



بررسی چالش‌های حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی و تحلیل آنها با

روش‌های تصمیم‌گیری چند شاخصه

مهدی جانی*، فرزین رضایی**، مهدی بشکوه***، حسین کاظمی****

چکیده

هدف این مقاله، بررسی چالش‌های حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی و تحلیل آنها با روش‌های تصمیم‌گیری چند شاخصه می‌باشد. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر نوع جمع‌آوری داده‌ها، آمیخته اکتشافی می‌باشد. روش‌شناسی این مطالعه شامل سه بخش می‌شود. در بخش اول از طریق روش کیفی فراترکیب با استفاده از روش هفت مرحله‌ای سندلوسکی و با روسو (۲۰۰۷)، عوامل شناسایی شدند. در بخش دوم با استفاده از تکنیک دلفی فازی، نتایج غربال و بومی‌سازی گردید. در بخش سوم، روابط علت و معلولی ابعاد و مؤلفه‌ها از طریق تکنیک دیمتل بررسی شد. خبرگان تحقیق را ۱۶ تن از استادان دانشگاهی، حساب‌رسان و مدیران مالیاتی تشکیل دادند. یافته‌های محقق شامل ۷ بعد، ۲۳ مؤلفه و ۱۱۶ شاخص بود. این نتایج در هفت دسته انحرافات و ادراکات، سازمانی و ساختاری، فرهنگی و اجتماعی، تعامل و همکاری، قوانین و مقررات، فناوری اطلاعات و آموزش و توانمندسازی دسته‌بندی شد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی، مالیات، اشخاص حقوقی، تصمیم‌گیری چندشاخصه

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۸/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۱/۱۶

نویسنده مسئول: فرزین رضایی

Farzin.rezaei@iau.ac.ir

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

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

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

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

مقدمه

ضرورت اخذ مالیات از نیاز دولت به فراهم کردن امکانات ضروری برای رشد و توسعه اجتماعی ناشی می‌شود. این امر دولت را قادر می‌سازد تا به‌طور مؤثر بر امور انسانی در یک فضای جغرافیایی معین نظارت کند. دولت برای انجام وظایف خود که شامل تأمین امکانات اولیه زندگی مانند جاده‌های خوب، آب‌لوله‌کشی، برق، امکانات بهداشتی و همچنین امنیت جان و مال است، به منابع مالی و مادی نیاز خواهد داشت (این چه و استغن^۱، ۲۰۲۳). لذا می‌توان دریافت که مالیات یکی از ابزارهای اصلی اقتصادی است که توسط دولت‌ها برای تنظیم اقتصاد کلان و بسیج درآمد برای بودجه در جهت هدف رشد اقتصادی، فقرزدایی و عدالت اجتماعی استفاده می‌شود. از اوایل قرن بیستم، دولت‌های مختلف اصلاحات مالیاتی گسترده‌ای را برای دستیابی به اهداف رشد مالیاتی انجام داده‌اند، به‌ویژه در کشورهای با درآمد متوسط و کم، جایی که در آنها درآمد مالیاتی و تولید ناخالص داخلی تنها ۱۴ تا ۱۵ درصد از مقدار کل درآمدها را به خود اختصاص داده‌بود، این مقدار برای کشورهای توسعه‌یافته برابر با ۳۰ درصد از کل درآمدها بوده است (هو، تران و نگوین^۲، ۲۰۲۳).

اما آن چه در این زمینه وجود دارد، این است که همواره برخی از مؤدیان مالیاتی به‌دنبال نپرداختن مالیات به شیوه‌های قانونی و غیرقانونی بوده‌اند. بسیاری از محققان خاطرنشان کردند که فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی از جدی‌ترین مشکلات در زمینه مالیات است. فرار مالیاتی رفتار غیرقانونی مؤدیانی است که برخلاف مقررات قانون مالیات، مالیات را پرداخت نکرده یا کمتر از آن پرداخت می‌کنند. اجتناب مالیاتی تاکتیک پویایی است که به‌وسیله آن یک مالیات‌دهنده تلاش می‌کند تا بدهی مالیاتی خود را بدون نقض واقعی قانون کاهش یا حذف کند (مو، فنتاو و ژانگ^۳، ۲۰۲۳).

باتوجه به موضوعات مورد اشاره، باید به این نکته توجه نمود که درآمد مالیاتی منع اشخاص حقوقی سهم بالایی از جمع درآمدهای وصولی دولت را به خود اختصاص داده است. باتوجه به اینکه سازوکار تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی متفاوت با تشخیص مالیات سایر منابع از قبیل مشاغل، ارث و... می‌باشد، ضروری است که اقدامات لازم در خصوص ریشه‌یابی موانع و مشکلات موجود در زمینه تشخیص و درنهایت وصول مالیات منصفانه در این بخش صورت گیرد (عنایتی، ۱۳۹۴). همچنین مشاهده می‌گردد که فرآیند وصول مالیات در ایران به‌طور کلی از واحد یابی و مراحل رسیدگی و تشخیص و

تعیین مالیات آغاز شده و در نهایت با پرداخت و یا در صورت اعتراض مؤدی به مالیات متعلقه وارد فرآیند دادرسی مالیاتی شده که این امر نیز در پایان به وصول مالیات حقه دولت منتهی می‌شود. در این مسیر مشکلات و چالش‌های متعددی پیش روی نظام مالیاتی از ابتدای فرآیند تا انتهای آن وجود دارد که احصاء این مشکلات و رفع آنها موجب ارتقای نظام مالیاتی خواهد شد. از عمده مسائل و مشکلات موجود در این راه، فرآیند دادرسی و دادخواهی مالیاتی بوده که به‌عنوان یکی از مهم‌ترین عناصر هر نظام مالیاتی و جزء حقوق شناخته شده مؤدیان و در عین حال لازمه حفظ حقوق مرجع مالیاتی است. نگاهی اجمالی به پرونده‌های مالیاتی از لحاظ کمیت و کیفیت صحه‌ای بر این مدعا است. به‌طور متوسط سالانه بالغ بر ۴۵۰۰۰۰ پرونده مالیاتی در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی مطرح می‌شود که در مجموع و در اکثر موارد علی‌رغم آنکه بسیاری از پرونده‌های مالیاتی از طریق قطعیت در این هیئت‌ها به مرحله وصول می‌رسد با برآورد هزینه - فایده طی نمودن فرآیند دادرسی مالیاتی برای سازمان امور مالیاتی صرفه اقتصادی نداشته‌است (موسوی و ابراهیمی کرهرودی، ۱۳۹۷)

با نگاهی به چالش‌های مذکور، پیشبرد هم‌زمان برنامه‌های اصلاح نظام مالی دولت و تأمین منابع بودجه با اتکای بیشتر به درآمدهای مالیاتی با رعایت ملاحظات تولید و سرمایه‌گذاری در کشور نیازمند همکاری همه‌جانبه می‌باشد. با عنایت به مطالب فوق اشخاص حقوقی زیادی در ایران ثبت و به فعالیت مشغول می‌باشند (بر اساس آمار ارائه شده توسط مدیر کل ثبت شرکت‌ها و مؤسسات غیرتجاری سازمان ثبت در سال ۱۴۰۲ تعداد اشخاص حقوقی ثبت شده در ایران بیش از دو میلیون و پنجاه هزار می‌باشد که تقریباً هشت صد و پنجاه هزار از این مقدار را شرکت‌های صوری تشکیل می‌دهد (ایسنا، ۱۴۰۲). که حسابرسی صحیح مالیاتی و مالیات ستانی صحیح از آنها می‌تواند نقش قابل ملاحظه‌ای در افزایش درآمدهای غیرنفتی دولت و در نتیجه افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران شود. در نتیجه مسئله اصلی این مطالعه این است که چالش‌هایی حسابرسی مالیاتی برای اشخاص حقوقی کدامند؟ و مدل این چالش‌ها به چه صورت است؟

در ادامه ساختار مقاله به این ترتیب خواهد آمد؛ ابتدا مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش و سؤالات برگرفته از مبانی نظری و پیشینه و روش پژوهش بیان شده است. بخش بعد تجزیه و تحلیل داده‌ها و یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود. در بخش پایانی نیز پس از بیان

نتایج پژوهش، نتیجه‌گیری و پیشنهادها خواهد آمد.

مبانی نظری و پیشینه

حسابرسی مالیاتی

حسابرسی مالیاتی شامل کنترل دقیق بر سواد و محاسبه و پرداخت آگهانه مالیات‌ها و هزینه‌های مختلف، استفاده درست از مزایای شرکت در مسائل مالیاتی و انعکاس دقیق گزارش‌های مالیاتی عملیات مختلف (که اغلب در قوانین پیش‌بینی نشده‌اند) است. علاوه بر این، فرآیند حسابرسی مالیاتی و بررسی جامع انطباق اظهارنامه‌های مالیاتی با قوانین مالیاتی جاری انجام می‌شود. تمام فعالیت‌هایی که در چارچوب حسابرسی مالیاتی انجام می‌شوند، فرصتی برای کاهش ریسک‌های مالیاتی فراهم می‌کنند (آکیل بایوا^۴، ۲۰۱۶). حسابرسی مالیاتی به فرآیند جمع‌آوری، ارزیابی و تجزیه و تحلیل شواهد و مدارک مالیاتی مؤدیان اشاره دارد. هدف این فرآیند تعیین صحت و دقت اطلاعات مالیاتی ارائه‌شده توسط مؤدیان است تا اطمینان حاصل شود که مالیات‌های محاسبه‌شده به‌درستی و بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی مربوطه تعیین شده‌اند (گائو^۵، ۲۰۱۷).

