
اصلاح و تغییرات قوانین	۱۳	۱۰۰/۰۰
اعتماد سازی دو طرفه و رضایت‌مندی	۸	۶۱/۵۴

سهرابی و همکاران

افزایش اشتغال - کاهش تورم و بیکاری	۱۳	۱۰۰/۰۰
افزایش اعتماد عمومی	۱۳	۱۰۰/۰۰
افزایش و سرعت دسترسی	۱۳	۱۰۰/۰۰
بانک اطلاع جامع و تحلیل پذیر	۹	۶۹/۲۳
تحقق اهداف سازمان	۱۲	۹۲/۳۱
حمایت از سرمایه گذاری و افزایش رشد اقتصادی	۱۱	۸۴/۶۲
هوشمند سازی فرایند ممیزی	۱۰	۷۶/۹۲
کاهش تنش بین مودی و ممیزی	۱۳	۱۰۰/۰۰
کاهش ریسک مالیاتی و افزایش بازدهی	۱۳	۱۰۰/۰۰
کاهش زمان ممیزی	۱۲	۹۲/۳۱
کاهش فساد مالی	۱۱	۸۴/۶۲
کاهش هزینه ممیزی مالیاتی	۱۱	۸۴/۶۲
گسترش همکاری دولت و بخش خصوصی	۱۱	۸۴/۶۲
کل مصاحبه‌های انجام شده	۱۳	۱۰۰/۰۰

نتایج حاصل از تحلیل محتوا در قالب یک مدل مفهومی در شکل (۱) ارائه شده است. این مدل مفهومی نشان می‌دهد که فرآیند مذاکره با حسابرسان مالیاتی تحت تأثیر مجموعه‌ای از شرایط علی، عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر شکل می‌گیرد و از طریق اتخاذ راهبردهای مذاکره‌ای مشخص، به پیامدهایی در سطح مودی، سازمان مالیاتی و نظام مالیاتی منجر می‌شود. روابط ترسیم شده در مدل، ماهیت تعاملی و چندسطحی مذاکره مالیاتی را برجسته کرده و نشان می‌دهد که دستیابی به توافق مالیاتی حاصل برهم‌کنش عوامل نهادی، رفتاری و مدیریتی است، نه نتیجه یک عامل منفرد. در مدل پیشنهادی، مذاکره مالیاتی به عنوان یک فرآیند تعاملی دوطرفه میان حسابرسان مالیاتی و مودیان در نظر گرفته شده است که در آن، کنش و واکنش هر دو طرف در چارچوب الزامات نهادی و قانونی نظام مالیاتی شکل می‌گیرد.



شکل ۱. مدل مفهومی مذاکره با حسابرسان مالیاتی و تأثیر آن بر توافق مالیاتی

بحث و نتیجه گیری

پژوهش حاضر با هدف ارائه مدل مفهومی مذاکره با حسابرسان مالیاتی برای دستیابی به توافق مالیاتی انجام شد. یافته‌ها نشان داد که مذاکره مالیاتی فرایندی خطی، صرفاً فنی یا مبتنی بر اجرای مکانیکی مقررات نیست، بلکه پدیده‌ای تعاملی و چندسطحی است که از برهم‌کنش شرایط علی، پدیده محوری، عوامل زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر و راهبردهای کنشگران شکل می‌گیرد و پیامدهایی را در سطح مؤدی، سازمان امور مالیاتی و نظام مالیاتی ایجاد می‌کند. در مدل استخراج‌شده، شرایط علی شامل اندازه و قدرت سازمان، بی‌طرفی و استقلال ممیزی، دقت و دانش حسابرس، رعایت مقررات، شهرت و سابقه حرفه‌ای، ماهیت و پیچیدگی پرونده، شرایط اقتصادی، سیاست‌های حمایتی دولت، وضعیت سیاسی، موقعیت جغرافیایی و مسائل رفاهی و انگیزشی بود. پدیده محوری نیز حول قانون‌پذیری، مسئولیت‌پذیری، رضایت مؤدی، پاسخ‌گویی اجتماعی، تعیین مشوق‌ها و معافیت‌ها، انضباط مالیاتی، پذیرش مالیات و استمرار گزارشگری شکل گرفت. این مجموعه نشان می‌دهد که دستیابی به توافق مالیاتی نه نتیجه یک عامل منفرد، بلکه حاصل هماهنگی میان کیفیت قضاوت حسابرس، ویژگی‌های مؤدی، ظرفیت سازمانی و شرایط نهادی است.

