

## Identifying the Drivers of the Tax Audit Quality Model from the Perspective of the Professional Judgment of Tax Auditors with the Integrated Approach of Interpretive Structural Modeling and Structural Equations<sup>1</sup>

Azad Azimi<sup>2</sup>, Mohammad Amin Zakizadeh<sup>3</sup>, Farzin Rezaei<sup>4</sup>

Received: 2024/09/21

Accepted: 2025/02/17

Research Paper

### Abstract

**Purpose:** This research aims to identify the key drivers of tax audit quality from the perspective of the professional judgment of financial auditors within the country's tax affairs organization.

**Method:** This applied study employs a mixed-methods approach, combining qualitative and quantitative techniques. The qualitative phase involved identifying factors affecting the professional judgment of tax auditors using thematic analysis and the Delphi method, with participation from 11 experts as panel members. Subsequently, the identified factors were structured using the interpretive structural modeling (ISM) approach. To validate the conceptual model, structural equation modeling (SEM) was applied.

The statistical population was divided into two groups: experts and all tax auditors. Sampling was conducted purposively and via snowball sampling, with interviews continuing until theoretical saturation was reached (11 experts). Cochran's formula was used to determine the sample size for the quantitative phase. With a variance of 1 and an error margin of 0.1, the minimum sample size was calculated as 384 for an unlimited population. Given the unlimited population of tax auditors, the final sample size was set at 668 respondents.

**Results:** Qualitative analysis identified 38 significant drivers influencing the professional judgment of tax auditors. The Delphi method was then used to screen and select the final indicators and assess their importance from experts' viewpoints. Using ISM, 17 key indicators were organized into a hierarchical model. Among these, independent variables with low dependence but high influence—such as auditor's education, quality of documents provided by taxpayers, multiplicity of rules, and the education platform—were found to have the greatest impact on the application of professional judgment by tax auditors.

**Conclusion:** Considering the identified factors can enhance the quality of tax audits. It is recommended that the Iranian National Tax Administration adopt the proposed conceptual model as a framework to improve the professional judgment of tax auditors.

**Contribution:** This research offers valuable insights into the factors affecting tax audit quality from the perspective of auditors' professional judgment. These findings can assist managers within the country's tax affairs organization in planning strategies to elevate the professional judgment capabilities of tax auditors.

**Keywords:** Tax audit quality, professional judgment, audit, tax auditor.

**JEL Classification:** M42.

1. doi: 10.22051/jaasci.2024.47760.1867

2. Ph.D. Department of Accounting, National University of Skills (NUS), Saqqez, Iran. Corresponding Author. (azad\_azimi23@yahoo.com).

3. Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. (ma.zakizadeh@qiau.ac.ir).

4. Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. (farzin.rezaei@iau.ac.ir).



## شناسایی پیشران‌های الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی از منظر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مالیاتی با رویکرد تلفیقی مدل‌سازی ساختاری تفسیری و معادلات ساختاری<sup>۱</sup>

آزاد عظیمی<sup>۲</sup>، محمدمبین زکی زاده<sup>۳</sup>، فرزین رضایی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۶/۳۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۱/۲۹

مقاله پژوهشی

### چکیده

**هدف:** هدف از این پژوهش شناسایی پیشران‌های الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی از منظر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد.

**روش:** این پژوهش جزو پژوهش‌های کاربردی است که با ترکیب روش کیفی و کمی اجرا می‌شود. بخش کیفی مبتنی بر شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مالیاتی با رویکرد تحلیل تم بود. در ادامه با استفاده از رویکرد مدل‌سازی ساختاری تفسیری، عوامل شناسایی شده ساختار بندی شدند. به منظور اعتبارسنجی مدل مفهومی، از رویکرد معادلات ساختاری استفاده گردید.

جامعه آماری این پژوهش در دو گروه، شامل گروه خبرگان و کلیه حساب‌رسان مالیاتی بوده است، نمونه‌گیری به صورت هدفمند و گلوله برفی انجام شد و مصاحبه‌ها تا دستیابی به اشباع نظری (۱۱ نفر) ادامه داشت. با توجه به نامحدود بودن جامعه آماری حساب‌رسان مالیاتی، تعداد نمونه این پژوهش ۶۶۸ نفر تعیین گردیده است.

**یافته‌ها:** بر اساس قدرت وابستگی و نفوذ متغیرها، متغیرهای مستقل که بیشترین اثرگذاری را بر اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان مالیاتی دارند شامل: تحصیلات حساب‌رس، کیفیت اسناد و مدارک ارائه شده توسط مودی، تعدد و تکرر قوانین و بستر آموزش می‌باشد.

**نتیجه‌گیری:** توجه به عوامل شناسایی شده مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مالیاتی موجب افزایش کیفیت حسابرسی مالیاتی خواهد گردید.

**دانش افزایی:** این پژوهش بینش‌های ارزشمندی را در مورد پیشران‌های مؤثر بر قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان ارائه می‌کند که می‌تواند به مدیران سازمان امور مالیاتی کشور جهت برنامه‌ریزی برای ارتقای سطح قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان مالیاتی کمک کند.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت حسابرسی مالیاتی، قضاوت حرفه‌ای، حسابرسی، حساب‌رس مالیاتی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42

doi: 10.22051/jaasci.2024.47760.1867

۲. دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه ملی مهارت، سقز، ایران. نویسنده مسئول. (azad\_azimi23@yahoo.com).

۳. گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (ma.zakizadeh@iau.ac.ir).

۴. گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (farzin.rezaei@iau.ac.ir).

## مقدمه

یکی از مهم ترین و اصلی ترین فرآیندهای نظام مالیاتی، حسابرسی مالیاتی است و افزایش کیفیت حسابرسی مالیاتی می تواند موجب بهبود منافع ذینفعان نظام مالیاتی شامل دولت، افزایش اطمینان مودیان و عدم اجحاف حقوق آنان و در نهایت رعایت عدالت مالیاتی و گسترش فرهنگ خود اظهاری که جزو اهداف اصلی نظام مالیاتی می باشد، گردد. حسابرسی مالیاتی موضوعی است که با مشکلات و چالش های فراوانی روبرو است، چرا که حسابرسان مالیاتی در انجام حسابرسی مالیاتی نمی توانند مطابق روال فعلی سازمان امور مالیاتی با توجه به بودجه زمانی و کثرت پرونده های مالیاتی، حسابرسی مالیاتی را برای همه شرکت ها یا حتی نمونه ای از آن ها انجام دهند (امین، حیدری و شعبان پور اومالی، ۱۳۹۹، ۳۱). می توان بیان کرد کیفیت حسابرسی مالیاتی یعنی احتمال اینکه حسابرس مالیاتی، قضاوت حرفه ای صحیح در ارتباط با ادعای مودیان مالیاتی در اظهارنامه و صورت های مالی یا سیستم حسابداری آنها داشته باشد و موارد فرار مالیاتی و عدم صحت ادعاهای مودیان را در تعیین درآمد مشمول مالیات مدنظر قرار داده و مستند کند. احتمال اینکه حسابرس مالیاتی هر مورد از ادعاهای ناصحیح مودیان را کشف کند، به شایستگی حسابرس بستگی دارد و اینکه هر مورد از تحریف های با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس مالیاتی وابسته است.

از طرف دیگر، رویدادهای اقتصادی، حسابرسان مالیاتی را ناگزیر از قضاوت و تصمیم گیری مالی کرده است که این، نیازمند اطلاعات قابل اتکا و مربوط است. قضاوت حرفه ای در هنگام پیش بینی شرایط و وقایع و ارزیابی شرایط فعلی و شرایط عدم اطمینان استفاده می شود (حجتی فرد، پورحیدری و بهارمقدم، ۱۳۹۸، ۴۳)، قضاوت حرفه ای هسته اصلی ممیزی است. شواهد زیادی وجود دارد که حسابرسان لزوماً قضاوت هایی با کیفیت بالا انجام نمی دهند، قضاوت هایی که کیفیت کافی ندارند، می تواند عواقب جدی برای کسانی که قضاوت می کنند و کاربران نتایج قضاوت داشته باشند (بانر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸، ۶۵). هنگامی که قضاوت حرفه ای به چالش کشیده می شود، مستندات مناسبی از روش های مورد استفاده مورد نیاز است، که می تواند تجزیه و تحلیل واقعیت ها، شرایط و گزینه های در نظر گرفته شده را به عنوان پایه ای برای نتیجه گیری نشان دهد. بنابراین، هنگامی که روند قضاوت حرفه

ای به طور مناسب اعمال و مستند شود، پشتیبانی و دفاع از نتیجه گیری بسیار ساده تر است. هرچه درجه پیچیدگی یک مسئله خاص بالاتر باشد، درجه لازم اسناد و مدارک نیز بالاتر است. بدیهی است که تصمیم ها یا نتیجه گیری هایی که توسط واقعیت ها، شواهد یا سایر اسناد پشتیبانی نمی شوند، منبع موثقی نیستند.

ناکارآمدی قوانین (اعطای معافیت های مالیاتی بیشمار)، عدم هماهنگی در بخش های مختلف (وضع قوانین متعدد و مختلف) و ناتوانی شناسایی دقیق درآمدهای مشمول مالیات (اعمال سلیقه در بحث قضاوت حرفه ای و نقص داده های برون سازمانی موثر در تشخیص مالیات عادلانه) از جمله عواملی است که باعث کاهش مالیات دولت شده است. حسابرسی مالیاتی بر اساس قضاوت های حرفه ای صحیح و با دقت بالا یکی از راه های دستیابی به انطباق مورد نیاز است.

با توجه به مطالب فوق، می توان 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 آیین نامه های اجرایی با روح قانون، تنظیم و صدور بخشنامه های پی در پی و ایجاد تکالیف سخت و نامعقول برای پرداخت کنندگان مالیات، حذف قضاوت در تشخیص مالیات توسط حسابرسان مالیاتی را به امری انکارناپذیر تبدیل کرده است، قضاوت هایی که می تواند همراه با اشتباه یا جانبداری باشد.

همان طور که بیان شد قضاوت حرفه ای جوهره اصلی حسابرسی است. در نتیجه کیفیت حسابرسی مالیاتی بستگی دارد به کیفیت قضاوت حرفه ای حسابرسان و شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان مالیاتی. مساله اصلی این تحقیق شناسایی پیشرانه های الگوی کیفیت حسابرسی از منظر قضاوت حرفه ای حسابرسان مالیاتی با توجه به ویژگی های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی مالیاتی در ادارات امور مالیاتی کشور است. از اینرو، جهت دستیابی به افزایش کیفیت قضاوت حرفه ای حسابرسان مالیاتی، ضروری است که عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه ای آنان شناسایی و سطح بندی شود.

در ادامه بخش دوم به مبانی نظری پژوهش شامل قضاوت حرفه ای و حسابرسی مالیاتی و مروری بر پیشینه پژوهش اختصاص دارد، بخش سوم روش شناسی پژوهش روش گردآوری داده ها و بررسی

و تحلیل داده ها را توصیف می کند، بخش چهارم یافته های پژوهش را گزارش نموده و در بخش پنجم نتیجه گیری بیان شده است.

## چارچوب نظری و پیشینه پژوهش

### قضاوت حرفه ای

قضاوت حرفه ای از دو کلمه قضاوت و حرفه ای تشکیل شده است. قضاوت حرفه ای در حسابرسی به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابداری، حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای برای تصمیم گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه های مختلف است (مشایخی و اسکندری، ۱۳۹۶، ۶۴). در حسابرسی، قضاوت بیشتر در سه حوزه گسترده ارزیابی شواهد و مدارک، برآورد احتمالات، تصمیم گیری بین گزینه هایی همچون انتخاب روش های حسابرسی اعمال می شود.

قضاوت فرآیند رسیدن به یک تصمیم یا دستیابی به یک نتیجه گیری از میان چند راه حل جایگزین ممکن، در شرایط عدم اطمینان و ریسک تعریف شده است. قضاوت می بایست در چارچوب قوانین، مقررات و استانداردهای حرفه ای صورت پذیرد. فرد قضاوت کننده باید بتواند قضاوت خود را تأیید و اثبات کند، هرچقدر فرآیند مستندسازی با دقت بیشتری انجام شود، قابلیت دفاع قضاوت ها افزایش خواهد یافت، مستندسازی به معنای ثبت مشاهدات، تفکرات و فرآیند تصمیم گیری در حین شکل گیری قضاوت است. بعد دیگری از کیفیت قضاوت این است که میزان مطابقت قضاوت یک فرد با قضاوت سایرین تعیین شود. اشخاص دیگر می توانند مشتمل بر افراد هم پیشه و یا اشخاص خُبره باشند. پاسخ نهایی یک فرد ممکن است با پاسخ افراد دیگر مقایسه شود و یا فرآیند قضاوت یک فرد با فرآیند قضاوت افراد دیگر مقایسه شود. قضاوت با کیفیت بالا در چنین شرایطی بر مبنای میزان مطابقت بین قضاوت افراد تعیین می شود. روش دیگر کاربرد این معیار، مقایسه ی قضاوت گروهی از اشخاص متخصص با قضاوت افراد مبتدی است. مسلم است که در این حالت ما به دنبال عدم توافق مابین قضاوت افراد هستیم و فرض بر این است که افراد خُبره قضاوت صحیح تری خواهند داشت.

