

## **Developing Strategies Model to Improve Tax Audit Quality in Iran's Value-Added-Tax(VAT) System**

**Mohammad Taheri**

Ph.D. Student of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran,  
M\_taheri\_91@yahoo.com

**Mohammad Hamed Khan Mohammadi\***

Assistant Professor, Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad  
University, Damavand, Iran (Corresponding Author) Dr.khanmohammadi@yahoo.com

**Hossein Jahangirnia**

Assistant Professor, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University,  
Qom, Iran, Hosein\_jahangirnia@yahoo.com

**Reza Gholami Jamkarani**

Assistant Professor, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University,  
Qom, Iran, Accountqhom@gmail.com

### **Abstract**

**Purpose:** In order to explain and describe different aspects of value added tax audit quality and the strategies to improve it, the main beneficiaries of value added tax audit were for the first time investigated,

**Method:** This study uses a qualitative approach and the grounded theory method and deep interviews. To this purpose, a total of 26 cases of experts with value added tax audit expertise, who had executive experience in this area, were deeply interviewed in late 2019.

**Results:** The model of strategies to improve value added tax audit quality was designed and proposed based on system approach,

**Conclusion:** Considering systemic approach, this model is embraced two macro parts, including value added tax audit service providers and value added tax audit service receivers.

**Contribution:** Given the lack of comprehensive research in Iran in this regard, the proposed multidimensional model is the result of various experts' opinions at the above mentioned levels that presents a comprehensive broad perspective toward the strategies to improve tax audit quality in value added tax system in Iran.

**Key words:** Grounded Theory, Improvement, Qualitative Approach, Tax Audit Quality, Value Added, Tax Strategies.

## تدوین مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران

محمد طاهری

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران، M\_taheri\_91@yahoo.com

محمدحامد خانمحمدی\*

استادیار گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران (نویسنده مسئول)

Dr.khanmohammadi@yahoo.com

حسین جهانگیرنیا

استادیار گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران، Hosein\_jahangirnias@yahoo.com

رضا غلامی جمکرانی

استادیار گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران، Accountqhom@gmail.com

### چکیده

**هدف:** نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران به دلیل جوانی و نوپا بودن، به تازگی مورد توجه قرار گرفته است و بالتبع تاکنون بسیاری از جنبه‌های کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و ارتقای آن، تبیین نگردیده است. همچنین پژوهش‌های گذشته جنبه‌های محدودی از حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده را مد نظر قرار داده‌اند؛ بنابراین هدف از انجام این پژوهش، تبیین و توصیف جنبه‌های گوناگون کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و راهبردهای ارتقای آن می‌باشد.

**روش:** در این پژوهش برای بار نخست، با بهره‌مندی از رهیافت کیفی و با کمک روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان و استفاده از مصاحبه‌های عمیق، ذینفعان اساسی نظام حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مورد پژوهش قرار گرفتند. برای این منظور با ۲۶ نفر از خبرگان با تخصص حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده که در این حوزه دارای تجربه اجرایی بوده‌اند در اواخر سال ۱۳۹۸ مصاحبه‌های عمیق صورت پذیرفت. روش نمونه‌گیری در این تحقیق، روش نمونه‌گیری نظری و انتخاب نمونه با استفاده از تکنیک گلوله برفی صورت پذیرفته است.

**یافته‌ها:** داده‌های پژوهش به کمک روش کُدگذاری باز، کُدگذاری محوری و انتخابی که از اجزاء پیکره روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های اصلی و خرده‌مقوله‌ها (مفاهیم) استخراج شد. در این پژوهش، در مجموع ۴۹ مقوله اصلی و همچنین ۲۵۶ خرده‌مقوله‌ها (مفاهیم) کشف و شناسایی گردید و در قالب مدل جامع راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده ارائه گردید.

**نتیجه‌گیری:** مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده بر اساس رویکرد سیستمی که دربرگیرنده دو بخش کلان شامل ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در سه خرده‌سطح (سطح کارحسابرسی مالیاتی، سطح ارکان رفع اختلاف مالیاتی و سطح سازمانی) و بخش دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در یک خرده‌سطح (مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده) با کشف و شناسایی عوامل راهبردی، شرایط مداخله‌گر (زمینه‌ای) و پیامدهای آن به همراه شرایط بستر طراحی و ارائه شد.

**دانش افزایی:** با توجه به فقدان پژوهش جامع در ایران در این خصوص، مدل چندوجهی طراحی شده حاصل دیدگاه خبرگان مختلف در سطوح ذکر شده بوده و دیدگاه جامع و وسیعی از راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران در سطح کار حسابرسی مالیاتی «گروه حسابرسی مالیاتی» ارائه می‌نماید.

**واژگان کلیدی:** راهبردهای ارتقاء، رهیافت کیفی، کیفیت حسابرسی مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده، نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان

## ۱- مقدمه

مالیات بر ارزش افزوده<sup>۱</sup> به عنوان یک نوع منبع مالیات غیرمستقیم که بر مصرف کالاها و خدمات وضع می‌گردد در طی چند دهه اخیر، توسط بیش از ۱۷۰ کشور در جهان به عنوان یک منبع مالیاتی موثق بر آن تکیه شده است. فقدان شفافیت مالی در فعالیتهای اقتصادی مشمولان نظام مالیات بر ارزش افزوده در کلیه چرخه‌های معاملاتی، بکارگیری مکانیزم اصول و موازین و مقررات مالی در فرآیند اظهار مالیات بر ارزش افزوده، اهمیت حیاتی گزارشگری مالیاتی قابل اعتماد و با کیفیت بالا را بیش از پیش آشکار ساخته است و نیاز مبرم به تعامل کارا و اثربخش فی‌مابین مشارکت‌کنندگان در زنجیره عرضه گزارشگری مالی و مالیاتی را صد چندان نموده است. با توجه به گسترش و پیچیدگی روزافزون مشمولان نظام مالیات بر ارزش افزوده در طی اعلام هفت مرحله فراخوان مشمولیت تاکنون، ضرورت وجود فرآیندهایی که فراهم کننده اطلاعات قابل اتکاء مورد نیاز برای تصمیم‌گیری و تأیید اطلاعات مالی صحیح و عاری از سوگیری با در نظر داشتن رعایت کلیه ابعاد مالیاتی ارزش افزوده را ایجاب نموده است. گسترش نیاز به حسابرسی مالیاتی به عنوان قسمتی فرآیند انتقال اطلاعات مالی و مالیاتی نیز در همین راستا محسوب می‌شود.

اجتناب از مالیات اغلب به عنوان کاهش مالیات قلمداد می‌شود. این تعریف به صورت مفهومی از تعریف دایرنگ<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۰۸) پیروی می‌کند. در این خصوص، انجام حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده با کیفیت، تا حدود زیادی از دغدغه‌ها و نگرانی‌های مربوط به تضاد منافع موجود میان مدیران و مالکان خواهد کاست.

حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده همواره به عنوان یک عامل بازدارنده از رشد اقتصاد زیرزمینی در راستای منافع عمومی جامعه از اهمیت بسزایی برخوردار است. استراتژی‌های شناسایی ریسک حسابرسی مالیاتی، بر مبنای تجزیه و تحلیل روند کسب و کار و الگوهای اجتناب مالیاتی توسعه یافته‌اند (سولومون، ۲۰۱۴: ۹۵).

در ایران، نظارت بر کیفیت کار حسابرسان مالیاتی از طریق تشکیل نهادهایی همچون هیأت عالی انتظامی مالیاتی و دادستان انتظامی مالیاتی توسط سازمان مالیاتی و کمیته کنترل کیفیت مالیاتی حسابرسان مستقل توسط جامعه حسابداران رسمی ایران و وضع آئین‌نامه‌های گوناگون بیشتر شده است.

با توجه به این توصیفات، طیف وسیعی از شرکت‌های ایرانی و حتی سایر نهادها و اشخاص حقیقی مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده از حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده بهره می‌گیرند، لذا می‌توان انتظار داشت که کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده به عنوان یکی از دغدغه‌های اصلی ارائه‌دهندگان و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده بدل شده است؛

کیفیت حسابرسی مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن از دیرباز مورد توجه و علاقه سرمایه‌گذاران، مدیران، تحلیل‌گران مالی، محققان و اعتباردهندگان بوده است. حسابرسی مالیاتی با کیفیت بالا، از طریق بهبود قابلیت اتکاء و افزایش اعتبار فرآیند گزارشگری مالی به سودمندی این فرآیند و همچنین کارایی نظام مالیاتی کمک می‌کند. برون‌داد این فرآیند در خدمت منافع عمومی است زیرا به اتخاذ تصمیمات مناسب برای تخصیص منابع توسط سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت و سایر دست‌اندرکاران نظام مالیاتی کمک می‌کند که خود عاملی بسیار مهم برای افزایش کارایی نظام حسابرسی مالیاتی است (بزرگ اصل، ۱۳۸۰). تحقیق حاضر، با استفاده از روش علمی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان و رویکرد استقرا، با در نظر گرفتن تمامی ابعاد موضوعی تحقیق اقدام به تدوین راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران نموده است. پژوهش حاضر در حوزه کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران برای اولین بار انجام شده که از این حیث، امری بدیع محسوب می‌گردد. در ادامه، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش به طور اجمالی مرور و فرضیه‌های پژوهش تدوین شده است. آنگاه روش پژوهش شامل گردآوری داده‌ها و مدل پژوهش ارائه شده است. سپس، یافته‌های پژوهش شامل کلیه راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران تبیین و چهار مدل سیستمی در قالب کل‌پیکره نظام حسابرسی مالیاتی ایران ارائه می‌شود. بخش‌هایی نیز به بحث و نتیجه‌گیری اختصاص یافته است.

## ۲- مبانی نظری، ادبیات و سؤالات پژوهش

حسابرسی مالیاتی از ارکان اساسی فرآیند پاسخگویی و اطمینان‌بخشی به استفاده‌کنندگان اطلاعات است. زیرا، پاسخگویی و اطمینان‌بخشی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل‌اتکاء است و قابلیت اتکای اطلاعات به دلایل زیادی نیازمند بررسی آن‌ها توسط شخصی آگاه و مستقل از تهیه‌کننده اطلاعات است (هاتجز و ریگو، ۲۰۱۵، ۵). در فرآیند تهیه اطلاعات به‌موقع، مربوط و قابل‌اتکاء یکی از پارامترهایی که می‌تواند به حساب‌رسان مالیاتی یاری کند و باعث شود که فعالیت آنها از کیفیت، کارآمدی و اثربخشی بسزایی برخوردار باشد، وجود نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان مکانیزم شفاف‌سازی اطلاعات است و در این میان، اهمیت خاص و تأثیر غیر قابل‌انگماض کیفیت حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به عنوان نقشی اساسی در ارتقاء کشف تحریفات مالی و مالیاتی و ایجاد شفافیت اقتصادی در تمامی بخش‌های عمومی، خصوصی و غیرانتفاعی باعث اقبال عمومی به نظارت گسترده‌تر نسبت به فعالیت حساب‌رسان مالیاتی گردیده است (عبدی، ۱۳۹۳، ۱۲).

با نگاه حسابرسی مالیاتی و از دیدگاه تئوریک، به هریک از واحدهای تجاری می‌بایست بسان یک موجود زنده نگریده شود، به‌طوری‌که 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، لیوز و وایسوکي، ۲۰۱۵، ۳).

تئوری هزینه معاملات<sup>۲</sup> به نام تئوری رفتاری شرکت‌ها مطرح شده، یکی از مبانی اقتصاد صنعتی و تئوری مالی قلمداد می‌گردد. در این تئوری یک شرکت نه تنها به عنوان یک واحد اقتصادی بلکه به عنوان یک سازمان متشکل از افراد با دیدگاه‌ها و اهداف مختلف است که در پی فرصت‌طلبی می‌باشد. تئوری هزینه معاملات بیان می‌دارد که شرکت‌ها اغلب فرصت‌طلب هستند. به دنبال آن، تئوری ذینفعان<sup>۴</sup> به تدریج توسعه یافت. تئوری ذینفعان، ترکیبی از تئوری‌های سازمانی و اجتماعی است. اساس تئوری مذکور این است که تأثیر شرکت‌ها بر جامعه آنچنان عمیق است که می‌بایست به جز سهام‌داران، به بخش‌های بسیار بیشتری از جامعه توجه کرده و پاسخگو باشند. ذینفعان شامل سهام‌داران، کارکنان، فروشندگان، مشتریان، بستانکاران، شرکت‌های مجاور، عموم مردم، محیط زیست و دولت می‌باشند. بر اساس تئوری اول یاد شده، شرکت‌ها دارای مکانیزم‌های متفاوتی از یکدیگر بوده که هر یک در پی فرصت‌طلبی بوده و لذا پرداخت مالیات کمتر اساساً یک فرضیه مطلوب و اساسی در این تئوری قلمداد می‌گردد.

از طرفی ویژگی پاسخ‌گویی شرکت‌ها بر اساس تئوری ذینفعان، همواره شرکت‌ها را در مقابل دولت‌ها مسؤول می‌شمارد و لذا پرداخت صحیح مالیات توسط واحدهای تجاری امری مطلوب و شایسته محسوب می‌گردد. همچنین نظام راهبری شرکتی مناسب، موجب پاسخ‌گویی مناسب و شفافیت مالی شرکت‌ها خواهد شد و هم‌پوشانی مبانی نظری مشروح، در اثر پیاده‌سازی و اجرای یک مکانیزم واحد و مستقل و اثربخش حسابرسی مالیاتی میسر خواهد بود. این نقش بزرگی است که حسابرسی مالیاتی در جامعه بر عهده دارد (حساس‌یگانه، ۱۳۹۸، ۱۴۲).

از سوی دیگر، بلکویی معتقد است بر اساس تئوری نمایندگی، مدیران مایل هستند با استفاده از هموارسازی اطلاعات درآمدی شرکت با هدف حداقل‌سازی هزینه مالیات پرداختی، به منافی همچون پاداش بیشتر و حسن شهرت و... دست یابند لذا تا مادامی که منافع اضافی حاصل از کاهش بدهی‌های احتمالی بیشتر از هزینه‌های اضافی مورد انتظار برای آن‌ها باشد، به دنبال کاهش بدهی‌های مالیاتی و اظهار کمتر از واقع مالیات خواهند بود (مهرانی و همکاران، ۲۳۶:۱۳۹۲). بنابراین، یکی از چالش‌های پیش‌روی سهام‌داران و هیأت‌مدیره، یافتن روش‌ها و انگیزه‌های کنترلی و نظارتی است تا هزینه‌های نمایندگی را به حداقل برسانند (جنسن و مک‌لینگ<sup>۵</sup>، ۱۹۷۶، ۳۳۶).

دسای و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۰۷) نیز معتقدند مدیرانی که به دنبال منافع شخصی خود هستند ساختار شرکت را پیچیده‌تر کرده و معاملاتی را که باعث کاهش مالیات می‌شود، انجام می‌دهند و از این طریق منابع شرکت را در جهت منافع شخصی خود به کار می‌گیرند. آن‌ها معتقدند که وجود مأموران مالیاتی (حسابرسان مالیاتی) قوی باعث افزایش نظارت بر کار مدیران و کاهش سوء

استفاده از منابع داخلی شرکت‌ها می‌شود. با این دیدگاه کیفیت گزارش‌های مالی و مالیاتی بطور بالقوه کاهش یافته و باعث می‌شود واقعیت‌های روی داده در شرکت به درستی منعکس نشود. اجتناب از مالیات از دیدگاه سنتی و مرسوم، خود یک فعالیت حداکثرکننده ارزش تلقی می‌شود که ثروت را از دولت به سهامداران منتقل می‌کند (هانلوم و هیتزمن، ۲۰۱۰؛ ۶۰). اجتناب از مالیات یک فعالیت گریز از مالیات بدون شکستن خطوط قوانین و درون چارچوب قوانین مالیات است (اگراوال<sup>۷</sup>، ۲۰۰۷).

