

آینده پژوهی انگیزه‌های ناشی از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی به عنوان محرک پیامدهای پایداری مالیاتی شرکت‌ها

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۱/۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۲/۱۰

عبدالرضا فرجی^۱

ندا نفری^۲

یوسف محمدی مقدم^۳

چکیده:

یکی از جنبه‌های مهم در پایداری مالیاتی که کمتر در مطالعه‌های گذشته مورد توجه قرار گرفته است، راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی است که در این مطالعه براساس ماهیت آینده پژوهی نسبت به توسعه سناریوهای محتمل در این عرصه اقدام می‌شود تا مطلوب‌ترین پیامدهای پایداری مالیاتی مورد توجه قرار گیرد. این مطالعه به لحاظ نوع نتیجه، کاربردی تلقی می‌شود و از منظر هدف، در دسته مطالعه‌های اکتشافی جایگذاری می‌گردد که با استفاده از مدل‌های کمی و کیفی اجراء شده است. مطالعه حاضر از یک نوع روش تحقیق تبعیت نمی‌کند، بلکه به فراخور هر بخش، روش مجزایی را در مسیر پاسخ به سوال‌های تدوین شده بکار می‌برد. لذا می‌توان براساس ماهیت جمع‌آوری، این مطالعه را در دسته پژوهش‌های آمیخته قرار داد. جامعه آماری در بخش کیفی ۱۰ نفر از خبرگان در عرصه‌ی حسابرسی بودند و در بخش کمی ۵۰ نفر از حسابرسان مالیاتی که از تجربه لازم و دانش لازم در خصوص شناخت رویه‌های بازار سرمایه برخوردار بودند، مشارکت داشتند. نتیجه در بخش کیفی از وجود ۸ عامل برای ارزیابی انگیزه‌های ناشی از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی حکایت داشت که براساس تحلیل دلفی فازی مورد تأیید قرار گرفت. سپس با انتخاب ۲ عامل از ۸ عامل شناسایی شده به عنوان مبنای سناریوپرداری، با انجام تحلیل مضمون، ۱۲ زیر عامل نیز ظهور یافتند. نتیجه کسب شده در بخش کمی نشان داد، مهمترین سناریو در کارکردهای انگیزه حسابرسان مالیاتی، سناریو سینونسی می‌باشد که از طریق راهبردهای استعدادیابی آنان می‌تواند مهمترین پیامد پایداری مالیاتی یعنی پایداری سود برای شرکت‌ها را به همراه داشته باشد.

کلید واژه: سناریوپردازی؛ استعدادیابی حسابرسان مالیاتی؛ پایداری مالیاتی

۱. دانشجوی دکتری، گروه مدیریت دولتی، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
۲. استادیار، گروه مدیریت دولتی، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. نویسنده مسئول، ایمیل: nedanafari191@gmail.com

۳. استاد تمام، گروه مدیریت، دانشگاه جامع علوم انتظامی، تهران، ایران.

مقدمه

یکی از پیش‌نیازهای اداره امور در هر نظام حاکمیتی، پویایی فرآیندهای مالیاتی است که می‌تواند به تقویت سیاست‌های پولی و مالی به عنوان یک ابزار اقتصادی کمک نماید (اوتاسانیا و همکاران^۱، ۲۰۲۲). پایداری مالیات یکی از طرح‌های جامع کشورها در مبارزه با فساد و جلوگیری از پولشویی، جهت ایجاد برابری و توازن مالیاتی می‌باشد که در طی سال‌های گذشته به ویژه در کشورهای در حال توسعه‌ای همچون کشور ما مورد توجه ویژه بوده است (دارش و همکاران، ۱۳۹۹). اما مسئله پایداری مالیاتی الزاماً با تدوین لوایح و صورت جلسه‌ها تکلیفی از جانب نهادهای بالادستی اتفاق نمی‌افتد، چراکه راهبردها بدون پشتوانه‌های مرتبط با اهرم عملیاتی از ظرفیت‌های لازم برای توسعه برخوردار نمی‌تواند باشد. لذا می‌بایست به طور جزئی‌تر به این موضوع پرداخته شود که چه مکانیزم‌های عملیاتی در آینده می‌توانند همچون یک اهرم به پایداری مالیاتی، هویت تازه‌ای ببخشند و سطح پذیرش فرهنگ مالیاتی در نظام اقتصادی کشورها از اثربخشی بالاتری برخوردار باشد (چن و همکاران^۲، ۲۰۲۱). لذا حسابرسان مالیاتی به عنوان یکی از اهرم‌های اجرا در بسترهای عملکرد شرکت‌های بازار سرمایه و صنایع، قلمداد می‌شوند که نقش تعیین‌کننده‌ای در دستیابی به پایداری مالیاتی می‌توانند داشته باشند.

در واقع علت اهمیت تمرکز بر کارکردهای حسابرسان مالیاتی به قانون مالیات‌های مستقیم، در نظام اقتصادی کشورها مرتبط می‌باشد، جایکه وظیفه‌ی تعیین و تأیید مبانی محاسبه‌ی مالیات شرکت‌ها و مودیان بر عهده حسابرسان مالیاتی یا همان حسابرسان رعایت است که غالباً شکاف عمیقی بین مالیات تشخیصی با مالیات ابرازی شرکت‌ها وجود دارد. اگرچه نمی‌توان صرفاً دلیل چنین تفاوتی را به صورت مشخص بیان نمود، اما مرور پژوهش‌هایی همچون آبادینا^۳ (۲۰۱۶)؛ محمد و همکاران^۴ (۲۰۱۷)؛ اوزیل^۵ (۲۰۲۰)؛ کمسلی و همکاران^۶ (۲۰۲۲)؛ شیبانی تدرجی و همکاران (۱۳۹۷) و خادم‌علیزاده و همکاران (۱۳۹۴) نشان می‌دهد، مهمترین دلایل وجود چنین اختلاف‌هایی عدم وجود فرهنگ مالیاتی؛ فقدان سازوکارهای نظارت بر عملکردهای شرکت‌ها و مودیان؛ ناپایداری نظام اقتصادی و عدم استفاده از راهبردهای مدیریت استعداد در نظام مالیاتی قلمداد می‌شود. اگرچه مطالعه‌های گسترده‌ای در خصوص دلایل عمده ناکارآمدی حسابرسی مالیاتی در تقویت مکانیزم‌های پایداری مالیات صورت گرفته است، اما می‌توان اذعان نمود، کمتر پژوهشی با ارزیابی نقش حسابرسان مالیاتی از منظر اثرگذاری استعداد و توانایی، به آینده پژوهی در عرصه پایداری مالیاتی پرداخته‌اند.

لذا این مطالعه براساس رویکرد آینده پژوهی به دنبال توسعه کارکردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی می‌باشد تا نسبت به تدوین سناریوهای آینده‌نگرانه در عرصه‌ی پایداری

1. Otusanya et al

2. Chen et al

3. Obadina

4. Mohamad et al

5. Ozili

6. Kemsley et al

مالیاتی شرکت‌ها اقدام نماید. در واقع پایداری مالیاتی به معنای پایداری سود پس از کسر مالیات با هدف تقویت قابلیت‌های پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی در نظام بازار سرمایه تلقی می‌شود که می‌تواند در بلندمدت برای شرکت‌ها ایجاد ارزش نماید (رحمان^۱، ۲۰۲۲). بنابراین نقش حسابرسان مالیاتی در پایداری بسیار مهم است، زیرا عدم ارزیابی مناسب درآمدهای مالیاتی شرکت‌ها به کمینه‌سازی نرخ مؤثر مالیات منجر خواهد شد که در این صورت ایجاد هزینه‌هایی از جمله جرائم مالیاتی و هزینه‌های تأمین مالی اضافی برای شرکت، ضمن افزایش ریسک‌های این عرصه، بی‌اعتمادی و احتمال افزایش اجتناب مالیاتی را تقویت می‌نماید (دوبارانچی و همکاران^۲، ۲۰۱۹). از این رو تمرکز بر کارکردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی باعث افزایش ظرفیت‌های دانش‌افزایی و شناختی نسبت به موضوع عملکردهای مالیاتی می‌شود و از طریق کاهش ریسک‌های این حوزه می‌تواند به افزایش پایداری مالیاتی شرکت‌ها کمک نماید. بنابراین باتوجه به مباحث توضیح داده شده انجام این مطالعه می‌تواند از دو منظر حائز اهمیت باشد.

اولاً این مطالعه جزء نخستین مطالعه‌هایی است که با تمرکز بر حوزه‌ی آینده پژوهی نسبت به ارزیابی نقش مؤثر انگیزه‌های ناشی از استعدادیابی حسابرسان مالیاتی در پیامدهای پایداری مالیاتی شرکت‌ها اقدام می‌نماید و از این طریق تلاش دارد تا شکاف ادبیات نظری در این حوزه را پر کند. اگرچه پژوهش‌هایی همچون هیلیر و همکاران^۳ (۲۰۰۹)؛ صالحی و همکاران^۴ (۲۰۱۰)؛ پلنت و همکاران^۵ (۲۰۱۷) و ولیان و حسن پور (۱۴۰۰) که به ترتیب نسبت به بررسی «توسعه مهارت‌های حسابرسان کارآموز در آموزش عالی»؛ «ویژگی‌های حسابرسان بر اجتناب مالیاتی»؛ «توسعه اولیه کارراهه حرفه‌ای حسابرسان در محیط شغلی» و «توسعه کارراهه حرفه‌ای حسابرسان داخلی باتوجه به ویژگی‌های یادگیری سازمانی» اقدام نمودند، می‌توان نشان از اهمیت موضوع توسعه رفتار و کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان مستقل تلقی شود، اما مرور این دست از پژوهش‌ها نشان می‌دهد، آینده پژوهی انگیزه‌های ناشی از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی به عنوان محرک پیامدهای پایداری مالیاتی شرکت‌ها اولین مطالعه‌ای است که با توسعه پیوند ادبیات مدیریت منابع انسانی در حسابرسی با پایداری مالیاتی تلاش دارد تا با ایجاد یک سلسله از مفاهیم رفتاری تا کاربردی در نظام مالیاتی، پیوند مناسبی در حوزه ادبیات این پدیده در دانش حسابداری به وجود آورد تا زمینه‌ساز انجام پژوهش‌های آتی در خصوص کارکردهای پایداری نظام مالیاتی شرکت‌ها گردد. زیرا هدف در این مطالعه برخلاف مطالعه‌های یاد شده استفاده از مبنای سناریوپردازی برای ارزیابی دقیق تر کارکردهای توسعه‌ای کارکردی حسابرسان مستقل در پایداری مالیاتی می‌باشد، موضوعی که در هیچ مطالعه‌ای در گذشته مورد توجه نبوده است.

1. Rahman
2. Dobranschi et al
3. Helliari et al
4. Salehi et al
5. Plant et al

ثانیاً نتایج این مطالعه می‌تواند همراستا با مصوبه‌های ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحیه ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ (دارش و همکاران، ۱۳۹۷)، به نظام مالیاتی کشور کمک نماید تا با کاهش ریسک مالیاتی، پایداری بیشتری را در این نظام ایجاد نماید. زیرا ارتقاء سطح استعدادیابی حسابرسان مالیاتی به عنوان یکی از مکانیزم‌های تناسب‌سازی تخصصی منابع انسانی ضمن اینکه می‌تواند به کاهش ریسک حسابرسی منجر شود، در عین حال از طریق شفافیت و اعتماد بیشتر باعث خواهد شد تا پیامدهای اجتناب مالیاتی با کنترل نرخ کمینه‌سازی مالیات کاهش یابد و بر میزان تعهدات مؤدیان در آینده بیفزاید. لذا هدف این مطالعه در گام اول تمرکز بر شناسایی ابعاد انگیزه‌های ناشی از استعدادیابی حسابرسان مالیاتی از طریق غربالگری محتوایی است و در گام دوم با استفاده از رویکرد آینده پژوهی ضمن شناسایی سناریوهای آتی انگیزه‌های مبتنی بر استعدادیابی حسابرسان مالیاتی و ترکیب آن با ابعاد پایداری مالیاتی، تعیین محتمل‌ترین سناریوهای آینده پژوهی از طریق ماتریس توابع ریاضی است تا اولاً مشخص شود اساساً تمرکز بر استعدادیابی حسابرسان مالیاتی می‌تواند در ایجاد انگیزه‌های آنان در پایداری مالیاتی شرکت‌ها مؤثر باشد و ثانیاً چه چشم‌اندازی می‌توان برای پایداری مالیاتی شرکت‌ها متصور بود. لذا با عنایت به توضیح مباحث مطرح شده، همراستا با ماهیت این مطالعه نسبت به تدوین سوال‌های پژوهش اقدام می‌شود:

- محرک‌ها یا پیشران‌های انگیزه‌ی ناشی از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی کدامند؟
- سناریوهای آینده انگیزه‌ی ناشی از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی کدامند؟
- مطلوب‌ترین سناریو و پیامد متناظر با ارزیابی پیشران‌های انگیزه‌ی ناشی از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی در پیامدهای پایداری مالیاتی کدامند؟

مبانی نظری

پیامدهای پایداری مالیاتی

از آنجاییکه شرکت‌ها براساس رویه‌های افشاء سود همچون اقلام تعهدی اختیاری، نسبت به دستکاری در آن اقدام می‌نمایند، احتمالاً نرخ مؤثر مالیاتی را کاهش می‌دهند. نرخ مؤثر مالیاتی در واقع عبارتست از نرخ واحدی که براساس آن از فعالیت شرکت‌ها که مشمول این قانون می‌شود، مالیات دریافت گردد (پاندا و نندا، ۲۰۲۰). به عنوان مثال نرخ قانونی مالیات در ایران براساس قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ و اصلاحیه‌های قبل آن از معادل ۲۵٪ است (حساس‌یگانه و همکاران، ۱۳۹۷). لذا ارتباط مستقیمی بین نرخ مؤثر مالیات با پایداری مالیاتی وجود دارد به این ترتیب که اگر شرکت‌ها راهکارهای اجتناب مالیاتی را دنبال نمایند، این موضوع می‌تواند شرکت را در شرایط پر ریسک مالیاتی قرار دهد و استمرار این موضوع در آینده، باعث کاهش نرخ مؤثر مالیات خواهد شد که به دلیل عدم استفاده از معافیت‌های مالیاتی یا احتمال برخورداری از جرائم حقوقی و قانونی، این موضوع باعث می‌شود تا نرخ مؤثر مالیاتی

در آینده افزایش یابد و باعث برهم خوردن پایداری مالیاتی شرکت‌ها گردد. زیرا پایداری مالیاتی نوعی راهبردی است که در نتیجه‌ی آن سود قبل از کسر مالیات تغییرات کمی خواهد داشت و بر حفظ و نگهداری نتایج اجتناب مالیاتی در طول زمان متمرکز است (باربیرا و همکاران^۱، ۲۰۲۰). لذا پایداری مالیاتی را نیز می‌توان شاخصی از ریسک مالیاتی آتی شرکت‌ها تلقی نمود که منعکس‌کننده‌ی اطلاعات مناسب و خلاصه از اثرات تجمعی معافیت‌های مالیاتی مختلف و تغییرات در نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها است (مگامال^۲، ۲۰۲۰).

از طرف دیگر پایداری مالیاتی را می‌تواند مبنایی در پایداری سود قبل از کسر مالیات و قابلیت‌ی از پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی تلقی نمود که در بلندمدت برای شرکت احتمالاً می‌تواند ایجاد ارزش نماید (رادیانتو و پیرزادا^۳، ۲۰۲۱). لذا حداقل‌سازی مالیات را می‌توان سطحی از تعهدات مالیاتی در یک دوره‌ی معین تلقی نمود که با حفظ رویه اجتناب مالیاتی و پایین نگه داشتن نرخ مؤثر مالیات در آینده، پایداری مالیاتی شرکت‌ها را تحت الشعاع قرار دهد. دیلویت^۴ (۲۰۱۳) سطح اهمیت پایداری مالیات را به تحلیل‌های بازار سرمایه و سیاست‌گذاران مالیاتی بسط داد و بیان نمود، پیامدهای پایداری مالیاتی می‌تواند امکان تقویت ارزش شرکت در آینده را تضمین نماید. رحمان (۲۰۲۲) پیامدهای پایداری مالیاتی شرکت‌ها را در یک چارچوب نظری طبق شکل (۱) به شش بعد تفکیک می‌نماید.