مؤدیان از طریق اطلاعات حسابداری، سعی در ارائه تصویر غیر واقعی از واقعیت مالی و مخدوش نمودن درآمد مشمول مالیات دارند که این کار را با روش هایی نظیر ارائه فاکتورهای صوری، ثبت

هزینه های مربوط به کالاهای صادراتی در حساب هزینه های مربوط به کالاهای غیرصادراتی، کتمان فروش محصولات مشمول مالیات ارزش افزوده، کتمان فروش از طریق انباشت موجودی ها، دستکاری و جابه جایی اقلام صورت های مالی، انجام هزینه های شرکت از منابع غیرمرتبط مانند حساب جاری شرکا، انجام می دهند. لذا حسابداری بیان عینی و بیطرفانه از واقعیت اقتصادی شرکت نیست، بلکه با استفاده از کارکردهای گزارشگری و حسابداری، بیان جانبدارانه ای ارائه می کند که باعث افزایش ریسک مؤدی و ایجاد چالش در فرآیند حسابرسی مالیاتی می شود. ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی، از طریق بهبود قابلیت اتکا و افزایش اعتبار فرآیند گزارشگری مالی در راستای همسویی قوانین حسابداری و قوانین مالیاتی به افزایش درآمد مالیاتی و در نهایت کارایی مالیات برای دولت ها کمک می کند. برونداد این فرآیند، افزایش عدالت اجتماعی در خدمت عمومی دولت است، زیرا با ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی، فرار مالیاتی به صورت چشمگیری کاهش خواهد یافت و پیرو آن درآمد مالیاتی کشور افزایش می یابد، در نهایت با تخصیص منابع توسط دولت، که خود عاملی بسیار مهم برای افزایش کارایی اقتصاد و کاهش وابستگی به منابع نفتی است، می توان پایداری رشد اقتصادی را تجربه نمود (برزیده، باباجانی و عبداللهی، ۱۳۹۷، ۱۱)

بخش عمده ای از تئوری های مالی و اقتصادی، بر این مفهوم استوار است که افراد عقلایی رفتار می کنند و در فرآیند تصمیم گیری، از اطلاعات در چارچوب منطقی بهره می برند، در صورتی که محققان دانشگاهی به شواهد فراوانی دست یافته اند که نشان دهنده رفتار غیرعقلایی و تکرار خطا در ارزیابی و قضاوت انسان است. برای مثال افراد برای کاهش پیچیدگی در مدل های تصمیم گیری ذهنی خود، از استراتژی های مشخص استفاده می کنند. آنها تعدادی از تصمیم های فرعی و اقلام اطلاعاتی را که به طور متقارن یا هم زمان به کار می برند، محدود می کنند و متغیرهایی را حذف می کنند که با تصمیم های ابتکاری ذهنی استفاده شده، نظیر مبنای اتکا و تعدیل و نماگری ذهنی سوگیری های ذهنی متناسب نیستند (رهنمای رودپشتی، نیکومرام و جلیلی، ۱۳۹۲).

انجام قضاوت کامل یا کاملاً عاری از جانبداری بسیار دشوار است، چرا که ویژگی های محیطی (بودجه زمانی، پاسخگویی، محیط حسابداری، و ...)، رفتاری (دانش، تخصص، توانایی

پردازش اطلاعات، بیش اطمینانی و ... و وظیفه ای (شکل ارائه اطلاعات، پیچیدگی اطلاعات، ریسک و ..). بر نوع و شیوه کار حسابرسان در کشف انحراف ها مؤثر است و در نهایت این مسئله قضاوت و تصمیم گیری آنها را تحت تأثیر قرار می دهد (کوآداکرز<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹، ۵۷).

### حسابرسی مالیاتی

به عنوان تعریف حسابرسی مالیاتی می توان گفت فرآیندی است که به بررسی درستی اسناد و مدارک مالی و چگونگی رعایت قوانین و مقررات می پردازد. همچنین این فرآیند مالیات بر درآمد مودی را محاسبه و شیوه پرداخت آن را مشخص می کند. تاریخ انجام حسابرسی مالیاتی بسیار مهم است زیرا این کار باید در بازه های زمانی مشخص شده در قانون انجام شود. اداره امور مالیاتی برای تشخیص و تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان مالیاتی از طریق رسیدگی به دفاتر و مدارک حسابداری مبادرت به رسیدگی (حسابرسی مالیاتی) دفاتر و مدارک حسابداری، ترازنامه، حساب سود و زیان و اظهارنامه مالیاتی مؤدیان مالیاتی می کند تا پس از حصول اطمینان از صحت و درستی آنها، اقدام به تشخیص درآمد مشمول مالیات و صدور برگ تشخیص و وصول مالیات نماید از این رو می توان گفت هدف حسابرسی مالیاتی، تشخیص درآمد مشمول مالیات و تعیین میزان مالیات مربوط به آن است که علاوه بر رسیدگی به دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حسابداری باید تحقق رعایت قوانین موضوعه، مقررات، بخشنامه ها، موازین و آیین نامه ها، اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی مورد توجه قرار داده شوند، چنانچه امکان تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس اسناد و مدارک فراهم نباشد با رعایت مقررات و قضاوت حرفه ای در خصوص میزان سودآوری فعالیت هر مودی، حسابرسان نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات اقدام می نمایند. حسابرسی های انجام گرفته توسط حسابرسان مالیاتی، برای شناسایی و کشف موارد عدم تمکین مالیاتی مورد استفاده قرار می گیرد و به صورت مستقیم بر تمکین مالیاتی و جمع آوری درآمدها تأثیر می گذارند و تمکین داوطلبانه را به وسیله افزایش احتمال شناسایی و اعمال جرائم برای مؤدیانی که تمکین نمی کنند، ارتقا می دهد (تهرانی، عباسیان و آخوندی، ۱۳۹۷، ۱۵).

به طور مفهومی کیفیت حسابرسی مالیاتی را می‌توان از سه جنبه اساسی بررسی نمود: ورودی‌ها، خروجی‌ها و عوامل محیطی. یکی از ورودی‌ها، ویژگی‌های شخص حسابرس مانند مهارت و تجربه وی، ارزش‌های اخلاقی و طرز تفکر اوست. یکی دیگر از عوامل مهم، فرآیند حسابرسی است. این فرآیند شامل صحت روش‌شناسی حسابرسی، میزان تأثیر روش‌های حسابرسی استفاده شده و میزان دسترسی به شواهد حسابرسی مورد نیاز است. خروجی‌های حسابرسی نیز پیامدهای مهمی برای کیفیت حسابرسی دارند، چرا که خروجی‌ها توسط استفاده‌کنندگان در ارزیابی کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند. برای مثال، چنانچه گزارش حسابرس مالیاتی به طور شفاف نتیجه کار حسابرسی را بیان کند، می‌تواند اثر مثبت روی کیفیت حسابرسی داشته باشد. به طور گسترده‌تر، عوامل محیطی وجود دارند که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند (عظیمی، رضایی و زکی زاده، ۱۴۰۳، ۲۳۰). یکی از عوامل مهم در راستای اخذ مالیات، نقش حسابرسی مالیاتی است که می‌توان از طریق افزایش کیفیت حسابرسی مالیاتی به هدف فوق دست یافت. حسابرس مالیاتی از طریق بررسی دقیق اطلاعات می‌تواند رفتارهای فرصت طلبانه مدیران در زمینه‌های مختلف از جمله در زمینه مسائل مرتبط با فرار مالیاتی را کنترل کند و نقش قابل ملاحظه‌ای در تامین درآمدهای دولت داشته باشد. کیفیت، تعیین‌کننده عملکرد حسابرسی است و تابع عوامل متعددی مانند (قضایات حرفه‌ای، دانش، تجربه و استقلال حسابرس) است (فرانسیس ۲۰۱۱، ۱۲۹). می‌توان گفت حسابرسی مالیاتی فعالیتی است که میزان تعهد مؤدیان را از طریق ارزیابی اظهارنامه تسلیمی آنها با توجه به قوانین مالیاتی قابل اجرا تعیین و دقت و درستی اظهارنامه‌های مالیاتی ارائه شده را بازبینی کند (منصور و کالیب، ۲۰۱۹، ۵۴).

ابیزی، محمدزاده، اقدم مزرعه و نونهال‌نهر، (۱۴۰۰، ۱۰۹)، در تحقیق خود الگوی جامع کیفیت حسابرسی مالیاتی در ایران با استفاده از رویکرد زمینه بنیان را تدوین کردند. نتایج تحقیق آنها نشان داد در تدوین الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی، پتانسیل‌های منابع انسانی، سازمانی و مودیان مالیاتی جزء شرایط علی شناسایی شده‌اند که این انتخاب در بستری از عوامل اقتصادی و سیاسی داخلی و کلان، عوامل فرهنگی و بازار و الزامات بورس اوراق بهادار صورت می‌گیرد. راهبردها نیز در دو سطح سازمانی و سطح مودیان مالیاتی دسته بندی شدند که مهمترین آنها عبارتند از: استقرار سامانه

جامع اطلاعاتی برای فعالان اقتصادی، اجرای کارآمد سیستم اتوماسیون الکترونیکی، استقرار کارگروه کنترل کیفیت پرونده های حسابرسی مالیاتی که می تواند پیامدهایی کوتاه مدت و بلند مدت از جمله بهره وری سازمانی و مالی به همراه داشته باشد. همچنین نتایج پژوهش نشان می دهد راهبردهای اتخاذ شده در همه سطوح کیفیت حسابرسی مالیاتی با توجه به شرایط موجود متناسب و متفاوت بوده است. در اتخاذ راهبردهای الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی، برخی شرایط مداخله گر همچون عدم تجربه و سهل انگاری کارشناسان مالیاتی، فرصت طلبی مدیران، پیچیدگی و تغییر سریع قوانین و مقررات حاکم، کیفیت حسابرسی مالیاتی را با دشواری مواجه ساخته است.

طاهری، جهانگیرنیا، خان محمدی و غلامی جمکرانی، (۱۳۹۹، ۲۸۴)، پژوهشی با عنوان تدوین مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران انجام دادند. مدل طراحی شده آنها شامل شرایط علی، عوامل مداخله گر و بستر و همچنین راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و پیامدهای آن می باشد. آنها در این پژوهش توانستند یک مدل چندوجهی که حاصل دیدگاه خبرگان مختلف در سطوح ذکر شده بوده است از کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران ارائه نمایند.

وطن پرست، ابراهیمی، رضائی و محمدی نوده، (۱۴۰۰، ۱۸۶)، تحقیقی با عنوان عوامل اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی در قضاوت های حرفه ای انجام داده اند. نتایج تحقیق آنها نشان می دهد که قوانین و مقررات مالیاتی، صرفاً نمی تواند اهداف قانون گذاران را برآورده سازد. مقررات منصفانه و عادلانه مالیاتی، مستلزم نظارت و رسیدگی مجریان حرفه ای است.

(کریستاینسن، ۲۰۲۴، ۱)، در مطالعه ای اثرات پویای حسابرسی مالیاتی و نقش نیت را بررسی نمود. یافته های پژوهش وی نشان داد اثربخشی حسابرسی ها در میان مالیات دهندگانی که ناخواسته از قوانین مالیاتی پیروی نمی کنند بیشتر بوده و انطباق مالیاتی و افزایش درآمدها در بلندمدت را به همراه داشته است. از اینرو پاسخهای قابل توجهی را در میان افرادی که غیرعمد به دلیل بی توجهی یا سوء تفاهم مالیات ها را کم ابراز کرده اند بعد از حسابرسی مشاهده و منجر به افزایش قابل توجه درآمدهای مالیاتی می شود، برعکس، مالیات دهندگانی که عمداً از پرداخت مالیات فرار می کنند، پاسخگویی محدودی به حسابرسی ها خواهند داشت.

(شکورتی و گجیکا، ۲۰۲۱، ۳۰۵)، پژوهشی با عنوان استفاده از نسبت‌های مالی در انتخاب اشخاص حقوقی برای اهداف حسابرسی مالیاتی در آلبانی انجام دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد حسابرسان مالیاتی تنها نقطه ارتباطی بین مؤدیان مالیاتی و مرجع درآمدزا می‌باشند، بنابراین حسابرسی تنها وسیله‌ای است که از طریق آن می‌تواند رعایت و عدم رعایت قوانین مالیاتی توسط مؤدیان را ارزیابی کند که این موضوع نشان دهنده اهمیت و اثربخشی حرفه حسابرسی مالیاتی است.

داسیلوا و همکاران (۲۰۱۹، ۱۶۳)، به بررسی دو سیاست مالیات اجباری و مالیات داوطلبانه در چارچوب شیب لغزنده در کشور برزیل پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد تعامل مبتنی بر اعتماد بین مالیات دهندگان و ماموران مالیاتی منجر به پرداخت مالیات داوطلبانه خواهد شد. این در حالی است که، سیاست مبتنی بر فشار و زور منجر به پرداخت مالیات اجباری می‌شود و مالیات دهندگان تمایلی به پرداخت مالیات ندارند.

چالو و امزی (۲۰۱۸، ۳۷)، پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی در تانزانیا انجام دادند. یافته‌های آنها نشان می‌دهد اولین عامل، اجرای توصیه‌های حسابرسان مالیاتی توسط مدیریت است، که تحت رده سازمانی عنوان شد. عامل دوم، کفایت واحد حسابرسی مالیاتی بود، تحت عنوان حسابرسان مالیاتی عنوان شد، عامل سوم، نگرش مالیات دهندگان می‌باشد. عوامل چهارم و پنجم که شامل دسترسی و استفاده از مقررات و استانداردهای حسابرسی مالیاتی و سیاست‌های رهبری و مالیات برای حسابرسی مالیاتی بود، تحت دسته بندی قانونی قرار گرفته شده است.

### روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از حیث هدف در زمره ی پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد، زیرا در این پژوهش، توسعه دانش کاربردی و کاربرد عملی آن در جهت حل یکی از معضلات مربوط به سازمان امور مالیاتی کشور (اعمال گسترده قضاوت‌های سلیقه‌ای) است.

ماهیت پژوهش اکتشافی است که با روش آمیخته (کیفی و کمی) اجرا می‌شود. در این پژوهش با استفاده از تحلیل تم، ابتدا پیشران‌های کیفیت حسابرسی از منظر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی را در محیط ایران احصاء و سپس هر عامل شناسایی شده بر کیفیت حسابرسی مدلسازی خواهد شد.

مشارکت کنندگان در این پژوهش شامل دو بخش هستند در بخش اول ۱۱ نفر از خبرگان مالیاتی به عنوان اعضای پانل انتخاب می شوند. در بخش دوم پژوهش به منظور طراحی مدل ساختاری تحلیلی از حسابرسان مالیاتی دارای سابقه کار در بخش حسابرسی و رسیدگی به پرونده های مالیاتی (به منظور پاسخ به پرسشنامه طراحی شده) استفاده می شود.

برای جمع آوری داده ها از مصاحبه های عمیق با استفاده از نمونه گیری هدفمند به روش گلوله برفی با تعداد ۱۱ مصاحبه (به مرحله اشباع) از اعضای شورای عالی مالیاتی، معاونین و مدیران بلندمرتبه سازمان امور مالیاتی استفاده شده است.

در بخش کمی پژوهش حاضر، از رویکرد مدلسازی ساختاری تفسیری در نرم افزار Micmac به منظور سطح بندی عوامل اثرگذار بر قضاوت حرفه ای حسابرسان مالیاتی مورد استفاده قرار گرفت. تعداد خبرگان در پاسخگویی به سؤالات پرسشنامه مقایسات زوجی تکنیک مدلسازی ساختاری تفسیری بین ۸ تا ۱۵ خبره کفایت می کند (عندلیب اردکانی، ۱۳۹۵)، بر همین اساس در این بخش از پژوهش به منظور پاسخگویی به پرسشنامه، از نظر ۱۱ نفر از خبرگان سازمان امور مالیاتی کشور خواسته شد تا به سؤالات پرسشنامه پاسخ دهند.

