

تدوین الگوی جامع کیفیت حسابرسی مالیاتی در ایران با استفاده از رویکرد زمینه بنیان

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۸/۱۳
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۱۸

عیسی ابیضی^۱

حیدر محمدزاده سالطه^۲

یعقوب اقدم مزرعه^۳

علی اکبر نونهال نهر^۴

چکیده:

پژوهش حاضر به دنبال تدوین الگوی جامع کیفیت حسابرسی مالیاتی با رویکرد زمینه بنیان می باشد و جزء پژوهش های اکتشافی محسوب می شود و با توجه به این موضوع که با داده های کیفی سروکار دارد، در طبقه پژوهش های کیفی و از لحاظ نتیجه نیز در زمره پژوهش های توسعه ای قرار می گیرد. در این پژوهش با نمونه گیری نظری و جمع آوری اطلاعات از طریق مصاحبه با ۲۰ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی مالیاتی در سال ۱۳۹۹ و سپس تحلیل اطلاعات و در نهایت استخراج مدل و خلق نظریه طی سه مرحله اصلی (کدگذاری باز، کدگذاری محوری، کدگذاری انتخابی) انجام گردید. در این پژوهش با استفاده از رویکرد نظام مند استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی همراه با مؤلفه های توضیح دهنده آن، یعنی شرایط علی، شرایط بستر، راهبردها، عوامل مداخله گر و پیامدها، تبیین شد. در تدوین الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی، پتانسیل های منابع انسانی، سازمانی و مودیان مالیاتی جزء شرایط علی شناسایی شده اند که این انتخاب در بستری از عوامل اقتصادی و سیاسی داخلی و کلان، عوامل فرهنگی و بازار و الزامات بورس اوراق بهادار صورت می گیرد. راهبردها نیز در دو سطح سازمانی و سطح مودیان مالیاتی دسته بندی شدند که مهمترین آنها عبارتند از: استقرار سامانه جامع اطلاعاتی برای فعالان اقتصادی، اجرای کارآمد سیستم اتوماسیون الکترونیکی، استقرار کارگروه کنترل کیفیت پرونده های حسابرسی مالیاتی که می تواند پیامدهایی کوتاه مدت و بلند مدت از جمله بهره وری سازمانی و مالی به همراه داشته باشد. همچنین نتایج پژوهش نشان می دهد راهبردهای اتخاذ شده در همه سطوح کیفیت حسابرسی مالیاتی با توجه به شرایط موجود متناسب و متفاوت

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران. نویسنده مسئول. ایمیل:

salteh2008@gmail.com

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد صوفیان، دانشگاه آزاد اسلامی، صوفیان، ایران

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد بستان آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، بستان آباد، ایران

بوده است. در اتخاذ راهبردهای الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی، برخی شرایط مداخله‌گر همچون عدم تجربه و سهل‌انگاری کارشناسان مالیاتی، فرصت طلبی مدیران، پیچیدگی و تغییر سریع قوانین و مقررات حاکم، کیفیت حسابرسی مالیاتی را با دشواری مواجه ساخته است. در نهایت هر چه وابستگی دولت به منابع تأمین مالی کمتر شود، با اعمال تمرکز بیشتر بر تولید داخلی باعث خلق ارزش بیشتر شده و انگیزه برای کیفیت حسابرسی مالیاتی بیشتر و مکانیزم‌های لازم بسیار قویتر از قبل در جهت کاهش تضاد منافع مدیران و سرمایه‌گذاران خواهد گشت.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی مالیاتی، رویکرد نظام‌مند، نظریه پردازی زمینه‌بنیان

مقدمه

مالیات‌ها بخش عمده‌ای از درآمدهای هر دولتی را تشکیل داده و یک منبع پایدار درآمدی را فراهم می‌کنند. در کشورهای پیشرفته، مالیات، اهرمی قوی برای اعمال سیاست‌های مالی و اقتصادی، فعالیت‌های اجتماعی و تأمین هزینه‌های دولت محسوب می‌گردد. کارکردهای اصلی ابزار مالیات را می‌توان به طور اصلی در تأمین درآمدهای عمومی کشور، گسترش عدالت با توزیع ثروت، تخصیص مجدد منابع، ثبات اقتصادی و تجهیز منابع مالی و تشکیل سرمایه برشمرد و این درحالی است که در حال حاضر، یکی از مشکلات مدیریت مالیاتی در جهان بحث فرار و عدم تمکین مالیاتی است (برزگری و فیض پور، ۱۳۹۲). طبق تعریف، مالیات وجوه و اموالی است که دولت از مردم وصول می‌نماید، به عبارت دیگر، پرداختی اجباری و بلاعوض که بر خلاف عوارض، تناسبی با میزان خدمات دریافتی ندارد و علاوه بر تأمین هزینه‌ها نقش مهمی در توزیع عادلانه درآمد و توزیع مجدد ثروت و کنترل اقتصادی را دارا می‌باشد (مندوزا و همکاران، ۲۰۱۷). کیفیت حسابرسی نیز مفهومی چند وجهی است. یکی از متداول‌ترین تعریف‌ها در خصوص کیفیت حسابرسی، تعریفی است که دی آنجلو (۱۹۸۱) ارائه کرده است. ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال اینکه حسابرس، تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند و آن تحریف‌های با اهمیت کشف شده را گزارش دهد. احتمال اینکه حسابرس هر مورد از تحریف‌های با اهمیت را کشف کند، به شایستگی حسابرس بستگی دارد و اینکه هر مورد از تحریف‌های با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس وابسته است. از طرف دیگر، یکی از مهم‌ترین و اصلی‌ترین فرآیندهای نظام مالیاتی، حسابرسی مالیاتی است و افزایش کیفیت حسابرسی می‌تواند موجب بهبود منافع ذینفعان نظام مالیاتی شامل دولت، افزایش اطمینان مودیان و عدم اجحاف حقوق آنان و در نهایت رعایت عدالت مالیاتی و گسترش فرهنگ خود اظهاری که جزو اهداف اصلی نظام مالیاتی می‌باشد، گردد. حسابرسی مالیاتی موضوعی نوین است که با مشکلات و چالش‌های فراوانی روبرو است؛ چرا که حسابرسان

مالیاتی در انجام حسابرسی مالیاتی نمی‌توانند مطابق روال فعلی سازمان امور مالیاتی با توجه به بودجه زمانی و کثرت پرونده‌های مالیاتی، حسابرسی مالیاتی را برای همه شرکت‌ها یا حتی نمونه‌ای از آن‌ها انجام دهند (امین و همکاران، ۱۳۹۹). با نگاه تخصصی حسابرسی مالیاتی و از دیدگاه تئوریک، به هر یک از واحدهای تجاری می‌بایست بسان یک موجود زنده نگریسته شود به طوری که هر موجود زنده دارای تفکر، اهداف، امیال و راهبردهای متفاوتی نسبت به یکدیگر هستند، بنابراین شرکت‌ها نیز دارای رویه‌ها، اهداف، سیاست‌ها و استراتژی‌های متفاوتی می‌باشند (هیل و همکاران، ۲۰۱۵).

این پژوهش به دو دلیل به گسترش ادبیات پژوهشی در ایران کمک می‌کند. ابتدا اکثر تحقیقات انجام شده در رابطه با ویژگی‌های کیفیت حسابرسی و عوامل موثر بر آن بوده‌اند (تیلکسویک، ۲۰۱۰، نچل و همکاران، ۲۰۱۲، خواجوی و کیان مهر، ۱۳۹۴) و سعی در گسترش ادبیات پژوهشی کیفیت حسابرسی داشتند. دوم، تحقیقات معدودی در زمینه حسابرسی مالیاتی در ایران انجام پذیرفته است. تنها تحقیقی که سعی در ارائه الگوی جامع کیفیت حسابرسی مالیاتی در ایران بود، پژوهش طاهری و همکاران (۱۳۹۹) می‌باشد. در این پژوهش سعی گردید نمونه خبرگان بر اساس سوابق و تجربه کاری نیز بررسی شود تا الگوی ارائه شده بتواند تبیین کامل‌تری از وضعیت حسابرسی مالیاتی در ایران باشد. همچنین تلاش گردید در کدگذاری باز و محوری از مولفه‌های فرعی بیشتری استفاده گردد زیرا این مراحل از اصلی‌ترین مراحل مربوط به روند ارائه الگوی جامع است. در نهایت پیامدهای مدل حاصله در به قسمت کوتاه مدت و بلندمدت تقسیم گردید در این مرحله تلاش شد با مطالعه شرایط محیطی، پیامدهای کاربردی و جامعی نسبت به تحقیقات مشابه ارائه گردد.

مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

در حرفه حسابرسی یکی از منابع اصلی پاسخگویی حسابرسی و نیاز به حسابرسی، نظریه نمایندگی بوده است. بر اساس نظریه نمایندگی، تضاد منافع میان مالکان و مدیران از عوامل اصلی تقاضا برای حسابرسی می‌باشد. به دنبال تخصصی شدن فعالیت شرکت‌ها و در نتیجه تفکیک مدیریت از مالکیت آن‌ها، مدیران به عنوان نماینده سهامداران، شرکت را اداره می‌کنند. با برقراری رابطه نمایندگی به این صورت، هر یک از طرفین رابطه به دنبال حداکثر کردن منافع خود می‌باشند. از آنجا که تابع مطلوبیت طرفین درگیر در رابطه نمایندگی متفاوت است، بین آنها تضاد منافع به وجود می‌آید. پس این امکان وجود دارد که یکی از طرفین در راستای منافع شخصی خود، اقداماتی انجام دهد که با هدف به حداکثر رساندن منافع سایر گروه‌ها در تضاد باشد (کیفیت حسابرسی، ۲۰۰۵). از طرف دیگر، شرایط پیچیده تری نیز وجود دارد که فراتر از رابطه سهام دار و مدیر، تقاضا برای حسابرسی را به وجود می‌آورد. از جمله این موارد وجود ذینفعان متعدد علاوه بر سهام داران است. یکی از تعارض‌های موجود بین ذینفعان شرکت، تضاد منافی است که بین دولت و سهامداران وجود دارد. در رویکردهای گسترده نظام راهبری شرکت،