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

یکی از اقسام مالیات بر درآمد مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی است. این مالیات برای نخستین بار در سال ۱۳۰۹ به موجب قانون مالیات بر شرکت‌ها و تجارت در ایران مرسوم گردیده و به تدریج در قوانین و مقررات مربوط با توجه به مقتضیات زمان و شرایط اقتصادی و اجتماعی کشور تغییراتی داده شد. قانونی که در حال حاضر مورد عمل می‌باشد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۴۵ و اصلاحات بعدی آن می‌باشد. بر طبق این قانون جمع درآمد شرکت‌ها و درآمدهای انتفاعی سایر اشخاص حقوقی از منابع مختلف در ایران یا خارج تحصیل می‌گردد، مشمول این نوع از مالیات است. اشخاص حقوقی در ایران عبارت‌اند از شرکت‌های تجاری موضوع قانون تجارت، مؤسسات غیرتجاری که در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت می‌رسند، تشکیلات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی تشکلی‌ها و انجمن‌های حرفه‌ای احزاب اتحادیه‌های صنفی، انجمن مهندسان، کانون و کلا، انجمن‌ها و هیئت‌های مذهبی موقوفات عام (اکبرزاده، صادقی شاهدانی و مداح، ۱۳۹۸).

موانع و چالش‌های حسابرسی

یکی از مهم‌ترین مسائل در این حوزه، نبود ابزارها و مدل‌های کافی برای شناسایی و تحلیل

ریسک مالیاتی است. این مسئله باعث می‌شود که فرآیند حسابرسی مالیاتی به صورت غیرهدفمند انجام شود و منابع محدود نظام مالیاتی به درستی تخصیص نیابد. ضعف سیستم‌های اطلاعاتی و عدم یکپارچگی داده‌ها نیز از موانع اصلی بهبود کارایی حسابرسی مالیاتی است (زارعیان و حجازی، ۱۴۰۲). یکی دیگر از چالش‌های اساسی، عدم هماهنگی و یکپارچگی میان دستگاه‌های اجرایی و نظارتی است. این مسئله به ویژه در حوزه‌هایی که تراکنش‌های مالی پیچیده‌تری دارند، مانند شرکت‌های بزرگ یا چندملیتی، به افزایش احتمال فرار مالیاتی منجر می‌شود (کریمی، کردستانی و بیگلر، ۱۴۰۲). پیچیدگی و ابهام در قوانین مالیاتی نیز یکی از عوامل کلیدی در افزایش اختلافات میان مؤدیان و سازمان امور مالیاتی است. قوانین مبهم و فرآیندهای غیرشفاف، به کاهش اعتماد عمومی و افزایش تنش میان مؤدیان و نهادهای نظارتی دامن می‌زند (صراف، صالحی و مهرانی، ۱۴۰۰). علاوه بر این، بسیاری از حساب‌رسان مالیاتی با ابزارها و روش‌های نوین آشنا نیستند. کمبود تخصص و فقدان برنامه‌های آموزشی جامع برای این گروه، به کاهش کیفیت و دقت حسابرسی‌ها منجر شده است (مهدوی و محمدیان، ۱۳۹۶). بررسی‌های بین‌المللی حاکی از آن است که استانداردسازی فرآیندهای حسابرسی مالیاتی نقش مهمی در افزایش شفافیت و کاهش تخلفات ایفا می‌کند. در این زمینه، ضعف در استانداردهای حسابرسی در بسیاری از کشورها، به ناکارآمدی نظام حسابرسی منجر شده است (آرتیوخ و مورینکو، ۲۰۱۸). یکی از چالش‌های دیگر، مربوط به ارزیابی عملکرد حساب‌رسان و نظارت دقیق بر فرآیند حسابرسی است. تحقیقات نشان داده‌اند که نبود سیستم‌های نظارتی مستمر و شفاف، کیفیت حسابرسی‌ها را کاهش داده و امکان بروز تخلفات مالیاتی را افزایش می‌دهد (مهدوی و محمدیان، ۱۳۹۶).

بر اساس آنچه در مبانی نظری و روند تحقیق بیان شده است، هدف پاسخ به این سؤال است که چه عواملی موجب چالش در فرآیند حسابرسی برای اشخاص حقوقی می‌گردد؟ و این عوامل از نظر روابط علت و معلولی به چه صورت هستند؟

پیشینه تجربی

به‌طور معمول در بسیاری از پارادایم‌های پژوهش، مروری بر ادبیات صورت می‌پذیرد. نکته مورد اهمیت آن است که تا به امروز تلاش‌های اندکی برای بررسی و شناسایی چالش‌های حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی صورت پذیرفته است و هیچ‌کدام از آنها

منجر به تعریف جامع نگردیده است؛ زیرا تحقیقات صورت پذیرفته به یک یا چند جنبه خاص از ابعاد چالش‌های حسابرسی مالیاتی پرداخته‌اند. تحقیقاتی نزدیک به موضوع این پژوهش در ایران و در سطح سایر کشورها انجام شده است که در این بخش به اختصار مروری بر تحقیقات مزبور خواهیم داشت:

از جمله پژوهش‌هایی که به صورت خاص عوامل کلیدی چالش‌های حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی را مورد توجه قرار داده مطالعه سبله-میو فو و همکاران^۷ (۲۰۲۱) می‌باشد که این تحقیق نشان می‌دهند که عدم وضوح در قوانین، محدودیت منابع انسانی و مالی، و ضعف آموزش مقامات مالیاتی باعث کاهش کیفیت حسابرسی و اثربخشی فرآیندهای حل اختلاف شده است. مطالعه آدان^۸ (۲۰۲۰) نشان داد که عواملی نظیر شایستگی و استقلال حسابرسان مالیاتی، حمایت مدیریت، آگاهی مؤدیان و نگرش آن‌ها نسبت به حسابرسی مالیاتی از عوامل کلیدی شناسایی شده‌اند. مطالعه چالو و مزی^۹ (۲۰۱۸) نشان داد که پنج عامل حیاتی در این زمینه وجود دارد، از جمله: اجرای توصیه‌های حسابرسان مالیاتی، کفایت واحد حسابرسی مالیاتی، نگرش مؤدیان، دسترسی به قوانین مالیاتی، و سیاست‌های مالیاتی مناسب. مطالعه پالیل^{۱۰} (۲۰۱۶) نشان داد که پیچیدگی سیستم مالیاتی و احتمال شناسایی، نقش اساسی در کاهش فرار مالیاتی دارد. همچنین، نقش دولت در این زمینه حداقلی عنوان شده است. مطالعه نمازیان، پورحیدری و زینلی (۱۴۰۱) نشان داد که افزایش نرخ مؤثر مالیاتی منجر به افزایش اجتناب مالیاتی می‌شود، اما کیفیت حاکمیت شرکتی تأثیری بر این رابطه ندارد. مطالعه بهشت‌آیین (۱۴۰۱) رابطه خودشیفتگی مدیرعامل با اجتناب مالیاتی را بررسی کرده و نقش تعدیل‌کننده اندازه و جنسیت کمیته حسابرسی را مورد تحلیل قرار داده است. نتایج حاکی از تأثیر ارتباطات سیاسی در این زمینه است. مطالعه ابراهیمی، وطن‌پرست و رضایی (۱۴۰۰) الگوی سوگیری مأموران و حسابرسان مالیاتی با استفاده از نظریه داده‌بنیاد پرداخته است. در این الگو، ۱۵ علت سوگیری شناسایی شده و راهبردهایی برای بهبود فرآیند حسابرسی پیشنهاد شده است. مطالعه پورحیدری و عنایتی (۱۳۹۲) دلایل تفاوت میان سود مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرسان مالیاتی و مأموران امور مالیاتی را بررسی کرده است. یافته‌ها اختلاف معناداری میان این دو گروه را نشان می‌دهند.

باتوجه به پیشینه بررسی شده، مطالعات به طور عمده به عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی، فرار مالیاتی و نقش نهادی پرداخته‌اند. با این حال، موارد زیر به عنوان خلأهای

تحقیقاتی شناسایی می‌شوند:

- عدم بررسی جامع چالش‌های مرتبط با حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی در ایران با تمرکز بر نظام‌های قانونی، فناوری اطلاعات، و شفافیت مالی.
- ضعف در تحلیل هم‌زمان نقش عوامل فرهنگی، اقتصادی و ساختاری در حسابرسی مالیاتی در بافت ایران.
- عدم وجود چارچوب یکپارچه برای شناسایی و ارزیابی چالش‌های اجرایی و مدیریتی در حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی.