فرمول کوکران یکی از روش های آماری است که برای تعیین حجم نمونه مورد استفاده قرار می گیرد. حداقل حجم نمونه با واریانس ۱ و خطای ۰/۱ برابر ۳۸۴ نفر است که همان کف نمونه برای جوامع نامحدود در فرمول کوکران است. برای تحلیل داده های کمی بدست آمده از طریق پرسشنامه های اخذ شده، در این پژوهش بر اساس داده های گردآوری شده از ۶۶۸ پرسشنامه (حجم نمونه) به منظور نهایی سازی الگوی مفهومی پژوهش و ارائه مدلی جهت سنجش و تعیین مولفه ها و ضرایب هر یک از مدل یابی معادلات ساختاری به روش PLS با استفاده از نرم افزار Smart-PLS استفاده شده است.

### ویژگی های جمعیت شناختی خبرگان

جامعه ی آماری بخش کیفی پژوهش، شامل خبرگان حسابرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور می باشد. اعضای گروه دلفی با در نظر گرفتن سه مشخصه شامل حضور نمایندگان گروه های متخصص، آگاهی عمیق از موضوع پژوهش و وسعت نظر و آگاهی، انتخاب شده اند.

از آنجایی که اعضای شورای عالی مالیاتی از بین اشخاص صاحب نظر، مطلع و مجرب در امور حقوقی، اقتصادی، مالی، حسابداری و حسابرسی انتخاب و با حکم وزیر امور اقتصاد و دارایی منصوب می شوند. اغلب خبرگان از اعضای شورای عالی مالیاتی، به عنوان شایسته ترین اعضای خبره در موضوع تحقیق، برای آزمودنی های بخش کیفی پژوهش انتخاب شدند. روش نمونه گیری، از نوع نمونه گیری غیر تصادفی و قضاوتی و به طور مشخص، نمونه گیری گلوله برفی هدفمند بود. ابتدا طی تماس تلفنی و همچنین ارتباط از طریق شبکه های اجتماعی با خبرگان و نشست های تخصصی به صورت مصاحبه حضوری موضوع مورد پژوهش را در میان گذاشته و با طرح سوالاتی پیشران های مؤثر در حوزه قضاوت حرفه ای حسابرسان مالیاتی کشور در حال حاضر و آینده مورد شناسایی قرار گرفت. اطلاعات عمومی خبرگان در جدول ۱ عنوان گردیده است.

جدول ۱. ویژگی های جمعیت شناختی خبرگان

مدت زمان مصاحبه (دقیقه)	جایگاه سازمانی	تحصیلات	سابقه	سن	جنسیت	خبرگان
۶۵	رییس گروه حسابرسی	کارشناسی ارشد	۱۵ الی ۱۰	۳۰ تا ۴۰ سال	مرد	خبره ۱
۵۲	رییس امور حسابرسی	کارشناسی ارشد	۱۵ الی ۱۰	۳۰ تا ۴۰ سال	مرد	خبره ۲
۵۵	معاون حسابرسی مدیر کل	کارشناسی ارشد	۱۵ الی ۱۰	۳۰ تا ۴۰ سال	مرد	خبره ۳
۴۵	معاون حسابرسی مدیر کل	کارشناسی ارشد	۱۶ الی ۲۰	۴۰ تا ۵۰ سال	مرد	خبره ۴
۷۰	حسابرس ارشد مالیاتی	دکتری	۱۵ الی ۱۰	۴۰ تا ۵۰ سال	مرد	خبره ۵
۴۵	عضو شورای عالی مالیاتی	دکتری	بیشتر از ۲۰	۴۰ تا ۵۰ سال	مرد	خبره ۶
۵۰	رییس امور حسابرسی مودیان متوسط	کارشناسی ارشد	بیشتر از ۲۰	۴۰ تا ۵۰ سال	مرد	خبره ۷
۴۰	عضو سابق شورای عالی مالیاتی	دکتری	بیشتر از ۲۰	۴۰ تا ۵۰ سال	مرد	خبره ۸
۷۵	عضو شورای عالی مالیاتی	کارشناسی ارشد	بیشتر از ۲۰	۴۰ تا ۵۰ سال	مرد	خبره ۹

مدت زمان مصاحبه (دقیقه)	جایگاه سازمانی	تحصیلات	سابقه	سن	جنسیت	خبرگان
۵۷	عضو شورای عالی مالیاتی	کارشناسی ارشد	بیشتر از ۲۰	۴۰ تا ۵۰ سال	مرد	خبره ۱۰
۶۰	عضو شورای عالی مالیاتی	کارشناسی ارشد	بیشتر از ۲۰	بیشتر از ۵۰	مرد	خبره ۱۱

خصوصیات جمعیت شناختی خبرگان به شرح زیر می باشد:

جنسیت: جنسیت تمامی خبرگان مرد می باشد.

سن: سه نفر در محدوده سنی ۳۰ تا ۴۰ سال، ۷ نفر در محدوده سنی ۴۰ تا ۵۰ سال و یک نفر در محدوده سنی بیشتر از ۵۰ سال می باشند.

سابقه کاری: ۴ نفر دارای سابقه فعالیت در بخش حسابرسی مالیاتی به مدت ۱۰ الی ۱۵ سال، یک نفر ۱۶ الی ۲۰ سال و ۶ نفر دارای سابقه کاری بیشتر از ۲۰ سال می باشند.

تحصیلات: ۸ نفر دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و ۳ نفر نیز دارای مدرک دکتری می باشند.

جایگاه سازمانی: ۵ نفر از مصاحبه شونده ها عضو شورای عالی مالیاتی، ۲ نفر معاونت مدیر کل، ۲ نفر رئیس امور، ۱ نفر رئیس گروه و ۱ نفر حسابرس ارشد مالیاتی می باشند.

### ویژگی های جمعیت شناختی پاسخ دهندگان

نمونه آماری شامل ۶۶۸ نفر از حسابرسان مالیاتی سابقه فعالیت در بخش رسیدگی مالیاتی می باشد. در جدول ۲ مشخصات پاسخ دهندگان بخش کمی ارائه شده است.

جدول ۲. وضعیت فراوانی داده ها در متغیرهای جمعیت شناختی

ویژگی	گروه ها	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۶۷	۱۰
	مرد	۶۰۱	۹۰
سن	بین ۲۵ تا ۳۵	۹۹	۱۴,۸
	بین ۳۶ تا ۴۵ سال	۳۳۴	۵۰
	۴۶ تا ۵۵ سال	۱۶۶	۲۴,۹

ویژگی	گروه ها	فراوانی	درصد
	۵۶ سال و بالاتر	۶۹	۱۰,۳
سطح تحصیلات	کارشناسی	۲۰۷	۳۱
	کارشناسی ارشد	۴۲۱	۶۳
	دکتری	۴۰	۶
سابقه کاری	بین ۵-۱۵ سال	۱۹۶	۲۹,۳
	بین ۱۶-۲۰ سال	۲۸۶	۴۲,۸
	بین ۲۱-۲۵ سال	۱۰۶	۱۵,۹
	بین ۲۶-۳۰ سال	۶۷	۱۰
	بیشتر از ۳۱ سال	۱۳	۲

**جنسیت:** ۱۰٪ از پاسخ دهندگان زن و ۹۰٪ از پاسخ دهندگان مرد هستند.

**سن:** ۹۹ نفر از پاسخ دهندگان بین ۲۵ تا ۳۵ سال سن دارند و ۱۵٪ از حجم نمونه را به خود اختصاص داده اند. ۳۳۴ نفر بین ۳۶ تا ۴۵ و ۱۶۶ نفر سن بین ۴۶ تا ۵۵ سال و در نهایت ۶۹ نفر بالاتر از ۵۶ سال هستند.

**سطح تحصیلات:** تعداد ۲۰۷ نفر از پاسخ دهندگان یعنی ۳۱٪ افراد مدرک تحصیلی کارشناسی دارند. افراد دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد ۴۲۱ نفر حدود ۶۳٪ حجم نمونه را تشکیل می دهند و افراد دارای مدرک دکتری ۴۰ نفر هستند.

**سابقه کاری:** براساس نتایج به دست آمده، افراد با سابقه کاری بین ۵ تا ۱۵ سال ۱۹۶ نفر، افراد با سابقه کاری بین ۱۶ تا ۲۰ سال ۲۸۶ نفر، افراد بین ۲۱ تا ۲۵ سال ۱۰۶ نفر، افراد بین ۲۶ تا ۳۰ سال ۶۷ نفر و در نهایت افراد با سابقه کاری بیشتر از ۳۱ سال ۱۳ نفر هستند.

این پژوهش به دنبال پاسخ به پرسش های زیر است:

۱. پیشرانه های مؤثر بر بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی از منظر قضاوت حرفه ای حسابرسان مالیاتی کدامند؟
۲. با توجه به رویکرد تفسیری ساختاری، پیشران های مؤثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان مالیاتی در قالب مدل چگونه طراحی می شوند؟

## یافته های پژوهش

## بخش کیفی

از آنجا که شناسایی و طراحی مدل قضاوت حرفه ای حسابرسان مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور بر اساس نظرات خبرگان و مطلعین کلیدی، هدف و غایت پژوهش در مرحله کیفی بود، لذا روش کیفی تحلیل تم انتخاب گردید.

هدف از تحلیل تم بر روی مصاحبه های انجام گرفته، شناسایی شاخصه های مؤثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان مالیاتی و همچنین قالب بندی آن به شکل تم های فرعی و اصلی می باشد. فرآیند شناسایی کدها به صورت رفت و برگشتی بوده و پس از هر مصاحبه، با مراجعه به ادبیات موضوع و پژوهش ها و تجربیات داخلی و بین المللی، معادل های مربوط به هر کد جستجو و شناسایی گردید. در مرحله اولیه تحلیل تم، تعداد ۲۶۱ کد منحصربه فرد شناسایی گردید، در مرحله بعد ۳۸ تم فرعی تولید شده در فرآیند کدگذاری محوری (تم های فرعی) در قالب ۹ مقوله اصلی یا تم اصلی طبقه بندی شدند. این مقولات عمده (تم ها) از لحاظ انتزاعی بودن در سطح بالاتری نسبت به مفاهیم مرحله قبل قرار دارند. یافته های حاصل از کدگذاری در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳. پیشران های اثرگذار بر قضاوت حرفه ای حسابرسان مالیاتی

تم های اصلی	شاخص ها (تم های فرعی)	نمونه اظهارات خبرگان
ملزومات قضاوت حرفه ای مطلوب	کیفیت اسناد و مدارک ارائه شده مودی	اطلاعاتی که مودی به ما می دهد خیلی اثرگذار است، الان سامانه مودیان به
	بانک اطلاعاتی و حاکمیت داده	شکلی طراحی شده که مالیات بر ارزش افزوده را بر اساس اطلاعات ارائه شده توسط مودیان تشخیص بدهد که منجر به عدالت مالیاتی و کاهش فرآیند دادرسی مالیاتی خواهد شد.
چالش های حسابرسی مالیاتی	تعدد و تکثر قوانین	تعدد و تکثر قوانین بخشنامه ها را از دو زاویه می توان دید یکی تعدد و تکثر بخشنامه ها و دستورالعمل های مالیاتی
	معضل بخشنامه ها	هست که بشدت به روز بودن حسابرسان مالیاتی را با مشکل مواجه کرده، یکی
اثرگذاری تجربه	فشار زمان و تراکم کار حسابرسی	
	اثرگذاری تجربه پیشین حسابرسان	
	تخصص حسابرسان	

تم های اصلی	شاخص ها(تم های فرعی)	نمونه اظهارات خبرگان
	حسابرسی گروهی	دیگر مغایرت بین این دستورالعمل ها و قوانین سالیانه و مقطعی هست با قوانین پایه و ثابت.
اثر پذیری از دانش و آموزش	بستر آموزش	دانش و خرد در هر کاری می تواند موثر باشد ولی با توجه به نوع فعالیت و عملیات یک حسابرس یا قضاوت حرفه ای که دارد رشته های مرتبط که مورد تایید سازمان است و معرفی کرده قطعا می تواند خیلی موثر باشد، ولی به شخصه اعتقاد دارم به آموزش مخصوصا در خصوص بخشنامه ها، آیین نامه ها، دستورالعمل ها، قوانین یا حتی الگوهای جدید کسب و کار، قبل از اقدام یک حسابرس باید آموزش لازم را کسب کند که بتواند قضاوت حرفه ای رو داشته باشد.
	تحصیلات حسابرس	
	استانداردهای حسابداری	
	محور دانش	
	عدم آگاهی حسابرس	
مولفه های خارج سازمانی	تعامل با جامعه دانشگاهی	محولت اقتصادی، سیاسی و فرهنگی
	محیط اقتصادی، سیاسی و فرهنگی	
مولفه های مداخله گر	نفوذ ناپذیری حسابرس	قدرت طلبی حسابرسان
	عوامل انگیزشی	
	انتصابات و ارتقا	
	جنسیت حسابرس	
	عوامل عقیدتی و مذهبی	
حدود دسترسی	ویرگی های شخصی	اگر از طریق شیوه های انگیزشی بتوانیم ممیز مالیاتی رو وادار بکنیم که خودش را به اسلحه آموزش مسلط کند قطعا کیفیت حسابرسی بهتر خواهد شد، عوامل مذهبی نیز کسی که معتقد هست قطعا مسئولیت پذیرتر است، کسی که باوجدان هست شخصیت او نمی پذیرد که هر تشخیصی را انجام بدهد هر گزارشی را بنویسد، جنسیت نیز، خانم هایی که حسابرس ارشد رسیدگی هستند، ریزبین تر و نکته بین تر هستند.
کارکردهای نظارتی و کنترلی	پاسخگویی و ترس از مجازات نهاد ناظر	نهاد نظارتی برون سازمانی آشنا به موضوعات مالیاتی نیست، حسابرس مالیاتی از ترس نهاد نظارتی نمی تواند انعطاف را در موضوعات مالیاتی داشته
	ضرورت وجود کارگروه کنترل متخصص	
	تخصص نهادهای نظارتی	

تم های اصلی	شاخص ها (تم های فرعی)	نمونه اظهارات خبرگان
راهبردها و تکنیک ها	فرآهم آوری بیمه مسئولیت	باشد، اساتید ما گوشزد می کردند که قوانین مالیاتی قطعا انعطاف داره سعی کنید گزارش شما وزنش بیشتر به سمت مودی باشد تا به سمت دولت چون دولت بیشتر در واقع تمکین و پایین بودن هزینه وصول مالیات براش مطرح هست، متاسفانه مامور مالیاتی به دلیل اینکه نهادهای نظارتی دخالت هایی می کنند که این دخالت ها مبنای قانونی نیز ندارد، محافظه کارانه عمل می کنند.
	تعیین معیار و چارچوب	
	رویکردهای نوین حسابرسی	
	طرح جامع مالیاتی	
پیامدهای قضاوت مطلوب	افزایش اعتبار حسابرسی ها	هر اندازه حسابرس مالیاتی قضاوت حرفه ای بهتری داشته باشد مودی هم راضی تر هست و حس بی عدالتی را ندارد، افزایش وصولی را داریم، فرآیند های دادرسی مالیاتی کاهش پیدا می کند، هزینه های سازمان کاهش پیدا می کند، یعنی اون هدف غائی سازمان که وصول مالیات با هزینه پایین با رضایت ارباب رجوع هست تامین خواهد شد.
	رضایتمندی دو طرفه (مودی و حسابرس)	
	کاهش چالش قضاوت های سلیقه ای	
	توسعه فرهنگ تمکین مالیاتی	
	تحقق درآمدهای مالیاتی	
	برقراری عدالت مالیاتی	
افزایش کیفیت حسابرسی		

در جدول شماره ۴ نتایج پایایی و روایی بخش کیفی پژوهش ارائه شده است.