دولت نیز به عنوان یکی از ذینفعان اصلی شرکت ایفای نقش می‌کند. بدین ترتیب که چنانچه عملیات شرکت به سود منتهی شود، قبل از هر تصمیمی در رابطه با این سود، سهم دولت از آن باید محاسبه و تحت عنوان مالیات پرداخت شود (خواجوی و کیان مهر، ۱۳۹۴). همچنین در شرکت‌های خصوصی که مالکیت از مدیریت جدا نیست، تقاضا برای حسابرسی در واقع هزینه ای است که سهام داران و مدیران برای مسئولیت محدود خود در برابر بدهی‌های شرکت باید بپردازند. علاوه بر این، خود حساب‌رسان هم به نوعی نماینده هستند و منافع و انگیزه‌های مختص خود را دارند، و این سوال پیش می‌آید که چه کسی باید حساب‌رسان را حسابرسی کند. در نتیجه به طور مستمر باید ساز و کارهایی تعریف شوند که منافع سهامداران، مدیران و حساب‌رسان را هم راستا نماید (نصر و همکاران، ۱۳۹۸). نظریه نهادی نوین یکی از این مواردی است که نیازمند توجه ویژه است. ایده اصلی نظریه نهادی نوین^۱ این است که سازمان‌ها دارای ساختار اجتماعی هستند و در معرض فشارهایی قرار دارند که طرح و عملیات ساختارهای قانون‌گذاری آنها را تحت الشعاع قرار می‌دهد. برای اینکه ساختار قانون‌گذاری بتواند به اهداف خود دست یابد نحوه تعامل آن با نهادها و اعمال تغییرات باید متناسب با هنجارها و انتظارات نهادها باشد؛ در غیر این صورت ممکن است ظاهرسازی^۲ شود. در این صورت بین ساختار رسمی و آنچه در عمل در سازمان اتفاق می‌افتد تفاوت وجود خواهد داشت (میر و رون، ۱۹۹۷؛ تیلکس‌ژیک، ۲۰۱۰). ظاهرسازی همچنین فرآیندی است که ساختارهای رسمی به صورت تشریفاتی توسط سازمان اجرا می‌شود لیکن رویه‌های واقعی توسط سایر عوامل تعیین می‌شوند (فورکاید، ۲۰۰۶). در حرفه حسابرسی ساختارهای قانون‌گذاری برای حسابرسی مبتنی بر الزامات قانونی از جمله این سازمان‌ها هستند که ممکن است ساختار کاملاً دولتی داشته باشند و یا اینکه توسط نهادهای حرفه‌ای ایجاد شده‌اند و تحت نظارت دولت هستند یا مستقل عمل می‌کنند. تغییرات اخیر در ساختارهای قانون‌گذاری حسابرسی مبتنی بر الزامات قانونی در برخی از کشورها از جمله آمریکا، کانادا و فرانسه نشان دهنده اثرات فشارهای خارجی ناشی از بازارهای جهانی است که خواستار رویه‌های قانون‌گذاری استاندارد و ساختار یافته برای حسابرسی در سطح جهانی هستند که ممکن است باعث همگرایی و شبیه شدن ساختارهای قانون‌گذاری کشورهای مختلف شوند. طبیعتاً در کنار این فشارها ظاهرسازی نیز ممکن است به وجود آید آنچنان که پژوهش‌های اخیر در فرانسه و کانادا موید این مطلب است (بیکر و همکاران، ۲۰۱۴). در مطالعات اخیر از نظریه نهادی نوین به عنوان چارچوبی برای شناسایی عوامل محرک وجود حسابرسی مالیاتی استفاده شده است.

مفهوم کیفیت حسابرسی

رویدادهای اقتصادی، افراد جامعه را ناگزیر از قضاوت و تصمیم‌گیری مالی کرده است که این، نیازمند اطلاعات قابل اتکا و مربوط است. از دیدگاه استفاده‌کنندگان، اطلاعاتی را که با نظارت

1. Neo-institutional Theory

2. Decoupling

شخصی مستقل تهیه و ارائه شود می‌توان قابل اتکا دانست. نمونه‌ای از این‌گونه گزارش‌گری اطلاعات و نظارت، صورت‌های مالی و حسابرسی آن است. نتیجه رویدادهای ناشی از بحران مالی جهانی و سایر رویدادهای آشفته‌ساز در اقتصاد بین‌المللی که در طول یک دهه گذشته رخ داده است منجر به بروز انتقاداتی از طرف انجمن‌های برجسته حرفه حسابرسی در خصوص موضوع اهمیت گزارش‌گری مالی معتبر و با کیفیت بالا شده است. آن‌ها همچنین توجه به نقش و اهمیت کیفیت خدمات حسابرسی را با نگاهی جدید و نوگرایانه بار دیگر مطرح کرده‌اند و در زمینه گزارش‌گری مالی کیفیت آن را منوط به دستیابی به کیفیت گزارش‌گری مالی و فرآیند حسابرسی می‌دانند و به طور کلی درستی و صحت هر یک از چرخه‌های یاد شده به عنوان یکی از عوامل زنجیره تامین گزارش‌گری مالی را مطرح کردند. توسعه اقتصادی مستلزم حسابرسی است و معنی بخشیدن به این مقوله در گرو کیفیت حسابرسی است.

نقش استانداردهای حسابرسی در کیفیت حسابرسی

استانداردهای حسابرسی از طریق فراهم آوردن معیارهای مورد قبول و متداول برای فعالیت حسابرسی، در کیفیت حسابرسی یک نقش اساسی ایفا نموده و بر مبنای یک فرایند کاملاً درست، شفاف و قوی که در درون خود ترکیب گسترده استفاده‌کنندگان و مشاوران را دارد، شکل گرفته‌اند. این مطلب، به همراه نظارت مستقل بر فرایند تدوین استانداردها به وسیله هیات نظارت منافع عمومی اطمینان می‌دهد که استانداردها از کیفیت بالایی برخوردارند. برای این‌که این استانداردها به اهداف تعیین شده دستیابی پیدا کنند، باید به موقع، نامتناقض و دقیق باشند.

عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی

به طور مفهومی کیفیت حسابرسی را می‌توان از سه جنبه اساسی بررسی نمود: ورودی‌ها، خروجی‌ها و عوامل محیطی. به جز استانداردهای حسابرسی، ورودی‌های دیگری برای کیفیت حسابرسی وجود دارد. یکی از آن‌ها، ویژگی‌های شخص حسابرس مانند مهارت و تجربه وی، ارزش‌های اخلاقی و طرز تفکر اوست. یکی دیگر از عوامل مهم، فرایند حسابرسی است. این فرایند شامل صحت روش‌شناسی حسابرسی، میزان تأثیر روش‌های حسابرسی استفاده‌شده و میزان دسترسی به شواهد حسابرسی مورد نیاز است.

خروجی‌های حسابرسی نیز پیامدهای مهمی برای کیفیت حسابرسی دارند، چرا که خروجی‌ها توسط استفاده‌کنندگان در ارزیابی کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند. برای مثال، چنانچه گزارش حسابرس به طور شفاف نتیجه کار حسابرسی را بیان کند، می‌تواند اثر مثبت روی کیفیت حسابرسی داشته باشد. همین‌طور، ارتباط حسابرسان با ارکان راهبری در مورد موضوعاتی همچون جنبه‌های کیفی گزارش‌های مالی و نقاط ضعف کنترل‌های داخلی می‌تواند اثر مثبتی روی کیفیت حسابرسی داشته باشند.

به طور گسترده‌تر، عوامل محیطی وجود دارند که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند.

بهنعنوان مثال، نظارت مناسب ارکان راهبری، کیفیت حسابداری را بهبود می‌بخشد؛ به‌ویژه اگر فضایی شفاف و دارای ارزش اخلاقی در داخل واحد تجاری به‌وجود آورد. قوانین و مقررات نیز می‌تواند بر کیفیت حسابداری تأثیر مثبت داشته باشد؛ اگر میان اشخاص دیگر، چارچوبی به وجود آورد که بتوان حسابداری را به‌طور کارا هدایت نمود. همین‌طور، کیفیت چارچوب گزارش‌گری مالی مربوط نیز می‌تواند بر کیفیت حسابداری موثر باشد. برای مثال، استفاده از یک چارچوب گزارش‌گری مالی که به بهبود موارد افشای شفاف و کامل کمکی نمی‌کند، ممکن است بر کیفیت حسابداری به عنوان یک عامل خارجی اثر معکوس گذارد.

معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری

پالمر (۱۹۹۸): در رابطه با اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابداری از میزان دعاوی حقوقی علیه حساب‌برسان استفاده می‌کند و مضافاً نشان داد که کیفیت حسابداری و اندازه موسسه حسابداری با یکدیگر همبستگی مثبت دارند.

دایز و گیروس (۱۹۹۲): بررسی کنترل کیفیت در موسسات را معیاری برای سنجش کیفیت واقعی حسابداری تلقی می‌کند.

دیویدسون و نیو (۱۹۹۳): مقیاس اندازه‌گیری کیفیت حسابداری را تفاوت بین سود پیش‌بینی شده و سود گزارش شده قرار داده و تفاوت بیش‌تر به معنی کیفیت حسابداری بیش‌تر قلمداد می‌گردد.

لام و چانگ (۱۹۹۴): در کشور سنگاپور از آنجایی که سود پیش‌بینی شده نیز به طور جداگانه حسابداری و تایید می‌شود نشان می‌دهند که اختلاف بین سود پیش‌بینی شده و سود گزارش شده مستقل از کیفیت حسابداری نمی‌باشند.

کریشنان و شوئر (۲۰۰۰): مقیاس اندازه‌گیری کیفیت واقعی را گزارش سهم رعایت اصول حسابداری توسط موسسات می‌داند. پژوهش‌های خارجی

نری و رسو (۲۰۱۴) یک مقاله انتقادی در زمینه چارچوب کیفیت حسابداری ارائه نمودند. در این مقاله به نقد پژوهش‌های فعلی در زمینه کیفیت حسابداری می‌پردازد و به صورت موشکافانه چارچوب هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان بخشی را مورد بررسی قرار می‌دهد و پیشنهاد می‌دهد محققین دانشگاهی و مراجع تدوین باید به نقش محوری ذینفعان توجه ویژه‌ای داشته باشند و علاوه بر بحث ورودی، فرآیند و خروجی در ارزیابی کیفیت حسابداری، آن دسته از محرک‌های حسابداری را که خارج از کنترل مستقیم می‌باشند لیکن تأثیرپذیر و قابل مدیریت هستند و اثر مستقیم بر کیفیت حسابداری دارند را نیز مورد بررسی قرار می‌دهند. در تحقیق دیگری اریک پامر و مارسل استلر (۲۰۱۸) در پژوهشی رابطه بین حسابداری، کیفیت حسابداری و مالیات را از دید حساب‌برسان بررسی کردند و نتیجه‌گیری کردند که مالیات‌ها به طور یکنواخت در کار حسابداری نفوذ نمی‌کند و کیفیت

