



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال نهم / شماره ۳۴ / تابستان ۱۳۹۹

تدوین مدل 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

حسین جهانگیرنیا

استادیار گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران (نویسنده مسئول)
Hosein_jahangirnia@yahoo.com

محمد حامد خانمحمدی

استادیار گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران
Dr.khanmohammadi@yahoo.com

رضا غلامی جمکرانی

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

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۹/۰۶ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۹/۲۵

چکیده

هدف از پژوهش حاضر، ارائه مدلی جامع برای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده، با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر کشور می‌باشد. در این رابطه با توجه به رویکرد اکتشافی تحقیق و بهره‌گیری از رهیافت کیفی، از روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان^۱ استفاده شده است. به این منظور، در نیمه اول سال ۱۳۹۸ با اخذ نظرات ۲۶ نفر از خبرگان با تخصص حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده که در این حوزه دارای تجربه اجرایی هستند از طریق مصاحبه‌های عمیق، به بررسی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده پرداخته شد و در انتها "مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران"، شامل شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و همچنین راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و پیامدهای آنها ارائه گردیده است. در این تحقیق، کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده با استفاده از رویکرد سیستمی و با نگرش به تمام اجزای سیستم حاکم در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران بررسی شده است. داده‌های پژوهش به کمک روش‌های کدگذاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های اصلی و خردمقوله‌ها (مفاهیم) استخراج گردید. به کمک رویکرد سیستمی که دربرگیرنده دو بخش کلان شامل ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و بخش دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده، مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران طراحی گردید. 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 کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران ارائه می‌نماید.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده، نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، پژوهش کیفی.

۱- مقدمه

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 و این نقش بزرگی است که حسابرسی در جامعه بر عهده دارد (حساس یگانه، ۱۳۹۸، ۱۴۲). نظریه نهادی به عنوان چارچوبی مفهومی برای توضیح انطباق سازمانی، بیان می‌کند که ساختارهای سازمانی در پاسخ به فشارهای رسمی از طرف سایر سازمانها یا هم‌نوایی با استانداردهای هنجاری بنا شده به وسیله نهادهای خارجی شکل می‌گیرد. نظریه نهادی اظهار می‌کند که محیط نهادی قواعدی مثل انتظارات و هنجارهای اجتماعی ایجاد می‌کند که مقتضیات ساختارها، عملیات، رفتارها و سنت‌های سازمانی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (اسکات، ۱۹۹۵). تطبیق با این انتظارات و هنجارها برای یک سازمان ضروری است تا این که مشروعیت خود را حفظ کند و بر حسب آن از دستیابی به منابع کمیاب اطمینان حاصل نماید (آرونادا، ۲۰۰۰). به طور اساسی، فشارهای نهادی از محیط نهادی سرچشمه می‌گیرد و سازمان را به سمت انطباق با عقاید و جریان‌های عادی می‌کشاند. در مطالعات اخیر از نظریه نهادی به عنوان چارچوبی برای شناسایی عوامل محرک وجود حسابرسی مالیاتی استفاده شده است. نظریه نهادی برای بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی به عنوان یک مفهوم مفید به کار می‌رود. دیدگاه نظریه نهادی، تغییرات عمده سازمانی در پاسخ به سه مکانیسم است که عبارت اند از اول: هم‌ریختی اجباری (قهری)؛ دوم: هم‌ریختی تقلیدی و سوم: هم‌ریختی هنجاری

• هم‌ریختی اجباری

هم‌ریختی اجباری مرتبط با انطباق با قوانین و سایر مقررات لازم‌الاجرا است (لنز وهان، ۲۰۱۵): که از جمله آنها می‌توان به استانداردهای حسابداری و قوانین مالی مالیاتی، فشار نهادهای اجتماعی، اقتصادی و سیاسی از جمله سازمان مالیاتی به عنوان متولی امر مالیات و نماینده دولت به عنوان استفاده‌کننده اطلاعات مالی اشاره نمود. هم‌ریختی اجباری در زمینه اجرای حسابرسی، متشکل از آن فشارهایی است که برای اجرای حسابرسی مالی و مالیاتی بر اساس قوانین و مقررات موضوعه اعمال می‌گردد؛