#### جدول ۴. پایایی و روایی بخش کیفی

شرح	نام روش	توضیح روش	شاخص	نتیجه	منبع
پایایی	باز آزمون	تعداد ۵ مصاحبه انتخاب و هر کدام از آنها دو بار در یک فاصله زمانی سه هفته ای توسط پژوهش گر کد گذاری شد.	درصد توافق درون موضوعی: ۷۵ درصد	تایید	واله (۱۹۹۶)
روایی	بررسی همکاران	با یک نفر از حسابرسان مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور دارای مدرک دکتری حسابداری مراحل انجام تحقیق و یافته ها مرور شد و به پرسش ها و انتقاداتی که وی در		تایید	کرسول و میلر (۲۰۰۰)

شرح	نام روش	توضیح روش	شاخص	نتیجه	منبع
		مورد روش ها، معانی و تفاسیر موجود مطرح کرد، پاسخ داده شد.			
	بررسی مشارکت کنندگان	داده های گردآوری شده، تحلیل ها، تفاسیر و نتیجه گیری ها به مشارکت کنندگان ارائه و از آنها خواسته شد تا در مورد صحت و اعتبار آن قضاوت کنند.		تایید	
	ممیزی خارجی	دو متخصص خارجی (استاد راهنما و یک نفر استاد دانشگاه دارای مدرک جامعه مشاوران رسمی مالیاتی) که در زمینه تحقیق صاحب نظر بودند، پژوهش را بررسی کردند.		تایید	

### بخش کمی

در بخش کمی نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها ارائه شده است. سپس با استفاده از تکنیک دلفی به غربال مولفه های شناسایی شده پرداخته شده است. در ادامه ماتریس خودتعاملی ساختاری براساس دیدگاه خبرگان تشکیل شده است. برای تحلیل داده‌ها نیز از روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) استفاده شده است. براساس مدل طراحی شده، مدل معادلات ساختاری انجام شده است.

### غربالگری با تکنیک دلفی

بر اساس تحلیل کیفی انجام شده در نهایت ۳۸ شاخص بعنوان پیشران های موثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی از منظر قضاوت حرفه ای حسابرسان مالیاتی شناسایی گردید. برای غربالگری و حصول اطمینان از اهمیت شاخص های شناسایی شده و انتخاب شاخص های نهایی از روش دلفی استفاده شده است. برای سنجش اهمیت شاخص ها از دیدگاه خبرگان استفاده شده است. دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص ها با طیف ۵ درجه ای لیکرت گردآوری شده است.

## جدول ۵. نمادگذاری کدهای باز در تکنیک دلفی

نماد	کد استخراجی
Q1	کیفیت اسناد و مدارک ارائه شده توسط مودی
Q2	تعدد و تکرر قوانین
Q3	اثرگذاری تجربه پیشین حسابرسان
Q4	حسابرسی گروهی
Q5	بستر آموزش
Q6	تحصیلات حسابرس
Q7	تخصص حسابرس
Q8	استانداردهای حسابداری
Q9	فشار زمان و تراکم کار حسابرسی
Q10	نفوذ ناپذیری حسابرس
Q11	ویژگی های شخصی
Q12	مخبر دانش
Q13	عدم آگاهی حسابرس
Q14	قدرت طلبی حسابرسان
Q15	محیط اقتصادی، سیاسی و فرهنگی
Q16	حدود دسترسی
Q17	طرح جامع مالیاتی
Q18	عوامل انگیزشی
Q19	انتصابات و ارتقا
Q20	جنسیت حسابرس
Q21	پاسخگویی و ترس از مجازات نهاد ناظر
Q22	عوامل عقیدتی و مذهبی
Q23	معضل بخشنامه ها
Q24	ضرورت وجود کارگروه کنترل متخصص
Q25	تخصص نهادهای نظارتی
Q26	بانک اطلاعاتی و حاکمیت داده
Q27	فرآهم آوری بیمه مسئولیت
Q28	شناخت کسب و کار
Q29	تعامل با جامعه دانشگاهی

نماد	کد استخراجی
Q30	تعیین معیار و چارچوب
Q31	رویکردهای نوین حسابرسی
Q32	افزایش اعتبار حسابرسی ها
Q33	رضایتمندی دو طرفه (مودی و حسابرس)
Q34	کاهش چالش قضاوت های سلیقه ای
Q35	توسعه فرهنگ تمکین مالیاتی
Q36	تحقق درآمدهای مالیاتی
Q37	برقراری عدالت مالیاتی
Q38	افزایش کیفیت حسابرسی

دیدگاه ۱۱ خبره پیرامون هر شاخص در جدول ۶ نمایش داده شده است. براساس میانگین طیف لیکرت ۵ تایی، هر گویه که میانگین کمتر از ۳ داشته باشد حذف می شود.

جدول ۶. فازی سازی دیدگاه پنل خبرگان برای هریک از کدگذاری باز

سوالات	تعداد پاسخ	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	دامنه تغییرات	چارک اول	چارک دوم	چارک سوم	وضعیت
Q1	۱۱	۴/۱۶۲	۴	۵	۱/۰۸۹	۴	۴	۴	۵	تائید
Q2	۱۱	۳/۵۱۱	۳	۳	۱/۱۸۲	۴	۳	۳	۵	تائید
Q3	۱۱	۲/۶۷۴	۳	۳	۰/۸۶۵	۳	۲	۳	۳	رد
Q4	۱۱	۲/۴۴۱	۲	۳	۰/۸۵۳	۳	۲	۲	۳	رد
Q5	۱۱	۳	۳	۳	۰/۹۷۵	۴	۲	۳	۳	تائید
Q6	۱۱	۳	۳	۳	۰/۹۷۲	۴	۲	۳	۴	تائید
Q7	۱۱	۲/۴۴۱	۲	۳	۱/۰۰۷	۳	۲	۲	۳	رد
Q8	۱۱	۲/۵۸۱	۳	۳	۰/۹۳۱	۳	۲	۲	۳	رد
Q9	۱۱	۳/۶۷۴	۴	۴	۰/۹۶۹	۴	۳	۴	۴	تائید
Q10	۱۱	۲/۸۱۴	۳	۳	۰/۹۵۷	۴	۲	۳	۳	رد
Q11	۱۱	۲/۹۳۰	۳	۳	۰/۹۶۱	۴	۲	۳	۳	رد
Q12	۱۱	۲/۲۹۵	۲	۳	۱/۱۵۷	۴	۱	۲	۳	رد
Q13	۱۱	۲/۷۹۰	۳	۳	۰/۸۶۰	۴	۲	۳	۳	رد
Q14	۱۱	۲/۹۷۶	۳	۳	۰/۹۶۳	۴	۳	۳	۴	رد

سوال	تعداد پاسخ	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	دامنه تغییرات	چارک اول	چارک دوم	چارک سوم	وضعیت
Q15	۱۱	۲/۷۶۷	۳	۳	۰/۷۵۰	۳	۲	۳	۳	رد
Q16	۱۱	۲/۶۹۷	۳	۳	۱/۱۰۲	۴	۳	۴	۴	رد
Q17	۱۱	۲/۹۷۶	۳	۳	۱/۲۰۴	۴	۲	۳	۴	رد
Q18	۱۱	۳/۳۴۸	۳	۳	۱/۰۶۶	۴	۳	۳	۴	تائید
Q19	۱۱	۲/۶۰۴	۳	۳	۰/۹۵۴	۴	۲	۳	۳	رد
Q20	۱۱	۲/۶۹۷	۳	۲	۰/۹۱۳	۴	۲	۳	۳	رد
Q21	۱۱	۲/۵۴۷	۲/۵	۲	۰/۹۶۷	۴	۲	۳	۳	رد
Q22	۱۱	۲/۷۳۸	۳	۳	۰/۹۳۸	۴	۲	۳	۳	رد
Q23	۱۱	۲/۸۱۴	۳	۳	۰/۸۷۹	۴	۲	۳	۳	رد
Q24	۱۱	۲/۹۳۰	۳	۳	۰/۹۵۶	۴	۲	۳	۳	رد
Q25	۱۱	۲/۵۳۴	۳	۳	۰/۷۳۵	۳	۲	۳	۳	رد
Q26	۱۱	۳/۲۰۹	۳	۳	۱/۰۱۳۲	۴	۳	۳	۴	تائید
Q27	۱۱	۲/۹۷۶	۳	۳	۰/۸۵۸	۴	۲	۳	۳	رد
Q28	۱۱	۳/۸۳۷	۴	۴	۰/۹۹۸	۳	۳	۴	۵	تائید
Q29	۱۱	۳/۱۳۹	۳	۳	۰/۸۸۸	۴	۳	۳	۴	تائید
Q30	۱۱	۲/۵۳۴	۳	۳	۰/۹۳۴	۳	۲	۳	۳	رد
Q31	۱۱	۳/۲۷۹	۳	۳	۰/۸۲۵	۴	۳	۳	۴	تائید
Q32	۱۱	۳	۳	۳	۰/۹۳۷	۳	۲	۳	۳	تائید
Q33	۱۱	۳/۱۶۲	۳	۳	۱/۰۲۱	۴	۳	۳	۴	تائید
Q34	۱۱	۳/۰۴۶	۳	۳	۰/۹۵۰	۴	۳	۳	۴	تائید
Q35	۱۱	۳/۲۹۲	۳	۳	۱/۰۵۴	۴	۲	۳	۴	تائید
Q36	۱۱	۳/۱۷۰	۳	۳	۱/۰۷۰	۴	۲	۳	۴	تائید
Q37	۱۱	۳/۰۷۳	۳	۲	۱/۱۷۰	۴	۲	۳	۴	تائید
Q38	۱۱	۳/۱۴۶	۳	۳	۰/۸۵۳	۴	۳	۳	۴	تائید

هر معیاری که میانگین آن کمتر از ۳ باشد حذف می شود. براساس مقادیر محاسبه شده، کدهای Q3, Q4, Q7, Q8, Q10, Q11, Q12, Q13, Q14, Q15, Q16, Q17, Q19, Q20, Q21, Q22, Q23, Q24, Q25, Q27, Q30 دارای میانگین کمتر از ۳ هستند، بنابراین ۲۱ گویه حذف شدند.

### روش ساختاری تفسیری

مدل سازی ساختاری-تفسیری، یک متدولوژی برای ایجاد و فهم روابط میان عناصر یک سیستم پیچیده می باشد. به عبارتی دیگر مدلسازی ساختاری-تفسیری یک فرآیند متعامل است که در آن مجموعه ای از عناصر مختلف و مرتبط با همدیگر در یک مدل سیستماتیک جامع ساختاریندی می شوند. متدولوژی ISM کمک زیادی به برقراری نظم در روابط پیچیده میان عناصر یک سیستم می نماید. همچنین می تواند به اولویت بندی و تعیین سطح عناصر یک سیستم اقدام کند که کمک بسیار شایانی به مدیران برای اجرای بهتر مدل طراحی شده می کند (آذر و همکاران، ۱۳۸۷). طراحی مدل ساختاری تفسیری (ISM) روشی است برای بررسی اثر هر یک از متغیرها بر روی متغیرهای دیگر، این طراحی رویکردی فراگیر برای سنجش ارتباط است و این طراحی برای توسعه چارچوب مدل به کار می رود تا اهداف کلی تحقیق امکان پذیر شود.

### تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری

نخستین گام در مدلسازی ساختاری-تفسیری محاسبه روابط درونی شاخص ها است. جهت انعکاس روابط درونی میان شاخص ها از دیدگاه خبرگان استفاده می شود.

جدول ۷. متغیرهای شناسایی شده و نمادگذاری شده

متغیر	SSIM
برقراری عدالت مالیاتی	C01
تحقق درآمدهای مالیاتی	C02
بانک اطلاعاتی و حاکمیت داده	C03
عوامل انگیزشی	C04
فشار زمان و تراکم کار حسابرسی	C05
رویکردهای نوین حسابرسی	C06
تحصیلات حسابرسان	C07
شناخت کسب و کار	C08
کیفیت اسناد و مدارک ارائه شده توسط مودی	C09
تعدد و تکثر قوانین	C10

متغیر	SSIM
تخصص نهادهای نظارتی	C11
تعامل با جامعه دانشگاهی	C12
بستر آموزش	C13
افزایش اعتبار حسابرسی ها	C14
افزایش کیفیت حسابرسی	C15
توسعه فرهنگ تمکین مالیاتی	C16
کاهش چالش قضاوت های سلیقه ای	C17

ماتریس بدست آمده در این گام نشان می‌دهد یک متغیر بر کدام متغیرها تاثیر دارد و از کدام متغیرها تاثیر می‌پذیرد. بطور مرسوم برای شناسایی الگوی روابط عناصر از نمادهایی مانند جدول ۸ استفاده می‌شود.

جدول ۸. حالت‌ها و علائم مورد استفاده در بیان رابطه شاخص‌های تحقیق

O	X	A	V
عدم وجود رابطه	رابطه دو سویه	متغیر زیر تاثیر دارد	متغیر زیر تاثیر دارد

ماتریس خودتعاملی ساختاری از ابعاد و شاخص‌های مطالعه و مقایسه آنها با استفاده از چهار حالت روابط مفهومی تشکیل می‌شود. اطلاعات حاصله بر اساس متد مدل‌سازی ساختاری تفسیری جمع‌بندی و ماتریس خودتعاملی ساختاری نهایی تشکیل می‌گردد (آذر و بیات، ۱۳۸۷). با توجه به علائم مندرج در جدول ۸ ماتریس خودتعاملی ساختاری بصورت جدول ۹ خواهد بود.