حسابرسی عموماً با کاهش نرخ مالیات افزایش پیدا می‌کند و مالیات‌ها با تلاش قانون‌گذاران برای بهبود بخشیدن به کیفیت حسابرسی تداخل پیدا می‌کند. باجرا و چادج (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی کمیته‌های حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی: دیدگاه ۸ ماده اتحادیه‌ی اروپا در مورد قوانین شرکت پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که کمیته حسابرسی، اثربخشی و صلاحیت‌های نظارت، با کیفیت گزارشگری مالی رابطه‌ی مثبتی دارد، در حالی که تا حدودی شگفت‌انگیز، تأثیر وجود یک کمیته‌ی حسابرسی منفی است. نتایج پژوهش نشان داد که وجود کمیته‌های ممیزی یک شرط لازم، اما نه کافی برای افزایش کیفیت گزارشگری مالی است. به طور خلاصه، یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که رهنمود هشتم تأثیر مثبتی بر کیفیت اداره شرکت‌ها و همچنین کیفیت گزارشگری مالی در اتحادیه اروپا داشته است. هوبان و نوگا (۲۰۱۰) نیز در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که خدمات مالیاتی را از حسابرس دریافت می‌کنند دارای صرفه‌جویی مالیاتی بیشتری هستند. نتایج این پژوهش از مفهوم انتقال دانش حمایت می‌کند و بیان می‌کند که دانش ایجاد شده از ارائه خدمات غیر حسابرسی به حسابرسی صورت‌های مالی کمک می‌کند و بالعکس. همچنین لی و بای (۲۰۱۲) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که کیفیت حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه‌ی مستقیمی برقرار می‌کند، اما با اقلام تعهدی و اصلاح اشتباه‌ها، رابطه‌ی عکس دارد و این رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه‌های حسابرسی معنادارتر است. این با دیدگاه قانونگذاران در رابطه با اینکه کیفیت حسابرسی مؤسسه‌ها، اطلاعات مفیدی را برای صاحبکاران و سرمایه‌گذاران، هنگام ارزیابی مؤسسه‌های حسابرسی فراهم می‌آورد، همسو است. فونگ، رامن و زو (۲۰۱۷) در مطالعه‌ی به بررسی تأثیر شاخص‌های نظارتی PCAOB در کشورهای خارج از آمریکا پرداختند و در پژوهش خود ۵۵ کشور را آزمودند. هدف آنها این بود که تأثیر استانداردها و شاخص‌های PCAOB را در بهبود کیفیت حسابرسی کشورهای غیرآمریکایی بررسی کنند. طبق نتایج به دست آمده، استفاده از برنامه بازرسی بین‌المللی PCAOB سبب ارتقای کیفیت حسابرسی در کشورهای غیرآمریکایی خواهد شد. دیفوند و لنوکس (۲۰۱۱) با بررسی اثر SOX بر روی حیات حساب‌برسان کوچک و کیفیت حسابرسی نشان دادند که فرآیند بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام با تشویق حساب‌برسان بی کیفیت به خروج از بازار به بهبود کیفیت حسابرسی کمک می‌کند. موزس (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر اندازه‌ی کمیته‌های حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در بانک‌های نیجریه پرداخت. او با به کارگیری اطلاعات بانک‌های ثبت شده در بورس نیجریه و با استفاده از مدل جونز تعدیل شده به عنوان معیار کیفیت گزارشگری مالی به آزمون فرضیه‌ها پرداخت. یافته‌های او نشان داد که اندازه کمیته حسابرسی تأثیر معنی‌داری بر کیفیت گزارشگری مالی ندارد. جینگ هوای و اکسن دی لی^۱ (۲۰۱۶) در مقاله خود با عنوان تحقیق در مورد مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی مالیاتی، مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی مالیاتی را برای انتخاب فاکتورهای تأثیرگذار مختلف از طریق آنالیز رابطه خاکستری بررسی نموده است. براساس شبکه عصبی مصنوعی، مدل ارزیابی عملکرد

حسابرسی مالیاتی با توجه به عوامل انتخاب شده به عنوان گره‌های خروجی لایه بر اساس شبکه عصبی BP ساخته شده است و نتیجه‌گیری شد که این مدل می‌تواند به فاکتورهای مختلفی دست یابد و دقت محاسبات را بالا ببرد. در نهایت کنچل و همکاران (۲۰۱۳) طبقه بندی جدیدی را برای اجزا کیفیت حسابرسی ارائه نمود. علی‌رغم این تلاش‌ها، طی بررسی‌های بعمل آمده در پایگاه‌های اطلاعاتی معتبری همچون پروکوئست یک ارزیابی جامع از عوامل تأثیر گذار بر کیفیت موسسات حسابرسی و نهاد ناظر خصوصا به روش کیفی صورت نگرفته است که نوآوری اصلی پژوهش حاضر می‌باشد. همچنین عمده پژوهش‌ها در کشورهای توسعه یافته انجام شده و پژوهش حاضر از محدود پژوهش‌های انجام شده در کشورهای در حال توسعه است.

پژوهش‌های داخلی

رجب‌نیا (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی کیفیت حسابرسی و تأثیرات آن بر صورت‌های مالی پرداخت. نتیجه رویدادهای ناشی از بحران مالی جهانی و سایر رویدادهای آشفته ساز در اقتصاد بین‌المللی که در طول یک دهه گذشته رخ داده است منجر به بروز انتقاداتی از طرف انجمن‌های برجسته حرفه حسابرسی در خصوص موضوع اهمیت گزارشگری مالی معتبر و با کیفیت بالا شده است. آنها همچنین توجه به نقش و اهمیت کیفیت خدمات حسابرسی را با نگاهی جدید و نوگرایانه بار دیگر مطرح کرده‌اند و در زمینه گزارشگری مالی کیفیت آن را منوط به دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی و فرآیند حسابرسی می‌دانند و به طور کلی درستی و صحت هر یک از چرخه‌های یاد شده به عنوان یکی از عوامل زنجیره تامین گزارشگری مالی را مطرح کردند. باباجانی و دوست جباریان (۱۳۹۶) به بررسی عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که عوامل رفتاری به عنوان مهمترین بعد در استقرار نظام حسابرسی عملکرد ایفای نقش می‌نماید. طبق پژوهش آنها، در زمینه عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی به ترتیب دانش و تجربه کارکنان، آستانه تحمل مدیران، دیدگاه کارکنان نهادهای عمومی، دیدگاه مدیران نهادهای عمومی و دانش و تجربه مدیران به عنوان شاخص‌های تأثیر گذار شناسایی شده‌اند. بنابراین آنها به نهادهای عمومی کشور پیشنهاد نمودند که با برگزاری دوره‌ها و سمینارهای آموزشی و توجیه کارکنان و مدیران نهادهای عمومی به خصوص کارکنان و مدیرانی که در صورت انجام حسابرسی عملکرد در این کار نقش ایفا خواهند کرد به استقرار نظام حسابرسی عملکرد کمک نمایند. خواجوی و کیامهر (۱۳۹۴) در تحقیقی تحت عنوان رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت حسابرس (اندازه مؤسسه حسابرسی) بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بoursی براساس هزینه مؤثر مالیاتی و تفاوت دفتری مالیات، تأثیر مستقیم و معنی‌دار دارد؛ این در حالی است که کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرس) بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بoursی تنها براساس هزینه مؤثر مالیاتی، تأثیر مستقیم و معنی‌دار دارد. همچنین، نیک‌بخت و خوشرو (۱۳۹۶) در تحقیقی به بررسی

عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام پرداختند. در این پژوهش به صورت فرایندگرا و سیستمی به کیفیت حسابداری توجه می‌شود. مطابق با نتایج به دست آمده، بیشترین تأثیر بر کیفیت حسابداری، از شاخص‌های میانگین سوابق کاری، تخصص و تجربه صنعت، زمان بندی و ساعات کار شرکا، مدیران و بازبینی‌های کیفی به نسبت کل کار حسابداری، شاخص‌های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص‌ها، انتشار مجدد صورت‌های مالی و تأثیر آن بر بازار، حجم کار شرکا و کارکنان و جابه‌جایی مکرر شرکا و مدیران ارشد مؤسسه نشئت می‌گیرد. این ۸ شاخص در مجموع نزدیک به ۸۰ درصد از درصد تجمعی شاخص‌های مطالعه کنونی را به خود اختصاص می‌دهند. عبدی و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیقی به بررسی حسابداری مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده با تأکید بر ریسک حسابداری پرداختند. یافته‌های پژوهش مبین آن است که در برخی از کشورها در سال‌های اولیه استقرار این نظام مالیاتی برای گسترش تمکین، شناسایی و تشخیص مودیان پُرسیک و جبران ضعف در فرآیندهای حسابداری از شیوه مقابله کامل فاکتورهای خرید و فروش استفاده می‌شود. ملکیان و فرزاد (۱۳۹۶) در مطالعه‌ای تحت عنوان تأثیر حسابداری مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی را مورد بررسی قرار دادند که نتایج پژوهش نشان داد اجرای حسابداری مالیاتی تأثیری بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و همچنین رابطه بین مالیات ابرازی و قطعی در شرکت‌هایی که حسابداری مالیاتی شده اند ندارد. حسین آبادی و زمانی (۱۳۹۳) در تحقیقی به بررسی موانع اجرایی حسابداری مالیاتی در ایران: موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم پرداختند. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد عدم اتکای مأموران مالیاتی به گزارش حسابداران رسمی، بدلیل وجود ابهامات و نارسایی‌های موجود در قوانین مالیات‌ها، عدم ضرورت اجرای حسابداری مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی و ضعف آشنایی مأموران مالیاتی و حسابداران رسمی با قوانین مالی و مالیاتی می‌باشد. رحمانی و ابوحزمه (۱۳۹۳) در تحقیقی با عنوان حسابداری مالیاتی و تمکین مالیاتی شرکتی به بررسی مواد قانونی ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم پرداختند که در سال ۱۳۸۰ برای اولین بار حسابداری مالیاتی در این ماده مطرح شده بود. برای بررسی تأثیر انجام حسابداری مالیاتی، رفتار مالیاتی اشخاص حقوقی که از حسابداری موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم استفاده نموده اند با آن‌هایی که از آن استفاده ننموده اند، مقایسه و برای سنجش میزان تمکین مالیاتی نیز از معیاری مبتنی بر تفاوت مالیات ابرازی و قطعی استفاده شده است. نتایج حاکی از آن است که شرکت‌هایی که از حسابداری مالیاتی موضوع ماده مذکور استفاده می‌نمایند، تمکین مالیاتی بیشتری دارند. خانی و همکاران (۱۳۹۲) در مطالعه دیگری به بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها نشان داد که بین تخصص حسابرس در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت، ارتباط معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، شرکت‌هایی که حسابرس آنها متخصص صنعت باشد دارای نرخ مؤثر مالیات کمتر، نرخ مؤثر مالیات نقدی کمتر و تفاوت دفتری مالیات بیشتری نسبت به شرکت‌هایی هستند که حسابرس آن‌ها متخصص

صنعت نیست. این امر نشان‌دهنده سطح بالای اجتناب مالیاتی در شرکت‌های دارای حسابرس متخصص در صنعت است. تحریری و خوئینی (۱۳۹۶) در تحقیقی به بررسی کیفیت اطلاعات داخلی، کیفیت افشاء و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها پرداختند. نتایج نشان می‌دهند هرچه کیفیت اطلاعات داخلی بیشتر باشد، اجتناب از مالیات بالاتر خواهد بود و اثر مثبت آن در شرکت‌هایی که با عدم قطعیت بالاتری همراه هستند، بیشتر است. همچنین نتایج نشان می‌دهد که کیفیت بالاتر اطلاعات داخلی، ریسک ناشی از روش‌های اجتناب مالیاتی را کاهش نمی‌دهد در حالی که کیفیت افشای بالاتر، با اجتناب از مالیات کمتری همراه است.