روش‌شناسی

در این تحقیق، محقق نسبت به بررسی چالش‌های حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی و تحلیل آنها با روش‌های تصمیم‌گیری چند شاخصه اقدام می‌ورزد، از همین رو این تحقیق از منظر نتیجه، جزء پژوهش کاربردی و از منظر جمع‌آوری داده‌ها، آمیخته (کیفی-کمی) محسوب می‌گردد. روش‌های کمی و کیفی از دو مبانی متفاوت پارادایمی سرچشمه می‌گیرند. روشی که به روش کمی یا روش علمی مسلط موسوم است و برگرفته از نظام فلسفی اثبات‌گرایی است، در مقابل مبانی فلسفی روش کیفی از نظام فلسفی تفسیری ریشه گرفته است. در روش‌های کمی، از راه ایجاد فاصله میان پژوهش و موضوع مطالعه می‌کوشند تا به شناختی عینی از واقعیت دست یابند؛ واقعیتی که بر تبیین، پیش‌بینی و آزمون به‌منزله معیارهای پارادایم اثبات‌گرایی، مبتنی بر متغیرهای قابل اندازه‌گیری، استوار است. این در حالی است که پژوهش‌های کیفی که مبتنی بر پارادایم تفسیری و روش شناختی پدیدار شناختی‌اند، بر درک معنای رویدادها به‌وسیله افراد مورد مطالعه استوارند. در این حالت، نگاه به پدیده‌ها، نگاهی کل‌گرایانه و جامع‌نگر است و دنبال کردن این روش، راهی است برای کسب آگاهی از راه کشف معانی پدیده‌ها (فائدی و گلشنی، ۱۳۹۵: ۶۶).

در این مطالعه محقق با استفاده از استدلال و منطق قیاسی-استقرایی در قالب روش فراترکیب می‌کوشد تا با بررسی متون و مقالات گذشته، مدل‌ها و تحقیقات مرتبط را ارزیابی و عوامل مؤثر را در قالب مدلی پیش‌فرض ارائه دهد. در این روش از رویکرد هفت مرحله‌ای سندولسکی و باروسو^{۱۱} (۲۰۰۷) استفاده می‌گردد و متون از طریق تحلیل محتوا مورد واکاوی

قرار می‌گیرند. روش هفت مرحله‌ای سندولسکی و باروسو (۲۰۰۷) برای ترکیب یافته‌های پژوهش‌های کیفی، با بیان دقیق سؤال تحقیق آغاز می‌شود و سپس از طریق جستجوی سیستماتیک منابع و انتخاب مطالعات مرتبط بر اساس معیارهای مشخص، داده‌های کلیدی استخراج می‌شوند. در مرحله تحلیل، مفاهیم اصلی استخراج شده با استفاده از تکنیک‌های کدگذاری کیفی تحلیل می‌شوند؛ کدگذاری اولیه شامل شناسایی واحدهای معنایی کوچک (مانند جملات یا عبارات) است که سپس در قالب دسته‌ها یا مضامین بزرگ‌تر گروه‌بندی می‌شوند. این دسته‌بندی‌ها بر اساس شباهت‌ها و تفاوت‌های معنایی ایجاد شده و چارچوب کلی پژوهش را شکل می‌دهند. در نهایت، یافته‌ها در قالب تم‌های ترکیبی ارائه می‌شوند که دیدگاهی جامع و یکپارچه از موضوع تحقیق فراهم می‌کند.

در جهت بررسی و ارزیابی مقالات و متون منتخب، محقق از همکاران پژوهشی و مشورت با خبرگان بهره برد. همچنین طی ارزیابی با ابزار حیاتی گلین، این مقالات و متون توانستند امتیازات بسیار خوب و عالی (امتیاز ۳۱ تا ۵۰) را کسب نمایند. بنابراین می‌توانیم دریابیم که مقالات و متون منتخب دارای کیفیت مناسب بودند. در بخش بعدی با استفاده از تکنیک دلفی فازی کوشیده می‌شود تا نتایج حاصل از بررسی متون، با بهره‌گیری از نظرات خبرگان مورد ارزیابی و غربال قرار گیرد، تا از این طریق به یک مدل بومی دست یابیم. در این تکنیک از رویکرد مثلث فازی بهره برده شد. جهت بررسی روایی این بخش، روایی محتوای CVI و CVR مورد بررسی قرار گرفت. در بخش انتهایی نیز کوشیده می‌شود تا روابط علت و معلولی میان ابعاد و مؤلفه‌ها از طریق تکنیک دیمتل مورد ارزیابی قرار گیرد. در این تحقیق برای جمع‌آوری نظر خبرگان از ابزار پرسش‌نامه استفاده شد. در این تحقیق، جامعه آماری را استادان و حسابرسان و مدیران مالیاتی که بالغ بر ۱۶ تن بودند، تشکیل داده بودند. انتخاب این خبرگان بر اساس معیارهایی چون تخصص، تجربه و مدرک تحصیلی شان صورت پذیرفت. این انتخاب به صورت غیر تصادفی و هدفمند انجام پذیرفت.

روش گردآوری داده‌ها

داده‌ها در این تحقیق در دو مرحله جمع‌آوری گردید:

۱. بررسی اسناد و متون علمی: در این راستا با استفاده از روش کتابخانه‌ای و انجام علم‌سنجی در زمینه موضوع تحقیق، ۷۱ مقاله انتخاب و مورد ارزیابی قرار گرفتند.
۲. پرسشنامه: پرسشنامه این تحقیق برای روش دلفی فازی، برگرفته از مفاهیم و

یافته‌های بخش فراترکیب بود. به این ترتیب که پرسشنامه این مرحله شامل دو بخش می‌شد. بخش اول به بررسی و ارزیابی ابعاد و مؤلفه‌های تحقیق می‌پرداخت و بخش دوم به ارزیابی شاخص‌ها می‌پرداخت.

در مرحله بعد، پرسشنامه بخش دیمتال تهیه و مورداستفاده قرار گرفت. این پرسشنامه نیز با توجه به ابعاد و مؤلفه‌های تحقیق تهیه و به مقایسه زوج نتایج می‌پرداخت.

محقق در این تحقیق از طریق پیمایش میدانی نسبت تکمیل و جمع‌آوری پرسشنامه‌ها اقدام نمود. در مرحله جمع‌آوری داده‌های دلفی فازی، مفاهیم و اهداف برای خبرگان بازگو و از آنها خواسته شد تا نظرات خود را بیان نمایند. با توجه به تأیید ابعاد و مؤلفه‌ها در راند اول و کشیده شدن تأیید مؤلفه به راند دوم، نظرات خبرگان در راند اول برای تصمیم‌گیری مجدد در راند دوم در اختیار آنها قرار داده شد. در انتها نیز برای اتمام فرایند (راندها)، نسبت به مقایسه و بررسی نتایج دوره اول و دور دوم شد. که با توجه به اختلاف کمتر هر دو مرحله از مقدار ۰/۱ شرط لازم برای اتمام مراحل وجود داشت. برای بررسی روایی این بخش، روایی محتوای CVI و CVR موردسنجش قرار گرفت.

در مرحله بعد پرسشنامه دیمتال در اختیار خبرگان قرار گرفت و از آنها خواسته شد با توجه به عبارات کلامی نسبت به ارزیابی زوجی معیارهای موردسنجش، اقدام نمایند. در جدول ۱ می‌توان این عبارات کلامی را مشاهده نمود.

جدول ۱: طیف پنج‌درجه‌ای دیمتال

عبارت کلامی	عدد متناظر
بدون تأثیر	۰
تأثیر گذاری خیلی کم	۱
تأثیر گذاری کم	۲
تأثیر گذاری زیاد	۳
تأثیر گذاری خیلی زیاد	۴

خبرگان در این تحقیق را مجموعه‌ای از اساتید و حساب‌رسان و مدیران مالیاتی تشکیل می‌دهند. انتخاب این خبرگان بر اساس معیارهایی چون تخصص، تجربه و مدرک آنها صورت پذیرفت. همچنین نظرسنجی از خبرگان تا زمان اشباع نظری به تعداد ۱۶ نفر ادامه پیدا کرد. انتخاب خبرگان این خبرگان نیز به صورت غیر تصادفی و هدفمند انجام پذیرفت. در جدول ۲ می‌توان مشخصات جمعیت شناختی خبرگان تحقیق را مشاهده نمود.

جدول ۲: مشخصات جمعیت شناختی خبرگان

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۳	۸۱/۲۵
	زن	۳	۱۸/۷۵
سطح تحصیلات	کارشناسی ارشد	۴	۲۵
	دکتری	۱۲	۷۵
تجربه	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۸	۵۰
	بین ۲۱ تا ۳۰ سال	۵	۳۱/۲۵
	بیش از ۳۰ سال	۳	۱۸/۷۵

تحلیل یافته‌ها

در بخش اول تحقیق، با توجه به بررسی‌های جامع و دقیق صورت گرفته، تعداد ۸۰۳ مطالعه مرتبط با موضوع مورد نظر شناسایی گردید. از این مجموع، ۳۵۰ مطالعه از نظر عنوان، ۱۹۱ مطالعه از حیث چکیده و ۸۸ مطالعه از منظر متن به لحاظ هم‌راستایی با اهداف و سؤالات تحقیق ناهم‌سو تشخیص داده شدند و بدین دلیل از فرآیند تحقیق حذف شدند. در نهایت، ۷۱ مطالعه به عنوان مطالعات منتخب برگزیده شدند. در ادامه، محقق با انجام بررسی‌های عمیق و کدگذاری‌های لازم، موفق به شناسایی ۱۳۶ شاخص مرتبط شد. با تجمیع این شاخص‌ها، مجموعاً ۲۳ مؤلفه به عنوان مؤلفه‌های کلیدی تحقیق تدوین گردید. در مرحله نهایی، این مؤلفه‌ها به منظور تسهیل در درک و تحلیل داده‌ها، در ۷ بعد مجزا طبقه‌بندی شدند. برای ارزیابی پایایی نتایج به دست آمده، از ضریب کاپا که به عنوان معیاری برای سنجش توافق بین دو کدگذار به کار می‌رود، استفاده گردید. پس از انجام محاسبات لازم، میزان توافقات مشاهده شده برابر با ۰/۸۱۱ برآورد شد و میزان توافقات شانسی برابر با ۰/۱۹۲ تعیین گردید. با جای گذاری این نتایج، مقدار نهایی کاپا به ۰/۷۶۶ رسید که بالاتر از سطح قابل قبول ۰/۶ محسوب و این موضوع بر صحت و قابلیت اعتماد نتایج تحقیق تأکید و اطمینان خاطر می‌بخشد.