شکل (۱) ابعاد پیامدهای پایداری مالیاتی شرکت‌ها



1. Barbera et al
2. Mgammal
3. Rudyanto & Pirzada
4. Deloitte

براساس این رویکرد در صورت فراگیری پایداری می‌توان انتظار داشت، سطح تمکین‌پذیری اطلاعات شرکت‌ها تقویت شود. تمکین مالیاتی یک مفهوم نظری و چندجانبه است که می‌تواند در سه بخش تمکین در پرداخت، تمکین در پرونده و تمکین در گزارش‌دهی بررسی شود. سازمان همکاری اقتصادی و توسعه در تعریف مفهوم تمکین آن را به دو بخش تقسیم می‌کند: تمکین در گزارش‌دهی و تمکین در فرآیندهای مورد نظر قانون. تمکین از مقررات تکنیکی لازم در محاسبات مالیات یا پرداخت آن باز می‌گردد (آخند^۱، ۲۰۱۸). از طرف دیگر پایداری سود، از جمله ویژگی‌های کیفیت سود مبنی بر اطلاعات حسابداری است و شاخصی به شمار می‌رود که به سرمایه‌گذاران در پیش‌بینی سودهای آتی و جریان‌های نقدی شرکت کمک می‌کند (مشکی و نوردیده، ۱۳۹۱). پایداری سود به معنای تکرارپذیری سود جاری است که از طریق نرخ مؤثر مالیاتی بر پایداری مالیاتی شرکت‌ها اثرگذار است (آگراوال و همکاران^۲، ۲۰۱۹). به عبارت دیگر وجود پایداری به عنوان یکی از پیامدهای مالیاتی از طریق کنترل نرخ مؤثر مالیاتی به کاهش ریسک مالیاتی منجر خواهد شد. ریسک مالیاتی به عنوان بعد دیگر این چارچوب، تابعی از ریسک تجاری است که نشان‌دهنده عملکردهای مالیاتی شرکت‌ها متناسب با قوانین و مصوبه‌های ابلاغی است که می‌تواند به توازن مالیاتی شرکت‌ها کمک نماید (چن^۳، ۲۰۲۱). از طرف دیگر پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی، نشان‌دهنده قابلیت بالاتر سود حسابداری نسبت به جریان‌های نقدی عملیاتی است که براساس کارکردهای مالیاتی می‌تواند دسترسی شرکت به منابع را تقویت نماید. از طرف کاهش هزینه‌های مالیاتی بعد دیگری از پایداری مالیاتی است که نشان‌دهنده کنترل کمینه‌سازی نرخ مؤثر مالیاتی توسط شرکت هاست که می‌تواند کاهش هزینه‌هایی همچون جرائم مالیاتی؛ هزینه تأمین مالی اضافی برای شرت و هزینه‌های تأمین اعتباری را به همراه داشته باشد. در نهایت معافیت‌های مالیاتی را می‌توان محتمل‌ترین بعد پیامدی در این حوزه تلقی نمود که کاهش هزینه بهره‌ی سالانه‌ی شرکت‌ها را در بر داشته باشد (ساراگی و علی^۴، ۲۰۲۲).

راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی

در اکثر رویکردهای نظری کلاسیک اعتقاد بر توجه عادلانه به منابع انسانی بود در حالیکه نظریه‌های جدید، با تمرکز بر استعدادیابی، نسبت به استفاده از راهبردهای منسجم جهت ارتقاء سطح قابلیت‌ها و ظرفیت‌های توسعه و توانمندی منابع انسانی تأکید نموده‌اند. به عبارت دیگر، استعدادها و کارکنان کلیدی، نیازمند مدیریت متفاوت از کارکنان عادی باعنوان مدیریت استعداد^۵ هستند (دهقانان و همکاران، ۱۳۹۷). این موضوع در حوزه دانش حسابرسی به دلیل

1. Akhand
2. Agrawal et al
3. Chen
4. Saragih and Ali
5. Talent Management

وجود تخصص‌ها و شناخت کارکردهای تصمیم‌گیری فردی می‌تواند، از اهمیت بیشتری برخوردار باشد. در این دیدگاه، استعدادها به عنوان فرآیندی از غربالگری؛ توسعه‌ی دانش و مهارت‌های فردی حسابرسان تعریف می‌شود که می‌تواند ظرفیت بالاتری در حرفه حسابرسی را از خود نشان دهند (مست‌چمن و همکاران، ۱۴۰۱). منظور از ظرفیت در رویکرد استعدادیابی حسابرسان، اشاره به این امر است که فرد ویژگی‌های کیفی (منش؛ انگیزش؛ مهارت‌ها؛ توانایی‌ها و تجارب) لازم برای عملکرد اثر بخش و مشارکت در نقش‌های مختلف این حرفه را در زمانی از آینده دارا می‌باشد؛ بنابراین، افراد دارای ظرفیت بالا در حرفه حسابرسی، افرادی تلقی می‌شوند که با سرعتی بیشتر از هم‌تایان خود مسیر پیشرفت را طی می‌نمایند و نیازها، انگیزه‌ها و رفتارهای متفاوتی را نیز نسبت به سایرین به نمایش می‌گذارند (تشکری‌چهرمی و همکاران، ۱۴۰۱).

در واقع حسابرسی به عنوان دانشی تلقی می‌شود، که در تمامی مراحل خود مستلزم اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای؛ ادراک و تصمیم‌گیری‌های متصدیان این حرفه می‌باشد و این امر اهمیت جذب منابع با استعداد در این حسابرسی را مضاعف می‌نماید (لوئیس و همکاران^۱، ۲۰۲۲). لذا با توجه به شرایط و الزامات حاکم بر وضعیت کنونی، این سطح از دانش حرفه‌ای به عنوان مبنایی مبتنی بر فلسفه‌ی مسئولیت‌پذیری در قبال انتظارات اجتماعی، می‌بایست به ارزش‌افزایی ناشی از جذب استعدادها توجه نماید. در واقع هم‌زمان با درک نیاز به استخدام، توسعه و نگهداشت استعدادها، سیاستگذاران این حرفه دریافته‌اند که استعدادها منابعی بحرانی هستند که برای دستیابی به بهترین نتیجه‌ها، به مدیریت نیاز دارند. مدیریت استعداد یک وظیفه نیست که تنها با جذب افراد مستعد میسر شود، بلکه جذب افراد مستعد، آغاز تلاش سازمان در فرآیند مدیریت استعداد است که می‌تواند به تحریک انگیزه‌های فردی منجر شود. حقوق و مزایای زیاد نیز، نمی‌تواند به تنهایی کاری از پیش ببرد؛ در عوض افراد مستعد از طریق انگیزه‌های فردی خود به بخشی از سیاست‌ها و برنامه‌های متعهدانه در قبال ذینفعان متعلق می‌دهند و تلاش می‌نمایند بهترین کیفیت را در کار راه حرفه‌ای خود به نمایش بگذارند (وانگ و لین^۲، ۲۰۲۰). بنابراین، بهره‌مندی از سرمایه‌های انسانی مستعد در این عرصه، هرچند شرطی ضروری برای موفقیت حرفه‌ای محسوب می‌شود، اما کافی نیست. آنها همچنین به راهبردهای مناسب و ابتکار عمل‌هایی نیاز دارند تا بتوانند از این استعدادها به طور مؤثرتری بهره‌گیری کنند. مرور ادبیات نظری نشان می‌دهد، اگرچه مسئله این مطالعه، توسعه انگیزه‌های ناشی از استعدادیابی حسابرسان مالیاتی است، اما وجود درک مشترک در مفاهیم بنیانی این حرفه، باعث شده است تا به دلیل فقدان ادبیات متمرکز در این عرصه، این مطالعه بر توسعه راهبردهای استعدادیابی در حرفه حسابرسی متمرکز شود و از طریق تحلیل تم نسبت به شناسایی ابعاد ماتریسی در این مطالعه برای تدوین سناریوهای آینده نگرانه اقدام نماید.

1. Louis et al

2. Wang & Lin

پیشینه پژوهش

ایادزی و همکاران^۱ (۲۰۲۳) مطالعه‌ای با عنوان «نقش هیئت مدیره و حسابرسان شرکتی در برنامه‌ریزی مالیاتی: شواهدی از ایتالیا» انجام دادند. این مطالعه در بازه زمانی ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۸ از طریق تحلیل رگرسیون چندگانه انجام شد و نتایج نشان داد، که ویژگی‌های هیئت مدیره شرکت، مانند اندازه؛ تنوع جنسیتی و دوگانگی مدیرعامل از یکسو و ویژگی‌های حسابرسان، مانند کیفیت حسابرسی بر احتمال اجتناب پرداخت مالیاتی شرکت مؤثر است. به طوریکه اگر هیئت‌مدیره نظارت‌های لازم را داشته باشد و کیفیت حسابرسان مستقل بالا باشد، می‌توان انتظار داشت اجتناب مالیاتی کاهش یابد. خلیل و نهمی^۲ (۲۰۲۳) مطالعه‌ای با عنوان «ارزیابی عملکرد و نگرش حسابرسان جوان به رفتار حسابرسی: یک مطالعه تطبیقی جنسیت و فرهنگ» انجام دادند. نتایج نشان داد، که چگونه ارزیابی عملکرد بر نگرش حسابرسان جوان نسبت به رفتار حسابرسی ناکارآمد^۳ (تأثیر می‌گذارد. از منظر فرهنگی، حسابرسان آمریکایی نسبت به هم‌تایان لبنانی خود نظرات منفی بیشتری نسبت به رفتار حسابرسی ناکارآمد دارند. این مقاله همچنین نشان می‌دهد که حسابرسان زن نسبت به حسابرسان مرد تمایل کمتری به رفتار حسابرسی ناکارآمد دارند. چائولا و مزی^۴ (۲۰۱۸) مطالعه‌ای با عنوان «تعیین اثربخشی حسابرسی مالیاتی در تانزانیا» انجام دادند. در این مطالعه، ۲۲۵ حسابرس در ۲۳ منطقه مالیاتی در تانزانیا از طریق یک پرسشنامه پستی مورد ارزیابی قرار گرفتند. این پرسشنامه دارای ۲۵ بیانیه عوامل و ۵ بیانیه بیانگر اثربخشی حسابرسی مالیاتی بود. نتایج نشان داد، که پنج عامل اصلی حیاتی برای اثربخشی حسابرسی مالیاتی وجود دارد. اولین عامل که اجرای توصیه‌های حسابرسان مالیاتی توسط مدیریت است، در دسته سازمانی قرار گرفت. عامل دوم که کفایت واحد حسابرسی مالیاتی بود، در طبقه حسابرسان مالیاتی و عامل سوم، نگرش مؤدیان بود که در دسته مؤدیان قرار داشت. عوامل چهارم و پنجم که به ترتیب در دسترس بودن و به کارگیری مقررات و استانداردهای حسابرسی مالیاتی و سیاست‌های رهبری و مالیاتی برای حسابرسی مالیاتی بودند، در دسته نظارتی قرار گرفتند. طاهری و همکاران (۱۴۰۱) مطالعه‌ای با عنوان «ارزیابی آسیب‌شناسی پیامدهای پایداری مالیات سبز براساس موانع اجرای خط‌مشی‌های ابلاغی سازمان امور مالیاتی» انجام دادند. این پژوهش از نظر روش شناسی توسعه‌ای است و از نظر نوع جمع‌آوری داده‌های پژوهش ترکیبی است. نتایج نشان داد، موانع ساختاری به عنوان تأثیرگذارترین مضمون موانع اجرای خط‌مشی‌های ابلاغی سازمان امور مالیاتی در سازمان امور مالیاتی تلقی می‌شود که می‌تواند باعث تداخل در پایداری پیامدهای پایداری مالیات سبز گردد. ابراهیمی و همکاران (۱۴۰۰) مطالعه‌ای با عنوان «طراحی الگوی سوگیری ماموران و حسابرسان مالیاتی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد» انجام دادند. این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی بود که با استفاده از رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد

1. Iazzi et al
2. Khalil & Nehme
3. dysfunctional audit behavior
4. Chalu and Mzee

انجام شد. جامعه آماری شامل افراد متخصص و صاحب‌نظر در زمینه مالیات بود که با استفاده از رویکرد نمونه‌گیری هدفمند در مجموع تعداد ۱۷ نفر خبره موضوع به عنوان مشارکت‌کنندگان در پژوهش انتخاب شدند. مقوله محوری سوگیری ماموران و حساب‌رسان مالیاتی است که ۱۵ علل برای آن به عنوان شرایط علیّ شناسایی گردید. سپس با توجه به شرایط زمینه‌ای و شرایط مداخله‌گر، راهبردهایی تدوین و مدل نهایی بر اساس آن ارائه شده است. این مطالعه می‌تواند گامی موثر در راستای حسابرسی مالیاتی بر مبنای تحقق مالیات صحیح و رضایتمندی عمومی باشد.

همانطور که مرور پیشینه‌های تجربی پژوهش‌های ارائه شده نشان می‌دهد، هیچ پژوهشی در گذشته نسبت به آینده پژوهی انگیزه‌های ناشی از راهبردهای استعدادیابی حساب‌رسان مالیاتی به عنوان محرک پیامدهای پایداری مالیاتی شرکت‌ها اقدام ننموده است و انجام این مطالعه اولین پژوهشی است که تلاش دارد تا با شناسایی محورهای راهبرد استعدادیابی حساب‌رسان مالیاتی، نسبت به ارزیابی پیامدهای پایداری مالیاتی شرکت‌ها اقدام نماید.

روش‌شناسی

این مطالعه به لحاظ نوع نتیجه، کاربردی تلقی می‌شود و از منظر هدف، در دسته مطالعه‌های اکتشافی جایگذاری می‌گردد که با استفاده از مدل‌های کمی و کیفی اجراء شده است. مطالعه حاضر از یک نوع روش تحقیق تبعیت نمی‌کند، بلکه به فراخور هر بخش، روش مجزایی را در مسیر پاسخ به سوال‌های تدوین شده بکار می‌برد. لذا می‌توان براساس ماهیت جمع‌آوری، این مطالعه را در دسته پژوهش‌های آمیخته قرار داد. لذا به فراخور فرآیندهای تحلیلی در طی مسیر این مطالعه، در هر مرحله روش‌های متفاوتی برای جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. اما هدف اصلی این مطالعه سناریو نگاری آینده‌ی اثربخشی حساب‌رسان مالیاتی در توسعه‌ی پیامدهای آینده‌نگرانه‌ی پایداری مالیاتی شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد که براین اساس می‌توان گام‌های زیر را برای بیان روش‌شناسی و پیاده‌سازی تحلیل عنوان نمود:

گام اول: در بخش کیفی ابتدا از طریق غربالگری محتوایی و ابزار ارزیابی انتقادی نسبت به تعیین ابعاد پدیده مورد بررسی اقدام می‌گردد و سپس باهدف تعیین پایایی ابعاد شناسایی شده، از تحلیل دلفی براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده می‌شود.