سوالات تحقیق

سوال اصلی تحقیق

الگوی مناسب برای تبیین مؤلفه‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی در ایران چیست؟

سوالات فرعی تحقیق

- ۱- عوامل زمینه ساز برای تدوین و طراحی الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی شامل چه مواردی می‌باشد؟
- ۲- عوامل علی (تأثیر گذار) برای تدوین و طراحی الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی شامل چه مواردی می‌باشد؟
- ۳- عوامل مداخله‌گر (چالش‌ها) برای تدوین و طراحی الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی شامل چه مواردی می‌باشد؟
- ۴- برای تدوین و طراحی الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی چه راهبردها و مکانیزم‌هایی را می‌توان طراحی و استفاده نمود؟
- ۵- تدوین و طراحی الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی در ایران چه پیامدها و آثاری را می‌تواند داشته باشد؟

روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نوع هدف، جزو پژوهش‌های اکتشافی محسوب می‌شود و با توجه به این موضوع که با داده‌های کیفی سروکار خواهد داشت، در طبقه پژوهش‌های کیفی قرار می‌گیرد. در این پژوهش با استفاده از نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان به جمع‌بندی و تحلیل داده‌ها پرداخته می‌شود. نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان یک رویکرد پژوهشی است که بر اساس داده‌های واقعی و از طریق روش علمی به تدوین نظریه‌های جدید کمک می‌کند. در این نظریه‌پردازی به طور کلی چهار رویکرد وجود دارد. رویکرد گلینزر (۱۹۹۲)، رویکرد نظام‌مند استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، رویکرد ساختارگرایانه چارمز (۱۹۹۰) و رویکرد نظریه داده بنیاد چندوجهی (مالتی گرندد تئوری)

گلدکول و کرونهلم (۲۰۱۰). دو رویکرد اول استقرایی است و تفاوت آنها در فرآیند و ساختار پژوهش خصوصاً مراحل کدگذاری داده است. رویکرد سوم، ساختار گرایانه، علاوه بر بحث استقرا و استفاده از استنتاج بهترین تبیین^۱، بر خلاف دو رویکرد اول تأکید زیادی بر پیشینه پژوهش و مطالعه گذشته قبل از انجام پژوهش دارد؛ این در حالی است که در دو رویکرد اول بیشتر تأکید بر ذهن خالی در انجام پژوهش دارند. رویکرد چهارم، ضمن توجه به پیشینه پژوهش و رویکرد استقرایی، به کمک رویکرد قیاسی و بهبود استفاده سیستماتیک از نظریه‌های قبلی، از سایر منابع نیز در این زمینه استفاده نمودند. در نتیجه آنها علاوه بر گراندینگ تجربی مرسوم، دو گراندینگ دیگر شامل گراندینگ نظری و داخلی را به صورت جداگانه به فرآیند نظریه داده بنیاد و به نظر محققان پژوهش حاضر بر غنای پژوهش افزودند. در این پژوهش از رویکرد نظام‌مند استراوس و کوربین (۱۹۹۸) استفاده شده است. این رویکرد برای تدوین نظریه در رابطه با یک پدیده، به صورت استقرایی مجموعه‌ای سیستماتیک از رویه‌ها را به کار می‌گیرد. ابزار مناسب مورد استفاده جهت گردآوری داده‌های پژوهش، مصاحبه‌ها و تشکیل و برگزاری گروه‌های کانونی می‌باشد. نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان نیازمند سؤال‌هایی است که از انعطاف پذیری و آزادی لازم برای بررسی پدیده مورد نظر برخوردار باشد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۲). در این پژوهش، استخراج اطلاعات از متن‌ها و تحلیل اطلاعات و در نهایت استخراج مدل و نظریه طی سه مرحله اصلی (کدگذاری باز، کدگذاری محوری، کدگذاری انتخابی) انجام می‌شود. همانطور که در جدول (۱) ملاحظه می‌شود، کل مصاحبه‌های صورت گرفته برای انجام پژوهش حاضر، تعداد ۲۰ مصاحبه می‌باشد (مشارکت کنندگان). انتظار بر این می‌بود که هر زمان مفاهیم جدیدی به داده‌های پژوهش که قبلاً مورد بحث شده بود، اضافه نمی‌شد، مصاحبه‌ها متوقف شود یا به بیانی به اشباع نظری رسیده است. تا زمانی که از داده‌ها مفهوم جدیدی برون داد نکند، فرآیند اشباع نظری ادامه می‌یابد. نظریه تنها زمانی معتبر است که پژوهشگر به نقطه اشباع رسیده باشد. واقعیت امر این است که میتوان انجام چند مصاحبه پایانی را صرفاً جهت اطمینان پژوهشگر به دستیابی به اشباع نظری دانست. گفتنی است کل زمان اجرای ۲۰ مصاحبه حدود ۱۵ ساعت و در سال ۱۳۹۹ انجام گرفته است که به طور متوسط هر مصاحبه حدود ۴۵ دقیقه به طول انجامیده است.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل متخصصان مالیاتی، حسابداری و مقامات ارشد مالیاتی، حسابداران رسمی و خبرگان دانشگاهی با تجربه در حوزه حسابداری مالیاتی در اداره کل امور مالیاتی شهر و استان آذربایجان شرقی و نهادهای حرفه‌ای حسابداری شامل جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابداری و کمیته کنترل کیفیت خدمات مؤسسات حسابداری در طی سال ۱۳۹۹ می‌باشد. برای نمونه‌گیری از روش نمونه‌گیری نظری استفاده شده است. این روش نمونه‌گیری بر مفاهیم استخراج شده از داده‌ها استوار است. در این نمونه‌گیری، افراد، اطلاعات یا

1. Abductive reasoning

رخدادهایی انتخاب می‌شوند که در روش ساختن و تعریف حدود تناسب مقوله‌ها به محقق کمک کنند. در این مرحله محقق نمونه ای را انتخاب می‌کند که اطلاعات مرتبط تری را در اختیار وی قرار می‌دهد. همچنان که داده‌ها تحلیل می‌شوند، پژوهشگر از یافته‌های به دست آمده برای انتخاب منابع بعدی استفاده می‌کند (گولدینگ، ۲۰۰۲). نمونه‌گیری تا زمانی ادامه می‌یابد که نمونه بعدی، مطالب تکمیل کننده ای به اجزای تشکیل دهنده نظریه اضافه ننماید و در تمام مقوله‌های سطوح به اشباع برسیم. نمونه آماری نیز از خبرگان این گروه‌ها بر اساس روش گلوله برفی به تعداد ۲۰ نفر انتخاب شده است. ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب نظر و دارای صلاحیت و تجربه کافی در زمینه موضوع پژوهش برای مصاحبه انتخاب شدند، سپس بعد از اتمام مصاحبه، از مصاحبه شوندگان درخواست شد تا افراد مطلع دیگری را برای مصاحبه‌های بعدی معرفی کنند در جدول (۱)، ویژگی‌های افرادی که برای نمونه انتخاب شده اند، درج شده است.

جدول (۱): ویژگی‌های نمونه خبرگان

نام گروه	سمت	تعداد	سن			تحصیلات			سابقه کاری		
			کمتر از ۳۵ سال	۳۵ تا ۴۵ سال	۴۵ سال و بیشتر	کاشناسی ارشد	دکتری	بین ۱۰ تا ۲۵ سال	بین ۲۵ تا ۴۰ سال	بیشتر از ۴۰ سال	
جامعه حسابداران رسمی	عضو کمیته کنترل کیفیت	۳	-	۱	۲	۲	۱	-	۴	-	
موسسه حسابرسی	شریک	۱	-	-	۱	۱	-	-	-	۱	
	رئیس هیئت مدیره	۲	-	۱	۱	۱	۱	-	۱	-	
اداره کل مالیاتی	مدیر کل امور مالیاتی	۱	-	-	۱	۱	-	-	۱	-	
	رئیس امور مالیاتی	۴	-	۲	۲	۳	۱	-	۳	-	
	رئیس گروه مالیاتی	۳	-	۱	۲	۱	۱	-	۲	-	
سازمان حسابرسی	مدیر	۲	-	۱	۱	۲	-	۲	-		
آکادمیک	هیأت علمی دانشگاه	۴	۲	۱	۱	-	۴	۲	۲	-	
جمع		۲۰	۲	۷	۱۱	۱۲	۸	۷	۱۲	۱	

روش‌های گردآوری اطلاعات

در پژوهش‌های کیفی به طور کلی چهار روش برای گردآوری شواهد و ساخت داده‌ها وجود دارد: مشاهدات، مصاحبه‌ها و پرسشنامه‌ها، مستندات و مواد سمعی و بصری (کرسول، ۲۰۱۲). ابتدا از طریق مطالعه کتابخانه ای و پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر، مبانی نظری لازم برای تبیین و آشنایی با موضوع پژوهش گرد آوری می‌گردد. سپس همانند سایر پژوهش‌های داده بنیاد، از

مصاحبه برای بسط مبانی نظری و نهایتاً تدوین مدل مفهومی پژوهش استفاده گردید. پس از تدوین پروتکل مصاحبه شامل محورهای اصلی، در ابتدای مصاحبه از مصاحبه‌های ساختار نیافته جهت دستیابی به کدها و مفاهیم استفاده شده و در ادامه به کمک مصاحبه نیمه ساختارمند نظریه مربوطه استخراج گردید. شایان ذکر است در پژوهش‌های داده بنیاد گردآوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل و ساخت داده‌ها همزمان انجام می‌شود. در این پژوهش مصاحبه‌های ابتدایی به صورت اکتشافی و توصیفی بوده‌اند و به تدریج پس از انجام هر مصاحبه، کدگذاری داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها انجام گردید و به وسیله روش مقایسه دائمی داده‌ها کدهای نظری از طریق کدگذاری باز پدیدار گردید و به همین منوال کدگذاری‌های ۲۰ مصاحبه انجام گردید و مفاهیم و طبقات فرعی و اصلی ظهور یافت. لازم به ذکر است که متراکم و اشباع شدن طبقات محوری براساس نمونه‌گیری نظری انجام گردید؛ به طوری که مصاحبه با جامعه آماری پژوهش تا جایی ادامه می‌یافت که مفاهیم آن مقوله متراکم و غنی شود. به عنوان مثال با ۸ مصاحبه اول که انجام گردید مقوله نوع تغییر متراکم شد، در مقوله‌های دیگر مانند نتایج و پیامدها، داده‌ها کافی نبود به همین دلیل مصاحبه‌ها براساس نمونه‌گیری نظری ادامه پیدا کرد تا مقوله مورد نظر اشباع شود. لازم به ذکر است که نمونه‌گیری نظری برای مصاحبه‌ها نه براساس تعداد مصاحبه شوندگان بلکه براساس میزان نقش آنها در متراکم کردن مقوله‌ها انجام شده است. هر چند طبق سوالات تحقیق و مدل مفهومی تحقیق از هر مصاحبه شونده در رابطه با ابعاد دیگر نیز سوال می‌شد ولی روند مصاحبه‌ها نشان می‌داد که هر مصاحبه شونده در جایگاه تخصصی خود می‌توانست در چه مقوله کمک بیشتری نماید و این از مزیت‌های نمونه‌گیری نظری برای گردآوری داده‌ها در پژوهش‌های کیفی می‌باشد که گردآوری داده‌ها براساس اشباع نظری ادامه می‌یابد. در ادامه مطابق با مراحل اجرای تئوری داده بنیاد سیستماتیک، مراحل اجرای کار به تفصیل شرح داده می‌شود.