در بخش دوم، محقق از تکنیک دلفی-فازی برای تطبیق نتایج و بومی‌سازی آنها استفاده نمود. بر طبق نتایج حاصل شده از روش دلفی فازی، در زمینه مؤلفه‌ها شاهد بودیم که خبرگان،

این مؤلفه‌ها را تأیید نموده و مؤلفه‌ها توانسته‌اند مقداری بیشتر از سطح آستانه ۰/۷ را کسب نمایند، همین امر موجب شد تا این ارزیابی در یک راند صورت پذیرد. اما در زمینه شاخص‌های تحقیق، در راند اول از میان ۱۳۶ شاخص معرفی شده ۱۱۶ شاخص از سطح آستانه بیشتر و ۲۰ شاخص نتوانستند مقدار لازم را کسب نمایند، شاخص‌های حذف شده در راند اول از منظر خبرگان شامل، تحمیل هزینه‌های مضاعف به مؤدیان مالیاتی، تفاوت در میان سود شرکت با شرکت‌های مشابه، ثبت هزینه‌های صادراتی در حساب‌های غیر صادراتی، عدم تلفیق بینش‌ها و توصیه‌های متخصصان خارجی با متخصصان داخلی، قابل فهم بودن و یادگیری آسان استانداردهای حسابرسی، استفاده مؤدیان از متخصصان (حسابرسان خصوصی) مالیاتی، بهره‌گیری مؤدیان از شرایط تورمی کشور، بررسی مقطعی، اصلاح و بهبود روش‌های حسابرسی، معیارهای انتخاب مؤدی، عدم بهره‌گیری از پتانسیل‌های مالیاتی، نیاز به سازمان مستقل و تخصصی، مشکلات اداری، القای ناعادلانه بودن نظام مالیاتی، عدم توانایی دستگاه مالیاتی برای اثبات انصاف در دریافت مالیات، اعمال نامناسب جرائم مالیاتی و انطباق مؤدی با قانون بود. در پی وقوع چنین شرایطی، ارزیابی به مرحله دوم منتقل گردید، که در این مرحله کلیه شاخص‌ها از سطح آستانه مشخص شده فراتر رفتند و ارزیابی مقایسه‌ای نتایج به دست آمده در مرحله اول و دوم نیز نشانگر اختلافی کمتر از ۰/۱ بود. به این ترتیب، مبنای منطقی و مستحکمی برای ادامه مراحل بعدی ارزیابی وجود نداشت. از این رو، به منظور سنجش اعتبار نتایج حاصل، بهره‌گیری از مشاوره خبرگان به همراه ارزیابی روایی محتوای شاخص‌های CVI و CVR در دستور کار قرار گرفت. بر اساس روابط تعریف شده برای محاسبه این ضرایب، کارایی و دقت بالا در اندازه‌گیری این مقادیر تحقق یافت و به این ترتیب، این ضرایب موفق به کسب مقادیر لازم شدند که مؤید تطابق و سازگاری نتایج با دیدگاه‌ها و نظرهای خبرگان محترم بود. این فرآیند به وضوح نشان‌دهنده اعتبار علمی نتایج و قابلیت اتکای آن‌ها در تصمیم‌گیری‌های آتی است.

در جدول ۳ می‌توان نتایج دو بخش اول تحقیق (فرا ترکیب و دلفی فازی) را مشاهده نمود. بر این اساس عوامل ابتدا از طریق روش فرا ترکیب شناسایی و در ادامه با استفاده از روش دلفی فازی، غربال و تأیید شدند.

جدول ۳: چالش‌های حسابرسی مؤدیان حقوقی در ایران

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها
۱.۱	هزینه‌ای	پرداخت رشوه با توجه به تصمیمات قائم به شخص حسابرسان مالیاتی

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها
		هزینه مشاوره مالیاتی
		افزایش هزینه‌های حسابداری
		هزینه‌های اضافی برای حساب‌سازی و خرید فاکتور (تحلیل هزینه‌های مضاعف به مؤدیان مالیاتی)
		وضع جرائم مالیاتی
پنهان‌سازی و جعل		کتمان اطلاعات از جمله تمام یا بخشی از درآمد و فروش توسط مؤدی
		داشتن ترکیبی از مشتریان داخلی و خارجی
		ایجاد حساب‌های با کنترل کم از طریق ایجاد بدهی‌های خارجی از طریق خرید صوری خارجی کالا و خدمات
		ثبت نامناسب سوابق و اظهارنامه توسط مؤدیان مالیاتی
		ایجاد و سازماندهی ساختاری برای گمراه نمودن حسابرس
		عدم تناسب مواد وارداتی به مواد اولیه استفاده شده در فرآیند تولید
		پنهان‌سازی اطلاعات در مورد محصولات دارای ارزش افزوده
		پنهان‌سازی اطلاعات موجودی‌ها از قبیل نرخ و مقدار واقعی
		استفاده از طرف حساب‌های غیر مرتبط در ثبت‌های حسابداری
		ارائه فاکتورهای صوری
نگرش‌های غلط و اشتباهات		عدم اتکای مأموران مالیاتی به گزارش‌های حسابداران رسمی
		عدم اراده جدی در تدوین و نهایی شدن روش‌های رسیدگی مبتنی بر شاخص‌های ریسک
		عدم استفاده از قضاوت حرفه‌ای در رسیدگی مالیاتی - سوگیری
		عدم توجه رجحان محتوا بر شکل در حسابرسی مالیاتی
		یکسان نبودن اظهار نظر در حسابرسی مالیاتی (قضاوت‌های متفاوت قائم به شخص)
		عدم شناسایی صفت و واقعیت‌های کسب و کار
		عدم تشخیص فرار مالیاتی توسط حسابرسان
		اشتباه توسط حسابرس مالیاتی
فرصت‌طلبی		ایجاد و انجام معاملات مؤدیان با شرکت‌های صوری و کاغذی
		عدم دستیابی سازمان مالیاتی به تمام اطلاعات بازار و صحت اطلاعات موجود
		ابهامات قانونی و سایر مقررات (بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها در معافیت‌های مالیاتی
		سوء استفاده مؤدیان از نواقص قانونی یا روش‌های رسیدگی در طبقه بندی اقلام هزینه‌ای، حساب‌های ارزی و....

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها	
بعد سازمانی و ساختاری	روش‌ها و استانداردهای حسابرسی	عدم مستندسازی مدارک پشتوانه گزارش‌های حسابرسی توسط حسابرس	
		پیچیدگی در روش‌های حسابرسی	
		دشواری ردیابی هزینه‌ها با توجه به نوع فعالیت مؤدی برای حسابرس (همچون فعالیت‌های پیمانکاری)	
		دشواری حسابرسی فعالیت یا تولید مؤدی در زمینه کالا و خدمات مشمول ارزش افزوده	
		سازگاری صورت‌های مالی با اصول و استانداردهای حسابداری	
		عدم استفاده از روش‌های مرسوم (حسابداری تورمی، بهای تاریخی و...)	
	مالی	هزینه بالای حسابرسی مالیاتی	بزرگی و پیچیدگی حسابرسی برخی مؤدیان
		ناترازی هزینه‌های حسابرسی برخی از مؤدیان با درآمدهای آن	کمبود منابع مالی برای سازمان (بودجه)
	برنامه‌ریزی و ارزیابی	کمبود نیروی متخصص و فنی	فقدان برنامه مدون برای شرایط انتخاب پرونده‌های حسابرسی
		عدم بررسی علل و عوامل ایجاد مغایرت میان نتایج حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی	فقدان طراحی و تدوین برنامه مؤثر حسابرسی
کیفیت در سیستم کنترلی (نهاده‌ها و سیستم‌ها)			
اصلاح ساختاری	ضعف در نظام مالیاتی و لزوم تصحیح ارکان اصلی آن	عدم بهره‌گیری از حساب‌رسان مستقل و رسمی	
		نبود الگوی مناسب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک	
		حفظ استقلال و ارتقای جایگاه مالی و معنوی حسابرسی مالیاتی	
		عدم استفاده از گزارش‌های حساب‌رسان خارجی	
		فقدان الگوی توسعه نگهداری و آموزش نیروی انسانی	
بروکراسی و ساختار ناکارآمد مالیاتی موجود	ناکارآمدی و ناتوانی دادرسی مالیاتی در حسابرسی و رسیدگی به پرونده‌های مهم	حجم بالای تعداد پرونده‌های مالیاتی	
		طولانی بودن فرآیند حسابرسی و دادرسی تا وصول مالیات	
		فقدان انگیزه در حساب‌رسان	
بعد فرهنگی و اجتماعی	شخصیتی	جاه طلبی حسابرس	
		عدم جدیدیت حسابرس	
		عدم تبیین چهارچوب انصاف و عدالت در قوانین مالیاتی و تصمیم‌گیری حرفه‌ای	
	انصاف و عدالت	تفاوت نگرش دستگاه قضائی و مالیاتی در عدالت و انصاف مالیاتی	