نخستین یافته مهم پژوهش، نقش تعیین‌کننده استقلال، بی‌طرفی، دانش، دقت و سابقه حرفه‌ای حسابرس در شکل‌دهی مذاکره بود. هنگامی که حسابرس از دانش کافی، تجربه عملی و استقلال حرفه‌ای برخوردار باشد، می‌تواند شواهد را دقیق‌تر ارزیابی کند، مواضع خود را مستند سازد و از اعمال تعدیلات مبتنی بر برداشت‌های شخصی اجتناب کند. این نتیجه با یافته‌های پژوهش‌هایی همسو است که نشان داده‌اند مذاکره یکی از اجزای بنیادین فرایند حسابرسی است و تصمیم‌نهایی حسابرس اغلب در جریان تبادل استدلال، بررسی شواهد و اصلاح تدریجی مواضع شکل می‌گیرد (Beattie et al., 2000). همچنین، تجربه مذاکره موجب می‌شود حسابرس بهتر بتواند میزان ریسک، اعتبار استدلال‌های مؤدی و پیامدهای پذیرش یا رد پیشنهادها را ارزیابی کند (Brown & Johnstone, 2009). یافته‌های مربوط به تأثیر رتبه و جایگاه حسابرس بر قضاوت‌های پیش از مذاکره نیز نشان می‌دهد که سطح تجربه و مسئولیت حرفه‌ای می‌تواند نقطه شروع و دامنه انعطاف حسابرس را تعیین کند (Trotman et al., 2009). بنابراین، تأکید مشارکت‌کنندگان بر دانش و سابقه حسابرس را می‌توان ناشی از نقش این عوامل در کاهش ابهام و افزایش قابلیت دفاع از نتیجه مذاکره دانست.

این یافته همچنین با شواهد مربوط به نقش تخصص مالیاتی حسابرسان در تشخیص رفتارهای تهاجمی مالیاتی هماهنگ است. تخصص مالیاتی ظرفیت حسابرس را برای تفسیر معاملات پیچیده، تشخیص ناسازگاری‌ها و تمایز میان برنامه‌ریزی قانونی و اجتناب تهاجمی افزایش می‌دهد (DeFond et al., 2025). باین‌حال، دانش به‌تنهایی برای تضمین مذاکره منصفانه کافی نیست؛ زیرا قضاوت حرفه‌ای ممکن است تحت تأثیر فشارهای سازمانی، ویژگی‌های فردی و سوگیری‌های شناختی قرار گیرد. مطالعات انجام‌شده در محیط مالیاتی ایران نیز نشان داده‌اند که عوامل فردی، سازمانی و محیطی می‌توانند موجب سوگیری حسابرسان مالیاتی شوند (Ebrahimi et al., 2021). از این‌رو، همراهی دانش تخصصی با استقلال، بی‌طرفی، پاسخ‌گویی و نظارت حرفه‌ای برای دستیابی به توافق معتبر ضروری است. این تبیین روشن می‌سازد که چرا استقلال و دانش در مدل حاضر به‌صورت هم‌زمان در زمره مهم‌ترین شرایط علی قرار گرفته‌اند.