گام دوم: در ادامه بخش کیفی مطالعه حاضر، ابعاد شناسایی شده از طریق ماتریس پیوندی، نسبت تعیین ورودی و خروجی اقدام می‌کند تا براساس آن، اقدام به انجام تحلیل میک مک گردد. در واقع روابط پیوندهای درونی براساس تعیین جهت تاثیرگذاری ابعاد بر یکدیگر براساس چک‌لیست ماتریسی انجام می‌پذیرد و در تحلیل روابط درونی سیستمی محقق با استفاده از تفسیر جهت رابطه از پیکان رو به بالا یا رو به چپ استفاده می‌نماید. از دو علامت پیکان به سمت رو به بالا و رو به چپ به‌عنوان یک مبنای تحلیلی و دارای بار معنایی استفاده می‌کنند. بر این اساس دو جهت یادشده پیکان دارای معنا و مفهومی مشخص در این تحلیل می‌باشد که تعریف

آن در جدول (۱) ارائه شده است:

جدول (۱) تعریف جهت پیکان‌های در تحلیل روابط درونی پیوندها

تشریح جهت	جهت پیکان	
جهت پیکان در سمت رو به بالا نشان دهنده خروجی‌های سیستم می‌باشد و بیان‌کننده سطر عامل و دلالت‌کننده بر ستون می‌باشد.	↑	جهت پیکان رو به بالا
جهت پیکان در سمت چپ نشان‌دهنده ورودی‌های سیستم می‌باشد و بیان می‌کند معیار ستون عامل و دلالت‌کننده بر سطر می‌باشد.	←	جهت پیکان رو به سمت چپ

برای این منظور از چک‌لیست‌های ماتریسی از هریک از مشارکت‌کنندگان خواسته می‌شود تا براساس فرآیند تحلیلی ارتباط بعد سطر «*i*» با ابعاد ستون «*j*» را براساس سه ماهیت اعداد ترتیبی «۱»، «۲»، «۳» مورد بررسی قرار دهند. عدد «۱» به معنای اثر مستقیم سطر «*i*» بر ستون «*j*» می‌باشد؛ عدد «۲» به معنای اثر معکوس یا اثر ستون «*j*» بر سطر «*i*» می‌باشد و عدد «۳» به معنای عدم وجود تأثیر در سطر «*i*» و ستون «*j*» با یکدیگر می‌باشد. پس از تعیین بالاترین توزیع فراوانی مربوط به ارتباط هریک از مولفه‌ها، اعداد به صورت فلش مشخص می‌شوند. به طوریکه اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مولفه در سطر و ستون عدد «۱» بود، از علامت فلش «←» استفاده می‌شود؛ اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مولفه در سطر و ستون عدد «۲» بود، از علامت فلش «→» استفاده می‌شود و اگر بالاترین توزیع فراوانی در مورد مولفه‌ای عدد «۳» بود از علامت «» استفاده می‌شود.

گام سوم: در این گام از طریق تحلیل میک‌مک نسبت به تعیین عوامل مرتبط با توسعه کارکردهای حسابرسان مالیاتی اقدام می‌شود. تحلیل میک‌مک براساس ورودی‌ها و خروجی‌های ناشی از ارزیابی ماتریس روابط پیوندهای درونی ابعاد شناسایی، انجام می‌شود تا مشخص گردید، هریک از ابعاد شناسایی شده در کدام ربع از ۴ ربع این تحلیل جایگذاری می‌شوند.

گام چهارم: با تعیین عوامل مؤثر بر تشکیل سناریو در تحلیل میک‌مک، از طریق تحلیل مضمون تلاش می‌گردد تا زیر عوامل اصلی طی مصاحبه با خبرگان و کدگذاری تعیین شوند.

گام پنجم: پس از مشخص شدن زیر عوامل اصلی، با کمک خبرگان نسبت به بیان وضعیت هریک از این عوامل، نظرخواهی می‌گردد تا پس از اعلام وضعیت این عوامل، از طریق ماتریس متقابل و نرم‌افزار سناریو ویزارد، نسبت به تعیین سناریوهای کارکرد اثربخش حسابرسان مالیاتی جهت توسعه‌ی پیامدهای آینده‌نگرانه‌ی پایداری مالیاتی شرکت‌های بازار سرمایه اقدام شود.

گام ششم: در این مرحله، براساس یک پرسشنامه عدم قطعیت، حالات مختلف مربوط به پیشران‌های کلیدی بر یکدیگر از طریق مشارکت‌کنندگان بخش کمی، مورد بررسی قرار می‌گیرد. لذا از طریق نرم‌افزار سناریو ویزارد هریک از وضعیت‌های ایجاد شده در قالب سناریو قوی؛

سناریو باسازگاری بالا و سناریو با احتمال ممکن (ضعیف) ایجاد می‌شوند تا مشخص شود، هریک از زیر عوامل ارزیابی در کدام سناریو جایگذاری می‌شوند. نکته حائز اهمیت این است که سناریو با احتمال ضعیف به لحاظ ماهیت دارای پشتوانه علمی از بررسی سناریو خارج می‌گردد که در بخش مورد نظر توضیح داده می‌شود.

گام هفتم: در بخش آخر نیز از طریق روابط ریاضی و براساس تحلیل‌هایی همچون تحلیل سیمپلکس تجدید نظر شده و امید ریاضی، نسبت به تعیین مهم‌ترین سناریو و راهبرد توسعه کارکردهای حسابرسان مالیاتی مبنی بر پایداری مالیاتی شرکت‌های بازار سرمایه اقدام می‌گردد.

جامعه آماری پژوهش

باتوجه به ماهیت ترکیبی جمع‌آوری داده‌های مطالعه حاضر، در بخش کیفی به منظور شناسایی ابعاد توسعه استعدادیابی حسابرسان مالیاتی، ضمن مطالعه‌ی مقاله‌های علمی مرتبط در این حوزه و مقاله‌های بین رشته‌ای برای تعیین پژوهش‌های مورد ارزیابی و غربالگری محتوایی از آن‌ها، ۱۰ نفر از خبرگان، برای تحلیل روابط پیوندی بین ابعاد و انجام مصاحبه جهت شناسایی زیر عوامل سطح ارتقاء توانمندی‌های حسابرسان مالیاتی، در این مطالعه مشارکت داشتند. باتوجه به اینکه در بخش شناسایی زیر عوامل، از مصاحبه استفاده می‌شود، مبنای انتخاب مشارکت کنندگان، روش گلوله برفی براساس نمونه‌گیری نظری بود تا افرادی که به لحاظ شناختی از آگاهی لازم برخوردار بودند، در این بخش مشارکت نمایند. در واقع در این روش نمونه‌گیری، از موارد مشابهی که در یک جامعه‌ی هدف وجود دارند، اطلاعات جمع‌آوری می‌شود تا مشخص شود که تئوری در آن زمینه‌ها به چه شکل است (رنجبر و همکاران، ۱۳۹۱). تکنیک رسیدن به خبرگان پژوهش، تکنیک دروازانان^۱ اطلاعات بود. در واقع باتوجه به شناسایی خبرگان پژوهش براساس معیارهای تعیین شده، تکنیک حاضر به محقق کمک می‌نمود تا در هماهنگی‌های لازم برای مصاحبه از نفوذ افراد نزدیک به خبرگان بهره‌برده شود (جلالی، ۱۳۹۱). در بخش کمی جهت انجام ماتریس‌های متقابل و ماتریس توابع ریاضی، از ۵۰ نفر از حسابرسان مالیاتی که از تجربه لازم و دانش لازم در خصوص شناخت رویه‌های بازار سرمایه برخوردار بودند، بهره‌برده شد. شیوه انتخاب مشارکت کنندگان در این بخش استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس و همگن بود. نکته‌ی قابل توجه این است که براساس ماهیت چنین تحلیل‌هایی که به لحاظ پیچیدگی و ارزیابی لایه‌های سطری «*I*» و ستونی «*J*» نیازمند تمرکز؛ دقت کافی و مشارکت توأماً با محقق می‌باشد، معمولاً حد تعیین جامعه بین ۱۵ تا ۲۵ نفر تعیین می‌شود (پالرمو^۲، ۲۰۱۸؛ مرزبان و همکاران^۳، ۲۰۲۲) که در این مطالعه با دو برابر نمودن تعداد مشارکت کنندگان، مطالعه به دنبال اعتبار بیشتر در راستای تبیین موضوع در بسترهای مطالعاتی بوده است. به عبارت دیگر همسو با پژوهش‌های پالرمو (۲۰۱۸) و مرزبان و همکاران (۲۰۲۲) مبنی بر محدود بودن تعداد

1. Information gatekeeper

2. Palermo

3. Marzban et al

مشارکت‌کنندگان در تحلیل ماتریسی، این مطالعه براساس تعیین حد نمونه مطلوب بین ۱۵ تا ۲۵ نفر، براساس دوبرابر نمودن تعداد مشارکت‌کنندگان تلاش نمود تا نسبت به اعتبار نتایج پژوهش در قالب تحلیل سناریوپردازی اقدام نماید. باتوجه به توضیح‌های ارائه شده، جدول (۲) اطلاعات جمعیت شناختی را نشان می‌دهد.

جدول (۲) اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهش)

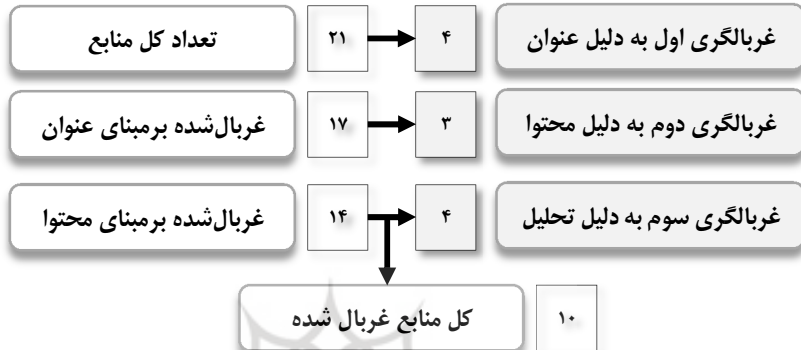
متغیر	بخش کیفی			بخش کمی		
	معیارها	تعداد	درصد	معیارها	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۶	۶۰٪	مرد	۳۹	۷۸٪
	زن	۴	۴۰٪	زن	۱۱	۲۲٪
	جمع	۱۰	۱۰۰٪	جمع	۵۰	۱۰۰٪
سن	کمتر از ۴۰ سال	۲	۲۰٪	کمتر از ۴۰ سال	۴	۸٪
	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۵	۵۰٪	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۳۰	۶۰٪
	بیشتر از ۵۰ سال	۳	۳۰٪	بیشتر از ۵۰ سال	۱۶	۳۲٪
	جمع	۱۰	۱۰۰٪	جمع	۵۰	۱۰۰٪
سابقه کاری	زیر ۱۰ سال	۲	۲۰٪	کمتر از ۲۰ سال	۳۸	۷۶٪
	بیشتر از ۱۰ سال	۸	۸۰٪	بیشتر از ۲۰ سال	۱۲	۲۴٪
	جمع	۱۰	۱۰۰٪	جمع	۵۰	۱۰۰٪

یافته‌های پژوهش

بر اساس مفهوم حاضر در این پژوهش باتوجه به اینکه، چارچوب منسجمی در این باره وجود ندارد، ابتدا از طریق شیوه‌های تحلیل کیفی نسبت به انتخاب مولفه‌های پژوهش و تعیین پایایی آن استفاده می‌شود و سپس براساس ترکیبی از روش‌های تحلیل سناریوپردازی در بخش تحلیل کمی نسبت به تعیین تأثیرگذارترین ابعاد اقدام می‌شود. باوجود این، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که مشارکت‌کنندگان در این مطالعه باتوجه به تشریح ابتدایی محقق درباره موضوع برای آن‌ها، توانستند ادراک مناسبی جهت شناسایی مولفه‌های موردنظر پژوهش بدست آورند و ویژگی‌ها و ابعاد آن را در قالب چک لیست‌های ماتریسی تعیین نمایند. براین اساس ابتدا در بخش تحلیل کیفی، تحلیل فراترکیب؛ دلفی و سپس در بخش کمی، ترکیبی از روش‌های سناریوپردازی ارائه خواهد شد. لذا در بخش اول براساس تحلیل فراترکیب طی بازه زمانی ۲۰۲۲-۲۰۱۸ نسبت به تعیین پژوهش‌های مشابه جهت غربالگری محتوایی اقدام می‌شود تا بتوان انگیزه‌های ناشی از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی تعیین شود. لذا ابتدا می‌بایست براساس مرور

پژوهش‌های تجربی مشابه، براساس عنوان: محتوا و تحلیل، پژوهش‌هایی مورد بررسی قرار گیرد که بیشترین غرابت را با موضوع پژوهش دارد. براین اساس این غربالگری به ترتیب زیر ارائه شده است:

شکل (۲) مرور پژوهش‌های متناسب با ماهیت استعدادیابی حسابرسان مالیاتی



براساس این سه مرحله، ۱۰ پژوهش تأیید گردید. در گام سوم از نظر ارزیابی انتقادی^۱ با مشارکت خبرگان پژوهش مورد تحلیل قرار گیرد. این فرآیند شامل ۱۰ معیار زیر است که براساس امتیاز حداقل (۱) و حداکثر (۵) مورد بررسی قرار می‌گیرد. مجموع امتیازها براساس ۱۰ معیار می‌تواند ۵۰ باشد که اگر پژوهشی امتیاز ۳۰ و بیش از آن را کسب نماید، وارد گام چهارم می‌شود. حالا براساس شناخت بهتر فرآیند انجام تحلیل در این گام، با مشارکت خبرگان پژوهش، ۱۰ پژوهش اولیه‌ی تأیید شده، مورد واکاوی امتیازی براساس تحلیل ارزیابی انتقادی قرار می‌گیرد.

جدول (۲) تحلیل ارزیابی انتقادی

جمع	ارزش تحقیق	بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها	دقت تجزیه و تحلیل	ملاحظات اخلاقی	انعکاس پذیری	جمع آوری داده‌ها	نمونه برداری	طرح تحقیق	منطق روش تحقیق	اهداف تحقیق	معیارهای ارزیابی انتقادی	
											مطالعه‌ها	پژوهش‌های خارجی
۳۹	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	لویس و همکاران (۲۰۲۲) ۱	پژوهش‌های خارجی
۳۳	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	لامیوگلیا و مانسینی (۲۰۲۱) ۲		
۲۷	۴	۲	۲	۴	۲	۴	۲	۴	۴	وانگ و لین (۲۰۲۰) ۳		
۲۱	۱	۲	۴	۲	۴	۲	۴	۲	۱	۲	جوهری و کاسیم (۲۰۱۹) ۴	
۳۲	۳	۴	۴	۴	۴	۳	۴	۴	۲	۳	موهد علی و کاسیم (۲۰۱۹) ۵	
۴۰	۴	۴	۴	۴	۳	۴	۴	۴	۵	۴	داگر (۲۰۱۸) ۶	
۳۷	۴	۴	۳	۳	۴	۴	۴	۳	۴	۴	مست‌چمن و همکاران (۱۴۰۱)	داخلی
۳۵	۳	۴	۳	۳	۴	۵	۳	۳	۴	۳	تشکری جهرمی و همکاران (۱۴۰۱)	
۳۶	۴	۳	۴	۳	۴	۴	۴	۳	۴	۳	قلی‌زاده و همکاران (۱۴۰۰)	
۲۵	۳	۲	۲	۳	۳	۴	۲	۲	۳	۲	اخوان‌دورباش و همکاران (۱۴۰۰)	

1. Louis et al / 2. Lamboglia & Mancini / 3. Wang & Lin / 4. Johari & Kasim / 5. Mohd Ali & Kasim / 6. Dagger

امتیازهای ارائه شده براساس شاخص مد، نشان داد، از مجموع ۱۰ پژوهش مرتبط با انگیزه‌های ناشی از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی دو پژوهش باتوجه به اینکه از مجموع ۵۰ امتیاز، زیر ۳۰ دریافت نمودند، حذف شدند، چراکه برحسب دستورالعمل حد کفایت امتیاز این تحلیل، مطالعه‌هایی که زیر امتیاز ۳۰ را کسب نموده‌اند، می‌بایست حذف گردند. در ادامه اقدام به استخراج مضامین فراگیر انگیزه‌های ناشی از استعدادیابی حسابرسان مالیاتی می‌شود. براین اساس به منظور تعیین این مضامین می‌بایست از روش امتیازی زیر برای تعیین ابعاد استفاده می‌شود.