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها	
	فرهنگی	فقدان باور مالیاتی در میان مؤدیان	
		ناکافی بودن تأکید بر مبانی دینی و عقاید شرعی	
		نبود فرهنگ مالیاتی و عدم تسلط مؤدیان به وظایف قانونی	
		عدم رعایت الزامات اخلاقی	
		عدم شفافیت و عدم پاسخ‌گویی در سیستم مالیاتی	
		عدم تبیین مناسب مصارف درآمدهای مالیات	
		ضعف اطلاع‌رسانی سازمان در خصوص اقدامات قانونی	
بعد تعامل و همکاری	محیط همکاری	ضعف در همکاری میان حساب‌برسان مستقل و حساب‌برسان مالیاتی	
		ارتباط ناصحیح مؤدیان و مأموران مالیاتی	
		مناسب نبودن جو اعتماد میان حساب‌برسان و مؤدیان	
		عدم همکاری مؤدیان و حساب‌برسان	
		عدم استفاده از روش‌های تمکین مالیاتی	
	محیط تعاملی	فقدان نظام مشاوره مالیاتی در ساختار شرکت‌ها	
		عدم ارزیابی روابط سازمان مالیاتی با مشتریان	
		عدم استفاده از روش‌های نوین مشتری‌مداری	
		عدم واکنش سیستم به تحولات بازار و شرایط موجود مؤدیان	
		قصور و بی‌توجهی سازمان مالیاتی کشور به رعایت صحیح قوانین	
بعد قوانین و مقررات	اجرای قوانین	عدم شفافیت و عدالت در نظام جریمه	
		عدم انطباق استانداردهای حسابداری با مقررات و آیین‌نامه‌ها	
		ناکارآمدی قوانین موجود با شرایط و وضعیت جاری (عدم اصلاح و انطباق قوانین مالیاتی با شرایط موجود)	
	ضعف و ناکارآمدی قوانین	ناکارآمدی مکانیزم تشویق و تنبیه مالیاتی	
		عدم سازگاری با شیوه‌های بین‌المللی	
		پیچیدگی در قوانین و بخشنامه‌ها	
	تفسیر و قابلیت فهم	عدم شفافیت و وجود ابهام در قوانین	
		تفسیر دشوار قوانین و دستورات نسبت به تاییدهای حسابرسی	
	تدوین و بهبود قوانین		فقدان رویه‌های استاندارد
			به‌روزرسانی قوانین و رویه‌ها
ضعف ضوابط و مقررات			
تدوین قوانین ناقص			
لزوم ایجاد اصول و مقرراتی برای معاملات مشکوک (احتمال تقلب در فرآیند حسابرسی)			
		لزوم ایجاد قوانین تنبیهی شدید در شکل‌گیری شرکت‌های کاغذی	

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها	
بعد فناوری اطلاعات	قابلیت تطبیق اطلاعات	وضع معیار و استانداردهای حسابرسی لازم توسط مراجع قانون‌گذاری	
		ناقص بودن منابع اطلاعاتی چون گمرک، بانک‌ها و...	
		عدم تقارن اطلاعاتی (مزیت اطلاعاتی مؤدی نسبت به حسابرس)	
	سیستم‌ها و ابزارها		مغایرت اطلاعات مالی با سامانه‌های مالیاتی و اداری دیگر
			عدم ساده سازی فرآیندها و سیستم‌ها
			ضعف در زیرساخت‌های الکترونیکی جدید و پایگاه‌های اطلاعاتی
			عدم بهره‌گیری از سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته
			نبود سیستم حسابرسی منعطف و مؤثر
			نبود سیستم برای مقایسه اعتبار سوابق
			عدم استفاده از فرمت و سیستم‌های حسابرسی نوآورانه و جدید
			نبود سیستم‌های اداری نوآورانه
			سیستم اطلاعاتی یکپارچه
کمبود و قدرتمند نبودن پایگاه داده			
داده و اطلاعات		فقدان بانک اطلاعاتی جامع	
		گردآوری و تجمیع اطلاعات دستگاه‌ها و ارگان‌های ذی‌ربط	
		دسترسی محدود به اطلاعات	
		اعتماد به داده‌های مالی	
		شفافیت در گزارش‌ها	
		عدم ثبت دقیق اطلاعات توسط مؤدیان	
		به‌هنگام بودن و کیفیت اطلاعات ارائه‌شده به حسابرسان	
بعد آموزش و توانمندسازی	آموزش و آگاهی‌بخشی	آزمایش صحت و کامل بودن اظهارنامه‌های مؤدیان	
		آگاه سازی مؤدیان مالیاتی	
		آموزش و آماده سازی کارکنان	
	مهارت و قابلیت		ضعف آشنایی مأموران مالیاتی با استانداردهای حسابداری و حسابرسی
			فقدان تسلط کافی مأموران مالیاتی در مقررات و بخشنامه‌ها
			عدم آگاهی مؤدی از قوانین و مقررات مالیاتی
			تردید و قضاوت حرفه‌ای
			تخصص و تجربه حسابرسان
			کمبود مهارت و دانش

در راستای پاسخ به این سؤال که چه عواملی موجب چالش در فرآیند حسابرسی برای اشخاص حقوقی می‌گردد؟

آنچه در این مطالعه از یافته‌های محقق پس تحلیل کیفی و تکنیک دلفی فازی برای پاسخ به این سؤال حاصل شد برابر ۷ بعد، ۲۳ مؤلفه و ۱۱۶ شاخص بود. این نتایج در قالب جدول ۳ قابل مشاهده می‌باشد.

در بخش نهایی جهت دستیابی به درک عمیق و جامع از روابط علت و معلولی ابعاد و مؤلفه‌های موجود، روش دیمتل به‌عنوان ابزاری مؤثر انتخاب گردید. در این راستا، تعداد ۱۶ خبره که دارای تجربه و دانش کافی در زمینه تحقیق بوده و اطلاعات وسیعی از موضوع مورد بررسی داشتند، با استفاده از پرسشنامه‌ای که از نتایج بخش دوم تهیه و تنظیم شده بود، نظرات و دیدگاه‌های خود را به اشتراک گذاشتند. با به‌کارگیری نتایج حاصله از این پرسشنامه، محقق موفق به شکل‌دهی ماتریس ارتباطات مستقیم گردیده و از این طریق توانست تحلیل‌های خود را بر مبنای داده‌های جمع‌آوری شده انجام دهد. بدین ترتیب، نتایج به‌دست آمده نه تنها به بهبود کیفیت تحلیل‌ها و یافته‌ها کمک می‌کند، بلکه زمینه‌ساز تصمیم‌گیری‌های بهتری در آینده نیز خواهد بود. نتایج تحلیل دیمتل در جداول ۴ و ۵ قابل مشاهده می‌باشد. بر این اساس جدول ۴ به بررسی روابط ابعاد و جدول ۵ به بررسی روابط مؤلفه‌های تحقیق می‌پردازد.

جدول ۴: تأثیر‌گذاری و تأثیرپذیری ابعاد

روابط	R-J	R+J	J	R	نتیجه
علت	۰/۷۸۷۴	۱۴/۲۳۹۶	۶/۷۲۶۱	۷/۵۱۳۵	سازمانی و ساختاری
علت	۱/۰۶۷۱	۱۲/۸۲۶۶	۵/۸۷۹۷	۶/۹۴۶۹	فناوری اطلاعات
معلول	-۰/۰۶۷۸	۱۳/۶۵۵۱	۶/۸۶۱۴	۶/۷۹۳۶	تعامل و همکاری
علت	۰/۲۸۹۳	۱۳/۱۷۵۴	۶/۴۴۳۱	۶/۷۳۲۳	قوانین و مقررات
معلول	-۰/۶۹۵	۱۳/۵۱۹۷	۷/۱۰۷۳	۶/۴۱۲۳	بعد آموزش و توانمندسازی
معلول	-۰/۳۳۸۳	۱۲/۷۴۸۲	۶/۵۴۳۳	۶/۲۰۴۹	فرهنگی و اجتماعی
معلول	-۱/۰۴۲۷	۱۲/۸۶۹۳	۶/۹۵۶	۵/۹۱۳۳	انحرافات و ادراکات

جدول ۵: تأثیر‌گذاری و تأثیرپذیری مؤلفه‌ها

روابط	R-J	R+J	J	R	نتیجه
علت	۱/۰۲۱۵	۱/۸۵۳۸	۰/۴۱۶۲	۱/۴۳۷۷	سیستم‌ها و ابزارها
علت	۰/۰۱۵۴	۰/۹۱۰۴	۰/۴۴۷۵	۰/۴۶۲۹	آموزش و آگاهی‌بخشی
معلول	-۰/۹۶۸	۱/۸۷۶۸	۱/۴۲۲۴	۰/۴۵۴۴	تدوین و بهبود قوانین
معلول	-۰/۰۱۸۱	۰/۹۱۴۵	۰/۴۶۶۳	۰/۴۴۸۲	پنهان‌سازی و جعل