تحقیقاتی نزدیک به موضوع این پژوهش در ایران و در سطح سایر کشورها انجام شده است که در این بخش به اختصار مروری بر تحقیقات مزبور خواهیم داشت. هرکدام از این پژوهش‌ها صرفاً دیدگاه بسیار محدودی از کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده را مورد بررسی قرار داده‌اند و از نظر روش تحقیق، مبتنی بر پارادایم پژوهش اثباتی، اجرا شده‌اند. یکی از مهم‌ترین محدودیت‌های نظری این پژوهش آن است که اساساً کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در آن‌ها تعریف نشده است.

در این زمینه پژوهش‌هایی همچون گراهام و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۴)، در پژوهش خود به تدوین مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی پرداختند که نتایج تحقیق ایشان حاکی از بازگرداندن مؤلفه‌های اعتماد و مشروعیت به مبانی کیفیت حسابرسی می‌باشد. کناور (۲۰۱۴) در تحقیقی دیگر با عنوان یک مدل درخت احتمال از کیفیت حسابرسی مالیاتی به بررسی موضوع پرداختند. نتایج تحقیق ایشان دال بر ایجاد ارتباط شاخص‌های کیفیت حسابرسی مالیاتی با چهار عامل مشتمل بر ورودی‌ها، فرآیند، زمینه و نتایج می‌باشد.

علاوه بر آن، چن، راملی و کریم (۲۰۱۷) در مقاله خود تأثیر حسابرسی بر بهبودپذیری مالیات بر ارزش افزوده و تأثیر حسابرسی مالیاتی را بر قبول مالیات در اتیوپی در سطح فدرال را با استفاده از داده‌های ثانویه مورد بررسی قرار می‌دهد. و از روش تجزیه و تحلیل آماری و رگرسیون خطی استفاده نموده و نشان دادند که ارتباط قوی بین احتمال شناسایی حسابرسی و سطح تمکین مالیاتی وجود دارد و به این نتیجه می‌رسد که باید تأکید بیشتری بر نقش حسابرسی مالیات از طریق رسیدن به کارکنان و صلاحیت لازم برای بهبود پیروی پرداخت‌کننده دارد و در نتیجه افزایش عواید مالیاتی کشورها از طریق مالیات بر نقش حسابرسی مالیاتی داشته باشد.

همچنین، پستل و سامر (۲۰۱۷) در مطالعه‌ای تحت عنوان بررسی تأثیر شفافیت نظام مالیات بر ارزش افزوده و ریسک حسابرسی، نتایج نشان داد ریسک حسابرسی در جایی که نظام مالیات بر ارزش افزوده فاقد شفافیت باشد بسیار بالا تخمین زده می‌شود. آیدا (۲۰۱۷) در مطالعه خود به برآورد درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده و کارایی وصول مالیاتی در کشورهای اتحادیه اروپا و ژاپن در دوره (۲۰۱۴-۲۰۰۰) پرداخته است. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده با کاهش شکاف تولید همبستگی دارد.

همچنین تحت پژوهشی، پورحیدری و گل محمدی شورکی (۱۳۹۴)، در پژوهشی تأثیر ریسک با وضعیت مالیاتی شرکت بر دستمزد حسابرسی را سنجیدند و بیان کردند که هرچه نرخ مؤثر مالیاتی کمتر باشد ریسک وضعیت مالیاتی شرکت (اجتناب مالیاتی) بیشتر است. نتایج پژوهش نشان داد که رابطه منفی (مثبت) و معناداری میان نرخ مؤثر مالیات (ریسک وضعیت مالیاتی) و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد.

خواجوی و کیامهر (۱۳۹۵) در تحقیق خود با عنوان مدل سازی اجتناب مالیاتی با استفاده از اطلاعات حسابداری، شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند که حاکمیت شرکتی بر اجتناب مالیاتی تأثیرگذار است، به طوری با که افزایش سازوکارهای حاکمیت شرکتی، اجتناب مالیاتی کاهش می یابد. همچنین حاکمیت شرکتی به طور غیرمستقیم (از طریق متغیر میانجی کیفیت گزارشگری مالی) بر اجتناب مالیاتی تأثیرگذار است. سایر نتایج پژوهش نیز نشان می دهد کیفیت حسابرسی بر اجتناب مالیاتی تأثیرگذار است به طوری با که افزایش کیفیت حسابرسی، اجتناب مالیاتی کاهش می یابد. همچنین کیفیت حسابرسی به طور غیرمستقیم (از طریق متغیر میانجی کیفیت گزارشگری مالی) بر اجتناب مالیاتی تأثیرگذار است.

به دنبال آن، در پژوهشی دیگر حسنی القار و شعری آناقیز (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر اجتناب مالیاتی شرکتها پرداختند. نتایج نشان می دهد نشان می دهد توانایی مدیریت، تأثیر مثبت معناداری بر اجتناب مالیاتی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد. همچنین یافته ها نشان دهنده تأثیر غیرمستقیم اندازه ی شرکت و اهرم مالی بر اجتناب مالیاتی است.

به طور کلی، در کشور ما علی رغم صدور دستورالعمل های رسیدگی و همچنین تعریف اولویت های حسابرسی مؤدیان مالیاتی، به دلیل اینکه نظام مالیات بر ارزش افزوده سابقه چندانی در کشور ندارد تأکید زیادی از سوی دستگاه های نظارتی درون و برون سازمانی مبنی بر انجام حسابرسی حداکثری مؤدیان مالیاتی به منظور کاهش امکان تقلب و فرار مالیاتی وجود دارد. از طرفی با توجه به کمبود منابع انسانی و تجربه اجرای سایر کشورها مبنی بر انجام حسابرسی مالیاتی صرفاً برای مؤدیان پرریسک با تأکید بر کیفیت حسابرسی می بایست مورد توجه قرار گیرد. این درحالی است که انواع و اقسام تقلب موجود در نظام مالیات بر ارزش افزوده، با انواع تقلب مشهود در سایر مالیات ها تفاوت داشته و پیچیده تر است. استفاده از فاکتورهای تقلبی (برای سوء استفاده از نظام پرداخت اعتبار)، معرفی فروش داخلی به عنوان صادرات (برای انتفاع از نرخ صفر) و مطالبه اعتبارهای مالیات بر ارزش افزوده برای خریدهای محروم از اعتبار (از قبیل خرید برای مصرف بخش خصوصی)، نمونه های از فنون فرار مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده است (دفتر پژوهش و برنامه ریزی سازمان امور مالیاتی کشور).

شروع این نوع تقلب‌ها، مدت زمانی پس از اتخاذ مالیات بر ارزش افزوده است. حتی پس از آن که سرانجام این تقلب‌ها، ظاهر می‌شوند غلبه بر آن‌ها از غلبه بر دیگر انواع اساسی تقلب مشاهده شده در مالیات بر درآمد شرکت‌ها از قبیل قیمت‌گذاری انتقالات، پرداخت‌های صوری به شرکت‌های دروغین، یا گزارش‌دهی کالاها یا خدمات خریداری شده برای مصارف خصوصی به عنوان هزینه‌های تجاری، دشوارتر خواهد بود. با وجود این، در کشورهای فاقد تشکیلات مالیاتی قوی به ویژه در زمینه حسابرسی، فنون نیرنگ صادرات کاذب و سایر ابزار مطالبه اعتبار اضافه منتهی به استحقاق نسبت به استردادهای واقعی، بسیار مشکل‌آفرین شده است. بدین منظور نیاز به تقویت طرح‌های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده همواره مورد توجه بسیاری از کشورها، از جمله کشورهای صنعتی بوده است. برای مثال در سال ۱۹۹۳ اجرای سیستم جدید حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده برای معاملات بین کشورهای عضو اتحادیه اروپا مستلزم ایجاد چند طرح برای کاهش از خطرات تقلب بود. اما از آن زمان تاکنون علیرغم اجرای این طرح‌ها، گسترش انواع پیچیده‌ای از تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده همواره موجب نگرانی کمیسیون اتحادیه اروپایی و اغلب کشورهای این اتحادیه بوده است. طبق باور این کشورها به منظور کاهش خطرات مزبور، هنوز تلاش زیادی برای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و نیز طرح‌های حسابرسی جدید مربوطه لازم است (لیام ابریل و همکاران، ۲۰۰۱).

در سراسر جهان، دولت‌ها متعهد می‌شوند که به نمایندگی از شهروندان مخارج عمومی را به منظور ارائه خدمات اجتماعی تأمین نمایند. در ایران نیز منابع اصلی درآمدهای دولت عمدتاً از دو منبع مالیات و فروش نفت تأمین می‌شود. این مسأله بیانگر نقش بسیار مهم درآمدهای مالیاتی در تأمین نیازهای کشور است. در این میان، یکی از مسائل اساسی اقتصاد ایران، سهم درآمدهای مالیاتی در مجموع درآمدهای دولت می‌باشد که نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی (T/GDP) در کشور به میزان ۳۶٪ بوده است و سهم مالیات بر شرکتها و مالیات بر ارزش افزوده در درآمدهای مالیاتی کشور معادل ۶۵ درصد، مبین این موضوع است. همچنین سهم کل درآمدهای مالیاتی کشور در حال حاضر، ۲،۰۹۰،۰۰۰ میلیارد ریال است (دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی سازمان امور مالیاتی کشور).

در حال حاضر، نظام حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده ایران با مشکلات و موانع عدیده‌ای روبه‌رو و دست‌به‌گریبان است. گسترش فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی، موسوم به «اقتصاد پنهان» در قالب اشخاص حقیقی و حقوقی باعث ازهم‌گسیختگی زنجیره ارزش مبادلات تجاری در یک نظام اقتصادی گردیده و در نهایت خیل عظیمی از اطلاعات مربوط به تراکنش‌های اقتصادی شرکت‌ها، مکتوم باقی مانده است. این موضوع برای اولین بار توسط کمیته حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور مستقر در اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران در سال ۱۳۸۸



مطرح گردید. در این راستا، به استناد وبگاه رسمی سازمان امور مالیاتی کشور، تعداد دقیق شرکت‌های «فاقد اعتبار» یا اصطلاحاً شرکت‌های «کد فروش» در طی سال ۱۳۹۸، تعداد ۵،۹۹۳ شرکت می‌باشد که روند افزایشی آن همچنان ادامه دارد. از طرفی فقدان تجهیزات، امکانات و شرایط لازم جهت اجرای فرآیند حسابرسی مالیاتی کامل و دقیق منجمله عدم دسترسی به ریز داده‌های اقتصادی فعالان حقوقی و حقیقی و نیز پراکندگی و ازدیاد مقررات قانونی ذیربط از قبیل بخشنامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های صادره حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و فقدان تمرکز بر این امر، باعث سردرگمی حسابرسان مالیاتی ارزش افزوده و نیز کاربران اجرایی شامل مؤدیان متعدد این نظام مالیاتی شده است.

هدف از حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده علاوه بر کسب اطمینان از قابلیت اتکاء اسناد و مدارک مالی فعالان اقتصادی و رعایت موازین قانونی مربوطه، کشف و شناسایی و ردیابی زنجیره‌های اقتصادی بعدی تا رسانیدن کالا و خدمات ارائه شده به مصرف‌کنندگان نهایی آن بوده است. برونداد این فرآیند باعث بروز شفافیت اقتصادی در جامعه می‌گردد.

در این راستا مفاد بند ۲ ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب تیرماه ۱۳۸۷ دال بر اختصاص صددرصدی جرائم مالیاتی مبنی بر عدم صدور صورتحساب در کلیه فعالیت‌های اقتصادی در فرآیند حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده آن می‌باشد. لکن بسط روزافزون مقوله اقتصاد زیرزمینی، اثرات بازدارندگی مربوط به مفاد ماده قانونی یاد شده را کمرنگ نموده و اساس تخصیص «اعتبار مالیاتی» به فعال اقتصادی در فرآیند حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده را به هاله‌ای از ابهام کشانیده است. بر اساس جدیدترین مطالعات صورت گرفته توسط مدینا و اشنایدر<sup>۹</sup> در سال ۲۰۱۸ که به بررسی و مقایسه حجم اقتصاد زیرزمینی در ۱۵۸ کشور جهان پرداخته‌اند نشان می‌دهد که کشورهای نروژ و کانادا به ترتیب با مقادیر ۱ و ۲٫۲ درصد کمترین میزان حجم اقتصاد زیرزمینی و ایران دارای ۳۱٫۱ درصد حجم اقتصاد زیرزمینی به GDP و معادل مبلغ ۵،۵۸۴،۲۱۶،۰۰۰،۰۰۰ ریال است (دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۸).

با پیشرفت روزافزون فرآیندهای تجاری‌سازی و نحوه مبادلات تجاری فیما بین در عرصه بین‌الملل و نیز قرار داشتن اجرای روش‌های حسابرسی مالیاتی در مسیر اشتباه و غیرمؤثر بودن اجرای عملیات حسابرسی مرسوم، همچنین وجود اشتباهات انسانی در فرآیند حسابرسی مالیاتی و وجود فساد احتمالی در روابط حسابرسی مالیاتی در اغلب موارد، حسابرسان مالیاتی ارزش افزوده را از هدف اصلی حسابرسی مالیاتی باز داشته و باعث ظهور خلاء تحول در نظام حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران گردیده است.

این پژوهش به دنبال آن است تا با به‌کارگیری نظریه زمینه‌ای، فهم و آگاهی مناسبی از ادراکات و بینش‌های ذینفعان حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در مورد کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش

افزوده و راهبردهای ارتقای آن در قالب مدل کیفیت، ارائه نماید. با توجه به اتخاذ نگرش سیستمی این تحقیق، توجه به عوامل کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده باعث اولویت‌بندی و برنامه‌ریزی کار حسابرسان مالیاتی و دست‌اندرکاران مالیاتی و نیز مؤدیان این نظام مالیاتی گردیده و موجب تخصیص منابع به اولویت‌های بالای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده شده، ریسک حسابرسی مالیاتی کاهش یافته و در جهت تحول و بسط مرز دانش حسابرسی گام مؤثری تلقی خواهد شد.