جدول (۳) فرآیند تعیین ابعاد مضامین فراگیر

شماره	محققان مولفه‌ها	پژوهش‌های خارجی							پژوهش‌های داخلی		
		لوتیس و همکاران (۲۰۲۲)	لامبوگلیا و مانسینی (۲۰۲۱)	وانگ و لین (۲۰۲۰)	موهد علی و کاسیم (۲۰۱۹)	داگر (۲۰۱۸)	مست‌چمن و همکاران (۱۴۰۱)	تشکری جهرمی و همکاران (۱۴۰۱)	قلی‌زاده و همکاران (۱۴۰۰)	جمع	
۱	اخلاق‌گرایی حرفه‌ای	✓	-	-	✓	-	✓	-	✓	-	۲
۲	بلوغ حرفه‌ای	✓	-	✓	✓	-	✓	-	✓	-	۵
۳	عدم سوگیری حرفه‌ای	-	✓	-	-	✓	-	✓	-	-	۲
۴	معنویت حرفه‌ای	-	✓	✓	✓	✓	✓	-	✓	-	۵
۵	بی‌طرفی کارکردی	✓	-	✓	-	-	-	-	-	-	۲
۶	عدالت‌گرایی حرفه‌ای	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	۲
۷	تردید حرفه‌ای	-	✓	✓	-	✓	-	✓	-	✓	۵
۸	جانشین پروری	-	-	-	-	-	-	-	✓	✓	۲
۹	ثبات هیجانی حرفه‌ای	✓	✓	-	✓	-	✓	-	✓	-	۵
۱۰	نخبه پروری حرفه‌ای	✓	-	-	-	✓	-	-	-	-	۲
۱۱	استقلال حرفه‌ای	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	۶
۱۲	کنترل تعارض حرفه‌ای	-	✓	-	✓	✓	-	✓	✓	✓	۵
۱۳	رقابت‌گرایی حرفه‌ای	✓	-	✓	-	-	-	-	✓	-	۳
۱۴	کانون کنترل حرفه‌ای	✓	-	✓	-	✓	-	✓	-	✓	۵
۱۵	مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	۵
۱۶	قضاوت حرفه‌ای	✓	-	-	✓	-	-	-	-	✓	۳

نتایج از تایید ۸ مضمون فراگیر براساس حدبالای توزیع فراوانی حکایت دارد. در این بخش پس از واکاوی در میانی نظری پژوهش‌های تایید شده، اقدام به تعریف هریک از گزاره‌های شناسایی شده طبق جدول (۴) شده است.

جدول (۴) مضامین فراگیر انگیزه‌های ناشی از استعدادیابی حسابرسان مالیاتی

تعاریف	نمادها	مضامین فراگیر استعدادیابی
اولین مضمون فراگیر از توسعه راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی، مربوط به اثربخشی انگیزه ناشی از بلوغ حرفه‌ای در حسابرسان مالیاتی می‌باشد که می‌تواند با استفاده از تجارب کسب شده در مسیر شغلی و خلق دانش فردی، امکان انجام کارکردهای اثربخش تر حسابرسان مالیاتی افزایش یابد. به عبارت دیگر استعدادیابی به دلیل تناسب شغلی حوزه‌ی مالیاتی با ویژگی‌های فردی کمک می‌کند تا سطح استدلال ادراکی حسابرسان مسیر کوتاه تری را طی نماید و زمینه‌ی افزایش بلوغ حرفه‌ای در آنان کمک تا امکان ارزیابی دقیق تر عملکردهای مؤدیان مالیاتی فراهم آید (وانگ و لین، ۲۰۲۰).	R1	بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
دومین مضمون فراگیر از توسعه راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی، مربوط به اثربخشی انگیزه ناشی از تردید حرفه‌ای در حسابرسان مالیاتی می‌باشد. در واقع تردید به عنوان فلسفه و سنگ زیربنای عملکردی حسابرسان باعث می‌شود تا در زمان قضاوت و ارائه گزارش، جنبه‌های مختلفی از عملکردهای مالیاتی مؤدیان را مورد بررسی قرار دهند و از این طریق بتوانند به توازن و عدالت مالیاتی کمک نمایند و تحت تأثیر نفوذ واسطه‌ها قرار نگیرند (لامبوگلیا و مانسینی، ۲۰۲۱).	R2	تردید حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
یکی دیگر از ابعاد مضامین فراگیر انگیزه‌های ناشی از توسعه راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی، بروز معنویت گرایی حرفه‌ای در مسیر شغلی حسابرسان مالیاتی می‌باشد که می‌تواند سطح رفتارگرایی مبتنی بر اخلاق حرفه‌ای در ارائه گزارش و تنظیم مالیات تشخیصی را تقویت نماید. از طرف دیگر این انگیزه به حسابرسان مالیاتی کمک می‌کند تا از ثبات رویه مشخصی در فرآیندهای استدلالی برخوردار باشند و تحت تأثیر تعصب گرایی در تعیین مالیات مؤدیان قرار نگیرند (لونیس و همکاران، ۲۰۲۲).	R3	معنویت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
بخش دیگر از ابعاد مضامین فراگیر انگیزه‌های ناشی از توسعه راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی، تقویت ثبات هیجانی در متصدیان این حوزه می‌باشد. چراکه راهبردهای استعدادیابی حسابرسان باعث می‌شود تا سطح تناسب و ویژگی‌های رفتاری با ماهیت تخصصی این حوزه تقویت شود و افراد در زمان فشارهای شغلی از ثبات بالاتری برای ایفای با کیفیت نقش خود در بررسی عملکردهای مؤدیان مالیاتی برخوردار باشند. ثبات هیجانی به حسابرسان مالیاتی کمک می‌کند تا از بینش استدلالی در مواجهه با استرس و فرسایش شغلی بهره‌ی بیشتری ببرند و از این طریق اظهارنظر منصفانه و بدون از سوگیری‌های ادراکی ارائه نمایند (موهد علی و کاسیم، ۲۰۱۹).	R4	ثبات هیجانی حسابرسان مالیاتی

تعاریف	نمادها	مضامین فراگیر استعدادیابی
<p>استقلال در حسابرسی پایه تمامی کارکردهای عملکردی متصدیان این حوزه تلقی می‌شود که این موضوع در حسابرسان مالیاتی نیز صادق است. لذا به دلیل پویایی راهبردهای استعدادیابی در این حوزه، انگیزه‌ی ناشی از حفظ استقلال رفتاری و عملکردی باعث می‌شود تا حسابرسان ارزیابی مطمئن تری نسبت به کارکردهای مؤدیان مالیاتی فارغ از فشار و نفوذ واسطه‌ها و مؤدیان داشته باشند و در تعیین مالیات تشخیصی با پایبندی بر استانداردهای مدون در حوزه مالیاتی اقدام به ارائه نظر نمایند (لوئیس و همکاران، ۲۰۲۲).</p>	R5	استقلال حسابرسان مالیاتی
<p>بخش دیگر از ابعاد مضامین فراگیر انگیزه‌های ناشی از توسعه راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی، به حفظ توازن و احاطه بر تعارض‌های حرفه‌ای در حسابرسی مالیاتی اشاره دارد. چراکه این حرفه به دلیل بار روانی ناشی از فشار کاری می‌تواند سایر نقش‌های حسابرسان مالیاتی فراتر از محیط شغلی را تحت تأثیر قرار دهد و احتمال افزایش تعارض ناشی از کار-خانواده و خانواده-کار را به وجود بیاورد. لذا بکارگیری راهبردهای متناسب با استعدادیابی حسابرسان مالیاتی به دلیل ایجاد تناسب بین ویژگی‌های فردی با ماهیت این حرفه می‌تواند زمینه‌های حفظ تعادل در مسیر شغلی را افزایش دهد و احتمال سرخوردگی حسابرسان مالیاتی را در طول کار راهه حرفه‌ای تقلیل دهد (لامبوگلیا و مانسینی، ۲۰۲۱).</p>	R6	کنترل تعارض حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
<p>کانون کنترل بخش دیگر از سطح توازن و تعادل فردی در مواجهه با فشارهای شغلی است که می‌تواند مانع از انتقال عدم موفقیت فردی به عوامل بیرونی در حرفه حسابرسی مالیاتی گردد. در واقع وجود راهبردهای استعدادیابی مناسب باعث می‌شود تا افرادی برای این حرفه انتخاب شوند که مسئولیت شکست‌ها را بپذیرند و در مواجهه با موفقیت‌های شغلی در این عرصه، توازن شغلی خود را از دست ندهند. این خصیصه برای تقویت عدالت مالیاتی نقش با اهمیتی را ایفا می‌نماید، چراکه قصور حسابرسان مالیاتی را پوشش نخواهد داد و متصدیان دارای کانون کنترل مسئولیت اشتباه خود را می‌پذیرند (داگر، ۲۰۱۸).</p>	R7	تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی
<p>آخرین بعد از شناسایی ابعاد مضامین فراگیر انگیزه‌های ناشی از توسعه راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی، به مسئولیت پذیری اجتماعی حسابرسان مالیاتی مرتبط می‌باشد. نقطه‌ای از رویکرد رفتاری که حسابرسان مالیاتی فراتر از مسئولیت‌های قانونی، با هدف حفاظت از منافع ذینفعان و ایجاد توازن و برابری در مالیات اقدام به انجام وظیفه می‌نمایند. لذا راهبردهای استعدادیابی در این حوزه به دلیل آموزش و یا غربالگری متصدیان این حرفه، باعث می‌شود تا حسابرسان در تمامی مسیر بررسی عملکرد مؤدیان مالیاتی از فلسفه‌ی حرفه‌ای خود مبنی بر حفاظت از منافع عمومی خارج نشوند و پایبندی خود به ارزش‌های برآمده از انتظارات اجتماعی را در طول کار راهه حرفه‌ای خود حفظ نمایند (لامبوگلیا و مانسینی، ۲۰۲۱).</p>	R8	مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان مالیاتی

در گام بعدی، به منظور تعیین اجماع نظر خبرگان برای متناسب بودن مولفه‌های پژوهش با انگیزه‌های ناشی از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی، از تحلیل دلفی فازی برای تعیین پایایی استفاده می‌شود. لذا برای انجام این بخش با توجه به مقیاس ۵ گزینه‌ای فازی و تعداد مشارکت کنندگان، نسبت به مقایسه میانگین دور اول و دوم اقدام می‌شود تا حد اجماع نظری ابعاد شناسایی شده مورد کنکاش قرار گیرد. ارزیابی، طبق جدول (۵) نتایج تحلیل دلفی ارائه شده است.

جدول (۵) تحلیل دلفی فازی مبنی بر تعیین اجماع نظری

	ارزش زبانی	ارزش عددی	ارزش زبانی				
			خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	
ردیف	ابعاد شناسایی شده - ارزش فازی	Mod	خیلی کم (۰, ۱, ۳)	کم (۱, ۳, ۵)	متوسط (۳, ۵, ۷)	زیاد (۵, ۷, ۹)	خیلی زیاد (۹, ۷, ۱۰)
۱	بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی	۹/۱۵	۰	۰	۰	۲	۸
۲	تردید حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی	۸/۵۵	۰	۰	۰	۴	۶
۳	معنویت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی	۹/۱۰	۰	۰	۱	۳	۷
۴	ثبات هیجانی حسابرسان مالیاتی	۷/۶۵	۰	۰	۲	۳	۵
۵	استقلال حسابرسان مالیاتی	۹/۴۵	۰	۰	۰	۱	۹
۶	کنترل تعارض حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی	۸/۰۵	۰	۰	۰	۳	۶
۷	تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی	۷/۹۵	۰	۰	۱	۴	۵
۸	مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان مالیاتی	۸/۴۰	۰	۰	۰	۳	۷

نکته حائز اهمیت این است، مبنای تأیید ابعاد، کسب تفاوت میانگین غیرفازی شده‌ی دور اول با دور دوم بالاتر از ۰/۲ می‌باشد. لذا از آنجاییکه محدودیت تحلیل در یک مقاله علمی وجود دارد، لذا نتیجه راند دوم تحلیل دلفی نشان می‌دهد، اختلاف میانگین تمامی ابعاد شناسایی شده در بخش کیفی، مورد تأیید می‌باشد. لذا مجموعاً ۸ بعد تأیید شده از منظر حد اجماع نظری، برای تحلیل ماتریس میک‌مک، وارد فاز تحلیل روابط پیوندی بین ابعاد مورد مطالعه می‌شوند. در این مرحله از طریق ماتریس مقایسه زوجی که ارتباط مولفه‌های سطر «i» با مولفه‌های ستون «j» را

براساس سه ماهیت اعداد ترتیبی «۱»، «۲»، «۳» مورد مقایسه قرار می‌دهد، تلاش می‌گردد تا خروجی و ورودی جهت تدوین تحلیل میک‌مک ایجاد شود.

جدول (۶) روابط پیوندی ابعاد شناسایی شده

◀ سطح اول / بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی					
		بدون ارتباط	ستون بر سطر	سطر بر ستون	
فراوانی	شاخص ستون	∅	→	←	شاخص سطر
۷	تردید حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی	-	-	←	بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۸	معنویت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی	-	-	←	بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۶	ثبات هیجانی حسابرسان مالیاتی	-	-	←	بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۶	استقلال حسابرسان مالیاتی	-	-	←	بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۷	کنترل تعارض حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی	-	-	←	بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۸	تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی	-	→	-	بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۹	مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان مالیاتی	-	-	←	بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
◀ سطح دوم / تردید حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی					
۶	معنویت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی	-	→	-	تردید حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۸	ثبات هیجانی حسابرسان مالیاتی	-	→	-	تردید حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۶	استقلال حسابرسان مالیاتی	-	-	←	تردید حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۷	کنترل تعارض حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی	-	-	←	تردید حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۸	تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی	∅	-	-	تردید حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۷	مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان مالیاتی	-	-	←	تردید حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
◀ سطح سوم / معنویت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی					
۷	ثبات هیجانی حسابرسان مالیاتی	∅	-	-	معنویت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۶	استقلال حسابرسان مالیاتی	-	-	←	معنویت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۷	کنترل تعارض حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی	∅	-	-	معنویت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی

۷	تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی	-	→	-	معنویت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۸	مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان مالیاتی	-	-	←	معنویت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
◀ سطح چهارم/ ثبات هیجانی حسابرسان مالیاتی					
۷	استقلال حسابرسان مالیاتی	-	-	←	ثبات هیجانی حسابرسان مالیاتی
۸	کنترل تعارض حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی	-	-	←	ثبات هیجانی حسابرسان مالیاتی
۶	تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی	-	→	-	ثبات هیجانی حسابرسان مالیاتی
۶	مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان مالیاتی	∅	-	-	ثبات هیجانی حسابرسان مالیاتی
◀ سطح پنجم/ استقلال حسابرسان مالیاتی					
۶	کنترل تعارض حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی	-	-	←	استقلال حسابرسان مالیاتی
۷	تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی	-	→	-	استقلال حسابرسان مالیاتی
۸	مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان مالیاتی	-	-	←	استقلال حسابرسان مالیاتی
◀ سطح ششم/ کنترل تعارض حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی					
۷	تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی	-	→	-	کنترل تعارض حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۶	مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان مالیاتی	-	-	←	کنترل تعارض حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
◀ سطح هفتم/ تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی					
۷	مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان مالیاتی	-	→	-	تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی

باتوجه به ارتباط درونی بین عوامل کلیدی (پیشران) در ارزیابی انگیزه‌های ناشی از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی، اقدام به ایجاد روابط پیوند درونی براساس اختصاص کدهایی از R1 تا R8 می‌شود تا براساس آن پیامدها و محرک‌ها مشخص گردد.