معلول	-۰/۰۰۸۶	۰/۸۸۹۴	۰/۴۴۹	۰/۴۴۰۴	فرهنگی
معلول	-۰/۰۲۴۶	۰/۸۷۹	۰/۴۵۱۸	۰/۴۲۷۲	مالی
معلول	-۰/۰۲۸۸	۰/۸۸۱۲	۰/۴۵۵	۰/۴۲۶۲	انصاف و عدالت
معلول	-۰/۰۲۷۱	۰/۸۵۷۱	۰/۴۴۲۱	۰/۴۱۵	ضعف و ناکارآمدی قوانین
علت	۰/۰۸۱۱	۰/۷۴۳۴	۰/۳۳۱۲	۰/۴۱۲۳	نگرش‌های غلط و اشتباهات
علت	۰/۰۳۶۳	۰/۷۸۱۲	۰/۳۷۲۵	۰/۴۰۸۸	بروکراسی و ساختار ناکارآمد مالیاتی موجود
علت	۰/۰۷۸۳	۰/۷۳۹۱	۰/۳۳۰۴	۰/۴۰۸۷	اجرای قوانین
معلول	-۰/۰۰۴۷	۰/۸۱۳۳	۰/۴۰۹	۰/۴۰۴۳	محیط تعاملی
علت	۰/۰۳۱۴	۰/۷۷۲۵	۰/۳۷۰۵	۰/۴۰۱۹	روش‌ها و استانداردهای حسابرسی
معلول	-۰/۰۲۴۲	۰/۸۲۱۹	۰/۴۲۳	۰/۳۹۸۹	شخصیتی
علت	۰/۰۰۹۳	۰/۷۷۰۸	۰/۳۸۰۷	۰/۳۹	قابلیت تطبیق اطلاعات
علت	۰/۰۲۴۹	۰/۷۱۷۹	۰/۳۴۶۵	۰/۳۷۱۴	داده و اطلاعات
علت	۰/۰۶۹۳	۰/۶۵۲۸	۰/۲۹۱۷	۰/۳۶۱	مهارت و قابلیت
معلول	-۰/۰۸۱۴	۰/۸۰۲۵	۰/۴۴۱۹	۰/۳۶۰۵	تفسیر و قابلیت فهم
معلول	-۰/۰۶۰۳	۰/۷۵۹۸	۰/۴۱۰۱	۰/۳۴۹۸	برنامه‌ریزی و ارزیابی
علت	۰/۰۲۵۸	۰/۶۲۵۳	۰/۲۹۹۸	۰/۳۲۵۶	اصلاح ساختاری
معلول	-۰/۰۶۷۲	۰/۶۸۹	۰/۳۷۸۱	۰/۳۱۰۹	محیط همکاری
علت	۰/۰۱۸۲	۰/۵۸۸۲	۰/۲۸۵	۰/۳۰۳۲	فرصت‌طلبی
معلول	-۰/۰۹۸۴	۰/۶۰۲	۰/۳۵۰۲	۰/۲۵۱۸	هزینه‌ای

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل دیمتل، می‌توانیم در ستون R، میزان تاثیر گذاری عوامل بر سایر عناصر؛ در ستون J، شدت تاثیر پذیری عوامل مذکور از سایر عناصر؛ در ستون R+J، میزان تعامل عوامل با سایر عناصر (هر مقدار بیشتر باشد، یعنی با دیگر عوامل تعامل بالایی دارد)؛ در ستون R-J، میزان تاثیر گذاری هر عامل بر مجموعه عناصر دیگر (در صورتی که این مقدار منفی شود، یعنی آن یک عامل معلول و در صورتی که مثبت باشد، یعنی آن یک عامل علت است) مشاهده نمایم.

در راستای پاسخ به این سؤال است که چالش‌های فرآیند حسابرسی برای اشخاص

حقوقی از نظر روابط علت و معلولی به چه صورت هستند؟

محقق با استفاده از روش دیمتل به بررسی روابط ابعاد و مؤلفه‌های تحقیق دست زد. در این رابطه همان‌گونه که در جداول ۴ و ۵ مشخص است، می‌توان مشاهده نمود که مقادیر R-J ملاکی لازم برای بررسی روابط علت معلولی ابعاد و مؤلفه‌های تحقیق هستند. لذا با بررسی مقادیر این ستون توانستیم، روابط موجود در ابعاد و مؤلفه‌ها را شناسایی نماییم. این نتایج به صورت کامل در ستون "روابط" در جدول‌های ۴ و ۵ مشخص شده‌است.

تحلیل یافته‌ها

در بعد انحرافات و ادراکات، محقق ۴ مؤلفه و ۲۷ شاخص را شناسایی نمود. این بعد تلاش می‌نماید تا عواملی را در حوزه‌های هزینه‌ای، پنهان‌سازی و جعل، نگرش‌های غلط و اشتباهات و فرصت‌طلبی را مورد واکاوی قرار دهد. نتایج تحلیل دیمتل نیز نشان داد که این بعد در روابط میان ابعاد تحقیق نقش معلول داشته، ولی در زمینه مؤلفه‌های آن شاهد ترکیبی از عوامل معلول و علت هستیم. این نتایج یادآور می‌گردد که انحرافات و ادراکات می‌تواند دستخوش تأثیرات بسیاری شود که همین امر می‌تواند بر نتایج نهایی حساب‌رسان تأثیر بسیاری را گذارد، لذا اهمیت دارد تا با ارائه راهکارهایی، زمینه بهبود و توسعه آن فراهم آید تا از این طریق شاهد کارایی بیشتر حساب‌رسان باشیم.

در بعد سازمانی و ساختاری، شاهد هستیم که نتایج ۵ مؤلفه و ۲۴ شاخص را نشان می‌دهد. این نتایج به روش‌ها و استانداردهای حسابرسی، مالی، برنامه‌ریزی و ارزیابی، اصلاح ساختاری و بروکراسی و ساختار نا کارآمد مالیاتی موجود می‌پردازد. نکته مهمی که در رابطه با این بعد وجود دارد، اهمیت آن در تسهیل فرآیندهای موجود در روابط میان سازمان‌ها و حساب‌رسان با سازمان است، که می‌تواند بر کیفیت کار نهایی بی‌افزاید. در بررسی اثرات این بعد شاهد هستیم که این بعد در دسته عوامل علت قرار می‌گیرد اما برخی مؤلفه‌های آن جزء عوامل علت و اثرگذار محسوب می‌شوند و برخی جزء عوامل معلول قرار می‌گیرند و وابسته به برخی فعالیت‌ها می‌باشند. این بعد از آن جهت دارای اهمیت می‌باشد که می‌تواند به عنوان عاملی تسهیلگر در روابط میان مؤدی، حساب‌رسان و سازمان نقش ایفا نماید.

بعد فرهنگی و اجتماعی در این تحقیق شامل ۳ مؤلفه و ۱۲ شاخص بوده است. این بعد یکی از ابعاد مهمی محسوب که به شدت از خود را وابسته به عوامل درونی و بیرونی موجود می‌بیند. این بعد عواملی چون شخصیتی، انصاف و عدالت و فرهنگی را شامل شده و مورد

واکاوی قرار می‌دهد. این بعد جزء عوامل معلول و تأثیرپذیر محسوب. مؤلفه‌ای این بعد نیز از نظر نتایج تحلیل دیمتل در زمره عوامل معلول دسته‌بندی شده‌اند که به وابستگی بسیار این عوامل به مسائل دیگر اشاره می‌نماید. نکته مهمی که در این بعد خود را بسیار نمایان می‌سازد، عوامل اسلامی و دینی می‌باشد، که می‌تواند فقدان آنها، بسیار نتایج حسابرسی‌ها را دچار دستخوش نماید.

در بعد تعامل و همکاری شاهد هستیم که نتایج ۲ مؤلفه و ۹ شاخص را شامل می‌شود. که بیانگر اهمیت این بعد در زمینه ارتباطات میان حسابرسان، مؤدیان و سازمان امور مالیاتی می‌باشد. این بعد را مؤلفه‌هایی چون محیط همکاری و تعاملی تشکیل می‌دهند. از طرفی باتوجه به نتایج تحلیل دیمتل شاهد هستیم که این بعد و مؤلفه‌های آن، در نتایج به‌عنوان عوامل معلول معرفی شده‌اند که نشان از لزوم توجه به اثربخشی بیشتر بر آن احساس می‌شود که می‌تواند به شدت بر حسابرسی‌های مؤدیان و تنش‌های موجود میان سازمان و دیگر عوامل اثر بگذارد.