یافته دیگر پژوهش نشان داد اندازه و قدرت سازمان، ماهیت و پیچیدگی پرونده و شرایط اقتصادی و سیاسی بر جهت و نتیجه مذاکره اثر می‌گذارند. سازمان‌های بزرگ معمولاً از منابع مالی، اطلاعاتی و حقوقی بیشتری برخوردارند و می‌توانند از مشاوران متخصص برای تدوین استدلال‌های مالیاتی استفاده کنند؛ درحالی‌که مؤدیان کوچک‌تر ممکن است از دانش یا قدرت چانه‌زنی کافی برخوردار نباشند. پیچیدگی پرونده نیز میزان عدم قطعیت را افزایش می‌دهد و فضای بیشتری برای تفسیرهای متفاوت ایجاد می‌کند. این یافته با پژوهش درباره راهبردهای حسابرسان مالیاتی همسو است که نشان داد ویژگی‌های پرونده، قدرت مؤدی و ارزیابی حسابرس از شرایط مذاکره بر انتخاب راهبرد و میزان تعدیلات مالیاتی اثر می‌گذارند (Blaufus et al., 2022). همچنین، پژوهش‌های آزمایشی حسابداری نشان داده‌اند که قضاوت در محیط‌های پیچیده تابع نحوه پردازش اطلاعات، انگیزه‌ها و ویژگی‌های موقعیتی است (Libby et al., 2002). در نتیجه، افزایش پیچیدگی پرونده احتمال فاصله‌گرفتن طرفین از یک تفسیر مشترک را افزایش می‌دهد و ضرورت استفاده از مذاکره مستند و مسئله‌محور را بیشتر می‌کند.

در ارتباط با پدیده محوری، یافته‌ها نشان داد تعیین مشوق‌ها و معافیت‌ها، رضایت مؤدی، قانون‌پذیری دو طرف، مسئولیت‌پذیری مؤدی و پاسخ‌گویی اجتماعی از مؤلفه‌های اصلی تعامل مالیاتی هستند. این نتیجه بیانگر آن است که مذاکره موفق صرفاً با افزایش فشار قانونی تحقق نمی‌یابد، بلکه به ایجاد تعادل میان قدرت اجرایی سازمان مالیاتی و

اعتماد مؤدی نیاز دارد. این تبیین با چارچوب شیب لغزنده مطابقت دارد که تمکین مالیاتی را حاصل تعامل قدرت مقامات و اعتماد مؤدیان می‌داند؛ قدرت قانونی می‌تواند تمکین اجباری ایجاد کند، اما اعتماد زمینه پذیرش داوطلبانه و پایدار مالیات را فراهم می‌سازد (Kirchler et al., 2008). همچنین، عوامل نگرشی مانند عدالت ادراک‌شده، هنجارهای اجتماعی، اعتماد به نظام مالیاتی و ارزیابی مؤدی از پیامدهای پرداخت مالیات بر رفتار خودارزیابی و پذیرش مالیات اثر می‌گذارند (Besharati et al., 2024). بنابراین، رضایت مؤدی در مدل حاضر به معنای کاهش غیرقانونی مالیات نیست، بلکه بیانگر ادراک منصفانه‌بودن فرایند، امکان شنیده‌شدن استدلال‌ها و قابلیت پیش‌بینی نتیجه رسیدگی است.

اعتماد در یافته‌های پژوهش هم به‌عنوان زمینه‌ای برای تعامل و هم به‌عنوان یکی از پیامدهای مذاکره اثربخش ظاهر شد. این رابطه دوطرفه نشان می‌دهد که اعتماد اولیه، تبادل اطلاعات و امتیازدهی سازنده را تسهیل می‌کند و تجربه یک مذاکره شفاف نیز اعتماد آینده مؤدی را افزایش می‌دهد. این نتیجه با شواهدی همسو است که نشان می‌دهند اعتماد در چانه‌زنی مالیاتی بر رفتار امتیازدهی اثر دارد و با کاهش تردید نسبت به نیت طرف مقابل، دستیابی به توافق را تسهیل می‌کند (Eberhartinger et al., 2022). در مقابل، تجربه‌های منفی مرتبط با امنیت اطلاعات، پاسخ‌گویی یا رفتار مقامات می‌تواند اعتماد را کاهش داده و تمکین را تضعیف کند (Farrar et al., 2020). بر این اساس، اعتماد را نمی‌توان یک نگرش ثابت تلقی کرد؛ بلکه اعتماد در جریان تعاملات مکرر میان مؤدی و سازمان مالیاتی ساخته یا تخریب می‌شود. شفافیت معیارهای تعدیل، ارائه توضیحات روشن و حفظ محرمانگی اطلاعات از سازوکارهای تقویت این اعتماد هستند.