جدول (۷) روابط پیوند درونی ابعاد شناسایی شده

ورودی	خروجی	R8	R7	R6	R5	R4	R3	R2	R1	
۱	۶	↑	←	↑	↑	↑	↑	↑	*	R1 بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۳	۳	↑	-	↑	↑	←	←	*	←	R2 تردید حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۲	۳	↑	←	-	↑	-	*	↑	←	R3 معنویت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۲	۳	-	←	↑	↑	*	-	↑	←	R4 ثبات هیجانی حسابرسان مالیاتی
۵	۲	↑	←	↑	*	←	←	←	←	R5 استقلال حسابرسان مالیاتی
۵	۱	↑	←	*	←	←	-	←	←	R6 کنترل تعارض حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی
۱	۵	←	*	↑	↑	↑	↑	-	↑	R7 تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی
۵	۱	*	↑	←	←	-	←	←	←	R8 مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان مالیاتی

لذا براساس تعیین روابط پیوند درونی مربوط به ابعاد شناسایی شده‌ی انگیزه‌های برآمده از پویایی راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی، جهت تعیین ماتریس میک‌مک، مقادیر خروجی تعیین کننده‌ی قدرت نفوذ ماتریس و مقادیر ورودی تعیین کننده‌ی قدرت وابستگی ماتریس قلمداد می‌شوند که براساس آن نسبت به تعیین قرار گرفتن هریک از مولفه‌ها در محور ماتریس میک‌مک اقدام می‌شود.

نمودار (۱) (MICMAC) قرارگرفتن مولفه‌های پژوهش براساس قدرت نفوذ و وابستگی

		رُبع پیوندی			رُبع مستقل		
قدرت نفوذ	6						[R1]
	5						[R7]
	4						
	3						[R2]
	2						[R3]; [R4]
	1						[R6]; [R8]
		1	2	3	4	5	6
		رُبع وابسته			رُبع خودمختاری		
قدرت وابستگی							

همانطور که مشاهده می‌شود، مجموع ابعاد شناسایی شده در سه ربع، خودمختاری؛ وابسته و مستقل قرار گرفته اند. ۳ بعدتردید حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی؛ معنویت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی و ثبات هیجانی حسابرسان مالیاتی در ربع خودمختاری قرار گرفته اند که نشان می‌دهد، قدرت وابستگی و قدرت نفوذ این ابعاد پایین است و نقشی در ایجاد انگیزه‌های اثربخش در کارکردهای حسابرسان مالیاتی ایفا نمی‌کند. در ربع وابسته مشخص گردید، سه بعدی استقلال حسابرسان مالیاتی؛ کنترل تعارض حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان مالیاتی قرار دارند که حکایت از این موضوع دارد که سطح وابستگی این ابعاد جهت ایجاد انگیزه، به ابعاد دیگر در ربع مستقل وابسته می‌باشند. در نهایت مشخص شد، در ربع مستقل دو بعد بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی و تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی قرار گرفته اند که به دلیل قدرت نفوذ بالاتر در کارکردهای حسابرسان مالیاتی، به ایجاد انگیزه‌های اثربخش تر در عملکردهای حرفه‌ای آنان منجر خواهد شد.

لذا براساس شیوه آینده‌پژوهی مبنی بر شناسایی سناریوهای آینده، دو بعد بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی و تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی به عنوان مهمترین پیشران‌های کارکردی تلقی می‌شود که می‌بایست در ادامه‌ی فرآیند این تحلیل مورد تمرکز قرار گیرند و می‌بایست نسبت به سناریوپردازی براساس نظرخواهی از خبرگان برای ایجاد وضعیت‌های محتمل در آینده این حرفه، اقدام نمود. لذا جهت دستیابی به زیر عوامل کلیدی در این بخش، نسبت به انجام مصاحبه با خبرگان اقدام گردید تا وضعیت‌های مربوط به شبیه‌سازی از دو عامل چگونه مورد بررسی قرار می‌گیرند. لذا در این مرحله برای مصاحبه از تحلیل تم استفاده شد تا مشخص شود، مضامین پایه هریک از دو عامل کدامند. برای این منظور با مصاحبه با ۱۰ نفر از خبرگان، دو مرحله کدگذاری اولیه (بازیابی مضامین) و کدگذاری ثانویه (بازبینی مضامین) صورت پذیرفت.

جدول (۸) تفسیر تحلیل تم

نام مرحله	تشریح مرحله
کدگذاری اولیه (بازیابی مضامین)	در انجام فرآیند کدگذاری باز، با طراحی پروتکلی مبتنی بر ایجاد فضای باز در سوالات اولیه، تلاش گردید تا رسیدن به کدهای تفکیک شده، سوالات به صورت رفت و برگشت مطرح گردد تا با جلوگیری از مصاحبه‌ها، دست محققان این پژوهش برای تخصیص کدهای تعیین شده به مضامین پایه و سپس مضامین سازنده باز باشد و در ادامه نسبت به طرح سوالات نیمه‌ساختار یافته برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک اقدام لازم صورت پذیرد. منظور از رفت و برگشتی در کدگذاری باز، بدین معنا است که با استخراج کدهای مفهومی مشترک و با پالایش و حذف موارد تکراری، با بهره‌گیری از مبانی نظری و تطبیق آن‌ها، عمل کاهش این مفاهیم در قالب مقوله‌های فرعی، سازماندهی شود. لذا براساس این پروتکل، در زمان مصاحبه و طرح سوالات، اگر نکته مبهمی در بیان پاسخ مصاحبه‌شوندگان بود، آن مبحث آنقدر ادامه می‌یافت تا سوال‌های بعدی از دل آن شکل گیرد. به طوریکه این نکات مبهم، خود ایجادکننده‌ی سوالاتی در همان مصاحبه یا مصاحبه‌های بعدی محسوب قلمداد می‌شدند. لذا این فرآیند آنقدر ادامه یافت تا نقطه اشباع تئوریک تعیین گردد و پس از آنکه اطمینان حاصل می‌شد، مصاحبه‌ها کد جدیدی ایجاد نمی‌کنند، پایان مصاحبه اعلام گردید.

نام مرحله	تشریح مرحله
کدگذاری ثانویه (بازیابی مضامین)	پس از مصاحبه‌ها و رسیدن به نقطه اشباع تئوریک از طریق همسان نمودن مفاهیم برآمده از کدگذاری باز، نسبت به دسته‌بندی مفاهیم هم معنا و اختصاص عنوان متناسب با مضامین یکدست شده، اقدام می‌شود تا مضامین پایه تشکیل دهنده مضامین سازمان دهنده تلقی گردند. این مرحله، شامل جستجو و شناسایی مضامین است که مضامین پس از تطبیق کدها با مضامین بالقوه از بخش کدگذاری شده متن استخراج می‌شود.

براین اساس طی ۱۰ مصاحبه انجام شده، برای هر دو عامل بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی و تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی، مضامین پایه‌ای برای ارزیابی انگیزه‌های برآمده از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی شناسایی شدند که در ادامه نسبت به ارائه‌ی آن اقدام می‌شود.

جدول (۹) تعیین معیارهای مؤثر در سنجش وضعیت محتمل جهت ارزیابی کارکردهای حسابرسان مالیاتی

مضامین سازمان دهنده (عوامل کلیدی)	مضامین پایه (ریز عوامل ارزیابی)
توسعه دانش حسابرس مالیاتی	توسعه مهارت‌های ارتباطی حسابرس مالیاتی
توسعه تجارب حرفه‌ای حسابرس مالیاتی	توسعه شناخت نقاط حساس در حسابرس مالیاتی
توسعه تفکر انتقادی در حسابرس مالیاتی	توسعه اشتراک‌گذاری اطلاعات در حسابرس مالیاتی
توسعه حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی	حفظ ارزش‌های پاسخگویی در حسابرس مالیاتی
	حفظ هویت حرفه‌ای در حسابرس مالیاتی
	حفظ پذیرش قصور در حسابرس مالیاتی
تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی	حفظ توانمندی تخصصی در حسابرس مالیاتی
	حفظ استدلال شهودی در حسابرس مالیاتی
	حفظ پایبندی به فلسفه حرفه‌ای در حسابرس مالیاتی

در ادامه و پس از شناسایی عوامل کلیدی و زیر عوامل ارزیابی، می‌بایست وضعیت‌های هریک از عوامل ارزیابی توسط خبرگان بازتعریف شوند تا وضعیت‌های احتمالی برای هر عامل در سطح حرفه حسابرسی مالیاتی، امکان تدوین سناریوهای آتی (چشم‌اندازها) را ایجاد نمایند.

جدول (۱۰) وضعیت‌های محتمل ریز عوامل ارزیابی کارکردهای حسابرسان مالیاتی

نام وضعیت	وضعیت	مضامین پایه (ریز عوامل ارزیابی)	مضامین سازمان‌دهنده
افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه دانش حسابرسی	C11	توسعه دانش حسابرسی مالیاتی «C1»	بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی «C»
حفظ انگیزه فعلی حسابرسان مالیاتی بدون توسعه دانش حسابرسی	C12		
کاهش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه دانش حسابرسی	C13		
افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه مهارت‌های ارتباطی	C21	توسعه مهارت‌های ارتباطی حسابرسی مالیاتی «C2»	
ثبات انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ مهارت‌های ارتباطی فعلی	C22		
کاهش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه مهارت‌های ارتباطی	C23		
افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه تجارب حرفه‌ای	C31	توسعه تجارب حرفه‌ای حسابرسی مالیاتی «C3»	
عدم تحریک انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اساس تجارب حرفه‌ای	C32		
کاهش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه تجارب حرفه‌ای	C33		
افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه شناخت نقاط حساس	C41	توسعه شناخت نقاط حساس در حسابرسی مالیاتی «C4»	
کم‌کششی انگیزه حسابرسان مالیاتی نسبت به شناخت نقاط حساس	C42		
کاهش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه شناخت نقاط حساس	C43		
افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه تفکر انتقادی	C51	توسعه تفکر انتقادی در حسابرسی مالیاتی «C5»	
حفظ انگیزه حسابرسان مالیاتی حتی با وجود توسعه تفکر انتقادی	C52		
کاهش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه تفکر انتقادی	C53		
افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه اشتراک‌گذاری اطلاعات	C61	توسعه اشتراک‌گذاری اطلاعات حسابرسی مالیاتی «C6»	
ثبات انگیزه حسابرسان مالیاتی بدون توسعه اشتراک‌گذاری اطلاعات	C62		
کاهش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه اشتراک‌گذاری اطلاعات	C63		

نام وضعیت	وضعیت	مضامین پایه (ریز عوامل ارزیابی)	مضامین سازمان‌دهنده
افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ ارزش‌های پاسخگویی	D11	حفظ ارزش‌های پاسخگویی در حسابرسان مالیاتی «D1»	تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی «D»
حفظ انگیزه حسابرسان مالیاتی در شرایط فشار تمرکز بر ارزش‌های پاسخگویی	D12		
کاهش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ ارزش‌های پاسخگویی	D13		
افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ هویت حرفه‌ای	D21	حفظ هویت حرفه‌ای در حسابرسان مالیاتی «D2»	
کمک‌کنشی انگیزه حسابرسان مالیاتی نسبت به هویت حرفه‌ای	D22		
کاهش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ هویت حرفه‌ای	D23		
افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ پذیرش قصور	D31	حفظ پذیرش قصور در حسابرسان مالیاتی «D3»	
ثبات انگیزه حسابرسان مالیاتی بدون در نظر گرفتن پذیرش قصور	D32		
کاهش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ پذیرش قصور	D33		
افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ توانمندی تخصصی	D41	حفظ توانمندی تخصصی در حسابرسان مالیاتی «D4»	
ثابت بودن انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ توانمندی تخصصی	D42		
کاهش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ توانمندی تخصصی	D43		
افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ استدلال شهودی	D51	حفظ استدلال شهودی در حسابرسان مالیاتی «D5»	
عدم تغییر انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ استدلال شهودی	D52		
کاهش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ استدلال شهودی	D53		
افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ پایبندی به فلسفه حرفه‌ای	D61	حفظ پایبندی به فلسفه حرفه‌ای در حسابرسان مالیاتی «D6»	
عدم تغییر انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ پایبندی به فلسفه حرفه‌ای	D62		
کاهش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ پایبندی به فلسفه حرفه‌ای	D63		

همانطور که مشخص شده است، براساس ۱۲ عامل ارزیابی انگیزه‌های حسابرسان مالیاتی، ۳۶ وضعیت مختلف تدوین گردید و این سوال برای تدوین سناریو مطرح می‌باشد، که هریک از

این ۳۶ وضعیت از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی می‌تواند چه تأثیری بر کارکردهای حسابرسان مالیاتی به لحاظ انگیزه اثربخش در آینده داشته باشد. بنابراین از متخصصان خواسته شد جهت مشخص نمودن هریک از وضعیت‌ها براساس سه ویژگی «تقویت‌کننده»، «بی تأثیر» و «محدودیت‌ساز» با یکی از اعداد ۳ تا ۳- پرسشنامه ماتریسی ۳۶*۳۶ را تکمیل نمایند تا براساس نرم افزار سناریو ویزارد^۱ (CIB)، نسبت به تعیین سناریوهای محتمل اقدام لازم صورت گیرد. در واقع این نرم افزار براساس ارائه‌ی سطح بهینه سناریوهای محتمل، نسبت به تدوین چشم‌اندازهای آتی در خصوص پدیده مورد بررسی اقدام می‌کند (میهدتا و همکاران^۲، ۲۰۲۲). لذا با کمک این تکنیک تحلیلی در سناریو نگاری که مبتنی بر محاسبات پیچیده‌ای روابط ماتریسی بین پیشران‌ها شناسایی شده می‌باشد، امکان استخراج طیفی از سناریوهایی با احتمال قوی؛ سناریوهایی با احتمال ممکن و سناریوهایی با احتمال سازگاری بالا را ممکن می‌سازد.