نظام مالیات بر ارزش افزوده^۲ به عنوان یک نوع منبع مالیات غیرمستقیم که بر مصرف کالاها و خدمات وضع می‌گردد و بر اساس درصدی از ارزش کالاهای فروخته‌شده یا خدمات ارائه شده در هر مرحله اخذ می‌گردد، تا نهایتاً به مصرف‌کننده نهایی منتقل شده و توسط وی پرداخت گردد، 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 مالی و مالیاتی قابل اعتماد و با کیفیت بالا را در این خصوص، بیش از پیش نمایان کرده است و نیاز به تعامل اثربخش بین مشارکت‌کنندگان در زنجیره عرضه گزارشگری مالی و مالیاتی را صد چندان نموده است (عسکری و همکاران، ۱۳۹۷). با نگاه تخصصی حسابرسی مالیاتی و از دیدگاه تئوریک، به هریک از واحدهای تجاری می‌بایست بسان یک موجود زنده نگریده 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، لیوز و وایسوک، ۲۰۱۵، ۳).

۲- مبانی نظری پژوهش

تئوری هزینه معاملات^۳ که اول بار توسط سیرت و مارچ^۴ (۱۹۶۳) 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^۵ به تدریج از دهه ۱۹۷۰ 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 هریک در پی فرصت‌طلبی بوده و لذا پرداخت مالیات کمتر

در این خصوص لازم به ذکر است که در اجرای مفاد ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ مجلس شورای اسلامی، کلیه واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی زیر ملزم به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران همراه با اظهارنامه مالیاتی و یا حداکثر ظرف مدت سه ماه پس از مهلت انتضای تسلیم اظهارنامه می‌باشند و در صورت عدم انجام تکلیف مقرر مشمول جریمه‌ای معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات متعلق خواهند بود.

• هم‌ریختی تقلیدی

به طور اساسی از موفقیت ادراک شده سازمان نسبت به فعالیت‌های رقیب نشأت می‌گیرد. در زمینه حسابرسی مالیاتی، هم‌ریختی تقلیدی زمانی رخ می‌دهد که یک سازمان، حس کند که اجرای حسابرسی مالیاتی (مالیات بر ارزش افزوده) مزایایی برایش به همراه خواهد داشت. به دلیل نقشی که حسابرسی مالیاتی در بهبود کنترل سازمانی و کارایی عملیات ایفا می‌نماید، هنگامی که سازمان‌ها مزایای حسابرسی مالیاتی اختیاری (موضوع ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده) را درک کنند، شمار تقاضا برای حسابرسی مالیاتی در سازمان‌ها افزایش می‌یابد.

• هم‌ریختی هنجاری

هم‌ریختی هنجاری از گروه‌های حرفه‌ای سرچشمه می‌گیرد که سعی در تعریف شرایط و شیوه اشتغال خود و مشروعیت بخشیدن به آن را دارند. به عبارت دیگر، هم‌ریختی هنجاری از افزایش در تخصصی شدن سازمان‌ها ناشی می‌گردد؛ که از جمله آنها می‌توان به افراد حرفه‌ای و دارای مهارت، جهت‌گیری استراتژیک سازمانی، فرهنگ واحد تجاری و ویژگی‌های سازمانی اشاره نمود. در مورد حسابرسی مالیاتی، افزایش در تخصصی شدن در ابتدا می‌تواند از طریق مطالعه حسابرسان مالیاتی در دانشگاه‌ها حاصل گردد. این موضوع، نمایه حسابرسی مالیاتی را در سازمان‌ها افزایش می‌دهد و انگیزه بیشتری را برای نفوذ فعالیت حسابرسی مالیاتی به سایر سازمان‌ها فراهم می‌کند. در زمینه حسابرسی مالیاتی، فشارها خواهان انطباق با قوانین و مقررات، پایبندی به الزامات حرفه‌ای بیان شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور به مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی کشور و سازمان حسابرسی و تقلید از فرآیندهای حسابرسی مالیاتی موفق اجرا شده از طریق یادگیری و تقلید از بهترین شیوه‌های سایرین می‌باشد (لنز و سارنز، ۲۰۱۲).