جدول ۹. ماتریس خودتعاملی ساختاری SSIM

C17	C16	C15	C14	C13	C12	C11	C10	C09	C08	C07	C06	C05	C04	C03	C02	C01	SSIM
A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	X		C01
A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A				C02
V	V	V	V	A	V	V	A	A	X	A	X	A	A				C03
V	V	V	V	A	V	V	A	A	V	A	V	X					C04

C17	C16	C15	C14	C13	C12	C11	C10	C09	C08	C07	C06	C05	C04	C03	C02	C01	SSIM
V	V	V	V	A	V	V	A	A	V	A	V						C05
V	V	V	V	A	V	V	A	A	X	A							C06
V	V	V	V	X	V	V	X	X	V								C07
V	V	V	V	A	V	V	A	A									C08
V	V	V	V	X	V	V	X										C09
V	V	V	V	X	V	V											C10
V	V	V	V	A	X												C11
V	V	V	V	A													C12
V	V	V	V														C13
X	V	X															C14
X	V																C15
X																	C16
																	C17

### تعیین روابط و سطح بندی ابعاد و شاخص‌ها

برای تعیین روابط و سطح بندی معیارها باید مجموعه خروجی‌ها و مجموعه ورودی‌ها برای هر معیار از ماتریس دریافتی استخراج شود.

مجموعه دستیابی (عناصر سطر، خروجی یا اثرگذاری‌ها): متغیرهایی که از طریق این متغیر می‌توان به آنها رسید.

مجموعه پیش‌نیاز (عناصر ستون، ورودی یا اثرپذیری‌ها): متغیرهایی که از طریق آنها می‌توان به این متغیر رسید.

مجموعه خروجی‌ها شامل خود معیار و معیارهایی است که از آن تاثیر می‌پذیرد. مجموعه ورودی‌ها شامل خود معیار و معیارهایی است که بر آن تاثیر می‌گذارند. سپس مجموعه روابط دو طرفه معیارها مشخص می‌شود.

جدول ۱۰. مجموعه ورودی‌ها و خروجی‌ها (اثرپذیری) برای هر متغیر و اشتراک ایجاد شده

اشتراک	خروجی: اثرپذیری	ورودی: اثرگذاری	
C1-C2	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-	C1-C2	C01
C1-C2	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17	C1-C2	C02
C3-C6-C8	C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C13	C1-C2-C3-C6-C8-C11-C12--C14-C15-C16-C17	C03
C4-C5	C4-C5-C7-C9-C10-C13	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C8-C11-C12--C14-C15-C16-C17	C04
C4-C5	C4-C5-C7-C9-C10-C13	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C8-C11-C12--C14-C15-C16-C17	C05
C3-C6-C8	C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C13	C1-C2-C3-C6-C8-C11-C12--C14-C15-C16-C17	C06
C7-C9-C10-C13	C7-C9-C10-C13	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17	C07
C3-C6-C8	C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C13	C1-C2-C3-C6-C8-C11-C12--C14-C15-C16-C17	C08
C7-C9-C10-C13	C7-C9-C10-C13	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17	C09
C7-C9-C10-C13	C7-C9-C10-C13	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17	C10
C11-C12	C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13	C1-C2--C11-C12--C14-C15-C16-C17	C11
C11-C12	C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13	C1-C2--C11-C12--C14-C15-C16-C17	C12
C7-C9-C10-C13	C7-C9-C10-C13	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17	C13
C14-C15-C17	C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C17	C1-C2-C14-C15-C16-C17	C14
C14-C15-C17	C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C17	C1-C2-C14-C15-C16-C17	C15

اشتراک	خروجی: اثرپذیری	ورودی: اثرگذاری	
C16	C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17	C1-C2-C16	C16
C14-C15-C17	C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C17	C1-C2-C14-C15-C16-C17	C17

برای متغیر  $C_i$  مجموعه دستیابی (خروجی یا اثرگذاری ها) شامل متغیرهایی است که از طریق متغیر  $C_i$  می توان به آنها رسید. مجموعه پیش نیاز (ورودی یا اثرپذیری ها) شامل متغیرهایی است که از طریق آنها می توان به متغیر  $C_i$  رسید.

پس از تعیین مجموعه دستیابی و مجموعه پیش نیاز، اشتراک دو مجموعه حساب می شود. اولین متغیری که اشتراک دو مجموعه برابر با مجموعه قابل دستیابی (خروجی ها) باشد، سطح اول خواهد بود. بنابراین عناصر سطح اول بیشترین تاثیرپذیری را در مدل خواهند داشت. پس از تعیین سطح، معیاری که سطح آن معلوم شده از تمامی مجموعه حذف کرده و مجدداً مجموعه ورودی ها و خروجی ها را تشکیل داده و سطح متغیر بعدی به دست می آید.

جدول ۱۱. مجموعه ورودی و خروجی های هر متغیر و تعیین سطح نخست در سلسله مراتب ISM

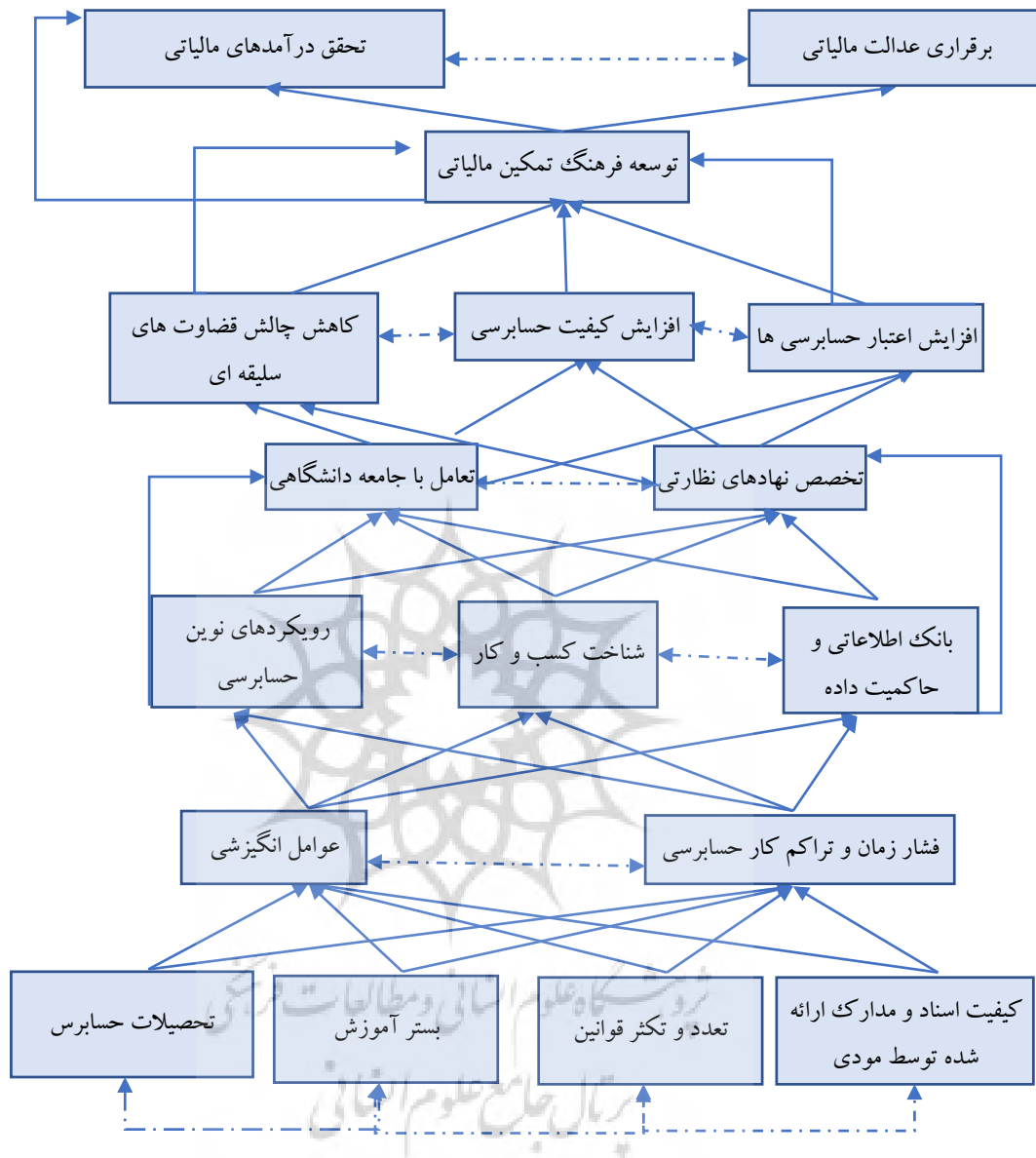
SSIM	متغیرها	تعداد سطر	تعداد ستون	سطح
C01	برقراری عدالت مالیاتی	۱	۱۷	۷
C02	تحقق درآمدهای مالیاتی	۱	۱۷	۷
C03	بانک اطلاعاتی و حاکمیت داده	۱۱	۱۳	۳
C04	عوامل انگیزشی	۱۳	۶	۲
C05	فشار زمان و تراکم کار حسابرسی	۱۲	۷	۲
C06	رویکردهای نوین حسابرسی	۱۱	۹	۳

SSIM	متغیرها	تعداد سطر	تعداد ستون	سطح
C07	تحصیلات حسابرس	۱۱	۱	۱
C08	شناخت کسب و کار	۱۰	۶	۳
C09	کیفیت اسناد و مدارک ارائه شده توسط مودی	۱۱	۱	۱
C10	تعدد و تکثر قوانین	۱۰	۱	۱
C11	تخصص نهادهای نظارتی	۷	۸	۴
C12	تعامل با جامعه دانشگاهی	۶	۹	۴
C13	بستر آموزش	۱۶	۵	۱
C14	افزایش اعتبار حسابرسی ها	۱۰	۱۰	۵
C15	افزایش کیفیت حسابرسی	۹	۱۲	۵
C16	توسعه فرهنگ تمکین مالیاتی	۷	۱۴	۶
C17	کاهش چالش قضاوت های سلیقه ای	۱۰	۱۳	۵

بنابراین متغیرهای C7-C9-C10-C13 متغیر سطح اول هستند. پس از شناسایی متغیرهای سطح اول، این متغیرها حذف می‌شوند و مجموعه ورودی‌ها و خروجی‌ها بدون در نظر گرفتن متغیرهای سطح اول محاسبه می‌شود. مجموعه مشترک شناسایی و متغیرهایی که اشتراک آنها برابر مجموعه ورودی‌ها باشد به عنوان متغیرهای سطح دوم انتخاب می‌شوند.

متغیرهای C4-C5 متغیرهای سطح دوم هستند. متغیرهای C3-C6-C8 متغیرهای سطح سوم هستند. متغیرهای C11-C12 متغیرهای سطح چهارم هستند.

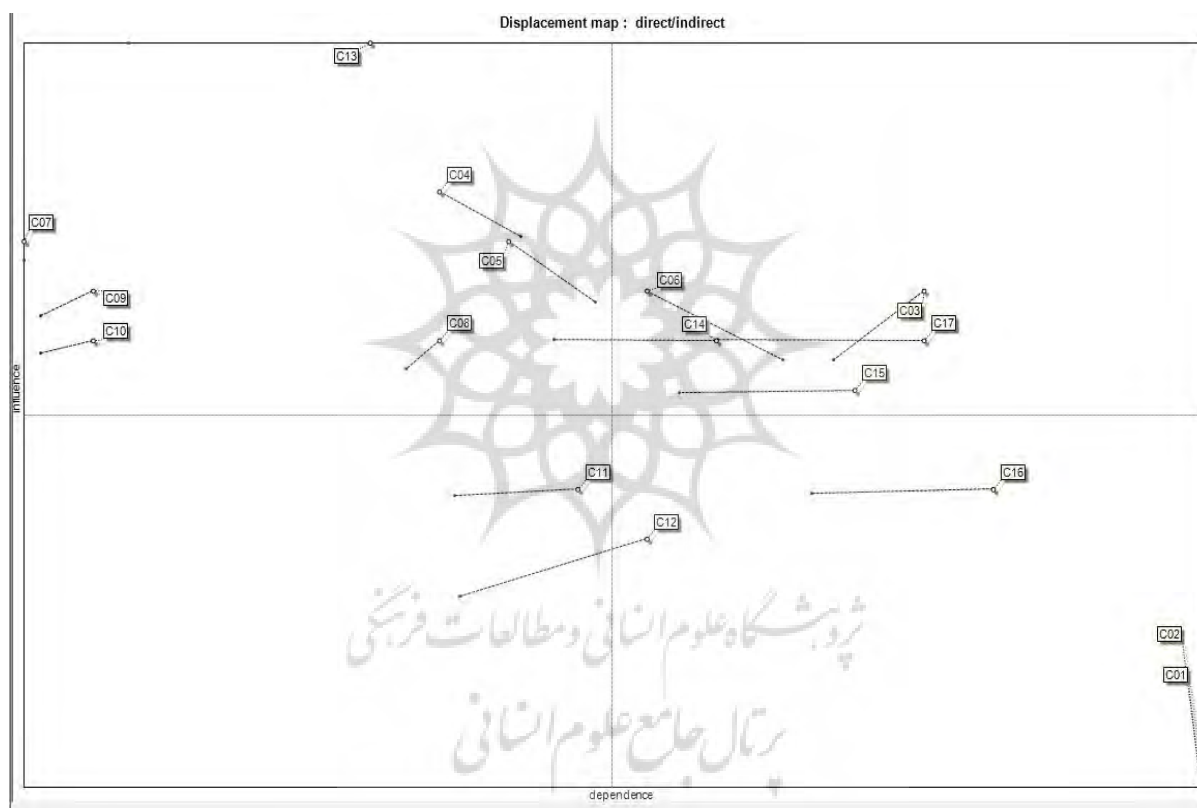
الگوی نهایی سطوح متغیرهای شناسایی شده در شکل ۱ نمایش داده شده است. در این نگاره فقط روابط معنادار عناصر هر سطح بر عناصر سطح زیرین و همچنین روابط درونی معنادار عناصر هر سطح در نظر گرفته شده است.