جدول (۱۱) ماتریس ارزیابی عوامل اثرگذار بر کارکردهای حسابرسان مالیاتی

مقایس ماتریسی تعیین شدت اثرگذاری عوامل							وضعیت	
-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C11	توسعه دانش حسابرسان مالیاتی «C1»
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C12	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C13	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C21	توسعه مهارت‌های ارتباطی حسابرسان مالیاتی «C2»
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C22	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C23	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C31	توسعه تجارب حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی «C3»
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C32	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C33	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C41	توسعه شناخت نقاط حساس در حسابرسان مالیاتی «C4»
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C42	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C43	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C51	توسعه تفکر انتقادی در حسابرسان مالیاتی «C5»
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C52	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C53	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C61	توسعه اشتراک‌گذاری اطلاعات حسابرسان مالیاتی «C6»
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C62	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C63	

مضامین پایه (ریز عوامل ارزیابی)

1. Cross-Impact Balance Analysis

2. Mehta et al

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D11	حفظ ارزش‌های پاسخگویی در حسابرسان مالیاتی «D1»	مضامین پایه (بر عمل ارزیابی)
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D12		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D13		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D21	حفظ هویت حرفه‌ای در حسابرسان مالیاتی «D2»	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D22		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D23		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D31	حفظ پذیرش قصور در حسابرسان مالیاتی «D3»	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D32		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D33		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D41	حفظ توانمندی تخصصی در حسابرسان مالیاتی «D4»	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D42		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D43		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D51	حفظ استدلال شهودی در حسابرسان مالیاتی «D5»	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D52		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D53		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D61	حفظ پایبندی به فلسفه حرفه‌ای در حسابرسان مالیاتی «D6»	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D62		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D63		

لذا براساس شاخص «مُد» بالاترین امتیاز هریک از مشارکت‌کنندگان در بخش کمی به عنوان مبنای در ارزیابی ماتریسی انگیزه‌های حسابرسان مالیاتی تلقی گردید تا براساس آن مجموعه‌ی داده‌های جمع‌آوری شده، به نرم افزار وارد شوند. باتوجه به توضیح‌های داده شده و براساس ایجاد ماتریس ۳۶*۳۶ در بستر نرم‌افزار ویزارد، مجموعاً ۷۸۳۰۶۳ سناریوی ترکیبی ایجاد گردید که شامل سه سناریو قوی؛ یک سناریو باسازگاری بالا و شش سناریو با احتمال ممکن (ضعیف) می‌باشد. در این بخش لازم به توضیح است که؛ براساس اینکه اعتماد به سناریوهای ممکن، از اعتماد چندانی برخوردار نمی‌باشد، چراکه سیاست‌گذاری و برنامه‌ریزی برای آن‌ها غیرممکن و غیرمنطقی است، لذا مطالعه‌ی حاضر بر سه سناریوی ایجاد شده قوی و یک سناریو باسازگاری بالا تمرکز می‌نماید. زیرا تفاوت سناریوهای باسازگاری بالا با سناریوهای ممکن در این است که به لحاظ تبیین شرایط چشم‌اندازی، معقول تر و منطقی تر قلمداد می‌گردند. لذا مجموع ۴ سناریوی مورد بررسی در ارزیابی انگیزه‌های حسابرسان مالیاتی، براساس سه وضعیت مطلوب، ایستا و بحرانی مورد بررسی قرار گرفتند که می‌توان نتایج خروجی زیر را براساس تحلیل در جدول (۱۲) ارائه داد.

جدول (۱۲) وضعیت هریک از انگیزه‌های برآمده از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی براساس تفکیک سناریوها

وضعیت	سناریوی اول	سناریوی دوم	سناریوی سوم	سناریوی چهارم			
C11	مطلوب		مطلوب		توسعه دانش حسابرس مالیاتی «C1»	مضامین پایه (ریز عوامل ارزیابی)	
C12		ایستا					
C13				بحرانی			
C21	مطلوب		مطلوب				توسعه مهارت‌های ارتباطی حسابرس مالیاتی «C2»
C22		مطلوب					
C23				بحرانی			
C31	مطلوب		مطلوب				توسعه تجارب حرفه‌ای حسابرس مالیاتی «C3»
C32		ایستا					
C33				بحرانی			
C41	مطلوب		مطلوب				توسعه شناخت نقاط حساس در حسابرس مالیاتی «C4»
C42		مطلوب					
C43				بحرانی			
C51	مطلوب		مطلوب				توسعه تفکر انتقادی در حسابرس مالیاتی «C5»
C52		مطلوب					
C53				بحرانی			
C61	مطلوب		مطلوب		توسعه اشتراک‌گذاری اطلاعات حسابرس مالیاتی «C6»		
C62		ایستا					
C63				بحرانی			
D11	مطلوب		مطلوب		حفظ ارزش‌های پاسخگویی در حسابرس مالیاتی «D1»	مضامین پایه (ریز عوامل ارزیابی)	
D12		مطلوب					
D13				بحرانی			
D21	مطلوب		مطلوب		حفظ هویت حرفه‌ای در حسابرس مالیاتی «D2»		
D22		ایستا					
D23				بحرانی			
D31	مطلوب		مطلوب		حفظ پذیرش قصور در حسابرس مالیاتی «D3»		
D32		ایستا					
D33				بحرانی			
D41	مطلوب		مطلوب		حفظ توانمندی تخصصی در حسابرس مالیاتی «D4»		
D42		مطلوب					
D43				بحرانی			

مضمین پایه (ر. عمل ارزیابی)	حفظ استدلال شهودی در حسابرسان مالیاتی «D5»		D51	مطلوب	
			D52	ایستا	
			D53		بحرانی
حفظ پایبندی به فلسفه حرفه‌ای در حسابرسان مالیاتی «D6»			D61	مطلوب	
			D62	ایستا	
			D63		بحرانی
				مطلوب	

طبق نتایج می‌بایست بیان گردد، سناریوی اول و دوم و سوم سناریوهای قوی شناسایی شده محسوب می‌شوند و سناریوی چهارم سناریو باسازگاری بالا قلمداد می‌شوند. از نظر وضعیت نیز باید بیان نمود، سناریوی اول و سوم جزء سناریو با وضعیت مطلوب می‌باشند، سناریو دوم جزء سناریوهای ایستا هستند و سناریوی چهارم در دسته سناریوهای وضعیت بحرانی محسوب می‌شوند. لذا طبق نتایج بدست آمده، هریک از انگیزه‌های برآمده از استعدادیابی حسابرسان مالیاتی در درون سناریوهای تحلیل شده جایگذاری شدند. در ادامه نیز باهدف شفاف نمودن نحوه‌ی توزیع فراوانی براساس ۴۸ وضعیت حاکم بر سناریوهای ایجاد شده، طبق جدول (۱۳) نسبت به تفکیک سناریوها از نظر وضعیت اقدام گردید.

جدول (۱۳) خروجی سناریوهای ماتریسی نرم افزار ویزارد

سناریوها	وضعیت مطلوب		وضعیت ایستا		وضعیت بحرانی		مجموع کل سناریو	
	تعداد	درصد فراوانی	تعداد	درصد فراوانی	تعداد	درصد فراوانی	تعداد	درصد فراوانی
سناریوی اول	۱۲	۴۱,۱۳%	-	-	-	-	۱۲	۲۵%
سناریوی دوم	۵	۱۷,۷۴%	۷	۱۰۰%	-	-	۱۲	۲۵%
سناریوی سوم	۱۲	۴۱,۱۳%	-	-	-	-	۱۲	۲۵%
سناریوی چهارم	-	-	-	-	۱۲	۱۰۰%	۱۲	۲۵%
جمع ستونی	۲۹	۱۰۰%	۷	۱۰۰%	۱۲	۱۰۰%	۴۸	۱۰۰%
جمع سطری	۲۹	۶۵,۹۰%	۷	۱۵,۹۰%	۱۲	۲۵%	۴۸	۱۰۰%

همانطور که از وضعیت ارزیابی مربوط به سناریوها مشخص شده است، از مجموع ۴۸ وضعیت حاکم بر صفحه سناریوهای ایجاد شده در تکنیک تحلیلی سناریو ویزارد (CIB)، مشخص گردید، ۲۹ سناریو در وضعیت مطلوب قرار دارند که مجموع ۱۲ سناریوی اول، ۱۲ سناریوی سوم و ۷ سناریوی دوم هستند که مجموعاً ۶۵,۹۰٪ درصد توزیع فراوانی سناریوها را شامل می‌شوند. همچنین مشخص گردید، ۷ سناریو در وضعیت ایستا قرار داد که توزیع فراوانی ۱۵,۹٪ را از مجموع وضعیت‌های حاکم بر سناریوهای ایجاد شده را در بر می‌گیرد و در نهایت مشخص گردید ۱۲ سناریو بحرانی از مجموع ۴۸ وضعیت حاکم بر صفحه سناریوهای ایجاد شده را شامل می‌شوند

که ۲۵٪ توزیع فراوانی را شامل می‌شود.

در ادامه باهدف ترکیب سناریوهای ایجاد شده با تکنیک محاسبه‌ی ریاضی، تلاش می‌شود تا از طریق محاسبه‌ی توابع براساس دو عامل بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی و تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی که در ارزیابی انگیزه‌های برآمده از راهبرد استعدادیابی حسابرسان مالیاتی از قدرت نفوذ بسیار بالایی برخوردار بودند، سناریوهایی مبتنی بر چشم‌اندازهای آتی در این حرفه ایجاد گردد. لذا براساس دو محور بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی و تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی، ۴ ماتریس براساس تکنیک محاسبات توابع در ریاضی ایجاد می‌شوند که ۱۲ عامل مرتبط به آن در یکی از وضعیت‌های ماتریس زیر قرار می‌گیرند. نکته قابل توجه این است که جهت تدوین این ماتریس، نیاز بود تا از طریق تحلیل سیمپلکس تجدید نظر شده در معادلات تحقیق در عملیاتی، نسبت به تعیین قرار گرفتن هریک از عوامل مرتبط با ارزیابی انگیزه‌های برآمده از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی اقدام شود. لذا با پیروی از مطالعه رحمان (۲۰۲۲) براساس شش پیامد ماتریسی پایداری مالیاتی شرکت‌ها نسبت به تدوین توابع ریاضی اقدام می‌شود.

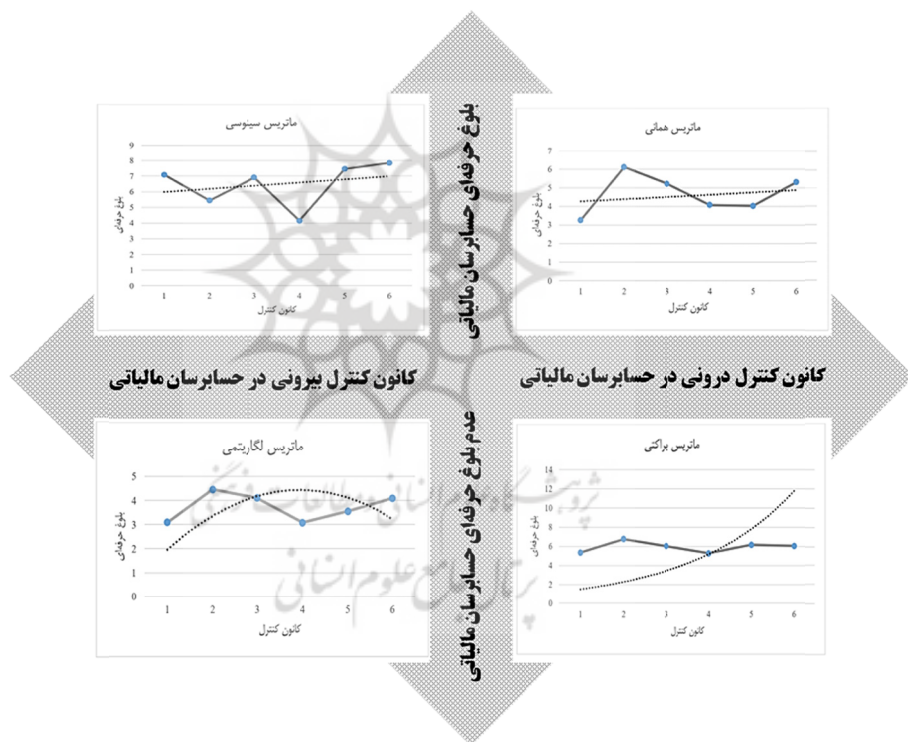
جدول (۱۴) ویژگی‌های پیامد ماتریسی توابع ریاضی

پیامد ماتریسی	ویژگی پیامد ماتریسی
تمکین مالیاتی	این پیامد بر فراگیری رفتار مالیاتی شرکت‌ها اشاره دارد که باعث کاهش رفتارهای اجتناب و فرار مالیاتی می‌شود.
پایداری سود	این پیامد بر استمرار حاشیه سود جاری شرکت‌ها در برابر سهامداران دارد که براساس تغییر رفتارهای مالیاتی از کاهش مستمر نرخ مؤثر مالیاتی به سمت رفتارهای متعهدانه در برابر مالیات حادث می‌شود.
پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی	این پیامد اشاره به قابلیت بالاتر سود حسابداری نسبت به جریان‌های نقد عملیاتی دارد که می‌تواند ظرفیت‌های تأمین مالی شرکت را در سایه اعتبار مالیاتی تقویت نماید.
کنترل ریسک مالیاتی	این پیامد بیان‌کننده‌ی این موضوع است که کاهش رویه‌های جسورانه مالیاتی باعث می‌گردد تا قابلیت‌های نقدینگی شرکت افزایش یابد و امکان تقویت تصمیم‌های عملیاتی شرکت‌ها در آینده را توسعه می‌بخشد.
کاهش هزینه‌های مالیاتی	این پیامد اشاره به کاهش هزینه‌هایی همچون جرائم و هزینه‌های تأمین مالی شرکت‌ها در قبال عدم کمینه‌سازی نرخ مؤثر مالیاتی دارد.
ارتقاء معافیت‌های مالیاتی	این پیامد به تقویت استفاده از مزایای ناشی از معافیت‌های مالیاتی شرکت‌ها دارد که می‌تواند کاهش بهره‌ی مالی شرکت‌ها را به همراه داشته باشد و ظرفیت‌های تأمین مالی را تقویت نماید.

لذا برای این منظور، از مشارکت‌کنندگان بخش کمی خواسته شد تا براساس مقیاس ۱۰ امتیازی (۰ تا ۱۰) به عوامل ارزیابی انگیزه‌های برآمده از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان

مالیاتی که در دو سناریوی با وضعیت مطلوب قرار گرفته بودند، امتیاز لازم داده شود، تا از طریق تحلیل سیمپلکس تجدید نظر شده، بتوان براساس دو عامل بلوغ حرفه‌ای و تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی نسبت به تعیین ماتریس توابع ریاضی اثربخشی کارکردهای حرفه‌ای در پیامدهای پایداری مالیاتی اقدام نمود. لذا براساس امتیازهای داده شده، طبق شکل (۳) چارچوب سناریوهای ماتریسی توابع ریاضی ارزیابی انگیزه‌های ناشی از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی به عنوان محرک پیامدهای پایداری مالیاتی شرکت‌ها ارائه شد.

شکل (۳) چارچوب سناریوهای ماتریسی توابع ریاضی ارزیابی انگیزه‌های ناشی از استعدادیابی حسابرسان مالیاتی



این ماتریس، براساس دو عامل ارزیابی که در محور عمودی (بلوغ حرفه‌ای) و افقی (تقویت کانون کنترل) ایجاد شده‌اند، ۴ ماتریس همانی، سینوسی، پراکتی و لگاریتمی را ایجاد نمودند که در ادامه به تفکیک این روابط اقدام می‌شود.

سناریوی مبتنی بر ماتریس همانی

این سناریوی بیان‌کننده‌ی این موضوع است که براساس تقاطع، دو بعد بلوغ حرفه‌ای و تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی، ارزیابی اثرگذاری انگیزه‌های برآمده از استعدادیابی حسابرسان مالیاتی در تقویت پیامدهای پایداری مالیاتی شرکت‌ها که در دو سناریوی با وضعیت مطلوب قرار گرفتند، از بالاترین اثربخشی برخوردار می‌باشند. زیرا براساس بلوغ حرفه‌ای به عنوان انگیزه ناشی از استعدادیابی حسابرسان مالیاتی از طریق ارتقاء سطح تفکر انتقادی می‌تواند به ارائه‌ی مشاوره به مؤدیان مالیاتی مبنی بر نزدیک نمودن مالیات ابرازی به مالیات تشخیص اقدام نمایند و این موضوع باعث شود تا به دلیل حفظ ارزش‌های مسئولانه در حسابرسان، واکنش مثبت مؤدیان را در بلندمدت به همراه داشته باشد و امکان پایداری مالیاتی تقویت شود. برای طرح این سناریو، از تابع همانی $f(x) = x^1$ استفاده می‌شود که بیان‌کننده‌ی این موضوع است که مقدار خروجی تابع با مقدار ورودی آن برابر می‌باشد که براین اساس می‌توان در رابطه با این سناریو بیان نمود که هر قدر سطح بلوغ حرفه‌ای به عنوان انگیزه متعامل از استعدادیابی حسابرسان مالیاتی افزایش یابد، وجود ظرفیت‌های کانون کنترل در حسابرسان می‌تواند به افزایش سطح آگاهی مالیاتی منجر شود و در یک مرادوی متقابل و اثربخش، کارکردهای حسابرسان مالیاتی به توسعه پیامدهای پایداری مالیاتی منجر شود.