با توجه به مبانی پیش‌گفته، سؤالات پژوهش مبتنی بر روش نظریه‌پردازی داده‌بنیان به شرح ذیل است:

سؤال اصلی پژوهش:

راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران کدامند؟

سؤالات فرعی پژوهش:

سؤال فرعی ۱: راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در سطح کار حسابرسی (گروه‌های حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده) کدامند؟

سؤال فرعی ۲: راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در سطح ارکان رفع اختلاف مالیاتی ارزش افزوده کدامند؟

سؤال فرعی ۳: راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در سطح کلان سازمانی (سازمان مالیاتی، سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی) کدامند؟

سؤال فرعی ۴: راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در سطح مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده کدامند؟

سؤال فرعی ۵: عوامل مداخله‌گر (زمینه‌ای) مؤثر بر راهبردهای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران کدامند؟

سؤال فرعی ۶: پیامدهای اتخاذ عوامل راهبردی کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران چیست؟

سؤال فرعی ۷: شرایط بستر جهت نیل به تحقق ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران کدامند؟

### ۳- روش پژوهش

در این پژوهش، از روش تحقیق کیفی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان<sup>۱۰</sup> استفاده شده است. نظریه‌پردازی داده‌بنیان روش علمی مبتنی بر داده‌های واقعی و کیفی بر پایه استقرا و نه قیاس است که منتج به کشف نظریه‌های بنیادین جدید می‌گردد. امروزه سه رویه مسلط در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان قابل تفکیک است: رویه نظام‌مند<sup>۱۱</sup> که با اثر استراوس و کوربین (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) شناخته

می‌شود؛ رویه ظاهرشونده که مربوط به اثر گلایزر (گلایزر، ۱۹۹۲، ۹۶) است؛ و رویه ساخت‌گرایانه که توسط چارمز حمایت می‌شود (چارمز، ۱۹۹۰؛ ۲۰۰۰، ۶۷). در این پژوهش از رویه نظام‌مند استفاده می‌شود. این رویه برای کشف 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 انعطاف‌پذیری و آزادی لازم برای بررسی پدیده مورد نظر برخوردار باشد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸، ۱۷۳). بنابراین در این پژوهش، مصاحبه‌ها ساختارنیافته بوده و با رویکردی اکتشافی و با حفظ گمنامی پاسخ‌دهندگان هدایت شده است. البته لازم به ذکر است مصاحبه‌های چهره به چهره اگرچه پرهزینه و زمان‌بر هستند، اما داده‌های عمیقی به دست می‌دهند (ابوالمعالی، ۱۳۹۱، ۲۸۳). در این تحقیق، برای تحلیل داده‌ها از طریق رویه منظم کُدگذاری در سه مرحله باز، محوری و انتخابی تمرکز می‌کند و بر عرضه پارادایم منطقی یا تصویر تجسمی از نظریه در حال تکوین تأکید دارد.

تحقیق حاضر از لحاظ مکانی در حوزه اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران و نهادهای حرفه‌ای حسابرسی شامل جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی و کمیته کنترل کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی قرار دارد؛ از لحاظ زمانی در اواخر سال ۱۳۹۸ صورت پذیرفته و از لحاظ موضوعی در حوزه کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و عوامل مؤثر بر آن قرار دارد. جامعه مورد مطالعه در این تحقیق را مأموران خبره مالیاتی بخش حسابرسی ادارات کل مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران و حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی شاغل در تهران و حسابرسان سازمان حسابرسی و اعضای کمیته کنترل کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی و استادان دانشگاه با تجربه حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده تشکیل می‌دهد. معمول‌ترین نوع نمونه‌گیری در این روش تحقیق، نمونه‌گیری نظری است که در آن، نمونه با هدف دستیابی به مجموعه اطلاعات جامع و غنی انتخاب می‌شود. در این نمونه‌گیری، افراد، اطلاعات یا رخدادهایی انتخاب می‌شوند که در روش ساختن و تعریف حدود تناسب مقوله‌ها به محقق کمک کنند. در این مرحله محقق نمونه‌ای را انتخاب می‌کند که اطلاعات مرتبط‌تری 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، ۱۱۶).

نمونه‌گیری تا زمانی ادامه می‌یابد که مقوله‌ها به اشباع نظری<sup>۱۲</sup> برسند. منظور از اشباع نظری آن است که مصاحبه با آخرین نفرات، بینش‌های اضافی بسیار کمی ایجاد نموده‌اند. حقیقتاً می‌توان انجام چند مصاحبه پایانی را صرفاً جهت اطمینان پژوهشگر به دستیابی به اشباع نظری دانست. در این پژوهش، با توجه به اهمیت موضوع، نیاز بود با افرادی مصاحبه شود که ضمن برخورداری از تخصص و تجربه اجرایی لازم، در این خصوص آگاهی کافی داشته باشند. در این راستا،

مصاحبه ابتدا به ساکن از خبرگان بنام شروع شد؛ و سپس با پیش رفتن تحقیق و گردآوری و تحلیل داده‌ها، برای شناخت بهتر مفاهیم و مقوله‌ها با استفاده از تکنیک گلوله‌برفی و به شکل هدفمند بدین ترتیب که از هر مشارکت‌کننده درخواست گردید تا مشارکت‌کننده بعدی را که دارای تجارب مفید در جهت پیشبرد اهداف این پژوهش است معرفی نماید، با سایر افراد خبره مصاحبه شد. لذا طی فرآیند پژوهش از نمونه‌گیری نظری استفاده شده است. نمونه‌گیری نظری، به عنوان فرآیندی تعریف می‌شود که دربرگیرنده جمع‌آوری داده‌های مداوم برای خلق نظریه است. به‌گونه‌ای که تحلیل قبلی بر نحوه تصمیم‌گیری در مورد این‌که چه داده‌هایی باید جمع‌آوری شود اثر می‌گذارد. این روش نظری است، چون از طریق الگوی در حال تکوین راهنمایی می‌شود. نمونه‌گیری نظری در واقع یکی از ویژگی‌های اساسی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است. تمرکز اساسی بر نمونه‌گیری در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان بر ایده‌هاست نه بر افراد نمونه. در این تحقیق، با ۲۶ صاحب‌نظر مصاحبه به عمل آمد و پس از برگزاری مصاحبه‌ها، مفاهیم و مقوله‌ها به اشباع رسیدند. اغلب مصاحبه‌ها ضبط شدند، مگر افرادی که با ضبط صدا مخالف بودند که در این موارد نکات مهم یادداشت‌برداری شد. شایان ذکر است تمام مصاحبه‌شونده‌ها در حوزه کاری خود بیش از ۸ سال سابقه کار داشتند. متوسط زمان هر مصاحبه با هریک از خبرگان، ۸۳ دقیقه بوده است.

جدول ۱- جزئیات پانل نمونه مصاحبه‌شوندگان

سمت/موقعیت شغلی نخبگان	شرح	تعداد	تحصیلات	
			دکتر	کارشناسی ارشد
مدیر کل امور مالیاتی ارزش افزوده		۱	۱	۰
رئیس امور مالیاتی ارزش افزوده (ممنیز کل)		۷	۲	۵
رئیس گروه مالیاتی ارزش افزوده (سرمنیز)		۶	۱	۵
شریک مؤسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی		۳	۱	۲
مدیر سازمان حسابرسی		۴	۲	۲
عضو هیات علمی دانشگاه با تجربه اجرایی		۳	۳	۰
عضو کمیته کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی		۲	۱	۱
جمع		۲۶	۱۱	۱۵

#### ۴- یافته‌های پژوهش

تحلیل داده‌ها مطابق با نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، طی سه مرحله کُدگذاری انجام شده است. اولین مرحله، یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه‌ای از انتزاع بوده است. دومین گام یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین گام مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. لازم به ذکر است که این مراحل ضرورتاً به‌طور متوالی انجام نمی‌گیرند، در موارد زیادی باهم همپوشانی دارند و به‌طور هم‌زمان انجام می‌گیرند. مرحله اول که کُدگذاری باز نام دارد، بر داده‌های پژوهش (گویه‌های مصاحبه‌شوندگان پیاده‌سازی شده در قالب متن) برچسب‌های مفهومی الصاق گردید و مفاهیم استخراج شد و سپس مفاهیم استخراجی در قالب مفاهیم کلان‌تر (مقوله‌ها) دسته‌بندی گردیدند. در این راستا به هر جمله، پاراگراف از داده‌های

پژوهش یک برجسب مفهومی در پایین ترین سطح، چسبانده شد. شایان ذکر است در این پژوهش، در مجموع ۷۷ مفهوم راهبردی و ۲۱ مقوله اصلی راهبردی و همچنین ۵۴ مفهوم زمینه‌ای (مداخله‌گر) و ۱۵ مقوله اصلی زمینه‌ای (مداخله‌گر) و ۱۲ مقوله اصلی پیامدها استخراج گردید.

نمونه‌ای از استخراج مفاهیم در این پژوهش به شرح زیر است:

«گاه‌ها اتفاق افتاده و دیده شده که یک موضوع مشابه در دو شرکت، دو موضع متفاوت از جانب حسابرسان و گروه‌های حسابرسی مختلف اتخاذ شده است. این نشان‌دهنده آن است که یک شیوه‌نامه یا وحدت رویه حسابرسی مالیاتی وجود ندارد که به عنوان مثال در فلان شرایط تحریف یا تخطی مؤدی چه موضع صحیحی می‌بایست گرفته شود. این اختلاف نظر و اختلاف موضع حتی در یک گروه حسابرسی مالیاتی در بین دو حسابرس ارشد مالیاتی، در دو پرونده مشاهده شده که باید این مسائل و نحوه مواجهه‌ها در درون گروه‌های مالیاتی به بحث و تبادل نظر گذاشته بشه تا به یک وحدت رویه درست در رسیدگی‌ها دست پیدا کنیم. آموزش بدهیم در درون گروه‌ها به یکدیگر» [برگزاری دوره‌های آموزشی درون گروهی حسابرسی مالیاتی]. «همیشه بد اخلاقی‌ها بعضاً باعث انحراف از موضع صحیح شده، بیابیم تعهد اخلاقی گروه‌ها را تقویت کنیم. گرچه ابزارهای نظارتی بالادستی هم هستند و به نظرم اول خدا هست. مشکلات همیشه بوده و هست.» [تقویت تعهد اخلاقی کارکنان حسابرسی مالیاتی]

«تسلط بر دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌ها اجتناب ناپذیر است. از بین حسابرسان آگاه اگر سؤال کنید شما چطور به این سطح آگاهی و تسلط دست پیدا کردید اصل پاسخ این است که خودم در گروه مالیاتی خودم از همکارهای گروهم بیشترین چیزها را یاد گرفتم.» [تبیین درون گروهی بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مالیاتی] «حسابرسان مالیات بر ارزش افزوده واقعاً روی لبه تیغ دارند راه می‌روند بالذاته که محافظه‌کار هستند چون دانش‌شون دانش حسابداریه و محافظه‌کار هستند ولی از لحاظ حرفه‌ای هم در فشار مسئولیت قانونی و حرفه‌ای قرار دارند از یک طرف باید جوابگوی دادستان انتظامی مالیاتی به عنوان حق دولت باشند و از طرفی هم باید مراقب باشد تضییع حق مؤدی و فعال اقتصادی صورت نگیره! به نظر من راهکار این موضع داشتن بیمه مسئولیت همه ارکان حسابرسی است. اگر پشتوانه بیمه‌ای وجود داشته باشد، آرامش خاطری فراهم می‌شه و به راحتی میشه حسابرسی مالیات را مبتنی بر ریسک اجراء کرد و از طرفی با پشتوانه بیمه مسئولیت، همکاران ما جسارت بیشتری پیدا می‌کنند تا بتوانند عادلانه‌تر رسیدگی هاشون را انجام بدهند. ما در باتلاق بی‌پشتوانگی فرو رفتیم. چاره‌ای جز اجراء خشک و صرف قانون و مقررات نداریم و اساساً نظری از خودمون نمی‌توانیم اعمال کنیم!» [یوشش ریسک حسابرسی مالیاتی توسط بیمه مسئولیت]...

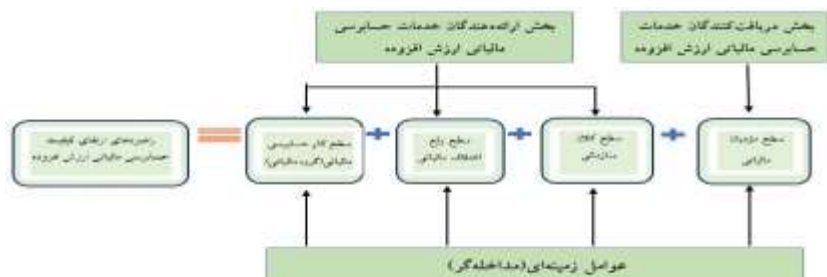
با بررسی نقل قول بالا چهار مفهوم «برگزاری دوره‌های آموزشی درون‌گروهی حسابرسی مالیاتی»، «تقویت تعهد اخلاقی کارکنان حسابرسی مالیاتی»، «تبیین درون‌گروهی بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مالیاتی» و «پوشش ریسک حسابرسی مالیاتی توسط بیمه مسؤلیت» تبیین شده است. البته اشاره به مفاهیم مذکور نقل قول‌های دیگری نیز وجود داشته که در فرآیند مقایسه داده‌ها، برچسب‌های فوق‌الذکر کشف و استخراج شده است. سپس به منظور تشکیل مقوله‌ها هریک از این مفاهیم با یکدیگر مقایسه شد تا شباهت‌ها و تفاوت‌هایشان مشخص شود. به عنوان مثال با مقایسه خردمقوله‌های مختلف، محقق به این نتیجه رسید که خردمقوله‌های مورد اشاره که در مصاحبه‌های متعدد بیان شده بود، اشاره به دو موضوع دارند که پس از انجام تحلیل‌ها و مقایسه‌های مداوم و در مفهوم‌پردازی در سطح بالاتری از انتزاع، محقق به کشف و استخراج برچسب «تبیین موضع‌گیری صحیح نسبت به تحریفات مالی و مالیاتی» و «برقراری بیمه مسؤلیت» را به آن‌ها اختصاص داد.

در گام دوم مقولات اصلی از کُدگذاری باز داده‌ها تکوین یافته‌اند و با یکدیگر مرتبط شده‌اند. به عبارت دیگر بین مقوله‌های اساسی که در کُدگذاری باز گسترش یافته‌اند، ارتباطات درونی برقرار می‌شود. مرحله دوم، کُدگذاری محوری نام دارد. و در مرحله سوم به تبیین ارتباط میان مقوله‌های پدیدار شده پرداخته می‌شود؛ این مرحله کُدگذاری انتخابی نام دارد..

بررسی مفهوم کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده نشان می‌دهد که مفهوم «کیفیت» چندبُعدی است. با عنایت به چندوجهی بودن کیفیت از نگاه مشارکت‌کنندگان و ذینفعان مختلف، راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و عوامل زمینه‌ای آن در قالب مدل کیفیت سیستمی که در برگزیده دو سطح کلی شامل ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده ارائه گردید. نتیجه‌گیری می‌شود راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در سطح ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده شامل راهبردهای کیفیت در سطح کارحسابرسی مالیاتی (گروه‌های حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده)، راهبردهای کیفیت در سطح ارکان رفع اختلاف مالیاتی ارزش افزوده (رؤسای امور مالیاتی در اجرای ماده ۲۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی، تجدیدنظر و هیأت موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م) و راهبردهای کیفیت در سطح کلان سازمانی (سازمان مالیاتی، سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی) است. همچنین در سطح دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده شامل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده از منظر مؤدیان مالیاتی می‌باشد. پیامدها آن مقوله‌هایی هستند که به عنوان نتیجه خدمات و یا کار در حال انجام رخ می‌دهد؛ و عوامل زمینه‌ای، به عواملی اطلاق می‌شود که انجام راهبردها را یا با محدودیت روبه‌رو کرده یا تسهیل می‌کند. ترکیب هریک از این ابعاد مهم است. مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی

مالیاتی ارزش افزوده پنج بُعد را به تصویر می‌کشد: کارحسابرسی مالیاتی (گروه‌های مالیاتی)، ارکان رفع اختلاف مالیاتی، سازمانی، مؤدیان مالیاتی و پیامدها هرکدام می‌تواند تحت تأثیر بُعد ششم یعنی عوامل زمینه‌ای قرار گیرند؛ بنابراین راهبردهای مدنظر مشارکت‌کنندگان نیز حول معانی آن‌ها از کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده است که تحت نمایه ۱ تبیین گردیده است.