شکل ۱. مدل پایه ای توسعه داده شده با روش ISM

### لیل قدرت نفوذ-وابستگی (نمودار MICMAC)

در مدل (ISM) روابط متقابل و تأثیرگذاری بین معیارها و ارتباط معیارهای سطوح مختلف به خوبی نشان داده شده است که موجب درک بهتر فضای تصمیم‌گیری به وسیله مدیران می‌شود. برای تعیین معیارهای کلیدی قدرت نفوذ و وابستگی معیارها در ماتریس دسترسی نهایی تشکیل می‌شود. نمودار قدرت-وابستگی برای متغیرهای مورد مطالعه در شکل ۲ را نشان می‌دهد.



شکل ۲. نمودار قدرت نفوذ و میزان وابستگی (خروجی میک-مک)

بر اساس قدرت وابستگی و نفوذ متغیرها، می توان دستگاه مختصاتی تعریف کرد و آن را به چهار قسمت مساوی تقسیم نمود. در این پژوهش، گروهی از متغیرها در زیر گروه محرک قرار گرفتند، این متغیرها قدرت نفوذ زیاد و وابستگی کمی دارند. در دسته بعدی متغیرهای وابسته قرار دارند که به گونه ای نتایج فرآیند توسعه محصول اند و کمتر می توانند زمینه ساز متغیرهای دیگر شوند.

در این تحلیل متغیرها به چهار گروه خودمختار، وابسته، پیوندی (رابط) و مستقل تقسیم می شوند.

خودمختار<sup>۱</sup>: متغیرهای خودمختار میزان وابستگی و قدرت هدایت کمی دارند این معیارها عموماً از سیستم جدا می شوند، زیرا دارای اتصالات ضعیف با سیستم هستند. تغییری در این متغیرها باعث تغییر جدی در سیستم نمی شود. C3، C6، C14، C15 و C17 خودمختار هستند.

وابسته<sup>۲</sup>: متغیرهای وابسته دارای وابستگی قوی و هدایت ضعیف هستند این متغیرها اصولاً تاثیرپذیری بالا و تاثیرگذاری کمی روی سیستم دارند. C1، C2 و C16 وابسته هستند.

مستقل<sup>۳</sup>: متغیرهای مستقل دارای وابستگی کم و هدایت بالا می باشند به عبارتی دیگر تاثیرگذاری بالا و تاثیرپذیری کم از ویژگی های این متغیرها است. براساس نمودار قدرت نفوذ-وابستگی متغیرهای C7-C9-C10-C13 قدرت نفوذ بالایی داشته و تاثیرپذیری کمی دارند و در ناحیه متغیرهای مستقل قرار گرفته است.

1. Autonomous variables

2. Dependent variables

3. Independent variables

پیوندی<sup>۱</sup>: متغیرهای رابط یا پیوندی از وابستگی بالا و قدرت هدایت بالا برخوردارند به عبارتی تاثیرگذاری و تاثیرپذیری این معیارها بسیار بالاست و هر تغییر کوچکی بر روی این متغیرها باعث تغییرات اساسی در سیستم می شود. C11 و C12 پیوندی هستند.

### تحلیل مربعات جزئی

در ادامه ی پژوهش به منظور سنجش برازش مدل مفهومی شکل گرفته براساس تکنیک مدلسازی ساختاری تفسیری، از تکنیک مدلسازی معادلات ساختاری استفاده گردید. تجزیه و تحلیل داده‌ها فرآیندی چند مرحله‌ای است که طی آن داده‌هایی که به طرق مختلف جمع‌آوری شده‌اند؛ خلاصه، دسته‌بندی و در نهایت پردازش می‌شوند تا زمینه برقراری انواع تحلیل‌ها و ارتباط بین داده‌ها فراهم آید. این پژوهش براساس اطلاعات جمع‌آوری شده با استفاده از پرسشنامه در جامعه آماری حسابرسان مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور انجام شده است. روش مورد استفاده معادلات ساختاری و تحلیل مسیر در نرم افزارهای SPSS و SmartPLS می باشد.

### آمار استنباطی

از آنجایی که آنالیز PLS از رگرسیون خطی مشتق شده است، بنابراین فروض مربوط به داده‌ها در رگرسیون باید در این رویکرد نیز مورد بررسی قرار گیرد.

### تکنیک حداقل مربعات جزئی

در پژوهش حاضر از روش مدل سازی معادلات ساختاری یعنی روش کمترین مجذورات جزئی (PLS) برای آزمون الگوی اندازه گیری استفاده شده است. نرم افزار PLS وابستگی کمتر

به حجم نمونه، بی نیازی به نرمال بودن داده ها و تمرکز بر بیشینه سازی واریانس دارد که این روش جدید برخلاف نرم افزارهای لیزرل و آموس برای کاربردهای واقعی مناسب تر است. مدل کلی پژوهش با استفاده از همین تکنیک به بته آزمون قرار داده شده است. در تکنیک حداقل مربعات جزئی چند نکته از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است:

۱- قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده بوسیله بار عاملی نشان داده می شود. مقدار بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. در مدل اندازه گیری در حالت استاندارد اگر مقدار بار عاملی میان یک سوال و بعد مربوط کمتر از ۰,۴ شود، باید آن شاخص (سوال پرسشنامه) را از مدل حذف کرد و طبق نظر هر و همکاران (۲۰۱۳) سوالات با بار عاملی بین ۰,۳ و ۰,۷ نیز می بایست برای حذف شدن مورد بررسی قرار گیرند و مقدار آستانه برای بار عاملی ۰,۷ و بالاتر می باشد.

۲- زمانی که همبستگی متغیرها شناسایی گردید باید آزمون معناداری صورت گیرد. برای بررسی معناداری همبستگی های مشاهده شده از روش های خودگردان سازی (بوت استراپ) و یا برش متقاطع جکک نایف استفاده می شود. در این مطالعه از روش خودگردان سازی استفاده شده است که آماره  $t$  را به دست می دهد. در سطح خطای ۵٪ اگر مقدار آماره بوت استراپینگ  $t$ -value بزرگتر از ۱/۹۶ باشد همبستگی های مشاهده شده معنادار است.

به طور کلی روابط بین متغیرها در تکنیک حداقل مربعات جزئی دو دسته است:

- ۱- مدل بیرونی: مدل بیرونی هم ارز مدل اندازه گیری (تحلیل عامل تاییدی) در معادلات ساختاری است و روابط بین متغیرهای پنهان با متغیرهای آشکار را نشان می دهد.
- ۲- مدل درونی: مدل درونی هم ارز مدل ساختاری (تحلیل مسیر) در معادلات ساختاری است و روابط بین متغیرهای پنهان با یکدیگر را بررسی می کند.





**مدل بیرونی (مدل اندازه‌گیری)**

برای ارزیابی و بررسی روایی و پایایی سازه‌های مدل‌های اندازه‌گیری در معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی، ضرایب بارهای عاملی، آلفای کرونباخ، پایایی مرکب (CR)، روایی همگرا (AVE) محاسبه و ارائه می‌شود.

**-روایی سازه**

همانطور که بیان شد مدل بیرونی هم ارز تحلیل عامل تاییدی است. یعنی جهت بررسی مدل، نخست برای سنجش روابط متغیرهای پنهان با گویه‌های سنجش آنها از مدل بیرونی استفاده شده است. مدل بیرونی ارتباط گویه‌ها یا همان سوالات پرسشنامه را با سازه‌ها مورد بررسی قرار می‌دهد. در واقع ثابت نشود سوالات پرسشنامه، متغیرهای پنهان را به خوبی اندازه‌گیری کرده‌اند، نمی‌توان روابط را مورد آزمون قرار داد.

**- ضریب آلفای کرونباخ CA**

برای بررسی پایایی متغیرها عامل کلیدی دیگر که در ارزیابی قابلیت اطمینان سازگاری درونی مدل مورد ارزیابی قرار می‌گیرد آلفای کرونباخ می‌باشد، مقدار این ضریب، از ۰ تا ۱ متغیر است که مقادیر بالاتر از ۰,۷ پذیرفته و مقادیر کمتر از ۰,۶ نامطلوب ارزیابی می‌گردد (کرونباخ، ۱۹۵۱).

**- پایایی مرکب (CR)**

پایایی مرکب در مدل‌های ساختاری معیار بهتر و معتبرتری نسبت به آلفای کرونباخ به شمار می‌رود، به دلیل اینکه در محاسبه آلفای کرونباخ در مورد هر سازه تمامی شاخص‌ها با اهمیت یکسان وارد محاسبات می‌شوند، ولی در محاسبه پایایی ترکیبی شاخص‌ها با بارهای عاملی بیشتر اهمیت بیشتری داشته و باعث می‌شود که مقادیر CR سازه‌ها معیار واقعی‌تر و دقیق‌تری نسبت به آلفای کرونباخ باشد. با توجه به اینکه در ارزیابی قابلیت اطمینان سازگاری درونی مدل. مقدار این ضریب نیز، از ۰ تا ۱ متغیر می‌باشد، مقادیر بالاتر از ۰,۷ پذیرفته شده بوده و مقادیر کمتر از ۰,۶ نامطلوب ارزیابی می‌گردد (ورتز و همکاران، ۱۹۷۴).

**-روایی همگرا**

همچنین روایی همگرا نیز محاسبه شده است. هرگاه یک یا چند خصیصه از طریق دو یا چند روش اندازه گیری شوند همبستگی بین این اندازه گیری ها دو شاخص مهم اعتبار را فراهم می سازد. اگر همبستگی بین نمرات آزمون هایی که خصیصه ی واحدی را اندازه گیری می کند بالا باشد، پرسشنامه دارای اعتبار همگرا می باشد. وجود این همبستگی برای اطمینان از این که آزمون آنچه را که باید سنجیده شود می سنجد، حیاتی است. برای روایی همگرا میانگین واریانس استخراج (AVE) استفاده می شود. مقدار این ضریب نیز، از ۰ تا ۱ متغیر است که مقادیر بالاتر از ۰/۵ پذیرفته شده است (هر و همکاران، ۲۰۱۹).

روابط زیر بر قرار می باشد:

$$\begin{aligned} CR &> 0.7 \\ CR &> AVE \\ AVE &> 0.5 \end{aligned}$$

جدول ۱۲. روایی همگرا و پایایی متغیرهای تحقیق

متغیر	آلفای کرونباخ	AVE	CR
C01	0/726	0/563	0/816
C02	0/722	0/519	0/853
C03	0/738	0/534	0/740
C04	0/766	0/538	0/755
C05	0/865	0/530	0/801
C06	0/790	0/566	0/864
C07	0/737	0/601	0/783
C08	0/811	0/604	0/764
C09	0/825	0/633	0/758
C10	0/803	0/614	0/794
C11	0/784	0/628	0/733
C12	0/775	0/570	0/832
C13	0/856	0/611	0/896
C14	0/736	0/535	0/827
C15	0/794	0/582	0/736
C16	0/781	0/620	0/804
C17	0/764	0/609	0/763

طبق نتایج جدول ۱۲، آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بزرگتر از ۰/۷ بوده بنابراین از نظر پایایی تمامی متغیرها مورد تأیید است. مقدار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) همواره بزرگتر از ۰/۵ است، بنابراین روایی همگرا نیز تأیید می‌شود. مقدار پایایی مرکب (CR) نیز بزرگتر از AVE و ۰/۷ است و هر یک از سازه‌های مدل از روایی و پایایی مناسبی برخوردار است.

### مدل درونی (مدل ساختاری)

پس از اطمینان از مدل‌های اندازه‌گیری از طریق آزمون پایایی، روایی همگرا، می‌توان نتایج حاصل از مدل ساختاری را ارائه کرد. در بخش ساختاری مدل بر خلاف مدل‌های اندازه‌گیری، به پرسش‌ها و متغیرهای آشکار مدل توجه ای نمی‌شود و تنها متغیرهای پنهان و روابط میان آن‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد. برای بررسی برازش مدل از شاخص‌های برازش مدل ساختاری شامل معیار R2، معیار اندازه‌تأثیر F2 و معیار Q2 استفاده می‌شود.

### معیار ضریب تعیین R2

معیاری است که برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل سازی معادلات ساختاری به کار می‌رود و بیانگر میزان تغییرات هر یک از متغیرهای وابسته مدل است که به وسیله متغیرهای مستقل تبیین می‌شود. نکته‌ی حیاتی در اینجا این است که R2 تنها برای سازه‌های درون‌زا (وابسته) مدل محاسبه می‌گردد و در مورد سازه‌های برون‌زا مقدار این معیار صفر است. هر چه قدر مقدار R2 مربوط به سازه‌های درون‌زا یک‌بار بیشتر باشد نشان از برازش بهتر مدل است. چین (۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به عنوان ضعیف، متوسط، قوی بودن مدل تعیین می‌کنند. همچنین هنسلر (۲۰۰۹) و هر و همکاران (۲۰۱۱) سه مقدار ۰/۲۵، ۰/۵۰ و ۰/۷۵ را به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی بودن برازش بخش ساختاری مدل به وسیله معیار ضریب تعیین تعریف کرده‌اند.

$$R^2 = \frac{0/267 + 0/336 + 0/623 + 0/238 + 0/456 + 0/402 + 0/245 + 0/168 + 0/860 + 0/667}{13 + 0/689 + 0/268 + 0/754} = 0/459$$

بر اساس نتایج، ضریب تعیین ( $R^2$ ) سازه‌های درون زای مدل پژوهش مطلوب می‌باشد. مقدار ضریب تعیین عملکرد مولفه های وابسته نشان می‌دهد که 45/9 درصد از تغییرات متغیرهای مدل از مجموع تاثیرات متغیرات مستقل و وابسته توضیح داده می‌شود که قویاً قابل قبول است.

### معیار اندازه تاثیر F2

اندازه تاثیر، دیگر شاخص برازش بخش ساختاری مدل است و برای متغیرهای مستقل برونزا مصداق دارد. شاخص اندازه اثر توسط جاکوب کوهن (۱۹۸۸) معرفی شده است و در بحث محاسبه شاخص کوهن نیز به آن پرداخته شده است. شاخص F2 برای یک متغیر مستقل، میزان تغییرات در برآورد متغیر وابسته را زمانی که اثر آن متغیر حذف شود، نشان می‌دهد. بر اساس نظر کوهن، میزان این شاخص به ترتیب ۰/۰۲ (ضعیف) ۰/۱۵ (متوسط) و ۰/۳۵ (قوی) می‌باشد. برای محاسبه اندازه اثر از میزان ضریب تعیین استفاده می‌شود.

$$F^2 = \frac{R_{included}^2 - R_{excluded}^2}{1 - R_{included}^2}$$

$R_{included}^2$  = ضریب مسیر با حضور متغیر پیش‌بین

$R_{excluded}^2$  = ضریب مسیر در غیاب متغیر پیش‌بین

بر اساس رابطه فوق کافی است یک بار ضریب تعیین با در نظر گرفتن تاثیر متغیر مستقل مورد نظر محاسبه شود و سپس با حذف این تاثیر محاسبه شود. سپس مقدار محاسبه شده بر اساس مقادیر پیشنهادی کوهن تفسیر شود.