یافته‌های پژوهش

در این پژوهش با استفاده از رهیافت نظام‌مند در نظریه برخوردارانه از داده‌ها، طی سه مرحله کدگذاری‌های باز، محوری و گزینشی، از بطن داده‌های حاصل از مصاحبه، مفاهیم و سپس مقوله‌ها و در نهایت الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی استخراج شد. در رویکرد نظریه‌پردازی داده بنیاد، فرآیند کدگذاری به شرح زیر است:

کدگذاری باز

در کدگذاری باز، ابتدا داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به دقت مورد مطالعه، بررسی و تحلیل قرار می‌گیرند، سپس عمل مفهوم‌سازی صورت می‌گیرد و به داده‌هایی که از نظر مفهوم شبیه به یکدیگر هستند، با نام‌های متناسب، برچسب زده می‌شود. کدگذاری باز از طریق بررسی عمیق و دقیق نوشته‌ها، مصاحبه‌ها یا اسناد و به صورت خط به خط و حتی کلمه به کلمه انجام می‌شود (استراوس، ۱۹۸۷). در ادامه، آن دسته از مفاهیم استخراج شده که به عقیده پژوهشگر به یک

موضوع یا مفهوم مشترک اشاره داشته‌اند، تحت عنوانی انتزاعی تر و به‌عنوان مقوله قرار گرفتند. در نهایت از ۲۰ مصاحبه انجام شده، در مجموع ۹۷ مفهوم اولیه شناسایی و استخراج شدند. دو نمونه از مصاحبه‌ها و استخراج مفاهیم مربوطه به شرح زیر است:

«قدرت‌طلبی سیاسیون در شرکت‌ها باعث اعمال نفوذ و در نتیجه انتخاب افراد از طریق روش‌های غیرحرفه‌ای است. مدیری که توسط دولت انتخاب می‌شود از طرف دولت حمایت هم می‌شود و به همین دلیل مثلاً حتی استانداردها را تعدیل می‌کنند تا مدیر انتخاب شده بتواند فعالیت کند [استقلال عملکرد حمایت دولت]».

«چالش‌هایی که در برابر تغییرات روبرو بودم بی‌سوادی بسیاری از دست‌اندرکاران، عدم وجود بینش کافی در مورد آینده، ترجیح دادن منافع شخصی بر منافع سازمانی در بسیاری از مقاطع، پارتی بازی آدم‌ها و نداشتن شرافت شغلی، تعصب بیهوده و فقدان مسئولیت و ضد مملکت و ملت بودن [دانش مدیران شایسته سالاری شایسته‌گزینی]».

پس از تشکیل مفاهیم اولیه، کدگذاری در سطحی بالاتر برای تشخیص مقوله‌ها انجام گرفت. برای این منظور، هر یک از مفاهیم با یکدیگر مقایسه شد و مفاهیم مشابه یا مشترک، در یک مقوله قرار گرفت. هر مقوله، دربردارنده مفاهیم مشابه، متداخل و هم‌معنا بود. به این ترتیب، ۹۷ مفهوم اولیه در ۲۵ مقوله فرعی طبقه‌بندی شد. مقوله‌های فرعی نیز در سطحی بالاتر با یکدیگر مقایسه شدند و مقوله‌هایی که دارای تشابه و تداخل بودند، در مقوله اصلی قرار گرفتند؛ به طوری‌که در نهایت ۱۲ مقوله اصلی به دست آمد. نمونه‌هایی از مفاهیم اولیه و مقوله‌هایی که به آنها اختصاص داده شده در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول (۲): نمونه مفاهیم و مقوله‌های به دست آمده از کدگذاری باز

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی
انتخاب مدیران شایسته	صلاحیت مدیران	سطح مودیان مالیاتی
آموزش استانداردهای بین‌المللی به مدیران		
نظارت و پایش مدیران		
ارتقای فرهنگ سازی مالیاتی	الزامات بورس اوراق بهادار	
افزایش شفافیت مصرف درآمدهای مالیاتی در میان مردم		
استقرار سیستم حمایتی و تشویقی بر اساس عملکرد مودیان		

کدگذاری محوری

کدگذاری محوری مرحله دوم تجزیه و تحلیل داده‌ها در نظریه‌پردازی زمینه‌ای در این پژوهش است. هدف این مرحله برقراری رابطه بین مقوله‌های تولید شده در مرحله کدگذاری باز است. این کدگذاری، به این دلیل محوری نامیده شده که کدگذاری حول محور یک مقوله

تحقیق یعنی «کیفیت حسابرسی مالیاتی» است. این مقوله به عنوان مقوله محوری انتخاب شده و در مرکز مدل قرار گرفته است؛ زیرا می‌توان ردپا و اثر آن را در اغلب داده‌ها و نقل و قول‌های مصاحبه‌شوندگان، به وضوح مشاهده کرد. بنابراین می‌توان این مقوله را در مرکز مدل قرار داد و سایر مقوله‌ها را با آن مرتبط ساخت. برای کدگذاری محوری در این پژوهش از الگوی پارادایمی استراوس و کوربین استفاده شده است. این الگو به نظریه پرداز کمک می‌کند تا درکی کلی از فرآیند تئوریک داشته باشد. اجزای الگوی پارادایمی برای کدگذاری محوری عبارت‌اند: از مقوله محوری، شرایط علی، زمینه یا بستر حاکم، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها. برای تدوین الگوی جامع کیفیت حسابرسی مالیاتی، دیدگاه‌های مختلف بررسی شده است. حاصل کدگذاری محوری تعیین نوع هر مقوله است و مقوله‌های اصلی که از کدگذاری باز به دست آمده است، در جدول (۳) مشاهده می‌شود.

جدول (۳): نتایج کدگذاری باز و محوری

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	نوع مقوله
پیچیدگی قوانین و مقررات حاکم بر مالیات	عوامل قانونی	عوامل قانونی	عوامل مداخله‌گر
پیچیدگی فرآیندهای اداری			
عدم کارایی رویه اینترنتی و سایت اداره مالیات			
تغییر سریع قوانین مالیاتی	عوامل انسانی	عوامل انسانی	
عدم تجربه کافی کارشناس مالیاتی			
سهل‌انگاری و بی‌دقتی ممیز مالیاتی			
عدم وجود واحد مشاوره واجد شرایط در اداره مالیات	ویژگی‌های مدیران	عوامل ترکیبی	
عدم پاسخگویی ممیزی به مودی مالیاتی			
عدم وجود فرهنگ مالیاتی در میان مدیران شرکت‌ها			
عدم اعتماد نهادی مدیران به سازمان‌های مالیاتی			
عدم نظارت صحیح مدیریت شرکت نسبت به گزارش‌های مالی	ویژگی‌های موسسه حسابرسی	عوامل ترکیبی	
فرصت طلبی مدیران			
عدم آگاهی مدیران از قوانین مالیاتی			
سهل‌انگاری مدیران و حسابداران شرکت			
شهرت و سابقه موسسه حسابرسی	ویژگی‌های موسسه حسابرسی	عوامل ترکیبی	
چرخش موسسه حسابرسی			
نفوذ صاحب کار بر حسابرس			
به کارگیری حسابدار کم‌تجربه			
عدم تخصص کافی حسابدار			

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	نوع مقوله
تشریح دقیق مسئولیت‌ها	بامفهوم بودن شغل	پتانسیل منابع انسانی	رابطه علی
یکپارچه سازی فرآیندهای شغلی			
شناسایی اهمیت وظایف شغلی			
اجرای استانداردهای شغلی			
عدم اجبار در انتخاب شغل	آگاهی از افراد مستعد و متخصص	پتانسیل سازمانی	رابطه علی
وجود بانک اطلاعاتی از تخصص‌های سازمانی			
وجود بستر اطلاعاتی نیازهای سازمانی	روابط و تعاملات	پتانسیل سازمانی	رابطه علی
راهنمایی و مساعدت لازم از جانب مدیران در انجام امور محوله به زیردستان			
بهداشت روانی در محیط کار (جو همکاری، دوستی و صمیمیت)			
عدم ممانعت مدیران در دستیابی زیردستان به اهدافشان			
تعامل اثر بخش			
شفافیت انتظارات مدیران از کارکنان			
وجود سیستم همکاری و کار گروهی			
خوش بینی نسبت به روابط کاری در اداره			
سیستم ارزیابی عملکرد مکانیزه و شفاف			
روال تقویت مثبت ارتباطات اداره مالیات			
بومی سازی دقیق و منظم سیستم‌های اطلاعاتی اداره مالیات	ارتباطات و فناوری سازمانی	پتانسیل سازمانی	رابطه علی
تناسب بین شغل و آموزش‌های فردی			
برنامه‌های آموزشی مستمر و منظم سازمانی			
آموزش‌ها متناسب با نیاز اداره مالیات	آموزش سازمانی	پتانسیل سازمانی	رابطه علی
ساختار مالکیت شرکت			
محیط داخلی شرکت	ویژگی‌های ساختاری شرکت	پتانسیل مودیان مالیاتی	رابطه علی
اصلی و فرعی بودن شرکت			
اندازه شرکت			
ساختار مالی و شاخص‌های مالی شرکت			
ارزش و سودآوری شرکت			
به موقع بودن ارائه مدارک و گزارشات			
آگاهی استفاده کنندگان اطلاعات مالی	ویژگی‌های گزارش‌های مالی شرکت	پتانسیل مودیان مالیاتی	رابطه علی
پایان سال مالی (فصل شلوغی کار)			
رعایت مقررات در گزارش حساسی			