در بخش عوامل زمینه‌ای، افزایش پاسخ‌گویی، تعیین حدود اختیارات، دانش و تسلط مؤدی، نگرش و شخصیت وی، استفاده از فناوری اطلاعات، مستندسازی الکترونیکی، نظارت بر رفتار ممیزان و وجود سازوکارهای کنترل داخلی برجسته شدند. این یافته نشان می‌دهد که اثربخشی مذاکره به بستری نیاز دارد که در آن نقش‌ها، قواعد و اطلاعات به‌اندازه کافی روشن باشند. وقتی حدود اختیار حسابرِس یا نماینده مؤدی مبهم باشد، احتمال طرح وعده‌های اجرانشدنی، تصمیم‌های سلیقه‌ای یا طولانی‌شدن فرایند افزایش می‌یابد. همچنین، مؤدی آگاه می‌تواند مدارک خود را منظم‌تر ارائه دهد و به‌جای مقاومت کلی، درباره موضوعات مشخص وارد گفت‌وگو شود. این نتیجه با مطالعات مربوط به مذاکره سازمانی همخوان است که مذاکره را فرایندی مبتنی بر تبادل اطلاعات، شناخت منافع و یافتن گزینه‌های مشترک معرفی کرده‌اند (Brett & Thompson, 2016). همچنین، انگیزه‌های همکاری‌جویانه از طریق افزایش تبادل اطلاعات و کاهش رفتار دفاعی، احتمال دستیابی به راه‌حل‌های تلفیقی را افزایش می‌دهند (De Dreu et al., 2000).

برجسته‌شدن فناوری اطلاعات و سامانه‌های نظارتی را می‌توان با نیاز به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و محدودکردن قضاوت‌های غیرمستند توضیح داد. سامانه‌های یکپارچه مالیاتی امکان دسترسی سریع‌تر به سوابق، مقایسه اطلاعات، تحلیل ریسک و ثبت مراحل رسیدگی را فراهم می‌کنند. با این حال، بهره‌برداری از این زیرساخت‌ها به منابع انسانی و سازمانی کافی نیاز دارد. شواهد نشان می‌دهد میزان منابع در اختیار سازمان مالیاتی بر دامنه، زمان‌بندی و نتایج حسابرِس شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد (Nessa et al., 2020). از این رو، کمبود حسابرِس متخصص، فشار زمانی و حجم بالای پرونده‌ها می‌تواند حتی در حضور سامانه‌های پیشرفته، کیفیت مذاکره را کاهش دهد. یافته حاضر نشان می‌دهد فناوری زمانی می‌تواند به بهبود توافق منجر شود که همراه با آموزش، نظارت، پاسخ‌گویی و تعیین روشن حدود اختیار باشد.