### معیار Q<sup>2</sup>

قدرت پیش بین مدل یا اشتراک افزونگی معیار دیگری برای بررسی مدل ساختاری است. قابلیت پیش بینی مدل با استفاده از آزمون ناپارامتری استون گیسر (۱۹۷۴) قابل سنجش است، در حالی که  $Q^2$  میزان موفقیت این پیش بینی را ارزیابی می‌نماید. هر و همکاران (۲۰۱۹) درباره شدت قدرت پیش‌بینی مدل در مورد سازه‌های درونزا مقادیر متفاوتی را بیان کرده اند و سه مقدار ۰، ۰،۲۵ و ۰،۵۰

را به ترتیب قدرت پیشینی ضعیف، متوسط و قوی تعیین نموده‌اند. برای محاسبه مقدار  $Q^2$  در نرم افزار PLS از تکنیک بلائندفولدینگ استفاده می‌شود.

جدول ۱۳. معیار اندازه‌ی تأثیر (شاخص کوهن)

متغیرها	C01	C02	C03	C04	C05	C06	C07	C08	C09	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17
$Q^2$	۰/۵۵۵	۰/۳۳۳	۰/۲۹۳	۰/۴۴۰	۰/۴۹۳	۰/۳۸۲	۰/۱۱۰	۰/۳۸۳	۰/۷۷۳	۰/۵۴۹	۰/۴۹۰	۰/۷۱۰	۰/۳۹۴	۰/۴۴۴	۰/۴۰۶	۰/۶۳۷	۰/۳۳۹
$F^2$	۰/۴۱۰	۰/۴۱۹	۰/۳۹۰	۰/۲۸۳	۰/۵۰۰	۰/۴۸۰	۰/۶۳۴	۰/۴۸۳	۰/۴۲۵	۰/۳۷۲	۰/۳۲۰	۰/۵۲۰	۰/۴۸۳	۰/۳۰۵	۰/۵۵۲	۰/۴۹۳	۰/۴۰۳

همان طور که در جدول ۱۳ نشان داده شده است، مقدار بدست آمده از معیار  $Q^2$  که قدرت پیش بینی مدل را برای سازه های درونزا نشان می دهد، حاکی از آن است که قدرت پیش بینی سازه های پژوهش بصورت قوی برآورد می شود.

### بحث و نتیجه گیری

یکی از مهم ترین و اصلی ترین فرآیندهای نظام مالیاتی، حسابرسی مالیاتی است و افزایش کیفیت حسابرسی می تواند موجب بهبود منافع ذینفعان نظام مالیاتی شامل دولت، افزایش اطمینان مودیان و عدم اجحاف حقوق آنان و در نهایت رعایت عدالت مالیاتی و گسترش فرهنگ خود اظهاری که جزو اهداف اصلی نظام مالیاتی می باشد، گردد. نبود استانداردهای رسیدگی مناسب، سیستم های ضعیف اطلاعاتی و نبود اطلاعات کافی، وجود استثنایها (معافیت های خاص) در قوانین، زمان بندی نامناسب رسیدگی، حجم وسیع کار، تفسیرپذیر و غیر شفاف بودن قوانین از جمله در تعیین و تشخیص مالیات می باشد. وجود چنین کاستی هایی امکان انجام رسیدگی، قضاوت و تشخیص یک مالیات با کیفیت را سلب می کند (وطن پرست، ابراهیمی و رضایی، ۱۴۰۰، ۱۸۸).

مهمترین نتیجه این پژوهش که حاصل مطالعات نظری، جمع بندی نظرات خبرگان حوزه حسابرسی مالیاتی، تجزیه و تحلیل نظرات جامعه آماری خبرگان و دریافت نظرات متخصصان حوزه های مرتبط با پژوهش، ارائه و ضرورت توسعه مدل قضاوت حرفه ای حسابرسان مالیاتی است. قضاوت حرفه ای نتیجه و گوهر اصلی حسابرسی است در نتیجه کیفیت حسابرسی مالیاتی در گرو کیفیت قضاوت

حرفه ای حسابرسان مالیاتی است. دستیابی به قضاوت حرفه ای مطلوب تر مستلزم شناسایی عوامل کلیدی مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مالیاتی است.

انتظار می‌رود نتایج حاصل از این پژوهش در امر تصمیم‌گیری مورد توجه مدیران سازمان امور مالیاتی کشور قرار گیرد، به منظور انجام پژوهش در ابتدا عوامل تاثیرگذار بر قضاوت حرفه ای حسابرسان مالیاتی با رویکرد تحلیل تم با نمونه‌گیری گلوله برفی از طریق مصاحبه با ۱۱ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی مالیاتی در سال ۱۴۰۲ شناسایی گردید. در ادامه با استفاده از رویکرد مدلسازی ساختاری تفسیری، عوامل شناسایی شده ساختاربنندی شدند. بر اساس تحلیل کیفی انجام شده ۳۸ پیشران با اهمیت در زمینه قضاوت حرفه ای حسابرسان مالیاتی شناسایی شد. سپس از روش دلفی برای غربالگری و انتخاب شاخص‌های نهایی و سنجش اهمیت شاخص‌ها از دیدگاه خبرگان استفاده شده است و با استفاده از متد مدلسازی ساختاری تفسیری برای الگوی نهایی سطوح متغیرهای شناسائی شده ۱۷ شاخص شناسایی گردید. بر اساس قدرت وابستگی و نفوذ متغیرها، متغیرهای مستقلی که دارای وابستگی کم و هدایت بالا می‌باشند و بیشترین اثرگذاری را بر اعمال قضاوت‌های حرفه ای حسابرسان مالیاتی دارند شامل: تحصیلات حسابرسان، کیفیت اسناد و مدارک ارائه شده توسط مودی، تعدد و تکرر قوانین و بستر آموزش می‌باشد. متغیرهای وابسته این پژوهش شامل برقراری عدالت مالیاتی، تحقق درآمدهای مالیاتی و توسعه فرهنگ تمکین مالیاتی هستند، متغیرهای وابسته دارای وابستگی قوی و هدایت ضعیف هستند این متغیرها اصولاً تاثیرپذیری بالا و تاثیرگذاری کمی روی سیستم دارند و متغیرهای تعامل با جامعه دانشگاهی و تخصص نهادهای نظارتی پیوندی هستند، متغیرهای رابط یا پیوندی از وابستگی بالا و قدرت هدایت بالا برخوردارند به عبارتی تاثیرگذاری و تاثیرپذیری این معیارها بسیار بالاست و هر تغییر کوچکی بر روی این متغیرها باعث تغییرات اساسی در سیستم می‌شود.

یکی از مهمترین متغیرهای تاثیرگذار بر اعمال قضاوت‌های حرفه ای حسابرسان مالیاتی کیفیت اسناد و مدارک ارائه شده توسط مودی است، وظیفه کلی ماموران و حسابرسان مالیاتی انطباق قوانین و مقررات مالیاتی با اظهارنامه، اسناد، مدارک و دفاتر مودی در جهت تشخیص مالیات می‌باشد. ماموران مالیاتی از جمله افرادی هستند که همواره مجبور به انجام قضاوت هستند، تمامی مصاحبه

شونده ها اعلام داشته اند که اگر مودی تمامی اسناد و مدارک عملکرد مالی خود را در زمان رسیدگی در اختیار حسابرسان مالیاتی قرار دهد و با فرض اینکه حسابرس دانش و تخصص کافی جهت بررسی اسناد مذکور را داشته باشد، شاهد قضاوت های حرفه ای با کیفیتی خواهیم بود، ولی مودیان در عمل بر اساس اصل اقتصادی ترجیح منافع شخصی عموماً اسناد و مدارک کامل و واقعی را ارائه نمی کنند، از اینرو قوانین و مقررات و بخشنامه ها و سیستم مالیاتی باید به نحوی تدوین گردد که اطلاعات کامل را از مودیان گرفته و آنها را مکلف به ارائه اسناد جهت حسابرسی های مطلوب و عادلانه نماید.

مقوله تعدد و تکرر قوانین و بخشنامه ها و دستورالعمل ها یکی دیگر از تاثیرگذارترین متغیرها بر قضاوت های حرفه ای حسابرسان مالیاتی است، در عمل صدور بخشنامه های پی در پی نیز انسجام قوانین و مقررات را از بین می برد. چرا که، پیچیدگی، ابهام و تفسیرپذیری مقررات، تضاد بین آیین نامه های اجرایی با روح قانون، تنظیم و صدور بخشنامه های پی در پی و ایجاد تکالیف سخت و غیرمعقول برای پرداخت کنندگان مالیات، قضاوت در تشخیص مالیات توسط ماموران مالیاتی را امری انکارناپذیر نموده است. قضاوت هایی که می تواند همراه با اشتباه یا جانبداری، موجبات تضییع حقوق مردم یا دولت را فراهم آورد. تعدد و تکرر قوانین بخشنامه ها را از دو زاویه می توان دید، یکی تعدد و تکرر بخشنامه ها و دستورالعمل های مالیاتی است که به شدت بروز بودن حسابرسان مالیاتی را با مشکل مواجهه کرده است، دیگری هم مغایرت بین دستورالعمل ها و قوانین سالیانه و مقطعی با قوانین پایه و ثابت می باشد که مصاحبه شوندگان تاکید داشتند تمامی مباحث و قوانین و دستورالعمل ها تحت قانون تنقیح قوانین مالیاتی کشور جمع آوری، سامان دهی و ساده سازی شود و از موازی کاری نهادهای قانون گذار مختلف در امر مالیات اجتناب و تمامی قوانین و دستورالعمل های مالیاتی یک کاسه گردد.

اگر سازمان امور مالیاتی بخواهد حسابرسان مالیاتی قضاوت های حرفه ای مطلوبی داشته باشند باید سعی نماید با توجه به آموزش هایی که به صورت دوره ای و مستمر برگزار می کند تسلط به قوانین مالیاتی و تسلط به بخشنامه های صادره را در بین کارکنان خود افزایش دهد. یکی از چالش های مهم پیش روی سیاست گذاران مالیاتی، تغییرات مستمر استانداردهای حسابداری و قواعد

مالی است. حجم این تغییرات به ناگاه بسیار زیاد بوده و همراه شدن ماموران مالیاتی، حسابداران و حسابرسان با این تغییرات گاهی سخت و دشوار خواهد بود. سازمان امور مالیاتی پرهیز از شتابزدگی و نداشتن عجله در قضاوت ها و تصمیم گیری ها را سرلوحه کار خود قرار دهد و زمان کافی جهت انجام حسابرسی در اختیار حسابرسان مالیاتی قرار بگیرد. برای دستیابی به قضاوت های درست حسابرسان مالیاتی باید دارای استقلال کافی باشند، یکی دیگر از مواردی که بر موفقیت حسابرسی مالیاتی تاثیرگذار است دانش حسابرسی مالیاتی می باشد برای اینکه دانش حسابرسی مالیاتی در سازمان مالیاتی کشور افزایش یابد می بایست کلاس های آموزشی داخل و خارج سازمان مالیاتی برگزار شوند، سازمان امور مالیاتی با موسسات حسابرسی همکاری نماید، حسابرسان مالیاتی باید دارای تحصیلات آکادمیک و تحصیلات دانشگاهی مرتبط علی الخصوص در زمینه مالی و حسابداری باشند.

یکی از مباحثی که مورد تاکید مصاحبه شونده ها بود بحث ناکارآمدی طرح جامع مالیاتی و دست و پاگیر بودن سامانه سنیم که منجر به نارضایتی مردم و همکاران مالیاتی شده است و به این نکته اشاره داشتند که سامانه های متعددی در سازمان امور مالیاتی کشور وجود دارد و در بحث نرم افزار و فناوری به شدت عملکرد بدی داشته است، و ابراز امیدواری کردند با اجرایی شدن سامانه مودیان و شفافیت داده ها و اطلاعات مسیر ناکارآمد طرح جامع مالیاتی تکرار نشود.

یکی از عواملی که اکثریت مصاحبه شونده ها بر تاثیرگذاری آن تاکید داشتند عوامل انگیزشی بود، هر اندازه سازمان امور مالیاتی در مسیر بهبود معیشت حسابرسان مالیاتی اقدام موثری انجام دهد غیر مستقیم منجر به بالا رفتن سطح قضاوت حرفه ای حسابرسان خواهد شد، حسابرس اگر از لحاظ ذهنی آزاد باشد می تواند مطالعه داشته باشد و آگاهی خود را نسبت به قوانین بروز نماید، و زمان بیشتری را به بررسی پرونده های مالیاتی اختصاص می دهد، ولی اگر وضعیت اقتصادی حسابرسان مناسب نباشد و حسابرس مالیاتی کلا به فکر مسائل معیشتی بوده و بخش عمده ای از ذهنش را مسائل مادی تشکیل دهد این در نهایت منجر به این می شود که از لحاظ سواد مالیاتی به روز نباشد و برای تشخیص پرونده مالیاتی وقت کمتری را صرف کند. لازمه حسابرسی مالیاتی داشتن ابتکار، خلاقیت، نوآوری، پویایی و شادابی درحین انجام وظایف توسط حسابرسان مالیاتی، داشتن حس وفاداری و

تعلق نسبت به سازمان امور مالیاتی می باشد که در این راستا بایستی دغدغه ها و نیازهای حسابرسان مالیاتی شنیده شود، حقوق و مزایای مناسب جهت جلوگیری از لغزش حسابرس مالیاتی اختصاص و امکان پیشرفت و ارتقاء صحیح حسابرسان مالیاتی فراهم گردد.

در گام بعد نظارت و پاسخگویی اثربخش به عنوان مولفه دیگر مداخله گر بیان می شود. به عبارت دیگر، پس از اصلاح ساختارها و تدوین استانداردهای رسیدگی و شاخص های کیفیت، یک سیستم نظارتی و کنترلی باید استقرار یابد. باید ماموران مالیاتی را در قبال تصمیماتشان پاسخگو نمود، چرا که، پاسخگویی از ابزارهای کنترل و نظارت بر قدرت و مقابله با سوء استفاده از قدرت است.