اهم مقوله‌ها و مفاهیم هرکدام از اجزای مدل که از داده‌های پژوهش استخراج شده است به شرح جدول ۲ می‌باشد:



جدول ۲- اهم مقوله‌ها و مفاهیم استخراجی راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده

مقوله‌های استخراجی به عنوان راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات ارزش افزوده ایران به تفکیک عناصر سیستمی	
<p><b>سطح کارحسابرسی مالیاتی (گروه حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده):</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ برنامه‌ریزی و اقدام جهت کشف تحریفات مالی و مالیاتی</li> <li>✓ اهمیت به مطالعه پیشینه گزارش حسابرسی مالیاتی دوره‌های مالیاتی قبل فعالان اقتصادی</li> <li>✓ اهمیت به استخراج اطلاعاتی‌های واصله از سامانه الکترونیکی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.و.ا و آنالیز محتوایی آن</li> <li>✓ میزان کسب دانش نسبت به مکانیزم فعالیت اقتصادی قبل از آغاز حسابرسی و برنامه‌ریزی روش اخذ مدارک</li> <li>✓ برنامه‌ریزی و تدوین استراتژی روش اجرای حسابرسی مالیاتی به منظور هماهنگی گروه حسابرسی</li> <li>✓ میزان مشورت اعضای گروه مالیاتی با سایر گروه‌ها در مواجهه با موارد خاص تحریفات بااهمیت</li> <li>➤ تبیین موضع‌گیری صحیح نسبت به تحریفات مالی و مالیاتی</li> <li>✓ وضع شیوه‌نامه رعایت استقلال در صدور گزارش و موضوع‌گیری نسبت به انحرافات و تحریفات بااهمیت</li> <li>✓ تبیین درون‌گروهی دستورالعمل‌های رسیدگی و تشخیص مالیات و دستورالعمل‌های الرأسی مالیات بر ارزش افزوده</li> <li>✓ تقویت تعهد اخلاقی کارکنان حسابرسی مالیاتی در مواجهه و کشف انحرافات و تحریفات مالی و مالیاتی</li> <li>✓ برگزاری دوره‌های آموزشی درون‌گروهی نحوه مواجهه با تحریف استانداردهای حسابداری</li> <li>➤ بسط دوره‌های آموزش تخصصی کارکنان حسابرسی مالیاتی</li> <li>✓ برگزاری دوره‌های آموزشی ضمن خدمت حسابداری و حسابرسی</li> <li>✓ استقرار نظام اثربخش پرسمان و گفتمان تخصصی مالیاتی</li> </ul>	<p><b>سطح ارکان رفع اختلاف مالیاتی ارزش افزوده:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ فراهم کردن سازوکار حمایتی و قانونی از ارکان رفع اختلاف مالیاتی</li> <li>✓ فراهم‌سازی فرهنگ اجتناب از اطلاع دادرسی مالیاتی</li> <li>✓ ایجاد سازوکار حمایتی از طرف دادستان نظامی مالیاتی با رویکرد عدالت‌محور</li> <li>✓ بسط پتانسیل کنترل کیفیت حسابرسی مالیاتی</li> <li>✓ اطلاع‌رسانی نتایج کنترل کیفیت حسابرسی مالیاتی</li> <li>✓ ایجاد حمایت قانونی در مواجهه با "رعایت موازین قانونی" و "عادلانه بودن مالیات"</li> <li>➤ استقرار نظام اثربخش گزینش و انتصاب ارکان رفع اختلاف مالیاتی</li> <li>✓ بررسی صلاحیت روانشناختی ارکان رفع اختلاف به عنوان قضاوت‌کننده</li> <li>✓ استقرار نظام آموزشی اثربخش قبل و در حین اجرای مسؤلیت قضاوتی</li> <li>✓ بررسی احراز تجربه کافی و اخلاق حرفه‌ای مطلوب</li> <li>✓ ایجاد بستری برای سنجش عملکرد</li> <li>✓ انتصاب مبتنی بر تخصص و تجربه موفق</li> <li>➤ فراهم کردن بستر حفظ استقلال در صدور آراء صادره</li> <li>✓ صدور و انتشار دستورالعمل قانونی به منظور رعایت استقلال ارکان رفع اختلاف مالیاتی</li> <li>✓ تدوین رهنمودها و تفاسیر لازم برای حفظ استقلال ارکان رفع اختلاف مالیاتی</li> </ul>

<p>مقوله‌های استخراجی به عنوان راهبردهای ارتقای کیفیت حسابداری مالیاتی در نظام مالیات ارزش افزوده ایران به تفکیک عناصر سیستمی</p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ آگاهی‌بخشی نسبت به تحلیل و تفسیر اجرایی بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های صادره جدید</li> <li>✓ نظام‌مندسازی جهت مهار تعدد بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های صادره</li> <li>➤ مکانیزه‌سازی فرآیند حسابداری مالیات بر ارزش افزوده</li> <li>✓ بسط و توسعه همگانی و هم‌زمان صندوق‌های مکانیزه فروش در کشور</li> <li>✓ فراهم‌سازی نرم‌افزارهای کشف تقلب مالیاتی</li> <li>✓ تجهیز گروه مالیاتی با فناوری اطلاعات نوین حسابداری مالیاتی</li> <li>✓ دسترسی به اینترنت پرسرعت</li> <li>➤ بهره‌مندسازی از ریزداده‌های اقتصادی</li> <li>✓ توجه به یکارگیری مفهوم اقتصاد اطلاعات</li> <li>✓ کم‌رنگ‌شدن قضاوت حرفه‌ای با ظهور اطلاعات</li> <li>✓ جلوگیری از اطاله دادرسی مالیاتی با تجهیز اطلاعاتی</li> <li>➤ برقراری بیمه مسؤلیت</li> <li>✓ اجرای حسابداری مالیاتی مبتنی بر ریسک</li> <li>✓ پوشش ریسک حسابداری توسط بیمه مسؤلیت</li> <li>✓ اطمینان از اجرای روش‌های کامل حسابداری مالیاتی ارزش افزوده</li> <li>✓ اعمال قضاوت حرفه‌ای در دستیابی به عدالت مالیاتی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ تشویق به اجتناب از قضاوت در موارد نقض استقلال ارکان رفع اختلاف مالیاتی</li> <li>✓ برخورد اثربخش و قانونی دادستان انتظامی مالیاتی در مواجهه شرایط احراز نقض استقلال</li> <li>➤ برنامه‌ریزی جهت جلوگیری از اطاله دادرسی مالیاتی</li> <li>✓ ایجاد نظام تشویق مبتنی بر تمکین مؤدیان مالیاتی در مراحل رفع اختلاف</li> <li>✓ آموزش مستمر و اثربخش مهارت‌های مدیریت پرونده‌های مالیاتی</li> <li>✓ غنا بخشی بر محتوای قرارهای کارشناسی صادره</li> <li>✓ دقت حرفه‌ای بر محتوای گزارش مجریان قرار</li> <li>✓ مذاقه بر کُنه موارد اعتراض مؤدیان مالیاتی و رسیدگی ویژه به آن</li> </ul>
<p>سطح سازمانی (سازمان مالیاتی، سازمان حسابداری، جامعه حسابداران رسمی):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ استقرار مکانیزم نظارت کیفی و رتبه‌بندی</li> <li>✓ ایجاد کارگروه کنترل کیفیت پرونده‌های حسابداری مالیاتی</li> <li>✓ نظام رتبه‌بندی کیفیت حساب‌رسان مالیاتی</li> <li>✓ صدور بخشنامه‌های تسهیل‌کننده و ارتقاء کیفی حسابداری مالیاتی</li> <li>➤ تقویت منابع و امکانات نوین حسابداری مالیاتی</li> <li>✓ استقرار نظام یکپارچه بانک اطلاعاتی بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌ها</li> <li>✓ استخدام نیروی انسانی متخصص</li> <li>✓ بهره‌مندسازی گروه‌های حسابداری از اینترنت پرسرعت</li> <li>✓ استقرار نظام آموزش مستمر و اثربخش</li> <li>➤ استانداردسازی فرآیندهای رسیدگی و تشخیص مالیات</li> <li>✓ تدوین و پیاده‌سازی نرم‌افزار یکپارچه حسابداری مالیاتی در همه منابع</li> <li>✓ اتصال همه‌جانبه به پایگاه داده‌های اقتصادی دستگاه‌های حاکمیتی</li> <li>✓ تدوین نقشه راه و الگوی عملیات حسابداری مالیات بر ارزش افزوده</li> <li>➤ فراهم کردن تمهیدات لازم بمنظور تعادل برون‌سپاری</li> <li>✓ هماهنگی با سازمان حسابداری و جامعه حسابداران رسمی ایران</li> <li>✓ بهره‌مندی سازمان حسابداری و جامعه حسابداران رسمی ایران از سامانه‌های کنونی حسابداری مالیاتی</li> <li>✓ اطلاع‌رسانی مطلوب به فعالان اقتصادی جهت استفاده از ظرفیت‌های برون‌سپاری</li> <li>✓ انعقاد قراردادهای بیشتر جهت استفاده از ظرفیت مفاد تبصره ۲ ماده ۲۷</li> <li>✓ تناسب حجم کار رسیدگی‌های مالیاتی با تعداد پرسنل حسابداری مالیاتی</li> <li>✓ حسابداری مالیاتی دولتی در مقابل حسابداری مالیاتی خصوصی</li> <li>➤ تعیین مکانیزم جهت ارزیابی کیفیت استقلال حساب‌رسان مالیاتی</li> <li>✓ صدور دستورالعمل تعیین مؤلفه‌های ناقص استقلال حساب‌رسان مالیاتی در سازمان مالیاتی</li> <li>✓ تشکیل کمیته سنجش استقلال حساب‌رسان مالیاتی</li> <li>✓ تشویق حساب‌رسان مالیاتی به اجتناب از رسیدگی در موارد نقض استقلال</li> </ul>	<p>سطح مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ برنامه‌ریزی مبنی بر استقرار سیستم حسابداری یکپارچه و برخط در شرکت‌ها</li> <li>- استقرار نظام استفاده نرم‌افزارهای واحد و یکپارچه در همه شرکت‌ها</li> <li>- ارتقاء جایگاه حسابداری و امور مالی در محیط کاری فعالان اقتصادی</li> <li>- نظارت اثربخش مدیریت اطلاعات مالی برخط و متصل به سورس متمرکز سازمان مالیاتی</li> <li>➤ تقویت فرهنگ‌سازی مالیاتی مؤدیان</li> <li>✓ اهتمام به برگزاری دوره‌های آموزش تخصصی قانون مالیات بر ارزش افزوده برای فعالان اقتصادی</li> <li>✓ تبیین ارائه خدمات اجتماعی از طریق منابع مالیات بر ارزش افزوده</li> <li>✓ شفاف‌سازی مخارج بودجه‌ای با بهره‌گیری از منابع مالیاتی</li> <li>➤ فراهم‌نمودن سازوکار بازدارندگی تقلب</li> <li>✓ ایجاد تمهیدات لازم جهت سلب تسهیلات اجتماعی مؤدیان توأم با تقلب</li> <li>✓ فراهم‌سازی امکانات اجتماعی بیشتر و بهتر برای مؤدیان با عملکرد مثبت</li> <li>پایامدها:</li> <li>➤ رضایت‌مندی فعالان اقتصادی</li> <li>➤ تقویت فرهنگ مالیاتی در جامعه</li> <li>➤ بروز و ظهور شفافیت اطلاعات در بین آحاد جامعه</li> <li>➤ بازدارندگی از کتمان حقایق اقتصادی در جامعه</li> <li>➤ برقراری عدالت اقتصادی</li> <li>➤ افزایش اعتبار مراجع دادرسی حسابداری مالیاتی ارزش افزوده</li> <li>➤ اشاعه فرهنگ قانون‌مداری در جامعه</li> <li>➤ شفافیت اقتصادی در جامعه</li> <li>➤ برقراری عدالت اجتماعی</li> <li>➤ ارتقاء فرهنگ مصرف‌زدایی در جامعه</li> <li>➤ ارتقاء سطح دقت حرفه‌ای حسابداری مالیاتی</li> <li>➤ ارتقای کیفیت حسابداری مالیاتی</li> </ul>