سناریوی مبتنی بر ماتریس سینوسی

این سناریو بیان‌کننده‌ی این موضوع است که براساس تقاطع، دو بعد بلوغ حرفه‌ای و تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی، هرگاه انگیزه‌های ناشی از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی که در دو سناریوی با وضعیت مطلوب قرار گرفتند از سطح آگاهی ناشی از بلوغ حرفه‌ای بالاتری برخوردار باشند، اما چندان نتوان به نقش اثرگذار کانون کنترل حسابرسان مالیاتی توجه نمود، در این سناریو جایگذاری می‌شوند. این سناریو نشان می‌دهد، کارکردهای انگیزه بلوغ حرفه‌ای براساس شناخت نقاط حساس در حرفه حسابرسانی مالیاتی باعث می‌شود تا حسابرسان بین مؤدیان دارای رفتارهای اجتنابی با مؤدیان دارای رفتارهای مالیاتی محافظه کارانه تفاوت قائل شود و از این طریق نسبت به توازن پایداری مالیاتی در آینده کمک نماید. در این سناریو از طریق تابع ریاضی $f(x) = \sin(x)$ استفاده می‌شود که بیان می‌کند، وجود انگیزه بلوغ حرفه‌ای در حسابرسان مالیاتی می‌تواند در آیند از طریق تابع سینوسی $f(x) = \sin(2x) + x/2$ به افزایش سطح هویت حرفه‌ای کمک نمایند تا زمینه برای ارتقاء پیامدهای پایداری مالیاتی ایجاد گردد.

سناریوی مبتنی بر ماتریس سینوسی پراکتی

این سناریو براساس تقاطع، دو بعد بلوغ حرفه‌ای و تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی بیان‌کننده‌ی این موضوع هستند که اگرچه بالاتر بودن کانون کنترل در حسابرسان مالیاتی

می‌تواند نشان دهنده‌ی سطح فلسفه حرفه‌ای در مسیر کار راهه شغلی باشد، اما سطح بلوغ حرفه‌ای آنان الزاماً ممکن است به تکامل نرسیده باشد و این موضوع باعث شود توسعه پیامدهای مالیاتی در روند تدریجی و رو به رشد در بین شرکت‌ها در حال شکل‌گیری باشد. در نمایش این سناریو، از تابع گسسته جزء صحیح یا همان تابع براکت $f(x) = x$ استفاده شده است. باتوجه به اینکه به طبع در چنین سناریویی، سرعت رشد به اندازه سناریوی همانی نیست و از سوی دیگر، هر مرحله از رشد لازم است تا با صرف زمان زیادی همراه باشد، لذا با استفاده از تابع $f(x) = [x/2]$ حرفه حسابرسی مالیاتی در طی زمان، می‌توانند امکان پیامدهای پایداری مالیاتی شرکت‌ها را ایجاد نمایند.

سناریوی مبتنی بر ماتریس لگاریتمی

این سناریو براساس تقاطع، دو بعد بلوغ حرفه‌ای و تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی بیان‌کننده‌ی این موضوع هستند، هر دو بعد فوق، نمی‌توانند نقش اثرگذاری در توسعه پیامدهای پایداری مالیاتی شرکت‌ها داشته باشند. زیرا هم کارکردهای استعدادیابی در حوزه تقویت حسابرسان مالیاتی به انگیزه‌ی بلوغ حرفه‌ای کمکی نکرده است و هم در عین حال به تمرکز منبع درونی نسبت به منبع بیرونی در حسابرسان مالیاتی منجر نشده است. لذا در این سناریو نمی‌تواند مبنایی برای پیامدهای پایداری مالیاتی قائل بود. برای نمایش این سناریو، از تابع لگاریتمی $f(x) = \log(x)$ استفاده شده است تا نشان داده شود وضعیت موجود حسابرسان مالیاتی از منظر انگیزش مهمترین دست‌آورد این سناریو تلقی می‌شود. لذا برای اینکه این سناریو با سایر سناریوهای مطرح شده در این بخش از سازگاری بالاتری برخوردار باشد، تابع به صورت $f(x) = \log(x) + 1$ ترسیم گردیده است، تا حرکت نقطه آغاز و انتها در مبدأ مختصات تقریباً در یک راستا باشند تا امکان محاسبه وجود داشته باشد.

پس از محاسبه توابع ریاضی در ماتریس‌ها، نسبت به قرار دادن هریک از عوامل ارزیابی انگیزه‌های ناشی از استعدادیابی حسابرسان مالیاتی در تقویت پیامدهای پایداری مالیاتی شرکت‌ها که در دو سناریوی با وضعیت مطلوب طبق تکنیک تحلیلی سناریو ویزارد (CIB) قرار گرفته بودند، در جدول (۱۵) اقدام می‌شود.

جدول (۱۵) تفکیک سناریوهای مطلوب ارزیابی انگیزه‌های ناشی از استعدادیابی حسابرسان مالیاتی در تقویت

پیامدها

عنوان سناریو	عبارت توضیحی	عوامل ارزیابی
سناریوی ماتریس همانی	مشروعیت حرفه‌ای	افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه تفکر انتقادی
		افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه تجارب حرفه‌ای
		افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ ارزش‌های پاسخگویی
سناریوی ماتریس سینوسی	کارآمدی حرفه‌ای	افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ هویت حرفه‌ای
		افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه شناخت نقاط حساس
		افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه دانش حسابرسی
سناریو ماتریس براکتی	شناخت حرفه‌ای	افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه مهارت‌های ارتباطی
		افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی بر اثر توسعه اشتراک‌گذاری اطلاعات
		افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ پذیرش قصور
سناریو ماتریس لگاریتمی	کار راه حرفه‌ای	افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ استدلال شهودی
		افزایش انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ پایبندی به فلسفه حرفه‌ای
		ثبات انگیزه حسابرسان مالیاتی بدون در نظر گرفتن پذیرش قصور
سناریو ماتریس لگاریتمی	کار راه حرفه‌ای	ثبات انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ مهارت‌های ارتباطی فعلی
		کم‌کششی انگیزه حسابرسان مالیاتی نسبت به شناخت نقاط حساس
		حفظ انگیزه حسابرسان مالیاتی حتی باوجود توسعه تفکر انتقادی
		حفظ انگیزه حسابرسان مالیاتی در شرایط فشار تمرکز بر ارزش‌های پاسخگویی
		ثابت بودن انگیزه حسابرسان مالیاتی در صورت حفظ توانمندی تخصصی

در واقع طبق جدول (۱۵) تلاش گردید تا براساس تعاریف سناریوهای ماتریسی مبتنی بر توابع ریاضی، مرتبط‌ترین عبارت توضیحی برای هر یک از سناریوهای برآمده از دو محور بلوغ حرفه‌ای و تقویت کانون کنترل حسابرسان انتخاب گردد.

به عنوان مثال مشروعیت حرفه‌ای در ماتریس همانی، بیان‌کننده‌ی تقاطع بلوغ و کانون کنترل در حسابرسان مالیاتی است که می‌تواند به ارتقاء سطح مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی بیشتر در این عرصه منجر شود. یا کارآمدی حرفه‌ای به دلیل بالاتر بودن بعد بلوغ در حسابرسان مالیاتی می‌تواند سطحی از کارآمدی قضاوت‌های حرفه‌ای در مواجهه با مؤدیان مالیاتی را به همراه داشته باشد. همچنین شناخت حرفه‌ای بیان‌کننده‌ی سطح تمرکز گرایی فردی بر ویژگی‌های ثبات ادراکی در مواجهه با بحران‌ها و فشارهای شغلی است که اگرچه با بلوغ حرفه‌ای فاصله دارد، اما می‌تواند به کاهش سوگیری‌های ادراکی در حسابرسان در اثر فشار و استرس منجر شود. در نهایت کار راه حرفه‌ای اشاره به مسیر شغلی هموار و دارای ثبات حسابرسان مالیاتی اشاره دارد

که در تلاش برای حفظ تعادل انگیزه‌های شغلی، به دنبال ارائه‌ی نقش مثبت در پایداری مالیاتی می‌باشند.

لذا همانطور که مشخص است، وضعیت سناریو ماتریس همانی یا مشروعیت حرفه‌ای، ایده‌آل‌ترین وضعیتی است که یک حسابرس مالیاتی می‌تواند در تقویت پیامدهای پایداری مالیاتی از آن بهره‌مند شود. لذا در ادامه می‌بایست براساس ۶ پیامد ماتریسی و ۴ ماتریس تابعی، از طریق امید ریاضی نسبت به تعیین مهم‌ترین سناریوی آینده‌ی انگیزه‌های حسابرسان مالیاتی اقدام نمود، تا چشم‌اندازهای آتی در این حوزه تعیین‌کننده‌ی توسعه پیامدهای پایداری مالیاتی باشد.

جدول (۱۷) ماتریس تعیین اثرگذارترین سناریو و راهبرد انگیزه حسابرسان مالیاتی و پیامدهای پایداری

مالیاتی						
اولویت‌بندی	امید ریاضی راهبردها	سناریو لگاریتمی	سناریو براکتی	سناریو سینوسی	سناریو همانی	
5th	4/7	3/09	5/36	7/09	3/26	تمکین مالیاتی
1st	5/8225	4/1	6/04	7/85	5/3	پایداری سود
2nd	5/695	4/46	6/75	5/45	6/12	پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی
6th	4/1425	3/08	5/27	4/15	4/07	کنترل ریسک مالیاتی
4rd	5/3	3/55	6/16	7/46	4/03	کاهش هزینه‌های مالیاتی
3th	5/565	4/11	6/02	6/92	5/21	ارتقاء معافیت‌های مالیاتی
جمع میانگین 124/90		3/731667	5/933333	6/486667	4/665	امید ریاضی سناریوها
		4rd	2nd	1st	3th	اولویت‌بندی سناریو

امید ریاضی براساس نظریه احتمالات، حالات متغیر تصادفی را براساس مقدار میانگین تعداد دفعات مشاهده شده یک وضعیت مورد محاسبه قرار می‌دهد. لذا از مجموع امتیازهای داده شده مشارکت‌کنندگان به ماتریس راهبردها و سناریوها، نسبت به محاسبه‌ی امید ریاضی اقدام شده است. برای انجام آن از رابطه زیر بهره برده شد.

$$E[X] = \left[\left(\frac{1}{6} \times 1 \right) + \left(\frac{1}{6} \times 2 \right) + \left(\frac{1}{6} \times 3 \right) + \left(\frac{1}{6} \times 4 \right) + \left(\frac{1}{6} \times 5 \right) + \left(\frac{1}{6} \times 6 \right) \right] = 2/998$$

همانطور که مشاهده می‌شود، تکرار هر سناریو در شش حالت ممکن از پیامدهای ایجاد شده، از طریق تکرار میانگین‌ها مورد بررسی قرار گرفت که میانگین امید ریاضی تعیین شده ۲/۹۹۸ می‌باشد. لذا براساس امتیازهای تعیین شده، مشخص گردید، مهم‌ترین سناریو در کارکردهای

انگیزه حسابرسان مالیاتی، سناریو سینونسی می‌باشد که از طریق راهبردهای استعدادیابی آنان می‌تواند مهمترین پیامد پایداری مالیاتی یعنی پایداری سود برای شرکت‌ها را به همراه داشته باشد. این نتیجه در واقع تأیید کننده‌ی سناریوی اول، نرم افزار سناریو ویزارد (CIB) نیز می‌باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه آینده پژوهی انگیزه‌های ناشی از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی به عنوان محرک پیامدهای پایداری مالیاتی شرکت‌ها بود. در این مطالعه براساس ماهیت روش شناسی جهت پیاده سازی تحلیل‌ها طی چندین گام نسبت به تعیین سناریوهای کارکرد انگیزه‌های حسابرسان مالیاتی براساس راهبردهای استعدادیابی اقدام گردید. لذا ابتدا از طریق غربالگری محتوایی، ابعاد مربوط به انگیزه‌های ناشی از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی شناسایی شد و طی دو مرحله تحلیل دلفی فازی، حد اجماع نظری ابعاد مورد تأیید قرار گرفت و مشخص شد ابعاد شناسایی شده دارای پایایی هستند. سپس باهدف طراحی ماتریس میک‌مک، جهت انتخاب مهمترین عوامل اثرگذار در ارزیابی انگیزه‌های ناشی از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی، از ماتریس روابط درونی بهره برده شد و براساس مقادیر خروجی که تعیین کننده‌ی قدرت نفوذ ماتریس و مقادیر ورودی که تعیین کننده‌ی قدرت وابستگی ماتریس میک‌مک بودند، مشخص شد، دو عامل بلوغ حرفه‌ای و تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی با قرار گرفتن در ربع مستقل به عنوان راهبردی‌ترین معیار ارزیابی انگیزه‌های ناشی از راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی برای تعیین سناریوهای آتی محسوب می‌شوند. لذا در گام بعدی جهت تعیین زیر عوامل اثرگذار با کمک خبرگان، از تحلیل تم استفاده شد و مشخص گردید، ۱۲ زیر عامل به عنوان مبنای ارزیابی معیارهای بلوغ حرفه‌ای و تقویت کانون کنترل حسابرسان مالیاتی می‌باشند. سپس برای ۱۲ زیرعامل، ۳۶ وضعیت محتمل ایجاد شد تا مشخص شود، تحریک انگیزه‌های حسابرسان مالیاتی تاچه اندازه می‌تواند در تقویت پیامدهای پایداری مالیاتی شرکت‌ها مؤثر باشد. لذا ۴ سناریو مشخص شد، که دو سناریو از اولویت محتمل تری برای آینده برخوردار بودند. در نهایت از طریق ایجاد توابع ریاضی تلاش گردید تا دو سناریوی مطلوب تعیین شده در تکنیک تحلیلی سناریو ویزارد (CIB)، از طریق سیمپلکس تجدید نظر شده، در ۴ وضعیت سناریویی پیاده‌سازی شوند. در این مرحله شش پیامد پایداری مالیاتی شرکت‌ها نیز طی ایجاد سیمپلکس تجدید نظر شده مورد بررسی قرار گرفت که نتایج نشان داد؛ مهمترین سناریوی انگیزه‌های حسابرسان مالیاتی در تقویت پیامدهای پایداری مالیاتی شرکت‌ها، سناریو سینونسی یا به عبارت توضیحی سناریوی کارآمدی حرفه‌ای می‌باشد که مهمترین پیامد پایداری مالیاتی می‌تواند پایداری سود برای شرکت‌ها می‌باشد.