در زمینه عوامل مداخله‌گر، استفاده از مدیران توانمند، انضباط و پابندی، انعطاف‌پذیری و یادگیری، حمایت مالی، کار گروهی ممیزان، ظرفیت‌های مالیاتی، نگرش مؤدیان و حضور کارشناسان مالیاتی اهمیت داشتند. این عوامل می‌توانند تأثیر شرایط علی را تقویت یا تضعیف کنند. برای مثال، حتی حسابرِس آگاه ممکن است در محیطی فاقد حمایت مدیریتی یا تحت فشارهای غیرحرفه‌ای نتواند راهبرد مناسبی اتخاذ کند. انعطاف‌پذیری نیز به معنای عدول از قانون نیست، بلکه توانایی اصلاح موضع در برابر شواهد معتبر و انتخاب راه‌حل متناسب با ویژگی‌های پرونده است. پژوهش‌های پیشین نشان داده‌اند انعطاف‌پذیری موضع اولیه و ماهیت رابطه حسابرِس با طرف مقابل بر انتخاب راهبرد مذاکره اثرگذار است (Gibbins et al., 2010). تجربه حسابرِس نیز در تعامل با سبک مذاکره طرف مقابل، قضاوت و تصمیم‌نهایی او را شکل می‌دهد (Fu et al., 2011). بنابراین، انعطاف حرفه‌ای باید مبتنی بر شواهد و در محدوده مقررات باشد تا هم توافق را تسهیل کند و هم عدالت رویه‌ای را حفظ نماید.

یافته‌های مربوط به راهبردها نشان داد انتخاب استراتژی مناسب، تخصیص منابع و مدیریت درآمد، شناسایی تهدیدهای اجتناب مالیاتی و مدیریت ریسک ممیزی، همراه با آموزش مؤدیان، فرهنگ‌سازی سازمانی، تنظیم زمان‌بندی رسیدگی و ایجاد تعامل سازنده، مسیر دستیابی به پیامدهای مطلوب را فراهم می‌کنند. این نتیجه با پژوهش‌هایی هماهنگ است که اثربخشی تاکتیک‌های اقناعی را در مذاکرات حسابرِس و صاحبکار تأیید کرده‌اند (Gibbins et al., 2011; Perreault & Kida, 2011). استدلال منطقی، ارائه

شواهد معتبر و توضیح پیامدهای قانونی در مقایسه با فشار مستقیم، احتمال پذیرش داوطلبانه را افزایش می‌دهد. علاوه بر این، نحوه ارائه موضوعات مذاکره نیز اهمیت دارد؛ راهبرد هم‌زمان می‌تواند امکان مبادله امتیاز میان چند موضوع را فراهم کند، درحالی‌که راهبرد متوالی برای بررسی مستقل موضوعات مناسب‌تر است (Perreault et al., 2017). ازاین‌رو، حسابرس باید راهبرد خود را با تعداد موضوعات مورد اختلاف، پیچیدگی پرونده و سبک رفتاری مؤدی تطبیق دهد.

تأثیر سبک مذاکره و ویژگی‌های اجتماعی طرفین نیز نباید نادیده گرفته شود. پژوهش‌ها نشان داده‌اند سبک مذاکره صاحبکار و حتی ویژگی‌هایی مانند جنسیت می‌توانند بر تعدیلات پیشنهادی حسابرس اثر بگذارند (Hamrick et al., 2023). این یافته ضمن تأیید اهمیت عوامل رفتاری، درباره احتمال ورود سوگیری‌های ضمنی به مذاکره هشدار می‌دهد. بر این اساس، تأکید مدل حاضر بر نظارت، مستندسازی، دانش حرفه‌ای و حدود اختیارات می‌تواند سازوکاری برای کنترل اثر قضاوت‌های غیرمرتبط فراهم سازد. همچنین، مدل‌سازی تعاملات مالیاتی نشان می‌دهد راهبردهای دولت و شرکت به‌طور متقابل یکدیگر را شکل می‌دهند و تعادل نهایی تابع واکنش‌های هر دو طرف است (Hosseini & Dadashi, 2021). در شرایط ضعف نظارت، این تعامل حتی ممکن است به فرصت‌طلبی یا تبانی منجر شود (Salimian & Sobhanian, 2024)؛ بنابراین، مذاکره باید با شفافیت و سازوکارهای کنترل همراه باشد.