## تدوین مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران/۴۵

مقوله‌های استخراجی به عنوان راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران به تفکیک عناصر سیستمی	
<p>➤ اعتبار حرفه حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده</p>	<p>➤ استقرار سامانه ریزداده‌های اقتصادی                  ✓ تعامل با بانک‌ها و سایر دستگاه‌های حاکمیتی مرتبط با تراکنش‌های اقتصادی و ایجاد کانال دریافت داده‌ها                  ✓ استقرار سامانه جامع اطلاعات فعالان اقتصادی                  ✓ بسط و اصلاح نواقص سامانه الکترونیکی خرید و فروش فصلی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م.                  ➤ برنامه‌ریزی بمنظور اجرای حسابرسی توأمأ و یکپارچه                  ✓ اجرای حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده همزمان با حسابرسی مالیاتی سایر منابع                  ✓ برنامه‌ریزی و اجرای اثربخش آموزش تخصصی کارکنان حسابرسی                  ➤ ایجاد تمهیدات لازم جهت جلوگیری از پدیده‌های رانت و قاچاق                  ✓ برنامه‌ریزی و اتخاذ تمهیدات مشترک با مراجع قانون‌گذار جهت جلوگیری از ایجاد شرکت‌های کاغذی                  ✓ تقویت بخش اعتبارسنجی شرکت‌های مورد حسابرسی</p>
<u>عوامل زمینه‌ای (مداخله‌گر):</u>	
<p>➤ مهارت مالی و مالیاتی                  ✓ تسلط و به‌روز بودن و بکارگیری به‌هنگام و اثربخش از بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌ها                  ✓ تسلط و به‌روز بودن و بکارگیری به‌هنگام و اثربخش از استانداردهای حسابداری و حسابرسی                  ✓ تسلط و به‌روز بودن و بکارگیری به‌هنگام و اثربخش از سایر قوانین مرتبط                  ➤ تناسب بافت سنی مدیران ارشد سازمان                  ✓ چابکی در تصمیم‌گیری مدیران ارشد جوان                  ✓ برقراری مشی جسورانه و راهگشا در صدور بخشنامه‌های تسهیل‌کننده توسط مدیران جوان                  ✓ تجربه مدیریتی و پختگی در تصمیم‌گیری‌های سازمان                  ➤ نگرش سیستمی مبتنی بر کیفیت مدیران ارشد سازمان                  ✓ تفکر سیستمی مدیران ارشد سازمان                  ✓ توجه ویژه به رسیدگی مالیاتی کامل و بیطرفانه                  ✓ حذف عوامل و ارکان اتلاف منابع در فرآیند حسابرسی مالیاتی                  ✓ کیفی‌گرایی در تقابل با کمی‌گرایی و آمارگرایی                  ✓ ایجاد سامانه آرشو قیمت کالاها و خدمات                  ✓ حذف خلاءهای قانونی                  ➤ تبلور مدیران درون‌سازمانی                  ✓ میزان ارتقاء کارکنان حسابرسی مالیاتی به پست‌های مدیریتی سازمان                  ✓ میزان تعصب مدیران ارشد سازمان                  ✓ تلفیق آگاهی و دانش و تجربه تخصصی حسابرسی مدیران ارشد سازمان                  ✓ حذف مدیریت کلان خارج از سازمان                  ➤ پیچیدگی کسب و کار مؤدیان مالیاتی                  ✓ تنوع کالاها و خدمات معاف و غیر معاف                  ✓ میزان اشتغال به انواع مختلف مدل‌های تحصیل درآمدی                  ✓ میزان شفافیت اجرای مکانیزم‌های پیچیده رخدادهای هزینه و مالکیت کالا                  ➤ ویژگی‌های مالکیت و مدیریت                  ✓ خصوصی یا دولتی بودن شرکت                  ✓ بورسی یا غیر بورسی بودن شرکت                  ✓ اخلاق‌مداری مالکان و مدیران شرکت</p>	<p>➤ رضایت شغلی (روحیه و انگیزه)                  ✓ نظام پرداخت منطقی بر پاداش                  ✓ مکانیزم رفتار سازمانی کارکنان                  ✓ نظام ارتقاء کارکنان                  ✓ نظام تشویق و تنبیه کارکنان                  ✓ حق‌الزحمه حسابرسی مالیاتی                  ➤ پیچیدگی کسب و کار مؤدیان مالیاتی                  ✓ تنوع کالاها و خدمات معاف و غیر معاف                  ✓ اشتغال به انواع مختلف مدل‌های تحصیل درآمدی                  ✓ اجرای مکانیزم‌های پیچیده رخدادهای هزینه و مالکیت کالا                  ➤ فشار زمانی                  ✓ بازه زمانی اجرای حکم حسابرسی مالیاتی                  ✓ مرور زمان مالیاتی                  ✓ الزام وصولی مالیات منطبق با بودجه                  ➤ مهارت تجربی                  ✓ هوشمندی و به‌کارگیری به‌هنگام تجربیات                  ✓ مهارت در روش‌های کنترلی میان‌بر حساب‌ها                  ✓ تسلط بر مدل‌های مهارتی و به‌روز کشف تقلب مالیاتی                  ✓ بهره‌مندی از فنون نوین تحلیل مالی                  ➤ استقرار نظام حسابرسی مالیاتی یکپارچه، به‌هنگام و پیشگیرانه                  ✓ اجرای حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده همگام با حسابرسی سایر منابع                  ✓ اجرای عملیات حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به‌هنگام (حسابرسی ضمنی)                  ✓ اجرای حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر هدف اصلاح ساختار                  ✓ اجرای عملیات حسابرسی مالیاتی کنترلی و نمونه‌ای                  ➤ تعهد و التزام مبنی بر برقراری عدالت مالیاتی                  ✓ وجود دیدگاه و نگرش عدالت‌محوری                  ✓ تعهد اخلاقی رعایت حقوق فعالان اقتصادی                  ✓ استقلال و بیطرفی کامل نسبت به طرفین اختلاف مالیاتی                  ➤ جسارت تعدیل مالیات تشخیصی                  ✓ دارابودن روحیه اعطاء حقوق حقه دولت و فعالان اقتصادی</p>

مقوله‌های استخراجی به عنوان راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات ارزش افزوده ایران به تفکیک عناصر سیستمی	
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ دارابودن جسارت تغییر و اصلاح در فرآیند حسابرسی‌ها</li> <li>✓ تنبیه و آگاهی‌بخشی آراء صادره هیأت‌ها به گروه‌های حسابرسی</li> <li>✓ درایت و تدبیر هوشمندانه</li> <li>✓ توانایی حل اختلاف‌ها با استفاده از روش‌های اثباتی میان‌بر</li> <li>✓ توانایی تبیین استدلال جهت کاهش موارد اختلاف</li> <li>✓ مدیریت مطلوب برگزاری جلسات رفع اختلاف مالیاتی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ امکانیزم محیط داخلی</li> <li>✓ اعتقاد مدیریت شرکت به تنظیم و نگهداری و ارائه اسناد و مدارک</li> <li>✓ مثبت‌نویسی بر طبق موازین مالی و مالیاتی</li> <li>✓ وجود سیستم کنترل داخلی قوی</li> <li>✓ دارا بودن کمیته حسابرسی</li> <li>✓ بنیادهای مالی مؤدیان مالیاتی</li> </ul>

#### ۴-۱. نحوه ارزیابی و اعتباربخشی به مدل راهبردهای ارتقاء کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده

در این پژوهش، به منظور اعتباربخشی به مدل و نتایج تحقیق از «زاویه‌بندی (مثلث‌سازی)»، «کنترل اعضا» و ارزیابی بر اساس معیار «مقبولیت» (استراوس و کوربین، ۲۰۰۸) استفاده شده است که در ادامه تشریح می‌گردد:

##### زاویه‌بندی (اجماع/مثلث‌سازی) داده‌ها

در این تحقیق به منظور تدوین مدلی جامع برای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده، تلاش شد تا دیدگاه‌ها و نظرات گروه‌های مختلف شامل اشخاص با سابقه فعالیت در سازمان مالیاتی (اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران)، 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 بر ارزش افزوده دریافت شده و بررسی و تحلیل گردید.

##### کنترل اعضا

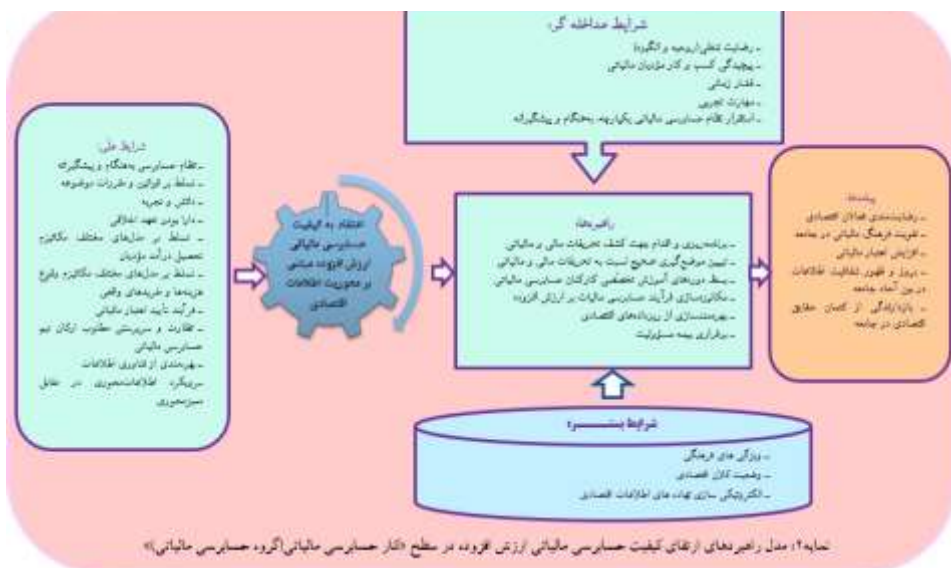
در این پژوهش، پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به روش کدگذاری سه‌گانه، به منظور اعتباربخشی به مدل تحقیق، متغیرهای استخراج شده از مصاحبه‌ها و نتایج حاصل، به ۵ نفر از صاحب‌نظران حرفه حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده (۳ نفر از اشخاصی که قبلاً با آن‌ها مصاحبه شده بود و ۲ نفر از صاحب‌نظرانی که قبلاً در مصاحبه شرکت نداشتند) ارائه شده و مورد پالایش قرار گرفت.

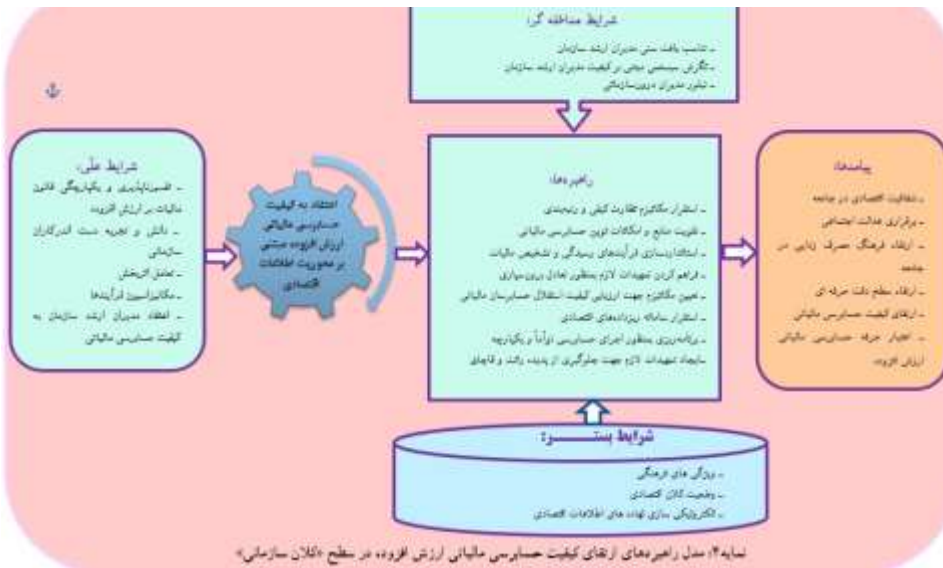
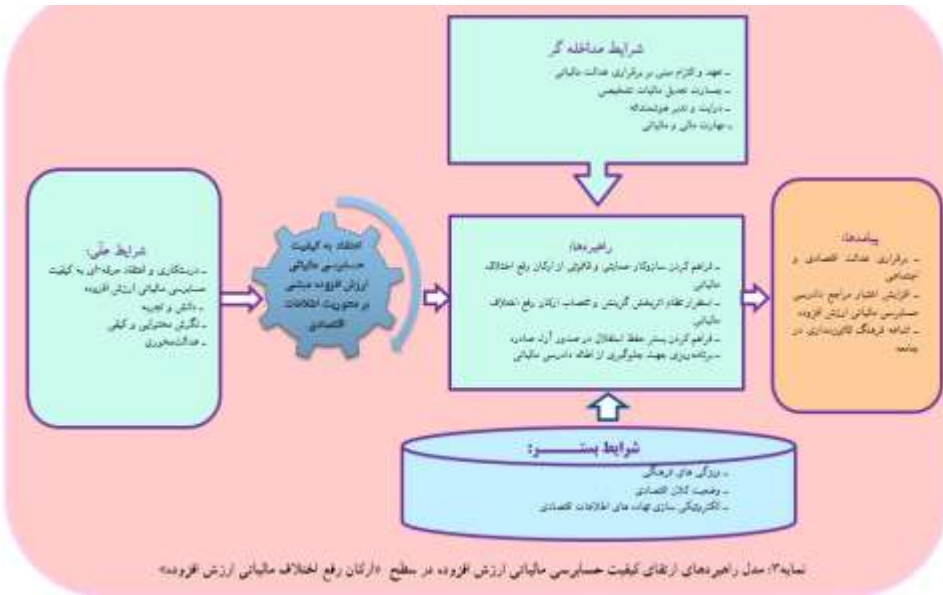
##### مقبولیت

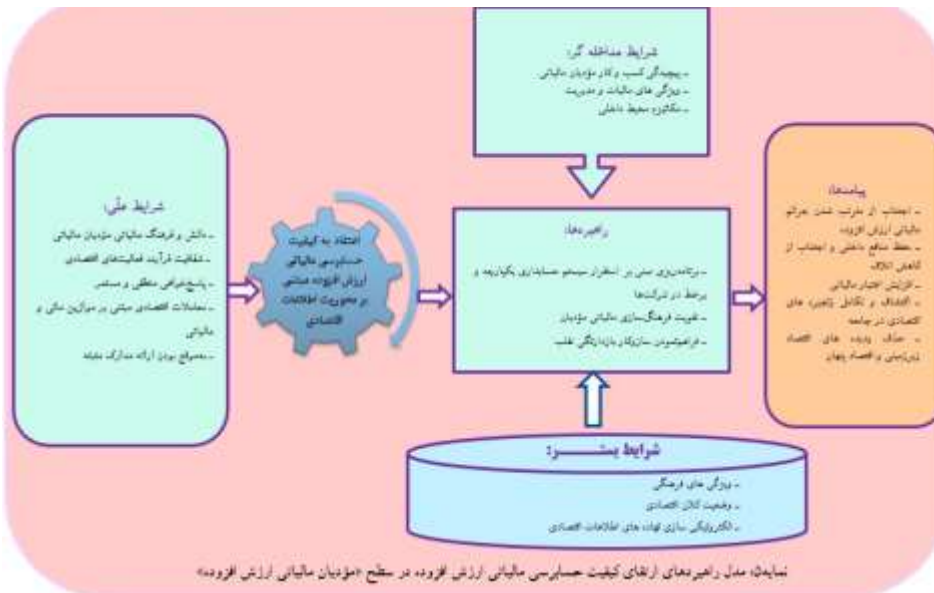
به منظور ارزیابی کیفیت پژوهش‌های مبتنی بر نظریه‌پردازی داده‌بنیان (و همچنین دیگر پژوهش‌های کیفی)، کوربین و استراوس ۱۰ شاخص مقبولیت را معرفی کرده‌اند که بر مبنای آن، مقبولیت پژوهش حاضر ارزیابی شد.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

مدل‌های استخراج شده این پژوهش از فرآیند سه‌گانه کُدگذاری تشریح شده تحت عنوان «مدل یکپارچه راهبردهای ارتقاء کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده» در چهار سطح صدرالآشاره در صفحه بعد مشاهده می‌شود. استراوس و کوربین دو روش را برای بیان مدل و نتیجه تحقیق بیان می‌کنند؛ روش نمایه و روش تشریحی و روایت خط سیر داستان (دانایی فرد، ۱۳۹۴). ساده و موجزترین روش‌ها، روش نمودار است که در این پژوهش نیز از این روش استفاده شده است. در ادامه، بخش‌های مختلف مدل یاد شده تشریح می‌شود.







### تشریح چارچوب راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده

راهبردهای مرتبط با بخش کلان ارائه دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده

مقوله‌های اصلی استخراجی از داده‌های پژوهش در جدول ۲ استخراجی به تصویر کشیده شده است. به منظور اجتناب از تفصیل، به عنوان نمونه صرفاً در این بخش مقوله‌های راهبردی به صورت نمونه‌ای و با اولویت اهمیت آن تشریح می‌گردد. 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 در سطح کار حسابرسی مالیاتی (تیم حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده) چنانچه گروه‌های حسابرسی مالیاتی دارای تعهد اخلاقی بالا و بهره‌مندی از توسعه و تکامل بکار بست فناوری اطلاعات در مراحل ارائه خدمات حسابرسی مالیاتی عملیات حسابرسی به-هنگام و پیشگیرانه را اجراء نمایند، با مکانیزه‌سازی فرآیند حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و بسط دوره‌های آموزش تخصصی اثربخش همراه با بیمه مسئولیت کارکنان و برنامه‌ریزی جهت بهره‌مندسازی گروه‌های حسابرسی مالیاتی از ریزداده‌های اقتصادی (راهبردها) می‌توانند به کیفیت بالای حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده دست یابند. کشف انحراف اطلاعات ابرازی شرکتها و سایر فعالان اقتصادی در اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده در سایه اتکاء به منابع اطلاعاتی قوی و مستند و مثبت و اجرای عملیات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مستلزم عزم راسخ متولیان حرفه حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده بر اتصال به شبکه اطلاعاتی جامع اقتصادی کشور و همچنین اعتقاد به کیفیت حسابرسی مالیاتی عاری از «برآورد» و به صورت کاملاً قطعی ممکن است.