در راستای نتیجه کسب شده باید بیان نمود، سناریو سینونسی با عبارت توضیحی «کارآمدی حرفه‌ای» اشاره به سطحی از توسعه‌ی کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی دارد که می‌تواند به ذهن آگاهی حسابرسان در فرآیندهای حرفه‌ای کمک نماید و باعث گردد تا سطح تعامل

بین حسابرسان با مؤدیان در چارچوب قانون از اثربخشی بالاتری برخوردار باشد. طبق این سناریو اگرچه وجود رفتارهای متفاوت مؤدیان و عدم فرهنگ یکپارچه تمکین مالیاتی، می‌تواند واکنش‌های متفاوت حسابرسان مالیاتی را براساس بلوغ حرفه‌ای در پی داشته باشد، اما تحریک انگیزه‌های حسابرسان طبق راهبردهای استعدادیابی می‌تواند ضمن به اشتراک گذاری عملکردهای مالیاتی شرکت‌ها، یکپارچگی و هماهنگی کارکردهای مالیاتی شرکت‌ها در آینده را به همراه داشته باشد و امکان رسیدن به پایداری مالیاتی شرکت‌ها را توسعه بخشد. در سایه وجود چنین سناریویی دستیابی به پایداری سود به عنوان یک مکانیزم پیامدی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه محتمل‌ترین کارکرد عملکردی انگیزه‌بخش حسابرسان مالیاتی تحت راهبردهای استعدادیابی در این حوزه می‌باشد. در واقع پایداری سود نشان دهنده ثبات حاشیه سود خالص برای سهامداران می‌باشد که می‌تواند در بلندمدت نسبت به کسب سهم بیشتری از سهام بازار توسط شرکت منجر شود. زیرا شرکت‌ها به دلیل وجود نظارت‌های هماهنگ در خصوص تعیین نرخ مؤثر مالیاتی، به این ادراک احتمالاً دستیابند که با نزدیک کردن مالیات ابزاری با مالیات تشخیصی، بیشتر قادر خواهند بود به پایداری سود دستیابند تا اینکه از طریق کمینه‌سازی نرخ مؤثر مالیات نسبت به افزایش سود خالص اقدام نمایند. لذا می‌تواند گفت افزایش سطح شناخت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی از عملکردهای مؤدیان بازار سرمایه، به توازن و تعادل مالیاتی کمک می‌نماید و شرکت‌ها را در مسیر آینده براساس پایداری مالیاتی، به مزیت رقابتی بالاتر نزدیک می‌نمایند. براساس انتخاب مهمترین مبنا در تدوین سناریو، نتیجه این بخش را می‌تواند با مطالعه‌هایی همچون وانگ و لین (۲۰۲۰)؛ موهده علی و کاسیم (۲۰۱۹)؛ لوئیس و همکاران (۲۰۲۲) و مست‌چمن و همکاران (۱۴۰۱) مورد تطبیق قرار داد.

براساس نتیجه کسب شده و باتوجه به اهمیت سناریو حاضر مبنی بر توسعه سطح کارآمدی حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی، به نهادهای ذیربط در عرصه ارتقاء توانمندی‌های مهارتی و اخلاقی توصیه می‌شود، از طریق راهبردهای مدیریت منابع انسانی پایدار سطح بلوغ حرفه‌ای به عنوان یک عامل اثرگذار بر توازن در پایداری مالیاتی را ارتقاء بخشند. برای این منظور تمرکز بر تناسب ویژگی‌های فردی با سطح مهارت‌ها و قابلیت‌های حسابرسان مالیاتی می‌تواند به افزایش کارکردهای رفتاری و مهارت‌های تخصصی حسابرسان در تنظیم مالیات تشخیصی کمک نماید و زمینه‌ی چارچوب‌های قانونی برای پر نمودن خلاءهای موجود در افشاء نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها را تسهیل نمایند تا امکان فرار یا اجتناب مالیاتی کاهش یابد و مالیات ابزاری شرکت‌ها مبتنی بر واقعیت‌ها ارائه شود. از طرف دیگر، براساس نتیجه این مطالعه می‌توان قبل از تدوین راهبردهای استعدادیابی حسابرسان مالیاتی، از طریق سناریوهای ارائه شده، بررسی گردد، کدام جنبه از کارکردهای مدیریت منابع انسانی می‌تواند به توسعه انگیزه‌های اثربخش حسابرسان مالیاتی کمک نماید تا از این طریق بتواند دستیابی به پایداری مالیاتی شرکت‌ها را ممکن سازد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. ابراهیمی، محسن، وطن‌پرست، محمد رضا، رضایی، فرزین. (۱۴۰۰). طراحی الگوی سوگیری ماموران و حسابرسان مالیاتی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۰(۳۹): ۳۰۳-۳۱۷.
۲. اخوان‌دورباش، روح‌اله، ذکریایی، منیژه، انتصار فومنی، غلامحسین. (۱۴۰۰). طراحی مدل بهینه مولفه‌های مدیریت و توسعه استعداد، دومهنامه علمی پژوهشی رهیافتی نو در مدیریت آموزشی، ۱۲(۱): ۱۵۰-۱۳۲.
۳. تشکری جهرمی، محمد، صالحی، اله‌کرم، کوهبر، محمد امین. (۱۴۰۱). بررسی نقش مدیریت استعداد و جانشین‌پروری در توسعه عملکرد موسسات حسابداری ایران، ماهنامه جامعه‌شناسی سیاسی ایران، ۵(۶): ۲۲۵-۲۴۱.
۴. جلالی، رستم. (۱۳۹۱). نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی، مجله تحقیقات کیفی در علوم سلامت، ۱(۴): ۳۱۰-۳۲۰.
۵. حساس‌یگانه، یحیی، بهشور، اسحاق، شکرکی کیانی، مسعود. (۱۳۹۷). رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و نرخ مؤثر مالیاتی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۱۰(۳۸): ۱-۳۰.
۶. خادم‌علیزاده، امیر، حنجری، سارا، امینی، محمدعلی، رستائیان، امیر. (۱۳۹۴). نقدشوندگی سهام و اجتناب مالیاتی با در نظر گرفتن اهمیت حاکمیت شرکتی و محدودیت‌های مالی، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۲(۴): ۴۶۱-۴۷۸.
۷. دارش، فرشته، واعظ، سیدعلی، بصیرت، مهدی، کعب عمیر، احمد. (۱۳۹۷). ارزیابی پایداری مالیاتی و ریسک مالیاتی آتی شرکت با تأکید بر نوع مالکیت، پژوهشنامه مالیات، ۴۰(۸): ۱۸۵-۲۰۴.
۸. دارش، فرشته، واعظ، سیدعلی، بصیرت، مهدی، کعب عمیر، احمد. (۱۳۹۹). معرفی پایداری مالیاتی شرکت: شاخصی جهت ارزیابی ریسک در حسابداری بر مبنای طرح جامع مالیاتی، دانش حسابداری، ۲۰(۸): ۲۰۱-۲۱۴.
۹. دهقانان، حامد، افجه، سیدعلی‌اکبر، سلطانی، مرتضی، جواهری‌زاده، ابراهیم. (۱۳۹۷). مدل داده‌بنیاد از فرآیند مدیریت استعداد، پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی، ۱۰(۴): ۱۸۵-۲۱۷.
۱۰. رنجبر، هادی، حق‌دوست، علی‌اکبر، صلصالی، مهوش، خوشدل، علیرضا، سلیمان‌ی، محمدعلی، بهرامی، نسیم. (۱۳۹۱). نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی: راهنمایی برای شروع، مجله علمی پژوهش دانشگاه علوم پزشکی ارتش جمهوری اسلامی ایران، ۱۰(۳): ۲۳۸-۲۵۰.
۱۱. شببانی تدرجی، عباس، خدای‌پور، احمد، پورحیدری، امید. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز مشتری بر اجتناب مالیاتی با در نظر گرفتن سهم بازار شرکت، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۵(۲): ۲۱۵-۲۳۲.
۱۲. طاهری، مهسا، معمارزاده طهران، غلامرضا، موسی‌خانی، مرتضی. (۱۴۰۱). ارزیابی آسیب‌شناسی پیامدهای پایداری مالیات سبز بر اساس موانع اجرای خط‌مشی‌های ابلاغی سازمان امور مالیاتی، علوم و تکنولوژی محیط زیست، ۲۴(۶): ۱۰۷-۱۲۰.
۱۳. قلی‌زاده، منصور، ذوالفقاری زعفرانی، رشید، محمدیان ساروی، محسن. (۱۴۰۰). ارائه مدل توسعه منابع انسانی با تمرکز بر بهره‌وری در سازمان امور مالیاتی کشور با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری، دو فصلنامه نوآوری و ارزش آفرینی، ۱۹(۱۰): ۶۷-۸۸.
۱۴. مست‌چمن، ناصر، نونهال‌نهر، علی‌اکبر، محمدزاده سالطه، حیدر، مهرانی، ساسان. (۱۴۰۱). ارائه الگوی شناسایی و جذب استعدادها در حسابداری و حسابداری ایران با رویکرد مدیریت استعداد، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۱(۴۴): ۷۵-۹۴.
۱۵. مشکئی، مهدی، نوردیده، لطیف. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر مدیریت سود در پایداری سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۴(۱): ۱۰۵-۱۱۸.
۱۶. ولیان، حسن، حسن‌پور، داوود. (۱۴۰۰). توسعه کارراهه حرفه‌ای حسابرسان داخلی با توجه به ویژگی‌های یادگیری سازمانی بر اساس تحلیل داده‌بنیاد و تحلیل کیفی تعاملی، فصلنامه دانش حسابداری، ۲۱(۸۲): ۲۶۲-۲۹۷.

ب- منابع خارجی:

1. Agrawal, A., Aggarwal, S, P., Gupta, S. (2019). Sustainable earnings: a new eye for emerging finance, *Journal of Sustainable Finance & Investment*, 9(4): 325-348. <https://doi.org/10.1080/20430795.2019.1619338>
2. Akhand, Z. (2018). The Influence of the Corporate Sector on the Effectiveness of Tax Compliance Instruments, *Advances in Taxation (Advances in Taxation, Vol. 25)*, Emerald Publishing Limited, Bingley, 119-146. <https://doi.org/10.1108/S1058-749720180000025006>
3. Barbera, A., Merello, P. and Molina, R. (2020). Determinants of corporate effective tax rates: evidence from the euro area, *Academia Revista Latinoamericana de Administración*, 33(3/4): 427-444. <https://doi.org/10.1108/ARLA-12-2019-0238>
4. Chalu, H. and Mzee, H. (2018). Determinants of tax audit effectiveness in Tanzania, *Managerial Auditing Journal*, 33(1): 35-63. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2016-1390>
5. Chen, W. (2021). Tax risks control and sustainable development: evidence from China, *Meditari Accountancy Research*, 29(6): 1381-1400. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-05-2020-0884>
6. Dagger, A. (2018). Audit of Talent Management: Workforce Planning and Succession Management, CIA: Office of Audit and Evaluation.
7. Deloitte, L, L, P. (2013). Responsible tax: Sustainable tax strategy.
8. Dobranschi, M., Hampel, D., Janová, J., Nerudová, D., Rozmahel, P. (2019). Tax System Sustainability Evaluation: A Model for EU Countries, *Tax System Sustainability Evaluation: A Model for EU Countries*, 3(54): 138-141.
9. Helliar, Ch, V., Monk, E, A., Stevenson, L, A. (2009). The Development of Trainee Auditors' Skills in Tertiary Education, *International Journal of Auditing*, 13(3): 185-202. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2009.00385.x>
10. Iazzi, A., Vacca, A., Maizza, A. and Schiavone, F. (2023). The role of corporate board and auditors in tax planning: evidence from Italy, *Management Research Review*, 46(3): 321-339. <https://doi.org/10.1108/MRR-07-2021-0518>
11. Johari, N., Kasim, N. (2019). Talent Requirement in Accounting Profession: Between the Ideal and the Reality of Global Business Services, Conference: International Conference of Postgraduate Research.
12. Kemsley, D., Kemsley, S.A. and Morgan, F.T. (2022). Tax evasion and money laundering: a complete framework, *Journal of Financial Crime*, 29(2): 589-602. <https://doi.org/10.1108/JFC-09-2020-0175>
13. Khalil, S. and Nehme, R. (2023). Performance evaluations and junior auditors' attitude to audit behavior: a gender and culture comparative study, *Meditari Accountancy Research*, 31(2): 239-257. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2021-1285>
14. Lamboglia, R., Mancini, D. (2021). The relationship between auditors' human capital attributes and the assessment of the control environment, *Journal of Management and Governance*, 25(2): 1211-1239. <https://doi.org/10.1007/s10997-020-09536-8>
15. Louis, R.R., Sulaiman, N.A. and Zakaria, Z. (2022). Accounting firms' talent management practices: perceived importance and its impact on auditors' performance, *Pacific Accounting Review*, 34(2): 274-292. <https://doi.org/10.1108/PAR-12-2020-0206>
16. Marzban, E., Firoozpour, A. and Marzban, M. (2022). Electricity as a common good/ resource: a scenario based approach, *International Journal of Energy Sector Management*, <https://doi.org/10.1108/IJESM-08-2021-0020>
17. Mehta, N.K., Bhattacharyya, S.S. and Pandey, N. (2022). Empirical investigation regarding ethical decision making: a stakeholder cross-impact analysis (SCIA), *International Journal of Ethics and Systems*, 38(3): 444-464. <https://doi.org/10.1108/IJOES-07-2021-0149>
18. Mgamal, M.H. (2020). Corporate tax planning and corporate tax disclosure, *Meditari*

- Accountancy Research, 28(2): 327-364. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-11-2018-0390>
19. Mohamad, A., Zakaria, M.H. and Hamid, Z. (2016). Cash economy: tax evasion amongst SMEs in Malaysia, *Journal of Financial Crime*, 23(4): 974-986. <https://doi.org/10.1108/JFC-05-2015-0025>
 20. Mohd Ali, N, A., Kasim, N. (2019). Talent Management for Shariah Auditors: Case Study Evidence from the Practitioners, *International Journal of Financial Research*, *International Journal of Financial Research*, Sciedu Press, 10(3): 252-266 <https://doi.org/10.5430/ijfr.v10n3p252>
 21. Obadina, D.A. (2016). Confronting the problem of cross-border tax evasion in an era of greater global transparency of tax relevant information: The case of Nigeria, *Journal of Money Laundering Control*, 19(4): 470-499. <https://doi.org/10.1108/JMLC-10-2015-0043>
 22. Otusanya, O.J., Liu, J. and Lauwo, S.G. (2022). Influence of tax dodging on tax justice in developing countries: some theory and evidence from Sub-Saharan Africa, *Journal of Financial Crime*, <https://doi.org/10.1108/JFC-01-2022-0012>
 23. Ozili, P.K. (2020). Tax evasion and financial instability, *Journal of Financial Crime*, 27(2): 531-539. <https://doi.org/10.1108/JFC-04-2019-0051>
 24. Palermo, T. (2018). Accounts of the future: A multiple-case study of scenarios in planning and management control processes, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 15(1): 2-23. <https://doi.org/10.1108/GRAM-06-2016-0049>
 25. Panda, A.K. and Nanda, S. (2020). Receptiveness of effective tax rate to firm characteristics: an empirical analysis on Indian listed firms, *Journal of Asia Business Studies*, 15(1): 198-214. <https://doi.org/10.1108/JABS-11-2018-0304>
 26. Plant, K., Barac, K. and De Jager, H. (2017). Developing early career professional auditors at work: What are the determinants of success?, *Meditari Accountancy Research*, 25(3): 368-390. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2017-0119>
 27. Rahman, M. (2022). The effect of taxation on sustainable development goals: evidence from emerging countries, *Heliyon*, 8(9): 105-134. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2022.e10512>
 28. Rudyanto, A. and Pirzada, K. (2021). The role of sustainability reporting in shareholder perception of tax avoidance, *Social Responsibility Journal*, 17(5): 669-685. <https://doi.org/10.1108/SRJ-01-2020-0022>
 29. Salehi, M., Tarighi, H. and Shahri, T.A. (2020). The effect of auditor characteristics on tax avoidance of Iranian companies, *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 27(2): 119-134. <https://doi.org/10.1108/JABES-11-2018-0100>
 30. Saragih, A.H. and Ali, S. (2022). The role of XBRL adoption on the association between managerial ability and corporate tax outcomes: empirical evidence from Indonesia, *Journal of Applied Accounting Research*, <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2021-0267>
 31. Wang, Zh., Lin, Y. (2020). Talent Training Model of Auditing under the Background of Artificial Intelligence, *Journal of Physics: Conference Series*, 15(33): 1-5. <https://doi.org/10.1088/1742-6596/1533/3/032075>