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	نوع مقوله
تحریم‌های اقتصادی و سیاسی	عوامل اقتصادی و سیاسی داخلی	عوامل اقتصادی	شرایط بستر
نرخ مالیاتی بالا			
سیاست‌های اقتصادی دولتی			
رانت دولتی	عوامل اقتصادی کلان		
بحران مالی جهانی			
نرخ ارز			
کاهش قیمت نفت			
نرخ بهره			
کاهش قیمت سهام	عوامل فرهنگی عمومی کشور		
تولید ناخالص داخلی			
عدم شفافیت مصارف مالیاتی			
وضعیت انتقادی جامعه	عوامل فرهنگی عمومی کشور		
عدم وجود فرهنگ مالیاتی			
تأمین مالی از طریق بدهی			
شرایط وام و قراردادهای بدهی	عوامل بازار		
فشار رقبا			
معامله با اشخاص وابسته به دولت			
قوانین بازار	الزامات بورس اوراق بهادار		
افشای اجباری اطلاعات			
تضاد منافع نمایندگی بین مدیران و سرمایه‌گذاران			
ایجاد سیستم رتبه‌بندی کیفیت حسابرسان مالیاتی	بهبود نظارت و ارزیابی		
ارزیابی کیفیت استقلال حسابرسان مالیاتی			
استقرار کارگروه کنترل کیفیت پرونده‌های حسابرسی مالیاتی			
صدور بخش‌نامه‌های تسهیل‌کننده و ارتقاء کیفیت حسابرسی	بازنگری قوانین و مقررات		
تدوین نقشه راه و الگوی عملیات حسابرسی			
صدور قوانین حمایتی و تشویقی کیفیت حسابرسی مالیاتی			
اطلاع‌رسانی مناسب به فعالان اقتصادی	استفاده از فن‌آوری و اطلاعات		
استقرار سامانه جامع اطلاعاتی برای فعالان اقتصادی			
اجرای کارآمد سیستم اتوماسیون الکترونیکی			
انتخاب مدیران شایسته	صلاحیت مدیران		
آموزش استانداردهای بین‌المللی به مدیران			
نظارت و پایش مدیران			
ارتقای فرهنگ سازی مالیاتی	ارتقای مودیان		
افزایش شفافیت مصرف درآمدهای مالیاتی در میان مردم			
استقرار سیستم حمایتی و تشویقی براساس عملکرد مودیان			

شرایط بستر

راهبردها

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	نوع مقوله
برقراری عدالت اجتماعی	بهره‌وری سازمانی	پیامدهای کوتاه مدت	پیامدها
ارتقاء سطح دانش حرفه‌ای			
ارتقای اعتبار حسابداری مالیاتی			
رضایتمندی مودیان	بهره‌وری فعالان اقتصادی	پیامدهای بلندمدت	
افزایش شفافیت اطلاعاتی مودیان			
ارتقای فرهنگ مالیاتی در سطح جامعه			
کاهش هزینه‌های تأمین مالی	بهره‌وری مالی	پیامدهای بلندمدت	
افزایش کارایی بازار سرمایه			
کاهش مدیریت سود			
کاهش عدم تقارن اطلاعاتی			
افزایش اعتماد عمومی	بهره‌وری اجتماعی	پیامدهای بلندمدت	
ایجاد بستر رقابت سالم			
اشاعه فرهنگ قانون‌مداری در جامعه			

کدگذاری انتخابی و خلق نظریه

کدگذاری انتخابی مرحله اصلی نظریه‌پردازی است که مقوله محوری را به شکلی نظام مند به دیگر مقوله ربط داده، آن روابط را در چهارچوب یک روایت روشن کرده و مقوله‌هایی را که به بهبود و توسعه بیشتری نیاز دارند، اصلاح می‌کند. به عبارت دیگر، کدگذاری انتخابی فرآیند یکپارچه سازی و بهبود و پالایش مقوله‌ها است به این ترتیب که محقق با ایجاد یک آهنگ و چیدمان خاص بین مقوله‌ها، آن‌ها را برای ارائه و شکل‌دهی یک نظریه تنظیم می‌کند که این امر از طریق کشف مقوله مرکزی امکان‌پذیر است (داداش زاده و همکاران، ۱۳۹۰). مقوله مرکزی نتایج حاصل از تجربه تحلیل را در قالب یک عبارت کوتاه متشکل از چند کلمه بیان می‌کند. در این پژوهش مقوله مرکزی تحت عنوان «کیفیت حسابداری مالیاتی» نامیده شده است. زیرا بخش زیادی از نقل قول‌های مصاحبه‌شوندگان در مورد مولفه‌های مدنظر آن‌ها برای افزایش جذابیت و چگونگی توسعه آن‌ها بود که با انتخاب این عنوان برای مقوله مرکزی، این مطالب روشن می‌شود. حاصل مطالعات انجام شده در این زمینه و مفهومی‌ها و مقوله‌هایی به دست آمده از مصاحبه با خبرگان این حوزه، به تدوین الگویی شامل شرایط بستر، شرایط علی، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها انجامید که به صورت شکل (۱) می‌باشد.

ارزیابی کیفیت الگوی پژوهش

برای ارزیابی و اعتبار بخشی به کیفیت الگوی پژوهش و نتایج به دست آمده، از معیارهای زاویه بندی داده‌ها (مثلت‌سازی)، کنترل اعضا و شاخص‌های مقبولیت استراسوس و کوربین (۲۰۰۸) استفاده شده است. زاویه بندی یا اجماع داده‌ها عبارت است از استفاده از منابع چندگانه

داده‌ها، مانند گردآوری داده‌ها از گروه‌های مختلف، محیط‌های مختلف یا در زمان‌های مختلف. به طور کلی، زمانی که برای گردآوری داده‌ها از بیش از یک دیدگاه استفاده می‌شود، تصویر کامل تری به دست خواهد آمد. در این پژوهش به منظور تدوین الگوی جامع برای کیفیت حسابرسی مالیاتی، تلاش شد تا دیدگاه‌ها و نظرات گروه‌های مختلف شامل اشخاص با سابقه فعالیت در اداره مالیاتی، سازمان حسابرسی، موسسات حسابرسی بزرگ، موسسات حسابرسی متوسط و کوچک، کمیته کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی، اعضای هیأت علمی دانشگاه با زمینه تخصص اجرایی مالیات دریافت شده و بررسی و تحلیل گردید. کنترل اعضا، یا اعتبار پاسخگو نیز تکنیکی است که بدان وسیله محقق مفروضات خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل می‌کند و این تکنیک جهت تایید تفاسیر پژوهشگر به کار می‌رود. در این پژوهش نتایج به دست آمده در اختیار ۴ نفر از مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت و نظرهای تکمیلی آنان دریافت و پالایش شد. مقبولیت بدین معنی است که یافته‌های پژوهش تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده در رابطه با پدیده مورد مطالعه موثق و قابل باور است؛ اگرچه که تبیین صورت گرفته از پدیده مورد نظر می‌تواند تنها یکی از تفاسیر معتبر و پذیرفتنی از آن پدیده باشد. به منظور اعتبارسنجی نهایی، کلیه مؤلفه‌های الگوی نهایی با یک نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی و یک نفر از متخصصان دانشگاهی با توجه به ۱۰ شاخص مقبولیت کوربین و استراوس (تناسب، قابلیت کاربرد، مفاهیم، زمینه ای بودن مفاهیم، منطق، عمق، تغییرپذیری، خلاقیت، حساسیت و مدارک مربوط به یادآورها) به اشتراک گذاشته شد و به تأیید رسید.

شکل (۱): الگوی جامع کیفیت حسابرسی مالیاتی در ایران



بحث و نتیجه‌گیری

کیفیت حسابرسی مالیاتی یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی مالیاتی، مطالعات گوناگونی

انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و دیگر متغیرهای آن کشف شود. به هر حال، از آنجائیکه کیفیت حسابرسی مالیاتی در عمل به سختی قابل مشاهده است؛ پژوهش‌ها در این زمینه همواره با مشکلات زیادی مواجه بوده‌اند. در این پژوهش، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی هم از منظر ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی و هم از منظر دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی مورد توجه و بررسی قرار گرفته است. همچنین شرایط علی کیفیت حسابرسی مالیاتی از منظر ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی نیز در سطح‌های مختلف از نظر مؤدیان و از نظر کارشناسان شناسایی شده است. مقوله جدیدی که در این پژوهش به عنوان شرایط علی در الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی معرفی شده است، پتانسیل‌های منابع انسانی، سازمانی و مودیان مالیاتی بودند که عبارتند از: آگاهی از افراد مستعد و متخصص، روابط و تعاملات، ارتباطات و فناوری سازمانی، آموزش سازمانی، ویژگی‌های ساختاری شرکت و ویژگی‌های گزارش‌های مالی شرکت. لذا به منظور بررسی جامع‌تر موضوع، تلاش شد تا در این پژوهش، مدل سازی کیفیت حسابرسی مالیاتی از جنبه‌های مختلف مد نظر قرار گیرد و علاوه بر شرایط علی، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها نیز شناسایی گردد، ضمن اینکه بستر کیفیت حسابرسی مالیاتی در کشور نیز مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. پس از بررسی و تحلیل شرایط علی مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی از منظر ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی توجه به راهبردها و ساز و کارهایی که برای اداره، کنترل و دستیابی به سطوح مختلفی از کیفیت حسابرسی مالیاتی انجام می‌شود، امری ضروری است. مقوله‌های اصلی استخراجی از داده‌های پژوهش در الگوی مفهومی استخراجی به تصویر کشیده شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد راهبردهای اتخاذ شده در همه سطوح کیفیت حسابرسی مالیاتی با توجه به شرایط موجود متناسب و متفاوت بوده است. به عبارت دیگر، چنانچه گروه‌های حسابرسی مالیاتی مستعد و دارای تخصص بالا با بهره‌مندی دقیق و منظم از سیستم فناوری اطلاعات و همکاری و کار گروهی در مراحل ارائه خدمات حسابرسی مالیاتی، عملیات حسابرسی به هنگام و پیشگیرانه را اجراء نمایند؛ می‌توانند با اجرای کارآمد سیستم اتوماسیون الکترونیکی، صدور بخش‌نامه‌های تسهیل‌کننده، استقرار کارگروه کنترل کیفیت در پرونده‌های حسابرسی مالیاتی و آموزش استانداردهای بین‌المللی اثربخش همراه با ارتقای فرهنگ سازی مالیاتی و استقرار سیستم حمایتی و تشویقی بر اساس عملکرد مودیان، کیفیت حسابرسی مالیاتی را افزایش دهند. کشف انحراف اطلاعات ابرازی شرکت‌ها و سایر فعالان اقتصادی در اظهارنامه‌های مالیاتی در سایه اتکا به منابع اطلاعاتی قوی و مستند و مثبت و اجرای عملیات حسابرسی مالیاتی، مستلزم عزم راسخ متولیان حرفه حسابرسی مالیاتی بر اتصال به شبکه اطلاعاتی جامع اقتصادی کشور مبتنی بر حمایت و تشویق و همچنین اعتقاد به کیفیت حسابرسی مالیاتی عاری از برآورد و به صورت کاملاً قطعی ممکن است. در اتخاذ راهبردهای کیفیت حسابرسی مالیاتی، برخی شرایط مداخله‌گر همچون عدم تجربه و سهل‌انگاری کارشناسان مالیاتی، فرصت طلبی مدیران، پیچیدگی و تغییر سریع قوانین و مقررات حاکم، کیفیت حسابرسی مالیاتی را با دشواری مواجه ساخته است. راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی

مالیاتی تحت تأثیر ویژگی‌های زمینه و بستر حسابرسی مالیاتی قرار دارد که طبق نتایج پژوهش، این عوامل عبارتند از: عوامل اقتصادی و سیاسی داخلی، عوامل اقتصادی کلان، عوامل فرهنگی، عوامل بازار و الزامات بورس اوراق بهادار. بررسی و تحلیل نظرات خبرگان بیانگر آن است که بستر لازم جهت بروز و ظهور کیفیت حسابرسی مالیاتی شامل عوامل اقتصادی و سیاسی داخلی و در این میان تحریم‌های اقتصادی و سیاسی، نرخ مالیاتی بالا، سیاست‌های اقتصادی دولتی و رانت دولتی از جمله ویژگی‌هایی هستند که از نظر خبرگان بر کیفیت حسابرسی مالیاتی و ارائه خدمات و دریافت آن، راهبردها و نتایج مربوطه تأثیر می‌گذارند. عوامل اقتصادی کلان یکی دیگر از شرایط بستر می‌باشد. طبق نظر خبرگان، هر چه شرایط اقتصادی از جمله قیمت نفت، قیمت سهام، نرخ ارز، نرخ بهره و تولید ناخالص داخلی رو به رونق بیشتر باشد، سایر عوامل اقتصادی جامعه، پویاتر و نقدینگی فعالان بیشتر و بازدهی مؤثر بیشتری خلق خواهد شد و در نتیجه از بحران مالی جهانی کاسته خواهد شد. لذا در این شرایط میل به شفافیت مصارف مالیاتی و فرهنگ مالیاتی بهتر شده و از وضعیت انتقادی جامعه نیز کاسته می‌شود (عوامل فرهنگی). هر چه وابستگی دولت به منابع تامین مالی از طریق فروش اوراق قرضه (بدهی) و وابستگی دولت به اشخاص وابسته کمتر شود، با اعمال سیاست‌های تکاملی و تمرکز بیشتر بر تولید داخلی باعث هم‌افزایی کلان در کشور و خلق ارزش بیشتر شده و در نهایت، انگیزه برای کیفیت حسابرسی مالیاتی بیشتر و مکانیزم‌های لازم بسیار قویتر از قبل در جهت کاهش تضاد منافع مدیران و سرمایه‌گذاران خواهد گشت. پیامدهای الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی نیز شامل پیامدهای کوتاه مدت و بلند مدت می‌باشد. در پیامدهای کوتاه مدت، بهره‌وری سازمانی از طریق برقراری عدالت اجتماعی، ارتقاء سطح دانش حرفه‌ای و ارتقای اعتبار حسابرسی مالیاتی افزایش می‌یابد. پیامد بهره‌وری فعالان اقتصادی نیز موجب ارتقای فرهنگ مالیاتی در سطح جامعه می‌شود و با تقویت فرهنگ مالیاتی جامعه، شاهد بروز و ظهور شفافیت اطلاعات اقتصادی در بین آحاد جامعه و رضایتمندی مودیان خواهیم بود. طبق نتایج پژوهش در پیامدهای بلند مدت، بهره‌وری مالی از طریق کاهش هزینه‌های تأمین مالی، افزایش کارایی بازار سرمایه، کاهش مدیریت سود و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، افزایش می‌یابد. بهره‌وری اجتماعی نیز از طریق افزایش اعتماد عمومی، ایجاد بستر رقابت سالم و اشاعه فرهنگ قانون مداری در جامعه افزایش می‌یابد.

مقایسه نتایج به دست آمده با پیشینه پژوهش

یافته‌های پژوهش حاضر به لحاظ مقایسه‌ای از دو جنبه قابل بحث است: اول این که یافته و دستاورد نهایی پژوهش حاضر، الگویی نسبتاً جامع و کامل بر اساس استلزامات و ویژگی‌های سیستم مالیاتی کشور است و از سایر الگوهای ارائه شده توسط صاحب‌نظران با توجه به این که برای جوامعی غیر مالیاتی (شرکتی و سازمانی) تدوین شده‌اند، مناسب‌تر است. دوم این که الگوی به دست آمده در مقایسه با سایر الگوها، از نظر ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های به دست آمده، جامعیت بیشتری را نشان می‌دهد. این موضوع با برخی از پژوهش‌های داخلی و خارجی مقایسه شده است

که ضمن برخورداری الگوی پژوهش حاضر از اکثر مؤلفه‌ها و شاخص‌های آنها، تعدادی مؤلفه و شاخص جدید شناسایی و احصاء نموده است که نقطه قوتی برای پژوهش حاضر است و دستاورد اصلی پژوهش جامعیت الگو و بومی بودن آن برای مقوله مالیات بر اساس ویژگی‌های فعلی نظام مالیاتی است. نتایج به دست آمده از مقایسه الگوی حاضر با سایر پژوهش‌ها در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول (۴): مقایسه نتایج بدست آمده با پیشینه پژوهش

مقوله‌ها	تحقیق حاضر	اریک پامرو و مارسلا استلر (۲۰۱۸)	باجرا و چادج (۲۰۱۸)	پلاز و نلوس و همکاران (۲۰۱۷)	چینگ هوای و آکسن دی لی (۲۰۱۶)	هوبان و نوگا (۲۰۱۰)	خواجوی و کیامهر (۱۳۹۵)	باباجانی و دوست جباریان (۱۳۹۶)	رجب‌نیا (۱۳۹۷)	نیک بخت و خوشرو (۱۳۹۶)	حسین آبادی و زمانی (۱۳۹۳)
عوامل قانونی	*	*	*							*	*
عوامل انسانی	*	*									
ویژگی‌های مدیران	*							*			
ویژگی‌های موسسه حسابرسی	*										
با مفهوم بودن شغل	*	*		*				*		*	
آگاهی از افراد مستعد و متخصص	*	*	*	*						*	*
روابط و تعاملات	*	*					*			*	*
ارتباطات و فناوری سازمانی	*			*							
آموزش سازمانی	*	*				*		*			
ویژگی‌های ساختاری شرکت	*										
ویژگی‌های گزارش‌های مالی شرکت	*			*					*		
عوامل اقتصادی و سیاسی داخلی	*								*	*	
عوامل اقتصادی کلان	*										
سیاست‌های مالی و اقتصادی											
فعالیت‌ها و رفاه اجتماعی											

محدودیت‌های پژوهش

انجام فعالیت‌های پژوهشی همانند سایر فعالیت‌های اجرایی، نیازمند تعریف صحیح موضوع و اهداف پژوهش، روش تحقیق و زمان بندی آن، تعریف آزمودنی‌ها، پیش‌بینی منابع انسانی و

امکانات و تسهیلات مالی و کالبدی موردنیاز است. وجود محدودیت و کمبود در هر یک از این مراحل و نیازمندی‌ها می‌تواند مشکلاتی را برای پژوهش و پژوهشگر به وجود آورد که بعضاً بر نتایج پژوهش نیز می‌تواند اثرگذار باشد؛ لذا یکی از وظایف پژوهش‌گر، پیش‌بینی محدودیت‌ها و تلاش جهت کاستن از محدودیت‌ها و نتایج آن‌ها است. با توجه به توضیحات فوق محدودیت‌های این پژوهش عبارت‌اند از:

۱. به‌رغم کوشش‌هایی که در جهت رعایت اصول مربوط به انتخاب نمونه (تصادفی و غیر تصادفی) بودن صورت گرفته است، اما چون گروه نمونه پژوهش کیفی ۲۰ نفر از خبرگان این حوزه انتخاب شده‌اند، لذا جهت به‌کارگیری الگوی طراحی شده، بایستی احتیاط کرد و به بومی‌سازی آن اقدام و سپس اجرایی شود.
۲. داده‌های تجربی این پژوهش در اثر اجرای یک مقیاس ۹۷ ماده‌ای در ۱۲ بعد و ۲۵ مؤلفه برای گروه نمونه به‌دست آمده است، لذا اگر از مقیاس‌های دیگری با مضمون متفاوت و طول زیاد تر استفاده شود نتیجه آن قابل تعمیم تر است.
۳. در مجموع نتیجه تحلیل عوامل بیانگر این موضوع است که همه ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های شناسایی شده یک عامل زیربنایی را در قالب الگویی مناسب کیفیت حسابرسی مالیاتی جهت پیشبرد و ارتقا کیفیت حسابرسی مالیاتی در ایران تبیین می‌کنند، اما قطعاً مؤلفه‌ها و شاخص‌های دیگری را می‌توان شناسایی نمود که به‌رغم تلاش فراوان همچنان مکنون مانده‌اند و می‌توانند کشف شوند.