در بعد قوانین و مقررات، محقق ۴ مؤلفه و ۱۶ شاخص را شناسایی نمود. این بعد تلاش می‌نماید تا عواملی را در حوزه‌های اجرای قوانین، ضعف و ناکارآمدی قوانین، تفسیر و قابلیت فهم و تدوین و بهبود قوانین را مورد بررسی قرار دهد. نتایج تحلیل دیمتل نیز نشان داد که این بعد در روابط میان ابعاد تحقیق نقش علت داشته، ولی در زمینه مؤلفه‌های آن شاهد هستیم که عوامل آن، نقش علت داشته‌اند. این امر نمایان می‌سازد که وجود قوانین و مقررات مناسب می‌تواند تأثیر به‌سزایی بر کاهش چالش‌های حسابرسی داشته و از تنش‌های موجود در این حوزه به‌شدت بکاهد. از سویی دیگر نتایج مؤلفه‌ها نشان می‌دهد که عوامل این بعد نیاز به مجموعه‌ای از اقدامات دارند که در سطوح بالایی خود را بروز دهد و نیازمند یک نگاه همه‌جانبه از سوی نهادهای قانون‌گذار و عوامل اجرایی آن همچون سازمان امور مالیاتی و... را می‌طلبد.

در بعد فناوری اطلاعات، محقق ۳ مؤلفه و ۲۰ شاخص را شناسایی نمود. این بعد از مؤلفه‌هایی چون قابلیت تطبیق اطلاعات، سیستم‌ها و ابزارها و داده و اطلاعات تشکیل شده است. این بعد یکی از عوامل گذار از حسابرسی سنتی به حسابرسی مدرن محسوب می‌گردد و توانسته با قابلیت‌هایی که ایجاد می‌نماید (مانند سرعت بخشی به حسابرسی‌ها)، در بسیاری از شرایط نقش کاتالیزور را بازی نماید. این بعد یکی از ابعاد، علت بوده و مؤلفه‌های آن نیز، تمامی در مدل نقش علت دارند. همین امر بر اهمیت این بعد افزوده و بیان

می‌کند که ضعف در این زمینه به شدت بر عملکرد حساب‌برسان و سازمان اثر می‌گذارد. در بعد آموزش و توانمندسازی، محقق ۲ مؤلفه و ۸ شاخص را شناسایی نمود. که شامل آموزش و آگاهی‌بخشی و مهارت و قابلیت می‌شد. نکته‌ای که در مورد این بعد وجود دارد، تأثیرپذیری این بعد از ابعاد دیگر بوده و به عبارتی این بعد نقش معلول را دارد، اما در مورد مؤلفه‌های آن شرایط متفاوت بوده و این مؤلفه‌ها، عواملی به شدت اثر گذارد و دارای نقش علت هستند. لذا می‌توان دریافت که خلأهای موجود در زمینه آموزش و توانمندسازی اثر دوسویه داشته و به شدت بر حساب‌برسی اشخاص حقوقی اثر دارند.

بر اساس آن چه بیان شد و حاصل از نتایج مراحل سه گانه (فرا ترکیب، دلفی فازی و دیمتل) تحقیق بود. محققان مدل نهایی خود را به صورت شکل ۱ ترسیم نمودند. همان گونه که قابل مشاهده می‌باشد، این مدل بر اساس یافته‌های بخش کیفی برابر ۷ بعد، ۲۳ مؤلفه بود، که پس از ارزیابی و غربال توسط روش دلفی فازی، نتایج ثابت باقی مانده و هسته اصلی مدل را تشکیل می‌دهد. در قسمت نیم‌دایره بالای مدل ابعادی قرار می‌گیرند که جزء عوامل اثرگذار (علت) محسوب می‌گردند. در نیمه پایینی مدل شاهد ابعادی هستیم که در مدل از دیگر ابعاد متأثر (معلول) می‌شوند.



شکل ۱. مدل نهایی تحقیق

بحث و نتیجه‌گیری

در این مطالعه محقق تلاش نمود تا با بررسی جامع ادبیات داخلی و خارجی، مدلی را شکل دهد که بتواند چالش‌های حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی در ایران را نمایان سازد. در زمینه چالش‌های حسابرسی مالیاتی تحقیقات بسیاری وجود دارد، اما نکته که در این زمینه وجود دارد، عدم عمق بخشی و نگاه همه‌جانبه به این چالش‌ها و نگاه تک‌بعدی در این تحقیقات است. با توجه به تلاش‌هایی که دولت‌ها در سال‌های اخیر برای اخذ مالیات و جلوگیری از وابستگی بودجه به درآمدهای نفتی صورت داده‌اند، لزوم حسابرسی مناسب بیش از پیش احساس شده و درک مناسب چالش‌های موجود در این زمینه می‌تواند، برای فائق آمدن بر آنها مؤثر بوده و تصمیم‌سازان را در این مسیر یاری نماید.

آن‌چه برای محقق در زمینه حسابرسی اشخاص حقوقی در ایران قابل توجه بوده است، این امر است که با توجه به اهمیتی که حسابرسی در فرآیندهای جمع‌آوری مالیات و رفع نیازهای مالی کشور دارد، همچنان چالش‌های موجود در این زمینه از سوی نهادهای اجرایی کشور و سازمان امور مالیاتی مورد غفلت قرار می‌گیرد. با این حال، در ایران، با وجود اهمیت بالای حسابرسی در تأمین مالیات، چالش‌های متعددی مانند نارسایی‌های اجرایی و عدم به‌کارگیری فناوری‌های نوین همچنان وجود دارد. بر اساس یافته‌های جدید، عواملی نظیر پیچیدگی‌های سیستم مالیاتی و عدم هماهنگی بین نهادهای اجرایی، می‌تواند به ضعف فرآیندهای حسابرسی بینجامد. به عبارتی همان‌گونه که محرابیان، خدای پور و پورحیدری (۱۴۰۳) بیان می‌کنند؛ نگرش منفی مؤدیان نسبت به پیچیدگی سیستم مالیاتی می‌تواند بر تمکین مالیاتی آن‌ها اثر منفی داشته‌باشد. به عبارت دیگر، هر چه سیستم مالیاتی پیچیده‌تر باشد، تمایل مؤدیان به تبعیت از قوانین مالیاتی کمتر خواهد شد. همچنین نگرش مثبت یا منفی مؤدیان نسبت به رسیدگی مالیاتی و احتمال وقوع جرائم مالیاتی تأثیر مستقیمی بر تمکین مالیاتی آن‌ها دارد. اگر مؤدیان احساس کنند که احتمال کشف تقلب آن‌ها پایین است یا جرائم مالیاتی در صورت کشف کم است، این می‌تواند به کاهش تمکین مالیاتی منجر شود. به‌ویژه در شرایطی که سازمان امور مالیاتی به سرعت در حال تغییر و تکامل است، نیاز به رویکردهای نوین و مبتنی بر داده‌های واقعی برای شناسایی و دسته‌بندی مؤدیان پرخطر احساس می‌شود. در نهایت، به نظر می‌رسد برای بهبود

وضعیت حسابرسی مؤدیان حقوقی در ایران، اقدامات چندجانبه‌ای نیاز است. این اقدامات شامل سرمایه‌گذاری در تکنولوژی‌های نوین، اتخاذ رویکردهای مبتنی بر ریسک، توسعه فرهنگ مالیاتی، و اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی می‌باشد. ایجاد یک سیستم حسابرسی مؤثر و شفاف که بتواند به بهبود همکاری بین حساب‌رسان و مؤدیان کمک کند، از جمله الزامات اساسی برای افزایش کارایی و اثرگذاری فرآیندهای حسابرسی در کشور است. این راهکارها نه تنها به کاهش تخلفات مالیاتی و بهبود جمع‌آوری مالیات کمک می‌کند، بلکه اعتماد عمومی به نظام مالی کشور را نیز تقویت خواهد کرد. در این راستا، هماهنگی میان نهادهای مرتبط و استفاده از تجربیات کشورهای پیشرفته در حوزه حسابرسی، می‌تواند راهگشای حل چالش‌های موجود و ارتقای سطح کیفی و کمی خدمات حسابرسی در ایران باشد.

لذا پیشنهاد می‌گردد تا برای بهتر رفع چالش‌های حسابرسی اشخاص حقوقی، ابتدا برنامه‌ریزی دقیقی برای فرایند حسابرسی انجام شود. به منظور بهبود شفافیت مالی و اطمینان از انطباق با استانداردهای بین‌المللی، پیشنهاد می‌شود حساب‌رسان به‌طور مستمر آموزش‌های لازم را دریافت کنند تا با تغییرات قوانین و مقررات آشنا باشند. همچنین، ایجاد یک سیستم مدیریت ریسک مؤثر می‌تواند به شناسایی و ارزیابی ریسک‌های مالی و عملیاتی کمک کند، که این امر در نهایت به بهبود کیفیت حسابرسی منجر خواهد شد. دیگر پیشنهاد کلیدی، استفاده از فناوری‌های نوین و نرم‌افزارهای تحلیلی برای جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها به صورت دقیق و کارآمد است. این فناوری‌ها قادرند خطاهای انسانی را کاهش دهند و سرعت پردازش اطلاعات را افزایش دهند. در نهایت، نظارت مؤثر و مستقل بر فرایند حسابرسی و ایجاد یک فرهنگ سازمانی که به شفافیت و صداقت در گزارش دهی مالی اهمیت دهد، از دیگر اقدامات ضروری برای رفع چالش‌های حسابرسی به‌شمار می‌رود.