پیامدهای شناسایی‌شده شامل اصلاح قوانین، افزایش اعتماد عمومی، تسریع دسترسی به اطلاعات، کاهش تنش میان مؤدی و ممیز، کاهش ریسک مالیاتی، افزایش بازدهی، کاهش زمان و هزینه ممیزی، کاهش فساد مالی و گسترش همکاری دولت و بخش خصوصی بود. این نتایج نشان می‌دهد اثر مذاکره اثربخش فراتر از حل یک پرونده است و می‌تواند بر کارایی کلی نظام مالیاتی تأثیر بگذارد. کاهش اختلاف و کوتاه‌شدن زمان رسیدگی از انباشت پرونده‌ها و تحمیل هزینه‌های حقوقی جلوگیری می‌کند؛ موضوعی که با چالش‌های شناخته‌شده حل اختلافات مالیاتی در ایران ارتباط دارد (Mousavi & Ebrahimi Kerahrudi, 2018). همچنین، تعیین روشن مراحل و الزامات مذاکره می‌تواند همانند سازوکارهای حل اختلاف تجاری، قابلیت پیش‌بینی و اثربخشی فرایند را افزایش دهد (Shiravi & Kazemi, 2018). باین‌حال، انعطاف در توافق باید در چارچوب عدالت و حاکمیت قانون باقی بماند؛ زیرا ترتیبات مالیاتی مذاکره‌شده در صورت نبود شفافیت ممکن است به رفتار نابرابر یا اعطای مزایای ناموجه بینجامد (Markle & Robinson, 2021).

در مجموع، مدل پژوهش حاضر نشان داد که توافق مالیاتی پایدار زمانی حاصل می‌شود که شایستگی و استقلال حسابرس، آگاهی و مسئولیت‌پذیری مؤدی، ظرفیت‌های نهادی، فناوری اطلاعات، نظارت حرفه‌ای و راهبردهای مشارکتی در یک چارچوب منسجم قرار گیرند. ارزش مدل در آن است که مذاکره را نه رویدادی منفرد، بلکه زنجیره‌ای از شرایط، کنش‌ها و پیامدها در نظر می‌گیرد. این برداشت فرایندی با منطق نظریه داده‌بنیاد سازگار است که از طریق پیوند مقوله‌های برآمده از تجربه مشارکت‌کنندگان، تبیینی زمینه‌مند از یک پدیده اجتماعی ارائه می‌کند (Corbin & Strauss, 2015). بر این اساس، مذاکره اثربخش می‌تواند ضمن صیانت از حقوق دولت، رضایت رویه‌ای مؤدی، تمکین داوطلبانه و کارآمدی نظام مالیاتی را تقویت کند.

این پژوهش با چند محدودیت همراه بود. نخست، داده‌ها بر تجربه‌ها و ادراکات مشارکت‌کنندگان مبتنی بود و احتمال تأثیر سوگیری یادآوری، ملاحظات شغلی و تمایل به ارائه پاسخ‌های اجتماعی‌پسند وجود داشت. دوم، تعداد مشارکت‌کنندگان محدود و انتخاب آنان هدفمند بود؛ ازاین‌رو، تعمیم آماری یافته‌ها به همه حسابرسان، مؤدیان و واحدهای مالیاتی امکان‌پذیر نیست. سوم، تفاوت میان انواع مؤدیان، صنایع، مناطق جغرافیایی و سطوح پیچیدگی پرونده‌ها به‌طور مستقل بررسی نشد. چهارم، حساسیت اطلاعات مالیاتی ممکن است مانع بیان کامل برخی تجربه‌های مرتبط با فشارهای سازمانی، تعارض منافع یا رفتارهای فرصت‌طلبانه شده باشد. همچنین، ماهیت مقطعی مصاحبه‌ها امکان بررسی تغییر راهبردها در مراحل مختلف مذاکره و پس از اجرای توافق را محدود کرد.