در اتخاذ راهبردهای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده، برخی شرایط مداخله‌گر همچون مهارت تجربی، درایت و تدبیر هوشمندانه و وجود نظام حسابرسی یکپارچه تأثیر بسزایی بر اعتقاد به کیفیت حسابرسی مالیاتی با محوریت اطلاعات اقتصادی و در نتیجه راهبردها خواهد داشت. بعلاوه رضایت شغلی (روحیه و انگیزه) کارکنان حسابرسی مالیاتی و فشار زمانی تأثیر با اهمیتی بر راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده خواهد داشت.

برای دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی در سطح رفع اختلاف مالیاتی نیز علاوه بر راهبردهای پیش گفته که در هر کار حسابرسی اتخاذ می‌گردد، فراهم کردن سازوکار حمایتی و قانونی از ارکان رفع اختلاف مالیاتی، فراهم کردن بستر حفظ استقلال در صدور آراء صادره و برنامه‌ریزی جهت جلوگیری از اطاله دادرسی مالیاتی، راهبردهایی است که برای دستیابی به کیفیت به‌کار می‌رود. بکارگیری این راهبردها نیز در درجه اول تحت تأثیر میزان اعتقاد به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی ارزش افزوده و رؤسای امور مالیاتی ارزش افزوده (میزان کل) به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مبتنی بر محوریت اطلاعات اقتصادی جهت دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده می‌شود. همچنین شرایط مداخله‌گر شامل تعهد و التزام مبنی بر برقراری عدالت مالیاتی، جسارت تعدیل مالیات تشخیصی و نحوه رسیدگی‌های مالیاتی و مهارت-های مالی و مالیاتی بر راهبردهای فوق‌الذکر تأثیر مثبت دارد. هر چه اعتقاد و عزم راسخ به کیفیت حسابرسی مالیاتی و جسارت ارکان رفع اختلاف مالیاتی ارزش افزوده مبتنی بر تعدیل مالیات تشخیصی و نحوه رسیدگی‌های مالیاتی به منظور برقراری عدالت مالیاتی بیشتر باشد، حل‌وفصل پرونده‌های مالیاتی ارزش افزوده جهت جلوگیری از تضییع حقوق مؤدیان مالیاتی با سرعت و قوت بیشتری انجام خواهد شد و جلوگیری از اطاله دادرسی‌های حسابرسی مالیاتی به منزله کاهش بروکراسی‌ها و هزینه‌های مرتبط با آن و حصول هم‌افزایی و اثربخشی کیفیت بالای حسابرسی مالیاتی را در پی خواهد داشت. این مهم با غنابخشی بر محتوای قراردادهای کارشناسی صادره توسط ارکان رفع اختلاف مالیاتی و ورود محتوایی بر کل فرآیند حسابرسی مالیاتی و نه صرفاً موارد اعتراضی مطروحه از جانب فعالان اقتصادی قابل دستیابی خواهد بود.

راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در سطح سازمانی شامل استقرار مکانیزم نظارت کیفی و رتبه‌بندی، تقویت منابع و امکانات نوین حسابرسی مالیاتی، استاندارد-سازی فرآیندهای رسیدگی و تشخیص مالیات، فراهم کردن تمهیدات لازم به منظور تعادل برون‌سپاری، تعیین مکانیزم جهت ارزیابی کیفیت استقلال حسابرسان مالیاتی، استقرار سامانه ریزداده‌های اقتصادی، برنامه‌ریزی به منظور اجرای حسابرسی توأم و یکپارچه و ایجاد تمهیدات لازم جهت جلوگیری از گسترش پدیده‌های رانت و قاچاق می‌باشد.

تعمق در دلایل پایین بودن کیفیت حسابرسی و راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی حاکی از آن است که در بستر حاکم بر شرایط موجود در کشور، برای تحقق کیفیت بالای حسابرسی

مالیاتی ارزش افزوده در پرونده‌های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، ابتدا می‌بایست راهبردهای لازم به شرح فوق در سطح کلان و سازمان مالیاتی و سازمان حسابرسی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در اجرای مفاد ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده اتخاذ شود و سپس در نتیجه آن، راهبردهای لازم در سطح ارکان رفع اختلاف مالیاتی ارزش افزوده و در سطح هر کار حسابرسی مالیاتی (گروه حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده) اتخاذ خواهد شد.

نتایج تحقیق حاکی از آن است که فقدان نظام رتبه‌بندی حسابرسان مالیاتی و ازهم‌گسیختگی مفاد مقررات مالیات بر ارزش افزوده در قالب تعدد و تکرر بخشنامه‌ها و نظریه‌های فنی صادره و گاهاً متناقض، فقدان امکانات اطلاعاتی و منابع شبکه‌ای برخط اقتصادی در سطح کشور و نبود ابزارهای لازم و نوین حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده از جمله عواملی هستند که در سطح سازمانی، دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده را با دشواری مواجه نموده‌اند.

راهبردهای مرتبط با بخش کلان دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده

دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده اشخاصی هستند که به موجب هفت مرحله فراخوان مشمولان نظام مالیات بر ارزش افزوده از ابتدای مهر ماه سال ۱۳۸۷ تا کنون در این جرگه قرار دارند و شامل کلیه اشخاص حقوقی و بسیاری از اشخاص حقیقی می‌شوند. حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده خدماتی است که به موجب الزامات قانونی از طرف سازمان مالیاتی و به طور اختیاری در اجرای مفاد ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده با انتخاب یک مؤسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و یا سازمان حسابرسی توسط فعال اقتصادی (مؤدی مالیاتی) انجام می‌شود و دارای ذینفعان مختلف با منافع بعضاً متضاد می‌باشند. از آنجا که گروه‌های بسیار گسترده‌ای از خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده بهره‌مند می‌شوند بنابراین خیل عظیمی از اطلاعات مالی در بسیاری از زنجیره‌های اقتصادی توسط این گروه‌ها تهیه می‌شوند. انطباق تهیه اطلاعات صحیح و مربوط و قابل اتکاء در قالب تکالیف قانونی از منظر رعایت استانداردهای حسابداری ایران و قوانین موضوعه یکی از ابعاد کیفیت اطلاعات است به دلیل تضاد منافع موجود و سیاست‌های مالی و عملیاتی شرکت‌ها، گاهاً اطلاعات تهیه شده دارای تحریف بااهمیت است و از طرفی به دلیل فقدان ابزار و امکانات لازم جهت شناسایی و کشف انحراف‌ها، اغلب این حقایق مکتوم باقی می‌ماند. بنابراین یکی از دلایل کیفیت پایین حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده، اطلاعات بی‌کیفیت است. بعضاً برقراری ارتباط بین اطلاعات مالی در پرونده‌های مالی مختلف بسیار دشوار و ناممکن است.

با توجه به وضعیت موجود، اتخاذ راهبردهایی همچون برنامه‌ریزی مبنی بر استقرار سیستم حسابرسی یکپارچه و هماهنگ و برخط در شرکت‌ها، تقویت فرهنگ‌سازی مالیاتی ارزش افزوده و فراهم نمودن سازوکار بازدارندگی تقلب، اجتناب‌ناپذیر است. اگرچه ویژگی‌های مالکیت و

مدیریت و مکانیزم محیط داخلی شرکت‌ها و پیچیدگی کسب و کار مؤدیان مالیاتی به عنوان عوامل مداخله‌گر در اجرای راهبردهای اتخاذ شده بسیار حائز اهمیت بوده و تأثیر مستقیم دارد. آنچه که در این مقال، قابل تأمل است آن است که محوریت اطلاعات اقتصادی واقعی شرط لازم و کافی جهت بهبود وضعیت کیفیت حسابرسی مالیاتی توسط حسابرسان است حتی اگر این اطلاعات به صورت تحریف شده در اختیار حسابرسان مالیاتی قرار گیرد نه تنها تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی مالیاتی نخواهد داشت بلکه صرفاً دلیلی بر تحمل جرائم مالیاتی سنگین بر ذمه اینگونه مؤدیان مالیاتی خواهد بود. بنابراین تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی (مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده) اگرچه نقش بسیار بااهمیتی بر فرآیند تکامل کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده دارند لیکن به دلیل تضاد منافع، این نقش به خوبی ایفا نمی‌گردد. لذا جهت پوشش ریسک ناشی از سوءجریانات اقتصادی در شرکت‌ها، همواره اعتقاد به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مبتنی بر محوریت اطلاعات اقتصادی در سایر سطوح راهگشاست. با توجه به توضیحات پیش‌گفته، اگر سطح کیفیت مورد انتظار را در قالب یک پیوستار در نظر بگیریم، در یک سر طیف، تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی برای کیفیت حسابرسی مالیاتی بالا وجود دارد. چنانچه مؤدیان مالیاتی به علت اعتقاد به شفافیت اطلاعاتی و کیفیت، نگرانی از عواقب بی‌کیفیتی، اشتیاق به مزایای باکیفیتی یا به موجب الزام مقرراتی، متقاضی دریافت کیفیت بالای حسابرسی باشد، اهتمام کامل خود را در جهت تهیه اطلاعات و ارائه به‌موقع آن به حسابداران مالیاتی ارزش افزوده به‌کار خواهد بست.

#### شرایط بستر

راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی از سوی ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و یا دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیات ارزش افزوده تحت تأثیر ویژگی‌های زمینه و بستر حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده قرار دارد که طبق نتایج تحقیق، این عوامل عبارتند از «ویژگی‌های فرهنگی»، «وضعیت کلان اقتصادی» و «الکترونیکی‌سازی نهادهای اطلاعات اقتصادی». بررسی و تحلیل نظرات خبرگان بیانگر آن است که بستر لازم جهت بروز و ظهور کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده شامل ابعاد فرهنگی و در این میان لغو دیدگان توده مردم به امر مالیات بر ارزش افزوده، تبیین کارکردهای نظام مالیات بر ارزش افزوده در جامعه، شفافیت در تخصیص منابع مالیات بر ارزش افزوده در جامعه، میزان ظهور آثار اجتماعی و سیاسی و اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده در جامعه، بسط آموزش همگانی بر ارزش افزوده و کارکردهای آن و تمهیدات قانونی لازم در جهت تفکیک تخصیص خدمات اجتماعی بین قانونمداران و قانون‌گریزان از جمله ویژگی‌هایی هستند که از نظر خبرگان بر کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و ارائه خدمات و دریافت آن، راهبردها و نتایج مربوطه تأثیر می‌گذارند.



«وضعیت کلان اقتصادی جامعه» یکی دیگر از شرایط بستر می‌باشد. طبق نظر خبرگان، هر چه شرایط اقتصادی روبه‌رونق بیشتر باشد، سایر عوامل اقتصادی جامعه، پویاتر و نقدینگی فعالان بیشتر و بازدهی مؤثر بالاتر و ارزش افزوده بیشتری خلق خواهد شد. لذا در این شرایط میل به شفافیت و کیفیت بالا بیشتر خواهد بود. هر چه وابستگی به اقتصاد جامعه به منابع زیرزمینی کمتر و وابستگی بودجه دولت به مالیات بیشتر، با اعمال سیاست‌های تکاملی و تمرکز بیشتر بر تولید داخلی باعث هم‌افزایی کلان در کشور و خلق ارزش بیشتر و در نهایت، انگیزه برای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده بیشتر خواهد بود و مکانیزم‌های لازم بسیار قوی‌تر از قبل در این جهت تقویت خواهد گشت.

الکترونیکی‌سازی نهادهای اطلاعات اقتصادی، بستر اصلی حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده است. عزم راسخ مسئولان کشور بر سیاست حذف کاغذ در بروکراسی اداری، مدیریت جامع کشور بر حرکت به سوی دولت الکترونیک و سیاست‌گذاری کلان در جهت شفاف‌سازی تمامی فرآیندها و دارایی‌های آن در کشور است. در صورت حرکت به سمت الکترونیکی شدن کلیه اطلاعات در سطح کشور و امکان دسترسی برخط به همه اطلاعات اقتصادی و تراکنش‌ها و رویدادهای مالی توسط حسابرسان مالیاتی ارزش افزوده، نقش بسیار مهمی در شفافیت اطلاعاتی در سطح کشور خواهد داشت. در این شرایط امکان رشد و تکثیر پدیده‌های رانت، قاچاق و شرکت‌های کاغذی وجود نخواهند داشت و لذا کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در گرو کیفیت اطلاعات جامع اقتصادی در کشور است.

با توجه به توضیحات فوق ملاحظه می‌شود که اگرچه کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در نگاه اول متأثر از عملکرد گروه‌های حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده است اما با تعمق بیشتر، این عوامل خود تحت تأثیر متقابل امکان و فرآیند رفع اختلاف مالیاتی ارزش افزوده و سطح سازمانی می‌باشد بعلاوه از ویژگی‌ها و عملکرد دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی (مؤدیان مالیاتی) تأثیر می‌پذیرد. بنابراین دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مستلزم اتخاذ رویکردی یکپارچه و در نظر گرفتن این لایه‌های مختلف می‌باشد.

در این پژوهش به کمک نتایج حاصل از کُدگذاری‌های مختص روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در این راستا، مقوله‌های اصلی و خرده‌مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و به عنوان چارچوب راهبردهای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران ارائه گردید. با توجه به چندوجهی بودن کیفیت از نگاه مشارکت‌کنندگان و ذینفعان مختلف، راهبردهای قابل اتخاذ جهت ارتقاء و دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در قالب مدل کیفیت سیستمی که در برگیرنده دو بخش کلان شامل ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در سه خرده‌سطح (سطح کار «گروه‌های حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده»، سطح ارکان رفع اختلاف

مالیاتی «رؤسای امور مالیاتی در اجرای مفاده ۲۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر و هیأت موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م.» و سطح سازمانی «سازمان مالیاتی، سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران» و دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در یک خرده‌سطح (مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده «شرکت‌ها، سایر نهادها و اشخاص مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده») ارائه شد.