در انتها، به پژوهشگران آتی توصیه می‌شود که با هدف بهبود فرآیندهای حسابرسی، بررسی‌هایی را برای دسته‌بندی اشخاص حقوقی بر اساس تناسب ریسک حسابرسی انجام دهند. این دسته‌بندی می‌تواند به شناسایی و تفکیک مؤدیان پرخطر کمک کند، به طوری که حساب‌رسان بتوانند با تمرکز بر این گروه، به بهینه‌سازی منابع و افزایش اثربخشی فرآیندهای حسابرسی بپردازند. چنین رویکردی نه تنها کمک می‌کند تا از فرار مالیاتی جلوگیری شود، بلکه به ارتقای شفافیت و اعتماد عمومی در سیستم مالی نیز می‌انجامد. این اقدامات می‌توانند در نهایت به بهبود کیفیت و دقت حسابرسی در سطح ملی و بین‌المللی منجر شوند.

یادداشت‌ها

- | | |
|--|-----------------------|
| 1. Eneche & Stephen | 2. Ho, Tran & Nguyen |
| 3. Mu, Fentaw & Zhang | 4. Akylbayeva |
| 5. U.S. Government Accountability Office | 6. Artiukh & Murenko, |
| 7. Sebele-Mpofu, Mashiri & Korera | 8. Adane |
| 9. Chalu and Mzee | 10. Palil |
| 11. Sandelowski & Barroso | |

منابع

- ابراهیمی محسن، وطن پرست محمد رضا و رضایی فرزین. (۱۴۰۰). طراحی الگوی سوگیری مأموران و حسابرسان مالیاتی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۹)، ۳۰۳-۳۱۷.
- اکبرزاده معین، صادقی شاهدانی مهدی، مداح مجید (۱۳۹۸). بررسی تأثیر مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) بر سطح هزینه خانوارهای شهری و روستایی با استفاده از تحلیل داده-ستانده. فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی. ۲۷(۸۹): ۵۹-۲۹.
- بهشت‌آیین، مهدی (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین خودشیفتگی مدیرعامل و اجتناب از مالیات با در نظر گرفتن نقش تعدیل کننده اندازه و جنسیت کمیته حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۶(۲۰)، ۲۸۲-۳۰۳.
- پورحیدری امید و عنایتی پرویز (۱۳۹۲). بررسی دلایل تفاوت بین سود مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرسان مالیاتی و میزان امور مالیاتی (مطالعه موردی استان کردستان). پژوهشنامه مالیات. ۲۱(۲۰): ۱۰۰-۷۳.
- زارعیان، حسین و حجازی، محسن (۱۴۰۲). ارائه مدل ریسک حسابرسی مالیاتی در طرح جامع مالیاتی با رویکرد ترکیبی ISM-ANP. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۳(۱)، ۶۱-۸۰.
- صراف فاطمه، صالحی علی و مهرانی ساسان. (۱۴۰۰). بهبود و ارتقا مدل انتخاب حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک مؤدیان در نظام مالیاتی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۸)، ۲۰۵-۲۲۲.
- عنایتی، جعفر. (۱۳۹۴). شناسایی عوامل مؤثر بر ایجاد تفاوت درآمد مشمول مالیات ابراز و

تشخیصی اشخاص حقوقی. همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران. قائدی، محمدرضا؛ گلشنی، علیرضا. (۱۳۹۵). روش تحلیل محتوا، از کمی‌گرایی تا کیفی‌گرایی. روش‌ها و مدل‌های روان‌شناختی، ۷(۲۳)، ۵۷-۸۲.

کریمی، محمد علی؛ کردستانی، غلامرضا؛ بیگلر، کیومرث. (۱۴۰۲). شناسایی چالش‌های نظام مدیریت مالی عمومی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۲۰(۷۷)، ۱۴۱-۱۸۲.

محرابیان، منصور؛ خدابی‌پور، احمد؛ پورحیدری، امید. (۱۴۰۳). بررسی تأثیر نگرش، ریسک‌گریزی و زیان‌گریزی مؤدیان بر تمکین مالیاتی با در نظر گرفتن نقش تعدیلگری تیپ شخصیتی (مطالعه موردی مؤدیان مالیاتی شهر کرمان). پژوهشنامه مالیات، ۳۲(۶۱): ۸۷-۱۳۲.

موسوی، سید یحیی؛ ابراهیمی کرهرودی، احمد (۱۳۹۷). بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی ایران. پژوهشنامه مالیات، ۲۶(۳۷): ۷۳-۹۸.

مهدوی، غلامحسین؛ محمدیان، محمد. (۱۳۹۶). چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی دوره ۹، شماره ۳۶، صفحه ۲۷-۴۸.

نمازیان، علی؛ پورحیدری، امید؛ زینلی، حدیث. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر نرخ مؤثر مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی بر اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. راهبرد مدیریت مالی، ۱۰(۴)، ۱۷۷-۱۹۶.

Adane, A. B. (2020). Determinants of tax audit effectiveness: in case of gondar zone revenue offices. *Research Journal of Finance and Accounting*, 11(23), 22-37.

Akbarzadeh, M., Sadeghi Shahedani, M., Maddah, M. (2019). Investigating the effect of income tax of legal entities (Companies) on the cost level of urban and rural households using input-output analysis. *Journal of Economic Research and Policies*. 27 (89):29-59. [In Persian].

Artiukh, O., & Murenko, T. (2018) Standardization of tax audit in the conditions of changing the control paradigm. *East European Science Journal*, 36-49.

Baydauletov Akylbayeva, M. G. B. K. (2016). Tax audits: definition and methods. *Journal of Economic Research & Business Administration*, 114(2/2).

Beheshte-Ayin, M. (2022). Investigating the relationship between ceo narcissism and tax avoidance considering the moderating role of audit committee size and gender in Tehran stock exchange. *Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*,

- 6(20), 282-303. [In Persian].
- Chalu, H. and Mzee, H. (2018), "Determinants of tax audit effectiveness in Tanzania", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33 No. 1, pp. 35-63.
- Ebrahimi, M., Vatanparast, M.R. & Rezaei, F. (2022). Designing a model of bias for tax officers and auditors with an approach based on grounded theory. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(39), 303-317. [In Persian].
- Enayati, J. (2015). Identifying the factors affecting the difference between taxable income of legal persons. *Conference on Fiscal and Tax Policies of Iran*. [In Persian]
- Eneche, E. O., & Stephen, I. A. (2023). Tax revenue and Nigeria economic growth. *European Journal of Economics and Business Studies*. Volume 7, Issue 2.
- Ho, T. T., Tran, X. H., & Nguyen, Q. K. (2023). Tax revenue-economic growth relationship and the role of trade openness in developing countries. *Cogent Business & Management*, 10(2), 2213959.
- Karimi, M. A., Kordestani, G., and Beiglar, K. (2023). Identifying challenges in the public financial management system. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(77), 141-182. [In Persian].
- Mahdavi, G., and Mohammadian, M. (2017). Challenges of performance audit implementation in executive agencies. *Financial Accounting and Auditing Research*, Vol. 9, No. 36, pp. 27-48. [In Persian].
- mehrabiyani M, Khodamipour A, Pourheydari O. (2024). Investigating the effect of attitude, risk aversion and loss aversion of tax payers on tax compliance considering the moderating role of personality type (case study of tax payers of Kerman city). *J Tax Res*; 32 (61):87-132.
- Mousavi, S. Y., Ebrahimi-Karhroudi, A. (2018). A study of the problems and challenges of Iran's tax litigation system. *Journal of Tax Research*. 26 (37):73-98. [In Persian]
- Mu, R., Fentaw, N. M., & Zhang, L. (2023). Tax evasion, psychological egoism, and revenue collection performance: Evidence from Amhara region, Ethiopia. *Frontiers in Psychology*, 14, 1045537.
- Namazian, A., Pourheydari, O. & Zeinali, H. (2022). Investigating the effect of effective tax rate and quality of corporate governance on tax avoidance in companies listed in Tehran stock exchange. *Financial Management Strategy*, 10(4), 177-196. [In Persian].
- Palil, M. R. (2016). Issues, challenges and problems with tax evasion: The institutional factors approach. *Gadjah Mada International Journal of Business*, 18(2), 187-206.

- Porheidari, O., & Enayati, P. (2014). An identification of reasons beyond differences between taxable profit determined by tax auditors and tax assessors (Case Study of Kurdistan Province). *J Tax Res* 21 (20):73-100. [In Persian]
- Qaedi, M. R., & Golshani, A. (2016). Content analysis method, from quantitative to qualitative. *Psychological Methods and Models*, 7(23), 57-82. [In Persian].
- Sandelowski, M. & Barroso, J. (2007). Handbook for synthesizing qualitative research. New York: NY: *Springer*.
- Sarraf, F., Salehi, A., & Mehrani, S. (2021). Improvement and enhancement of the tax audit selection model based on taxpayer risk in the tax system. *Journal of Management Accounting and Auditing*, 10(38), 205-222. [In Persian].
- Sebele, F., Wealth, E. & Korera, C. (2021). Transfer pricing audit challenges and dispute resolution effectiveness in developing countries with specific focus on zimbabwe. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*.
- U.S. Government Accountability Office (2017). Tax Audit: irs needs to improve its processes for selecting tax returns for examination. Retrieved from *GAO.gov*
- Zareiyan, H., & Hejazi, M. (2023). Presentation of a tax audit risk model in the comprehensive tax plan with a combined ISM-ANP approach. *Empirical Accounting Research*, 13(1), 61-80.