پیشنهاد می‌شود مدل مفهومی حاصل با استفاده از پژوهش‌های آمیخته و کمی در نمونه‌های بزرگ‌تر آزمون شود و روابط میان شرایط علی، عوامل زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها در قالب فرضیه‌های قابل سنجش بررسی گردد. مطالعه تطبیقی مذاکرات مالیاتی در صنایع، استان‌ها و گروه‌های مختلف مؤدیان می‌تواند تفاوت‌های زمینه‌ای مدل را روشن سازد. انجام مطالعات طولی نیز برای بررسی تحول اعتماد، راهبردهای مذاکره و پایداری توافق‌ها مفید خواهد بود. پژوهش‌های آینده می‌توانند نقش ویژگی‌های روان‌شناختی،

اخلاق حرفه‌ای، تحمل ریسک، قدرت سازمانی و سوگیری‌های ضمنی را بررسی کنند. همچنین، مطالعه آثار هوش مصنوعی، تحلیل کلان‌داده‌ها، حسابرسی هوشمند و مذاکرات برخط بر رفتار طرفین و کیفیت توافق مالیاتی پیشنهاد می‌شود.

پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی دوره‌های تخصصی آموزش مذاکره، اقناع، مدیریت تعارض، اخلاق حرفه‌ای و کنترل سوگیری را برای حسابرسان برگزار کند و انتخاب ممیزان را بر پایه شایستگی و تجربه انجام دهد. تدوین دستورالعملی شفاف برای مراحل مذاکره، حدود اختیارات، معیارهای امتیازدهی، زمان‌بندی و ثبت دلایل توافق می‌تواند تصمیم‌های سلیقه‌ای را کاهش دهد. توسعه سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی، مستندسازی الکترونیکی مذاکرات و استفاده از ابزارهای تحلیل ریسک نیز ضروری است. افزون بر این، آموزش حقوق و تکالیف مؤدیان، فراهم کردن دسترسی به مشاوره مالیاتی، تقویت محرمانگی اطلاعات و ایجاد سازوکار مستقل رسیدگی به شکایات می‌تواند اعتماد و همکاری را افزایش دهد. ارزیابی عملکرد حسابرسان نیز بهتر است علاوه بر میزان وصول مالیات، بر کیفیت تعامل، دوام توافق، کاهش اختلاف و رعایت عدالت رویه‌ای مبتنی باشد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازین اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازین و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

References

- Beattie, V., Fearnley, S., & Brandt, R. (2000). Behind the audit report: A descriptive study of discussions and negotiations between auditors and directors. *International Journal of Auditing*, 4(2), 177-202. <https://doi.org/10.1111/1099-1123.00312>
- Besharati, E., Shahveisi, F., Kheirollahi, F., & Jamshidpoor, R. (2024). The model of attitudinal factors affecting tax payment using the self-assessment system of taxpayers of the whole country. *Islamic Economics & Banking*, 13(46), 321-341. <https://mieaoi.ir/article-1-1442-fa.html>
- Blaufus, K., Lorenz, D., Milde, M., Peuthert, B., & Schwabe, A. N. (2022). Negotiating with the tax auditor: Determinants of tax auditors' negotiation strategy choice and the effect on firms' tax adjustments. *Accounting, Organizations and Society*, 97, 101294. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2021.101294>
- Brett, J. M., & Thompson, L. (2016). Negotiation. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 136, 68-79. <https://doi.org/10.1016/j.obhdp.2016.06.003>
- Brown, H. L., & Johnstone, K. M. (2009). Resolving disputed financial reporting issues: Effects of auditor negotiation experience and engagement risk on negotiation process and outcome. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 65-92. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.65>