از بُعد ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده، تعیین و اتخاذ راهبردهای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده همچون ایجاد و تقویت امکانات بر مبنای سیستماتیک، اجرای حسابرسی توأماً و یکپارچه و تعیین مکانیزم کیفیت استقلال حسابرسان، بسط دوره‌های آموزشی تخصصی کارکنان حسابرسی مالیاتی، مکانیزه‌سازی فرآیند حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، بهره‌مندسازی حسابرسان مالیاتی ارزش افزوده از ریزداده‌های اقتصادی، برقراری بیمه مسؤولیت کارکنان حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده، برنامه‌ریزی جهت جلوگیری از اطاله دادرسی مالیاتی ارزش افزوده و استانداردهای فرآیندهای رسیدگی و تشخیص مالیات و... اگرچه لازم است و از نظر خبرگان ضرورت ایجاب می‌کند که راهبردهای مورد اشاره به‌منصه اجرا درآید لیکن تعمق بیشتر در مورد موضوع، حاکی از آن است که در سطحی بالاتر، اعتقاد ارکان ارائه‌دهنده خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در همه سطوح به کیفیت بالا مبتنی بر محوریت اطلاعات اقتصادی واقعی می‌تواند حسابرسان را متعهد و پایبند به تحقق کیفیت حسابرسی مالیاتی نماید و حسابرسی مبتنی بر اطلاعات اقتصادی واقعی مؤدیان مالیاتی، موجب اغناء دیدگاه کلیه مؤدیان مالیاتی می‌گردد. شرایط علی در این بخش شامل رویکرد «اطلاعات محوری در مقابل ممیز محوری»، «نظام حسابرسی به‌هنگام و پیشگیرانه»، «تسلط بر مدل‌های مختلف مکانیزم تحصیل درآمد مؤدیان»، «عدالت محوری»، «نگرش محتوایی و کیفی»، «تفسیرناپذیری و یکپارچگی قانون مالیات بر ارزش افزوده» و... بوده است. جهت نیل به تحقق شرایط ذکر شده، اتخاذ راهبردهای صدرالاً اشاره اجتناب‌ناپذیر می‌باشد. لازم به ذکر است عوامل مداخله‌گر همواره می‌توانند دارای اثرات تسهیل‌کنندگی و یا بالعکس دارای اثرات بازدارندگی باشند. در این بخش عواملی همچون رضایت شغلی (روحیه و انگیزه)، پیچیدگی کسب و کار شرکت‌ها، فشار زمانی، مهارت تجربی، درایت و تدبیر هوشمندانه، تعهد و التزام مبنی بر برقراری عدالت مالیاتی، نگرش سیستمی مبتنی بر کیفیت مدیران ارشد سازمان و... موجب تأثیرات بااهمیتی در سایه اتخاذ راهبردهای کشف شده تلقی می‌گردد.

از بُعد دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده (مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده)، راهبردهای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده کشف شده شامل برنامه‌ریزی مبنی بر استقرار سیستم حسابداری یکپارچه و برخط در شرکت‌ها، تقویت فرهنگ‌سازی مالیاتی مؤدیان و فراهم نمودن سازوکار بازدارندگی تقلب و... از مهم‌ترین عوامل ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در

جهت شفافیت اطلاعات مالی و اقتصادی قابل اتکاء خواهد بود. از شرایط علی کشف شده در ارتباط با مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده شامل دانش و فرهنگ مالیاتی مؤدیان مالیاتی، شفافیت فرآیند فعالیت‌های اقتصادی، پاسخ‌خواهی منطقی و مستمر و به‌موقع بودن ارائه مدارک مثبت در راستای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده محسوب می‌گردد. جهت نیل به اهداف پیش‌گفته، تبعاً شرایط مداخله‌گری بر راهبردهای قابل اتخاذ تأثیرگذار بوده که شامل پیچیدگی کسب و کار مؤدیان مالیاتی، ویژگی‌های مالیات و مدیریت و مکانیزم محیط داخلی شرکت و... از مهم‌ترین عوامل قلمداد گردیده است.

پس از بررسی و تحلیل، نتایج تحقیق نشان می‌دهد راهبردهای اتخاذ شده در همه سطوح کیفیت حسابرسی مالیاتی با توجه به شرایط موجود متناسب و متفاوت بوده است. با توجه به کاربری دو نگرش سیستمی (کل پیکره نظام حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در ایران در چهار زیر سطح) و نیز نگرش پارادایمی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، پدیده راهبردهای کشف شده به منظور نیل به ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در هر چهار زیرسطح مشروح می‌بایست توسط متولیان ذیربط اتخاذ گردد. از آنجایی که راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده علی‌الأصول می‌بایست پیرامون اجزای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده باشد، بنابراین مدل طراحی شده در چهار زیرسطح پیرامون راهبردهای دستیابی و ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده با بیشتر جنبه‌های مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده همپوشانی دارد.

در سطح کار حسابرسی مالیاتی (تیم حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده) چنانچه گروه‌های حسابرسی مالیاتی دارای تعهد اخلاقی بالا و بهره‌مندی از توسعه و تکامل بکاربست فناوری اطلاعات در مراحل ارائه خدمات حسابرسی مالیاتی عملیات حسابرسی به‌هنگام و پیشگیرانه را اجراء نمایند (شرایط علی)، با مکانیزه‌سازی فرآیند حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و بسط دوره‌های آموزش تخصصی اثربخش همراه با بیمه مسئولیت کارکنان و برنامه‌ریزی جهت بهره‌مندی گروه‌های حسابرسی مالیاتی از ریزداده‌های (راهبردها) می‌توانند به کیفیت بالای حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده دست یابند. کشف انحراف اطلاعات ابرازی شرکت‌ها و سایر فعالان اقتصادی در اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده در سایه اتکاء به منابع اطلاعاتی قوی و مستند و مثبت و اجرای عملیات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مستلزم عزم راسخ متولیان حرفه حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده بر اتصال به شبکه اطلاعاتی جامع اقتصادی کشور و همچنین اعتقاد به کیفیت حسابرسی مالیاتی عاری از «برآورد» و به صورت کاملاً قطعی ممکن است. در اتخاذ راهبردهای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده، برخی شرایط مداخله‌گر همچون مهارت تجربی، درایت و تدبیر هوشمندانه و وجود نظام حسابرسی یکپارچه تأثیر بسزایی بر اعتقاد به کیفیت حسابرسی مالیاتی با محوریت اطلاعات اقتصادی و در نتیجه راهبردها خواهد

داشت. بعلاوه رضایت شغلی (روحیه و انگیزه) کارکنان حسابرسی مالیاتی و فشار زمانی تأثیر با اهمیتی بر راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده خواهد داشت. برای دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی در سطح رفع اختلاف مالیاتی نیز علاوه بر راهبردهای پیش گفته در هر کار حسابرسی اتخاذ می‌گردد، فراهم کردن سازوکار حمایتی و قانونیاز ارکان رفع اختلاف مالیاتی، فراهم کردن بستر حفظ استقلال در صدور آراء صادره و برنامه‌ریزی جهت جلوگیری از اطاله دادرسی مالیاتی، راهبردهایی است که برای دستیابی به کیفیت به‌کار می‌رود. بکارگیری این راهبردها نیز در درجه اول تحت تأثیر میزان اعتقاد به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی ارزش افزوده و رؤسای امور مالیاتی ارزش افزوده (میزان کل) به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مبتنی بر محوریت اطلاعات اقتصادی جهت دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده می‌شود.

همچنین شرایط مداخله‌گر شامل تعهد و التزام مبنی بر برقراری عدالت مالیاتی، جسارت تعدیل مالیات تشخیصی و نحوه رسیدگی‌های مالیاتی و مهارت‌های مالی و مالیاتی بر راهبردهای فوق-الذکر تأثیر مثبت دارد. هر چه اعتقاد و عزم راسخ به کیفیت حسابرسی مالیاتی و جسارت ارکان رفع اختلاف مالیاتی ارزش افزوده مبتنی بر تعدیل مالیات تشخیصی و نحوه رسیدگی‌های مالیاتی به منظور برقراری عدالت مالیاتی بیشتر باشد، حل و فصل پرونده‌های مالیاتی ارزش افزوده جهت جلوگیری از تضییع حقوق مؤدیان مالیاتی با سرعت و قوت بیشتری انجام خواهد شد و جلوگیری از اطاله دادرسی‌های حسابرسی مالیاتی به منزله کاهش بروکراسی‌ها و هزینه‌های مرتبط با آن و حصول هم‌افزایی و اثربخشی کیفیت بالای حسابرسی مالیاتی را در پی خواهد داشت. این مهم با غنابخشی بر محتوای قرارهای کارشناسی صادره توسط ارکان رفع اختلاف مالیاتی و ورود محتوایی بر کل فرآیند حسابرسی مالیاتی و نه صرفاً موارد اعتراضی مطروحه از جانب فعالان اقتصادی قابل دستیابی خواهد بود.

در باب «راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده» در یک سر طیف، تیم حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده دارای راهبردهای اساسی جهت دستیابی به سطح کیفیت بالا در انجام عملیات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده می‌باشد. زمانی که حسابرسان مالیاتی برای ارائه خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده با کیفیت‌تر نیازمند مراجعه به رویدادهای مالی و اقتصادی و واقعی و رسیدگی به اسناد و مدارک مثبت در این خصوص هستند لذا انگیزه وجود اطلاعات قابل اتکاء و غیرقابل انکار دال بر انجام معاملات و تراکنش‌های مالی توسط مؤدیان مالیاتی و امکان دسترسی به آن رکن اساسی در تحقق کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده می‌باشد. در این مجال، راهبرد برنامه‌ریزی و اقدام در جهت کشف تحریفات مالی و مالیاتی به سهولت تحقق خواهد یافت. با وجود اعتقاد به کیفیت حسابرسی مالیاتی مبتنی بر محوریت اطلاعات اقتصادی و نظارت بهینه و اثربخش بر اجرای این مقوله مهم و با وجود جریمه‌های

مجازات قابل توجه، اولاً امکان به وجود آمدن پدیده رانت مالیاتی در حسابرسی مالیاتی به حداقل ممکن رسیده و اتخاذ مواضع صحیح مبتنی بر داده‌های واقعی اجتناب‌ناپذیر خواهد بود و ثانیاً به دلیل دسترسی به اطلاعات اقتصادی به صورت برخط و مستمر و به روز شده، آمادگی حرکت به سمت مکانیزه‌سازی فرآیند حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده از طریق تجهیز گروه‌های حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده به فناوری‌های نوین حسابرسی مالیاتی و استفاده و بکار بست نرم‌افزارهای یکپارچه کشف تقلب بر اساس ریزداده‌های اقتصادی موجود آغاز می‌گردد که این امر تحولی شگرف در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران محسوب می‌گردد.

معرفی مقوله کلیدی «اعتقاد به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مبتنی بر محوریت اطلاعات اقتصادی» به عنوان سنگ بنای اصلی راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده

همانطور که در مطالب بالا اشاره گردیده است، یکی از مهمترین دستاوردهای این پژوهش و مدل ارائه شده برای راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده آن است که در این مدل، سنگ بنای اصلی راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده «اعتقاد به کیفیت مبتنی بر محوریت اطلاعات اقتصادی» پدیدار شده است.

مهم‌ترین نقطه افتراق نظریه پردازی زمینه‌بنیان راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده با تحقیقات پیشین در جامعیت، یکپارچگی و بداعت آن است. باید اذعان داشت که تحقیقات انجام شده در حوزه کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده به جنبه یا جوانبی خاص از این مفهوم پرداخته‌اند در حالی که در مطالعه حاضر، راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در سطوح و ابعاد مختلف آن و به گونه‌ای جامع مورد بحث قرار گرفته است. از ویژگی‌های مثبت این پژوهش، به دلیل اینکه میدان مطالعاتی محقق، خبرگان مجری و متخصص در نظام مالیات بر ارزش افزوده بوده‌اند و نظرات دریافتی از ایشان علاوه بر دارابودن سطح علمی متناسب، مبتنی بر عملگرایی تجربی می‌باشد، بعد کاربردی‌پذیری آن است که تحولی بنیادین در نظام مالیات بر ارزش افزوده محسوب گردیده و به عنوان مصداقی مهم از حسابرسی رعایت، تکامل بخش دانش حسابرسی و نظریه‌های مربوط به آن است. شایان ذکر است به منظور ارزیابی و اعتبارسنجی یافته‌ها نتایج تحلیل و کُدگذاری در اختیار ۱۲ نفر (شامل ۶ نفر از مصاحبه‌شوندگان در پژوهش) و ۶ نفر از خبرگان خارج از پژوهش قرار گرفت و نظر آن‌ها پیرامون کدهای استخراجی از متن داده‌ها اخذ گردید. غاطبه برچسب‌های مفهومی الصاق شده با محتوای داده‌ها مناسب تشخیص داده شد. مضافاً گردآوری داده‌ها از منابع مختلف (مثلت‌سازی)، گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها، بهره‌گیری از شیوه نمونه‌گیری نظری، دستیابی به اشباع نظری (عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر)، حساسیت نظری پژوهشگر، گواهی بر اعتبار یافته‌های پژوهش است.

پیامدهای ناشی از اتخاذ راهبردها در سطوح مختلف کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده

اتخاذ راهبردهای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در سطوح کار حسابرسی مالیاتی و ارکان رفع اختلاف مالیاتی ارزش افزوده، پیامدهایی را به همراه خواهد داشت. چنانچه حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مبتنی بر رویدادهای مالی و اقتصادی واقعی شرکت‌ها و سایر فعالان اقتصادی صورت پذیرد اولاً کیفیت بالای حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده بر اساس شواهد کافی و قابل اطمینان قابل دستیابی خواهد بود و ثانیاً با توجه به پشتوانه قوی گزارش‌های حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده موجبات رضایت‌مندی فعالان اقتصادی از سیستم مالیاتی کشور را فراهم خواهد کرد. پیامد رضایت‌مندی فعالان اقتصادی، تقویت فرهنگ مالیاتی خصوصاً مالیات بر ارزش افزوده است و با تقویت فرهنگ عمومی جامعه و با اطلاع از این موضوع که با وجود دسترسی به کلیه ریزداده‌های اقتصادی، شاهد بروز و ظهور شفافیت اطلاعات اقتصادی در بین آحاد جامعه در همه عرصه‌ها و ابعاد اقتصادی خواهیم بود و به دنبال این پیامد مهم، انگیزه‌ای برای شرکت‌ها و سایر مشمولان نظام مالیات بر ارزش افزوده جهت کتمان حقایق مالی و اقتصادی وجود نخواهد داشت.

فرهنگ مالیاتی قوی خصوصاً نظام مالیات بر ارزش افزوده که از طریق الزام به صورتحساب در هریک از در مراحل زنجیره‌های اقتصادی باعث ایجاد شفافیت اقتصادی در جامعه می‌شود، به صورت سیستماتیک از آنجا مالیات بر ارزش افزوده با بسیاری از مسائل اجتماعی نیز در ارتباط است، عامل بازدارنده از کتمان حقایق اقتصادی و اجتماعی در جامعه می‌باشد. در ابعاد دادرسی و ارکان رفع اختلاف مالیاتی ارزش افزوده، بالا بودن کیفیت حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده سببی برای برقراری عدالت اقتصادی و اجتماعی است که از اهداف و آرمان‌های یک جامعه مدرن محسوب می‌شود. چنانچه مراجع رفع اختلاف مالیاتی ارزش افزوده به طور دقیق و با کیفیت بالا به محتوای گزارشات حسابرسی مالیاتی صادره پرداخته و دادرسی مالیاتی را با اسلوب و دستورالعمل‌های مرتبط اجرا نماید باعث افزایش اعتبار مراجع دادرسی مالیاتی ارزش افزوده شده و اشاعه فرهنگ قانون‌مداری در جامعه خواهد شد. رتبه و درجه اعتبار مراجع قانونی رفع اختلاف مالیات بر ارزش افزوده دلیل روشنی بر امید به آینده فعالان اقتصادی در ادامه راه است. در سطح مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده تبیین پیامدهایی همچون افزایش اعتبار مالیاتی، حذف پدیده‌های اقتصاد زیرزمینی و اقتصاد پنهان، اکتشاف و تکامل زنجیره‌های معاملات اقتصادی در جامعه و... محصول فرعی این پژوهش قلمداد گردیده و جزء جدایی‌ناپذیر مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده می‌باشد.