برای دستیابی به یک قضاوت باکیفیت در رسیدگی های مالیاتی باید هرگونه ضعف ساختاری اعم از قوانین و مقررات مالیاتی، ساختارهای اداری و سازمانی و نظام ارتقاء و پاداش دهی اصلاح شود. نمی توان در چارچوب قوانین و مقررات فعلی که بسیاری از مواد آن مبهم و تفسیرپذیر است به یک قضاوت حرفه ای دست یافت. ساختارهای سازمانی و اداری غلط و مبانی اشتباه ارتقاء و پاداش دهی نیز از جمله موانع اصلی شایسته سالاری در نظام مالیاتی بیان شده است.

سیاست گذاران مالیاتی باید بپذیرند قوانین، روش های رسیدگی و گزارشگری فعلی مالیاتی نیاز به اصلاح و بازنگری دارد. آنها باید در راستای بهبود رسیدگی ها، الگوهای نوین رسیدگی مالیاتی را برنامه ریزی کنند. یافته های پژوهش بیانگر آن است مقررات منصفانه و عادلانه مالیاتی مستلزم نظارت و رسیدگی کارگروه های متخصص مالیاتی است. داشتن دانش و تخصص کافی از ملزومات اعضای کارگروه بوده و این کارگروه علاوه بر نظارت، وظیفه ارشاد و آموزش حسابرسان مالیاتی را نیز بر عهده بگیرند، مصاحبه شونده ها تاکید داشتند نظارت کارگروه بایستی قبل از صدور برگ ارزیابی باشد.

یکی از اساسی ترین الزامات هر سازمانی، دسترسی به اطلاعات جامع و به موقع است. این مهم در نظام مالیاتی اهمیتی دوچندان می یابد چرا که مبنای قضاوت و تصمیم گیری چیزی جز اطلاعات مودیان نمی باشد. سیستم های اطلاعاتی با هدف تهیه اطلاعات مورد نیاز، پشتیبانی لازم را جهت اخذ تصمیمات و قضاوت های صحیح آنها فراهم می آورد. یکی از عوامل مهم و تاثیرگذار بر اعمال قضاوت های صحیح طبق نظر مصاحبه شونده ها شناخت کسب و کارهای مختلف توسط حسابرسان

مالیاتی است که در حال حاضر با توجه به نبود آگاهی حسابرسان بر شرایط کسب و کارهای مختلف و عدم حضور در محل مودی، فضای کسب و کار برای حسابرسان ناشناخته و مبهم بوده و نمی توانند قضاوت موثری داشته باشند، لذا به دلیل نبود دستورالعمل های رسیدگی به کسب و کارهای مختلف می بایست شرایطی توسط سازمان امور مالیاتی فراهم گردد که حسابرسان آموزش های لازم در ارتباط با پیچیدگی های کسب و کارهای متنوع را دیده و مهارت لازم جهت تصمیم گیری در شرایط مختلف را یاد بگیرند. مصاحبه شونده ها تاکید داشتند که حسابرسان در دانشگاه های معتبر یا با ایجاد دانشکده های تخصصی برای امر تربیت حسابرسان مالیاتی آموزش های لازم را بصورت عملی و کاربردی کسب کنند و در این زمینه جامعه علمی با جامعه عملی در تدوین و تبیین مقررات مالیاتی مشارکت داشته باشند. بعلاوه پویایی موارد جدید و نبود راهکار برای اتخاذ تصمیم پس از اصلاح ساختار، باید استانداردهای رسیدگی مالیاتی موثر تدوین شود و بهبود یابد. نبود استانداردهای مناسب و مدون، زمینه ساز قضاوت های مبتنی بر برداشت های شخصی است. علاوه بر آن، باید شاخص هایی برای تعیین سنجش کیفیت گزارش های مالیاتی ماموران تدوین شود تا آنها از کیفیت کار خود مطلع شده، بازخورد قضاوت خود را ببینند و در جهت رفع ضعف های آن گام بردارند.

مدل های گزارشگری حسابرسی مالیاتی آنچنان با اهمیت است که می بایست در تدوین استانداردهای حسابرسی بطور خاص مورد لحاظ قرار گیرد. از سویی دیگر، تدوین چارچوبی برای قضاوت های حرفه ای مالیاتی نقش بسزایی در استانداردسازی حسابرسی مالیاتی دارد. با این حال، چنانچه اقداماتی در جهت تحول مالیاتی پیش رو باشد، این تحولات می بایست در راستای ساده سازی مقررات و افزایش دانش حرفه ای مامورین باشد تا شواهد کافی نمایان شود که در موارد مشابه قضاوت های یکسانی از مامورین مالیاتی بروز می کند، و مودیان اطمینان یابند که حسابرسان مالیاتی عادلانه و در چارچوب مقررات به حساب های آنها رسیدگی خواهند کرد.

سازمان امور مالیاتی بعد از پیاده سازی راهبردها و جهت افزایش اعتبار حسابرسی ها بایستی اهمیت کیفیت قضاوت های حسابرسان را برای حسابرسان روشن نموده و تمامی ابزارهای لازم در این زمینه را کارسازی نماید، هر اندازه کیفیت قضاوت ها بالاتر باشد فرهنگ تمکین مودیان نیز افزایش خواهد یافت، مودی به فکر فرار مالیاتی نخواهد بود چون به این نتیجه خواهند رسید که حسابرسان مالیاتی

سیستم های مالیاتی و داده های لازم را در اختیار داشته و همچنین از دانش و تخصص کافی برای شناسایی درآمدهای مودیان و بررسی اسناد مالی آنها برخوردار هستند. پس از اصلاح ساختارها، تدوین استانداردها، و استقرار سیستم های نظارتی و کنترلی، دیگر شاهد فضاوت های سلیقه ای نخواهیم بود و حسابرسی های باکیفیتی را شاهد خواهیم بود و باید در مسیر عدالت مالیاتی حرکت کرد. منظور از عدالت مالیاتی حفظ منافع دولت و مودیان، بگونه ای است که حقوق هیچ یک ضایع نشود. لازمه ی دستیابی به عدالت مالیات تفهیم حسابرسان مالیاتی نسبت به این مهم، و انجام قضاوت ها در راستای دستیابی به آن است. با بکارگیری قضاوت های حرفه ای مطلوب و درست می توان انتظار داشت اختلافات مالیاتی به حداقل ممکن کاهش یابد و رضایت مندی مودیان و حسابرسان مالیاتی حاصل گردد و این مهم سبب می شود دولت نیز به درآمدهای کم هزینه، پایدار و بموقع دست یابد.

با توجه به یافته های پژوهش پیشنهاد می گردد که مدل مفهومی پژوهش به عنوان مبنایی برای دستیابی به قضاوت های حرفه ای حسابرسان مالیاتی مورد استفاده سازمان امور مالیاتی کشور قرار گیرد. توجه به عوامل شناسایی شده موجب افزایش کیفیت حسابرسی مالیاتی خواهد گردید.

## منابع

- ابیضی عیسی، محمدزاده ساطه حیدر، اقدم مزرعه یعقوب، نونهال نهر علی اکبر (۱۴۰۰)، تدوین الگوی جامع کیفیت حسابرسی مالیاتی در ایران با استفاده از رویکرد زمینه بنیان، دانش حسابرسی، دوره: ۲۱ - شماره ۸۳ - صفحه: ۱۰۵-۱۳۱
- امین، وحید، حیدری، کرامت اله، شعبان پور اومالی، مجتبی (۱۳۹۹)، بررسی تأثیر کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی، اولین همایش بین‌المللی چالش‌ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری، ساری. ص ۲۷-۳۹.
- آذر، عادل و بیات، کریم، (۱۳۸۷)، طراحی مدل فرآیند محوری کسب و کار با رویکرد مدلسازی ساختاری تفسیری (ISM)، نشریه مدیریت فناوری اطلاعات، (۱)، ۱-۳.
- برزیده، فرخ، باباجانی، جعفر و عبداللهی، احمد (۱۳۹۷)، طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد، دانش حسابرسی، شماره ۷۱، ص ۵-۳۶.
- تهرانی، رضا، عباسیان، عزت اله و آخوندی، احمد (۱۳۹۷)، طراحی مدلی برای پیش بینی خوش حسابی مؤدیان بزرگ مالیاتی. پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۸ پایانی ۸۶، ص ۱۱-۲۹.
- حجتی فرد، حامی، پورحیدری، امید و بهارمقدم مهدی، (۱۳۹۸)، چارچوب قضاوت حرفه ای حسابرسان مستقل در ایران، دانش حسابرسی سال نوزدهم، شماره ۷۷، ۳۸-۷۶.
- رهنمای رودپشتی، فریدون، نیکومرام، هاشم و جلیلی، آرزو، (۱۳۹۲)، تأثیر سوگیری های قضاوتی بر کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال ششم، شماره شانزدهم.
- طاهری، محمد، جهانگیرنیا، حسین، خان محمدی، محمدحامد و غلامی جمکرانی، رضا (۱۳۹۹)، تدوین مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. ۹(۳۴)، ۲۷۷-۲۹۸.
- عظیمی آزاد، رضایی فرزین، زکی زاده محمدامین. ارائه الگوی قضاوت حرفه ای حسابرسان مالیاتی با استفاده از رویکرد نظریه پردازی زمینه بنیان. پژوهشنامه مالیات. ۱۴۰۳؛ ۳۲ (۶۳): ۲۲۰-۲۵۶.
- عدلیب اردکانی، داود، (۱۳۹۵)، کتاب روش تحقیق و آمار با رویکرد حل مسئله، انتشارات ترمه، شابک 9789649785783، نوبت چاپ اول.

مشایخی، بیتا و اسکندری، قربان، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه مؤلفه های هوش هیجانی و قضاوت حسابرس، فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۷(۶۶)، ۶۱-۸۰.

وطن پرست، محمدرضا، ابراهیمی، محسن، رضائی فرزین و محمدی نوده فاضل (۱۴۰۰)، عوامل اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی در قضاوت های حرفه ای، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۰، دوره ۲۸، شماره ۲، ۱۸۱-۲۰۵.

وطن پرست، محمدرضا، ابراهیمی، محسن، رضائی فرزین، (۱۴۰۰)، طراحی الگوی سوگیری ماموران و حسابرسان مالیاتی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت سال دهم / شماره ۳۹.

## References

- Abizi Issa, Mohammadzadeh Saltah Haider, Aghdam Yaqoub Farm, Nonhal Nahar Ali Akbar (2021), Compilation of a comprehensive model of tax audit quality in Iran using the foundational approach, audit knowledge, volume: 21- number: 83- page: 105-131 (In Persian).
- Amin, Vahid, Heydari, Karamat Elah, Shabanpour Omali, Mojtabi (2020), Investigating the impact of the audit committee on audit fees and non-audit services fees, the first international conference on new challenges and solutions in industrial engineering, management and accounting, Sari. (In Persian).
- Andalib Ardakani, Daoud, (2016), book of research methods and statistics with a problem solving approach, Terme Publications, ISBN 9789649785783, first edition. (In Persian).
- Azar, Adel and Bayat, Karim, (2008), Designing a business process-oriented model with interpretive structural modeling (ISM) approach, Information Technology Management Journal, 1(1), 3-18. (In Persian).
- Azimi A, Rezaei F, zakizadeh M. Presenting a professional judgment model of tax auditors using the grounded theory approach. J Tax Res 2024; 32 (63) :220-256. (In Persian).
- Barzideh, Farrokh, Babajani, Jafar and Abdollahi, Ahmad (2018), Designing an Identity Model in Audit Judgment with an Approach Based on Grounded Data Theory, Auditing Knowledge, No. 71, pp. 5-36. (In Persian).
- Bonner, S. E. 2008. Judgment and Decision Making in Accounting. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall. PP. 48-71.
- Chalu, H; Mzee, H. (2018). Determinants of tax audit effectiveness in Tanzania. Managerial Auditing Journal, Vol. 33, ISS. 1, PP. 35-63.

- Christiansen, T, G, 2024, Dynamic effects of tax audits and the role of intentions, *Journal of Public Economics*, Volume 234, June 2024, 105121, <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2024.105121>.
- 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.
- Francis, J. (2011). A Framework for Understanding & Researching Audit Quality, *Journal of Practice & Theory*, 30, PP. 152-125
- Hojjati Fard, Hami, Pourheidari, Omid, and Baharmghaddam Mehdi, (۲۰۱۹), the framework of professional judgment of independent auditors in Iran, *Audit Knowledge*, 19, No.77, 38-76. (In Persian).
- Mansour, I & Kalib, M. (2019). The Impact of Using Analytical Procedures on Reducing the Cost of Tax Audit "The Jordanian Income and Sales Tax Department". *International Business Research*; Vol. 12, No. 2, PP. 52-65.
- Mashayekhi, B; & Eskandari, Gh. (2017). Investigating the Relationship between the Components of Emotional Intelligence and Auditor's Judgment, *Journal of Auditing Knowledge*, 17 (66): 61-80. (In Persian).
- Quadackers, L. (2009). Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions, *Dissertation Amsterdam* , 10, PP. 50-70
- Rahnamai Roudpashti, Fereydoun, Nikumram, Hashem and Jalili, Arzoo, (2013), the effect of judgmental biases on the performance of management accounting techniques, *management accounting research quarterly*, year ۶, number ۱۶. (In Persian).
- Shkurti, R; Myftaraj, J & Gjika, E. (2021). Use of Financial Ratios in selecting entities for Tax Audit purposes -empirical study in Albania. *Wseas Transactions on Environment and Development*. 17, 297-313.
- Strauss, A.L; & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research: Grounded theory: Procedures and Technique*. (2nd Edition); Sage, Newbury Park, London.
- Taheri, Mohammad; Jahangirnia, Hossein; Khan Mohammadi, Mohammad Hamid and Gholami Jamkarani, Reza. (2020), *Compilation of the tax audit quality model in Iran's value added tax system*, *Scientific Research Quarterly No. Knowledge of Management Accounting and Auditing Year 9*, No.34, page 277-298. (In Persian).
- Tehrani, Reza, Abbasian, Ezzatollah and Akhundi, Ahmed (2018), designing a model for predicting the good accounting of large tax payers. *Tax Research Quarterly*, No. 38 OF 86, page 11-29. (In Persian).
- Vatanparast Mohammad Reza, Ebrahimi Mohsen, Rezaei Farzin, (2021), designing the bias model of agents and tax audits based on foundational data theory, *Scientific*

Research Quarterly No. Knowledge of Management Accounting and Auditing  
Year 10, No. 39. (In Persian).

Vatanparast Mohammadreza, Ebrahimi Mohsaen, Rezaei Farzin, Mohammadi Nodeh  
Fazel, Investigating the Factors Affecting the Bias of Tax Auditors in Professional  
Judgments, Accounting and Auditing Review, 2021, Vol. 28, No.2, pp. 181-205,  
(In Persian).

## COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.