پیشنهاد‌های حاصل از پژوهش

- ۱- هتنام به تعامل مطلوب با حسابرسان مالیاتی در تصمیم‌گیری‌های تخصصی کلان.
- ۲- ضرورت ایجاد حول فرهنگی در آموزش منابع انسانی جهت تقویت ارزش‌ها، قابلیت‌ها، نیازها و ساز و کارهای مورد نیاز سازمان و متناسب با منشور اخلاقی کارکنان.
- ۳- تأکید بر عوامل تقویت‌کننده رضایت‌مندی شغلی در سازمان از طریق تجدیدنظر در نظام پرداخت و متناسب کردن حقوق و دستمزد با هزینه‌ها، اجرای طرح طبقه‌بندی مشاغل و واگذاری مسئولیت به نیروی کار بر اساس استعدادها، قابلیت‌ها، توانمندی‌ها، تجربه و تخصص.
- ۴- ارزشیابی واقع‌بینانه از کارمندان و لحاظ نمودن ملاک‌های تعیین‌شده در تحرک و ارتقای شغلی و ایجاد فضای اطمینان در سازمان نسبت به پیشرفت شغلی.
- ۵- انتصاب مدیران شایسته بر اساس تخصص، تعهد، وجدان کاری، اشتیاق و علاقه به جای روابط و خصوصیات غیر مرتبط با کار و مسئولیت مربوطه.
- ۶- ایجاد سه سیستم پژوهش- مداخلاتی، پایش- اجرا و ارزیابی جهت افزایش بهره‌وری و کاهش آسیب‌های موجود و افزایش سلامت رفتاری و روانی کارکنان و خدمات‌رسانی مطلوب سازمان و کاهش عوامل تهدیدکننده و خطر آفرین.
- ۷- ایجاد هماهنگی و تعامل بیشتر با سازمان مالیاتی جهت در اختیار قرار گرفتن سامانه‌های

الکترونیکی اعتبارسنجی مؤدیان در امر حسابداری مالیاتی.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

- ۱- پژوهش حاضر به‌عنوان اولین پژوهش با موضوع الگویی مناسب کیفیت حسابداری مالیاتی جهت پیش‌برد و ارتقا کیفیت حسابداری مالیاتی در ایران است. علی‌رغم استفاده حداکثری از ظرفیت‌های خبرگان این حوزه، قطعاً دارای کاستی‌هایی است که پیشنهاد می‌شود الگوی مزبور در کل نظام مالیاتی اجرا شود و وضعیت حسابداری مالیاتی از منظر ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های بدست آمده بررسی شود و شکاف وضع موجود و مطلوب مشخص شود.
- ۲- به منظور تقویت الگوی مزبور و به دست آوردن مقیاس استاندارد و جامع‌تر که مورد استفاده گسترده در کل صنعت بانکداری باشد، بهتر است پژوهشی در سطح وسیع‌تر اجرا شود تا قابلیت تعمیم‌پذیری نتایج نیز افزایش یابد.
- ۳- آسیب‌شناسی لازم به منظور شناسایی موانع موجود بر سر راه عملیاتی نمودن کیفیت حسابداری مالیاتی شناسایی شود.
- ۴- تأثیر عوامل مؤثری نظیر ساختار سازمانی متمرکز، سلسله‌مراتب نظام اداری، قوانین و مقررات بالا به پایین و ... در اجرایی شدن الگویی مناسب کیفیت حسابداری مالیاتی جهت پیش‌برد و ارتقا کیفیت حسابداری مالیاتی در ایران مورد بررسی قرار گیرد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. امین، وحید، حیدری، کرامت‌الله، شعبان‌پور اومالی، مجتبی (۱۳۹۹)، بررسی تأثیر کمیته حسابداری بر حق‌الزحمه حسابداری و حق‌الزحمه خدمات غیرحسابداری، اولین همایش بین‌المللی چالش‌ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری، ساری.
۲. ایزدی‌نیا، ناصر، مردادی، افسرعلی، غنی‌زاده، بهرام (۱۳۹۲)، کیفیت حسابداری، حسابدار رسمی، شماره ۳۳.
۳. باباجانی، جعفر، دوست‌جعفریان، جواد (۱۳۹۶)، الگویی برای استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۶ (۲۱)، ۱۴۳-۱۵۶.
۴. بزرگری‌خانقاه، جمال، فیض‌پور، محمدعلی (۱۳۹۲)، حسابداری مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجاربی از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه، پژوهش حسابداری، ۲ (۸)، ۱۲۴-۱۴۲.
۵. تحریری، آرش، خوئینی، مهین (۱۳۹۳)، کیفیت اطلاعات داخلی، کیفیت افشا و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها، دانش حسابداری مالی، ۴ (۱)، ۱۰۱-۱۲۰.
۶. حسین‌آبادی، جلال‌الدین، زمانی‌مزه، مهدی (۱۳۹۶)، بررسی موانع اجرایی حسابداری مالیاتی در ایران (موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم)، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۳۳ (۱۱)، ۵۵-۶۶.
۷. خواجوی، شکرالله، کیامهر، محمد (۱۳۹۴)، بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهشنامه مالیات، ۲۳ (۲۶)، ۸۸-۱۰۸.
۸. خانی، عبدالله، ایمانی، کریم، ملایی، بهنام (۱۳۹۲)، بررسی رابطه بین تخصص و اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری، ۱۳ (۵۱)، ۳۳-۶۸.
۹. دادش‌زاده، قادر، محمدزاده‌سالمه، حیدر، حجازی، رضوان، تقی‌زاده، هوشنگ (۱۳۹۸)، شناسایی چالش‌های

- ایمن سازی گزارشگری مالی در ایران، دانش حسابداری مالی، ۶ (۴)، ۱۷۹-۲۰۴.
۱۰. رحیمیان، نظام‌الدین، رضایپور، نرگس، اخصری، حسین (۱۳۹۰)، نقش مالکان نهادی در کیفیت حسابرسی، دانش حسابداری، ۱۱ (۴۵)، ۶۸-۸۱.
 ۱۱. رجب‌نیا، فرزانه، (۱۳۹۷)، بررسی کیفیت حسابرسی و تأثیرات آن بر صورت‌های مالی، سومین همایش ملی رویکردهای نوین در علوم انسانی، چالش‌ها و راه‌حل‌ها، تهران، دانشگاه پیام نور.
 ۱۲. رحمانی، علی، ابوحوزه، مینا (۱۳۹۶)، حسابرسی مالیاتی و تمکین مالیاتی شرکتی، حسابرسی، نظریه و عمل، ۱ (۲)، ۷۱-۸۸.
 ۱۳. عبدی، محمدرضا، رسولی شمیرانی، رضا، امیری، مجتبی (۱۳۹۳)، حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده با تأکید بر ریسک حسابرسی، پژوهشنامه مالیات، ۲۲ (۲۳)، ۶۸-۹۰.
 ۱۴. ملکیان، اسفندیار، فرزاد، سرروه (۱۳۹۶)، تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی: مطالعه موردی استان‌های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۹ (۳۳)، ۵۱-۶۴.
 ۱۵. نصر، محمدعلی، خواجوی، شکرالله، عباسیان، عزت‌الله، آقایی، محمدعلی (۱۳۹۸)، طراحی چارچوب کنترل کیفیت برای موسسات حسابرسی و نهاد ناظر در ایران به روش نظریه داده بنیاد چند وجهی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸ (۳۰)، ۱۴۹-۱۷۴.
 ۱۶. نیک بخت، محمدرضا، محمودی خوشرو، امید (۱۳۹۶)، بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴ (۳)، ۴۴۱-۴۶۲.
 ۱۷. محمدی، علی، محمدرزاده سالطه، حیدر، دیبانتی دیلمی، زهرا، اقدم مزرعه، یعقوب (۱۳۹۸)، ارائه مدل تبیین‌کننده چالش‌های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی با استفاده از رویکرد زمینه‌بنیان، فصلنامه علمی - مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۶۳ (۳)، ۵-۲۷.
 ۱۸. طاهری، محمد، جهانگیر نیا، حسین، خان محمدی، محمد حامد، غلامی جمرکاتی، رضا (۱۳۹۹)، تدوین مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳۴ (۲)، ۲۷۷-۲۹۸.

ب- منابع خارجی:

1. Audit quality. (2005). Agency theory and the role of audit. Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW).
2. Baker, C., Bédard, J., & Prat dit Hauret, C. (2014). The regulation of statutory auditing: an institutional theory approach. *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 371-394.
3. Bajra, U., & Čadež, S. (2018). Audit committees and financial reporting quality: The 8th EU Company Law Directive perspective. *Economic Systems*, 42(1), 151-163.
4. Cook, K., and T. Omer (2010). The Cost of Independence: Evidence from Firms' Decisions to Dismiss Auditors as Tax-Service Providers, The University of Arizona and Texas A&M University, Working paper.
5. Creswell, J. (2012). *Planning, Conducting, and Evaluating Quantitative and Qualitative Research (FOURTH EDITION ed.)*. Boston: Pearson Education, Inc.
6. Charmaz, C. (1990). *Discovering Chronic Illness: Using Grounded Theory*, Social Science and Medicine, 30.
7. Davidson, R.A. & Neu, D. (1993). A Note on Association between Audit Firm Size and Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, 9 (2), 479-488.
8. De Angelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
9. Fourcade, M. (2006). The Construction of a Global Profession: The Transnationalization of Economics. *American Journal of Sociology*, 112(1), 145-194.

10. Financial Reporting Council FRC (2008). *The Audit Quality Framework*. London: Financial Reporting Council.
11. Fung, S.Y.K., Raman, K.K. & Zhu, X. (2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients? *Journal of Accounting and Economics*, 64(1), 15-36.
12. Glaser, B. (1992). *Basics of grounded theory analysis*. Mill Valley, CA: Sociology Press.
13. Goldkuhl, G., & Cronholm, S. (2010). Adding Theoretical Grounding to Grounded Theory: Toward Multi-Grounded Theory. *International Journal of Qualitative Methods*, 9(2), 187-205.
14. Goulding, C. (2002), *Grounded Theory: A Practical Guide for Management, Business And-market Researchers*. Sage, London.
15. Hail, L., Leuz, C. & Wysocki, P. (2015). Global Accounting Convergences and The Potential Adoption of IFRS By The U.S. (Part I): Conceptual Underpinnings and Economic Analysis. *Accounting Horizons*, 24 (3), 355-394.
16. Hogan, B., and T. Noga (2010). *The Association between Changes in Auditor Provided Tax Services and Corporate Tax Avoidance Working paper*, Northeastern University and Bentley University.
17. IAASB, (2014) *A Framework For Audit Quality Key Elements That Create An Environment For Audit Quality*, February.
18. Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B. & Velury, U. (2012). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385-421.
19. Lenz, R. & Hahn, U. (2015), A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 No. 1, pp. 5-33.
20. Lenz, R. and Sarens, G. (2012). Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong?, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27 No. 6, pp. 532-549.
21. Lee J.E. & Bae, G.S. (2012). How Do Audit Firm Quality Indicators Relate to Engagement-Level Audit Quality? Available at: <https://ssrn.com/abstract=2149953>.
22. Meyer, J., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
23. Martin, R.D. (2013). Audit Quality Indicators: Audit Practice Meets Audit Research. *Current Issues in Auditing*, 7(2), 17-23.
24. Neri, L., & Russo, A. (2014). A Framework for Audit Quality: Critical Analysis. *Business and Management Review*, 3(9), 25 – 30.
25. PCAOB. (2013). Discussion – Audit Quality Indicators. Public Company Accounting Oversight Board Strategic Plan. Available in: www.pcaobus.org.
26. Strauss, A. & Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures For Developing Grounded Theory (2 Nd Ed.)*. Sage Publications, Thousand Oaks, CA, USA.
27. Strauss, A. (1987). *Qualitative Analysis For Social Scientists*. New Work: Cambridge University Press. techniques and procedures for developing Grounded Theory. 3th edition. test of competing theories. *The Accountiing Reviiew*. Vol. 74, pp. 201-216.
28. Schauer, P.C. (2000). Differences in Audit Quality among Audit Firms: An Examination Using Bid-ask Spreads, Working paper.
29. Tilcsik, A. (2010). From Ritual to Reality: Demography, Ideology, and Decoupling in a Post- Communist Government Agency. *Academy of Management Journal*, 53, 1474-1498.