### شناسایی چالش‌های موجود در نظام حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده ایران

یکی از دستاوردهای مهم این پژوهش آن است که مواردی را که بر اساس نظرات خبرگان در خلال مصاحبه‌های انجام گرفته با ایشان، باعث کاهش کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران شده است، شناسایی و تحت عنوان چالش به شرح زیر ارائه می‌گردد. این امر باعث ارتقای کاربردپذیری و عملیاتی‌شدن نتایج تحقیق حاضر شده است:

- ۱- پایین بودن سطح آموزش‌های تخصصی و اثربخش
  - ۲- کم‌توجهی به رضایت شغلی (انگیزه) حسابرسان مالیاتی
  - ۳- عدم دسترسی به ریزداده‌های اقتصادی در تمامی ابعاد
  - ۴- کم‌توجهی به مشارکت حسابرسان مالیاتی در مدیریت سازمانی
  - ۵- فقدان یکپارچگی و ازهم‌گسیختگی مفاد قوانین و مقررات موضوعه
  - ۶- پایین بودن سطح شفافیت متن قوانین مالیاتی در راستای منویات قانون‌گذار
  - ۷- کم‌توجهی به کاربست عنصر فناوری اطلاعات در تمامی فرآیندها
  - ۸- کم‌توجهی به مقابله با پدیده‌هایی همچون شرکت‌های کاغذی، رانت و قاچاق از طریق مرتفع‌نمودن خلاءهای مجاری قانونی
  - ۹- پایین بودن فرهنگ مالیات بر ارزش افزوده در جامعه
  - ۱۰- عدم تناسب و کم‌توجهی به پتانسیل‌های بخش خصوصی (جامعه حسابداران رسمی ایران) از طریق برون‌سپاری فرآیندها
- محدودیت‌های پژوهش

به طور کلی در پژوهش‌های کیفی امکان بروز و دخالت دادن پیش‌فرض‌ها و تعصبات پژوهشگر ممکن است یافته‌ها و نتایج تحقیق را خدشه‌دار نماید که البته در پژوهش حاضر محقق تلاش نموده تا حد امکان بدون سوگیری عمل نموده و صرفاً اقدام به رصد تجارب و مشاهدات خبرگان و مشارکت‌کنندگان نماید و این دغدغه با انجام آزمون مقبولیت مختلف، این تعصبات و قضاوت‌های شخصی در انجام پژوهش به حداقل برسد.

مهم‌ترین محدودیت این پژوهش به روش پژوهش مربوط می‌شود که البته نوعی محدودیت ذاتی آن است. هرچند نظریه پردازی زمینه‌بنیان برای تئوری‌های بومی بسیار مفید است، همانند سایر روش‌های پژوهش کیفی با محدودیت تعمیم‌دهی مواجه است؛ بدین معنا که لزوماً نتایج این پژوهش برای سایر محیط‌ها و محیط سایر کشورها مناسب نیست.

محدودیت دیگر این پژوهش، جوان بودن و توسعه‌نیافتگی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران است. طبیعتاً تجارب عمیق‌تر و فرهنگ‌سازی بیشتر در این زمینه، گنه‌مطلب را بیشتر آشکار

نموده هرچند رویکرد پژوهش مصاحبه با افرادی بوده است که بیشترین تجربه موفق را در این عرصه دارا بوده‌اند.

## یادداشت‌ها

1. Value Aded Tax
2. Dyreng, S, M, H
3. Transaction Cost Theory
4. Stakeholders Theory
5. Jensen and Meckling
6. Desai et al
7. Agarwal
8. Graham, J., M. Hanlon
9. Medina & Schneider
10. Grounded Theory
11. Systematic
12. Theoretical Saturation

## کتابنامه

۱. ابوالمعالی، خدیجه، (۱۳۹۱)، پژوهش کیفی از نظریه تا عمل، تهران، نشر علم، چاپ اول.
۲. استراوس، آنسلم، کوربین، جولیت، (۱۹۹۸)، اصول روش تحقیق کیفی، نظریه‌مبنایی - رویه‌ها و شیوه‌ها، محمدی، بیوک، (۱۳۹۰)، تهران، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، چاپ سوم.
۳. اسدی، مرتضی، ناظمی اردکانی، مهدی (۱۳۹۰)، ارزیابی ریسک و حسابرسی مبتنی بر ریسک، مجله اقتصادی، ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، (۱۱): ۱۳۵-۱۳۸.
۴. بزرگ اصل، موسی، (۱۳۸۰)، بیانیه مفاهیم استقلال، چارچوب نظری استقلال حسابرس، فصلنامه حسابرس، (۱۳): ۷۲-۷۸.
۵. پورحیدری، امید، گل محمدی شورکی، مجتبی (۱۳۹۴)، تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۲(۳): ۳۰۱-۳۱۸.
۶. تحریری، آرش و خوئینی، مهین، (۱۳۹۶)، کیفیت اطلاعات داخلی، کیفیت افشا و اجتناب مالیاتی شرکتها، دانش حسابداری مالی، ۴(۱): ۱۰۱-۱۲۰.
۷. حساس یگانه، یحیی، آذین‌فر، کاوه (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۷(۳): ۸۵-۹۸.
۸. حساس یگانه، یحیی، (۱۳۹۸)، فلسفه حسابرسی، انتشارات کیومرث، تهران.
۹. حسنی القار، مسعود، شعری آناقیز، صابر (۱۳۹۶)، بررسی تأثیر مدیریت بر اجتناب مالیاتی، دانش حسابداری، ۸(۱): ۱۰۷-۱۳۴.
۱۰. خالقی رخنه، زهرا، زاهد مهر، امین و عموری، مهدی (۱۳۹۱)، تبیین روش و برآورد مالیات پایه مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از جدول داده و ستانده، پژوهشنامه مالیات، ۱۵(۶۳): ۷۱-۵۱.
۱۱. خواجوی، ش. و کیامهر (۱۳۹۵)، مدل‌سازی اجتناب مالیاتی با استفاده از اطلاعات حسابداری. دانش حسابداری، ۲۲(۲۵): ۷۹-۱۰۰.



۱۲. خواجهی، ملیحه، ابراهیم رضایی و حسن خداویسی (۱۳۸۹)، برآورد پولهای کثیف و بررسی پیامدهای آن در اقتصاد ایران: رهیافت آزمون کرانه‌ها، فصلنامه اقتصاد مقداری، ۴، (۷): ۸۱-۹۹.
۱۳. عاملی، آنزلا، افشاری، ناهید (۱۳۹۲)، بررسی مشکلات رویه و دستورالعمل فرآیند رسیدگی پرونده های مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی واحدهای مالیات بر ارزش افزوده استان تهران، پژوهشنامه مالیات، ۲۱ (۱۷): ۹۹-۱۲۴.
۱۴. عبدی، محمدرضا و همکاران (۱۳۹۳)، حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده با تأکید بر ریسک حسابرسی، پژوهشنامه مالیات، ۲۲ (۲۳): ۶۷-۹۰.
۱۵. مداحی، آزاده، (۱۳۹۲)، تدوین مدل کیفیت حسابرسی، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۶ (۲۳): ۱۰۳-۱۳۷.
۱۶. مشایخی، بیتا و سیدی، سیدجلال، (۱۳۹۴)، راهبری شرکتی و اجتناب مالیاتی، دانش حسابداری، ۶ (۲۰): ۸۳-۱۰۳.
۱۷. منتی، وحید، (۱۳۹۶)، راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دانشگاه علامه طباطبایی، ۱۴ (۵۵): ۳۱-۷۰.
۱۸. مهرانی، ساسان، کرمی، غلامرضا، سیدحسینی، مصطفی، جهرومی، مهتاب (۱۳۹۲)، تئوری حسابداری، چاپ دوم، انتشارات نگاه دانش، تهران.

## References

1. Abdi, Mohammad Reza et al. (2014), *Tax Audit in the Value Added Tax System with Emphasis on Audit Risk*, *Tax Research Journal*, 22 (23): 67-90. (in Persian).
2. Abu al-Ma'ali, Khadijeh. (1391). *Qualitative research from theory to practice*, Alam Publishing, Tehran, first edition. (in Persian).
3. Agrawal. K.K. (2007). *Corporate Tax Planning*. New Delhi, Vol. 1. Sixth Edition: 3-11, Atlantic Publishers & Dist.
4. Ameli, Angela, Afshari, Nahid (2013), *A Study of Procedure Problems and Instructions for the Process of Handling Value Added Tax Cases (Case Study of Value Added Tax Units of Tehran Province*, *Tax Research Journal*, 21(17): 99 - 124. (in Persian).
5. Asadi, Morteza, Nazemi Ardakani, Mehdi (2011), *Risk Assessment and Risk-Based Auditing*, *Economic Journal*, Monthly Review of Economic Issues and Policies, (11): 135-138. (in Persian).
6. Chan, S.-G., Z. Ramly & M. Z. A. Karim (2017) *Government Spending Efficiency on Economic Growth: Roles of Value-added Tax*. *Global Economic Review*, 46, 162-188.
7. Charmaz, C. (1990), "Discovering Chronic Illness: Using Grounded Theory", *Social Science and Medicine*, 30.

8. Christin. Ebeke, Helen Ehrhart, (2011). *Remittances and Household Consumption Instability in Developing Countries*, *World Development*, 39(7):1076-1089.
9. Cyert, R.M., & March, J.G. (1963). *A behavioral theory of the firm*. New Jersey: Prentice-Hall
10. Desai, M.A. and Dharmapala, D. (2007). *Corporate tax avoidance and firm value*, *Review of Economics and Statistics*, 91, (3): 537-546.
11. Donohoe, M. & Knechel, R.(2014). *Does corporate tax aggressiveness influence audit pricing? Contemporary Accounting Research*, 31 (1): 284-308.
12. Duff. (2009). "Measuring audit quality in an era of change: An empirical investigation of UK audit market stakeholders in 2002 and 2005" *Managerial Auditing Journal*, (24): 400-422.
13. Dyreng, s., M. Hanlon, and E. Maydew. (2008). *Long-run corporate tax avoidance*. *The accounting Review*, 83(1): 61-90.
14. Dyreng, S., M. Hanlon, and E. Maydew. (2008). *Long-run corporate tax avoidance*. *The Accounting Review*, 83 (1): 61-82.
15. Glaser, B. (1992). *Basics of grounded theory analysis*. Mill Valley, CA: Sociology Press.
16. Goulding, C. (2002) *Grounded Theory: A Practical Guide for Management, Business Andmarket Researchers*. Sage, London.
17. Graham, J., M. Hanlon, T. Shevlin and N. Shroff. (2014). *Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field*. *The Accounting Review*, (89):991-1023.
18. Hail, L., Leuz, C. & Wysocki, P. (2015). *Global Accounting Convergences and The Potential Adoption of IFRS By The U.S. (Part 1): Conceptual Underpinnings and Economic Analysis*. *Accounting Horizons*, 24 (3): 355-394.
19. Hanlon, M, Heitzman , Sh, (2010). *A review of tax research*. *Journal of Accounting and Economics* 50, 127-178.
20. Hasas Yeganeh, Yahya, Azinafar, Kaveh (2010), *The Relationship between Audit Quality and Audit Institute Size*, *Accounting and Auditing Reviews*, 17(3):85-98. (in Persian).
21. Hasasganeh, Yahya, (1398), *Philosophy of Auditing*, *Kiomars Publications*, Tehran. (in Persian).
22. Hassani Al-Qar, Massoud, Shari Anaghiz, Saber (2017), *Investigating the Impact of Management on Tax Avoidance*, *Accounting Knowledge*, 8(1): 107-134. (in Persian).
23. Huihua Nie , Tao Li,( 2010). *China's Value-Added Tax Reform, Firm Behavior and Performance* ,Higher Education Press, 5(3): 445-463.
24. Hutchens, M., and S. O. Rego. (2015). *Tax Risk and the Cost of Equity Capital*. *Working paper*, Indiana University.
25. Jensen, M.C. and W.H. Meckling. (1976). *Theory of the firm: managerial Journal of Practice & Theory*,11,(1).

26. Joshua, Aizenman & Yothin, Jinjarak, (2005). *The collection efficiency of the value added tax: theory and international evidence*, Department of Economics, Working Paper Series ,qt42d103zh, Department of Economics, UC Santa Cruz.
27. Khajavi, Maliheh, Ebrahim Rezaei and Hassan Khodavisi (1389). *Estimating Dirty Money and Examining Its Implications for the Iranian Economy: A Marginal Test Approach*, *Quantitative Economics Quarterly*, 4 (7): 99-81. (in Persian).
28. Khajavi, Sh. And Kiamehr, M. (1395). *Modeling tax avoidance using accounting information*. *Accounting Knowledge*, 22 (25): 79-100. (in Persian).
29. Khaleghi Rakhneh, Zahra, Zahedmeh, Amin and Amouri, Mehdi (2012). *Explaining the method and estimation of the basic value added tax using the data table and the output*, *Tax Research Journal* ,15(63): 71-51. (in Persian).
30. Knauer ,N. J., (2014). *Critical Tax Policy: A Pathway to Reform?*. *Northwestern Journal of Law & Social Policy*. 9(2), 206-263.
31. Madahi, Azadeh, (2013). *Development of Audit Quality Model*, *Quarterly Journal of the Stock Exchange*, 6(23): 103-137(in Persian).
32. Mashayekhi, Bitra and Sidi, Seyed Jalal, (2015), *Corporate Governance and Tax Avoidance*, *Accounting Knowledge*, 6(20): 83-103. (in Persian).
33. Medina, L., and SchneiderF. (. *Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last Years* M Working Papers, WP/ 9 , available at:<https://www.imf.org/~ /media/Files /Publications /WP//wp.ashx>.
34. Mehrani, Sasan, Karami, Gholamreza, Seyed Hosseini, Mostafa, Jahromi, Mahtab (2013). *Accounting Theory, Second Edition*, *Negah Danesh Publications*, Tehran. (in Persian).
35. Mennati, Vahid, (2017), *Strategies for Improving the Quality of Internal Auditing*, *Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting*, Allameh Tabatabaei University, 14(55):31-70 .(in Persian).
36. Pestel, N. & E. Sommer (2017). *Shifting Taxes from Labor to Consumption: More Employment and more Inequality? Review of Income and Wealth*, (63)542-563.
37. Pourheidari, Omid, Golmohammadi Shooraki, Mojtaba (2015). *The Impact of Company Tax Risk on Auditing Fees*, *Accounting and Auditing Reviews*, 22 (3),301-318. (in Persian).
38. Solomon,E. (2014).*The Process for Making Tax Policy in the United States: A System Full of Friction*. *Tax Lawyer* 67(3): 547-558.
39. Strauss, A. & Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*. Newbury Park, CA: Sage.
40. 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.
41. 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 Accounttiing Reviiew*, (74) :201-216.

42. Strauss, Anselm. Corbin, Juliet. (1998). *Principles of Qualitative Research Methodology, Basic Theory - Procedures and Methods*, Mohammadi Translation, Buick, Institute of Humanities and Cultural Studies, Tehran, (2011). Third Edition. (in Persian).
43. Tahriri, Arash and Khoeini, Mahin, (2017). *Quality of Internal Information, Quality of Corporate Disclosure and Tax Avoidance, Knowledge of Financial Accounting*.4(1):101-120. (in Persian).
44. Ueda, J. (2017). *The Evolution of Potential VAT Revenues and C-Efficiency in Advanced Economies*, International Monetary Fund, WP/17/158.
45. Wallace, W. A. ,(1987). *A Time Series Analysis of the Effect of Internal Audit Activities on External Audit Fees*, Altamonte Spring, FL: The Institute of Internal Auditors.
46. Young, D. & Guenther, D. (2003). *Financial Reporting Environments and International Capital Mobility*. *Journal of Accounting Research*, 41.