- Corbin, J. M., & Strauss, A. L. (2015). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory* (4th ed.). SAGE Publications.
- De Dreu, C. K. W., Weingart, L. R., & Kwon, S. (2000). Influence of social motives on integrative negotiation: A meta-analytic review and test of two theories. *Journal of personality and social psychology*, 78(5), 889-905. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.78.5.889>
- DeFond, M., Qi, B., Si, Y., & Zhang, J. (2025). Do signatory auditors with tax expertise facilitate or curb tax aggressiveness? *Journal of Accounting and Economics*, 79(1), 101715. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2024.101715>
- Eberhartinger, E., Speitmann, R., Sureth-Sloane, C., & Wu, Y. (2022). How does trust affect concessionary behavior in tax bargaining? *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, 78, 112-155. <https://doi.org/10.1628/fa-2022-0002>
- Ebrahimi, M., Vatanparast, M., Rezaei, F., & Mohammadi Nodeh, F. (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>
- Farrar, J., Hausserman, C., & Pinto, O. M. (2020). Trust and compliance effects of taxpayer identity theft: A moderated mediation analysis. *Journal of the American Taxation Association*, 42(1), 57-77. <https://doi.org/10.2308/atax-52404>
- Fu, H., Tan, H.-T., & Zhang, J. (2011). Effect of auditor negotiation experience and client negotiating style on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 225-237. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10114>
- Gibbins, M., McCracken, S., & Salterio, S. E. (2010). The auditor's strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship. *Accounting, Organizations and Society*, 35(6), 579-595. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2010.01.001>
- Gibbins, M., Trotman, K. T., & Greig, M. (2011). The relative effectiveness of persuasion tactics in auditor-client negotiations. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8), 534-547. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.09.001>
- Hamrick, J., Schafer, J., & DeZoort, F. T. (2023). The effect of client gender and negotiation style on auditors' proposed audit adjustments. *Advances in Accounting*, 62, 100660. <https://doi.org/10.1016/j.adiaac.2023.100660>
- Hosseini, S. A., & Dadashi, H. (2021). Design and analysis of the tax game between the company and the state using game theory. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(39), 201-217. https://www.jmaak.ir/article_18002.html
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The slippery slope framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210-225. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>
- Libby, R., Bloomfield, R., & Nelson, M. W. (2002). Experimental research in financial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 27(8), 775-810. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00011-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00011-3)
- Markle, K. S., & Robinson, L. A. (2021). *Negotiated tax havens* (Tuck School of Business Working Paper Series, Issue. <https://ssrn.com/abstract=3280683>
- Mousavi, S. Y., & Ebrahimi Kerahrudi, A. (2018). Examining the problems and challenges of tax dispute settlement in Iran. *Journal of Tax Research*, 26(85), 73-98. <https://taxjournal.ir/article-1-1380-fa.html>
- Nessa, M. L., Schwab, C. M., Stomberg, B., & Towery, E. M. (2020). How do IRS resources affect the corporate audit process? *The Accounting Review*, 95(2), 311-338. <https://doi.org/10.2308/accr-52520>
- Perreault, S., & Kida, T. (2011). The relative effectiveness of persuasion tactics in auditor-client negotiations. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8), 534-547. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.09.001>
- Perreault, S., Kida, T., & Piercey, M. D. (2017). The relative effectiveness of simultaneous versus sequential negotiation strategies in auditor-client negotiations. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 1048-1070. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12288>
- Salimian, S., & Sobhanian, M. H. (2024). Game modeling of collusion and influential factors under uniform taxpayer distribution. *Journal of Dynamics and Games*, 11(1), 1-25. <https://doi.org/10.3934/jdg.2023016>
- Shiravi, A., & Kazemi, M. J. (2018). The study of negotiation clauses in the settlement of commercial disputes in light of international judicial practice. *The Judiciary's Law Journal*, 82(104), 215-238. <https://doi.org/10.22106/jlj.2018.34687>
- Trotman, K. T., Wright, A. M., & Wright, S. (2009). An examination of the effects of auditor rank on pre-negotiation judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 191-203. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.1.191>