مطابق قوانین و مقررات، مدیران واحدهای تجاری نسبت به پرداخت مالیات و سایر مقررات تکلیفی شرکت مسؤولیت

تضامنی داشته و از طرفی پرداخت مبالغ هرچه بیشتر مالیات در سایه تحمیل جرائم سنگین آن موجب کاهش ارزش شرکت می‌گردد (ویتمن و سان، ۲۰۰۴). هنگامی که گزارش حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده بر اساس استانداردهای حسابرسی و با مذاقه بر کلیه قوانین و مقررات موضوعه اجرا شود و از کیفیت مناسبی برخوردار باشد، اولاً با شناسایی و ردیابی کلیه زنجیره‌های معاملاتی موجب ارتقاء شفافیت اطلاعاتی در پیکره اقتصاد کشور گردیده و ثانیاً بر اساس نتایج رسیدگی قانونی باعث افزایش کیفیت اطلاعات شرکت و بهبود تصمیم‌گیری‌ها شده و ثالثاً با کسب اطمینان بخشی به مدیران و مالکان شرکت از حیث اجرای کامل قوانین و مقررات موضوعه به عنوان یکی از مؤلفه‌های محیط کنترلی در شرکت و حاکمیت شرکتی در جهت دستیابی به اهداف سازمانی بنگاه، یک مزیت بااهمیت محسوب می‌گردد (دستگیر و همکاران، ۱۳۹۳). اجرای روش‌های حسابرسی کامل و هدفمند، نیازمند ایجاد مکانیزمی مدرن و جامع‌شمول و دربرگیرنده حداکثری مؤلفه‌های کیفیت اجرای عملیات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده می‌باشد به طوری که حسابرس را به بالاترین حد دستیابی به اهداف حسابرسی سوق دهد (چن و همکاران، ۲۰۱۰؛ به نقل از خانی و همکاران، ۱۳۹۲). در یک دیدگاه "گزارش حسابرس مالیاتی به عنوان یک محصول" مورد توجه قرار می‌گیرد و کیفیت این محصول از جهت مطابقت با استانداردها و رعایت قوانین و مقررات تعیین شده بیانگر کیفیت حسابرسی مالیاتی می‌باشد. در دیدگاه دیگری که در خصوص کیفیت حسابرسی مالیاتی مطرح است، "حسابرسی مالیاتی به عنوان یک خدمت" در نظر گرفته می‌شود که این خدمت می‌بایست توسط اشخاص واجد شرایط ارائه شود و فرآیند انجام این خدمت و ارائه گزارش نتایج آن، تابع ضوابط و استانداردهای خاص است. بنابراین در صورتی که ارائه خدمت مزبور، از نقطه شروع تا نقطه پایان که گزارش حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده است، مطابق با ضوابط، استانداردها و مقررات موضوعه انجام شود، از کیفیت لازم برخوردار است. صرف‌نظر از تفاوت‌های موجود در تعاریف کیفیت حسابرسی و حتی با وجودی که استفاده‌کنندگان و تأمین‌کنندگان خدمات حسابرسی، در مورد کیفیت حسابرسی اختلاف نظرهایی دارند، اما همگی آنها در مورد اهمیت کیفیت حسابرسی اتفاق نظر دارند (العجمی، ۲۰۰۹). در زیر به الگوها و مدل‌های ارائه شده معتبر اخیر پیرامون کیفیت حسابرسی، پرداخته می‌شود:

می‌باشند. اجزای آن‌ها مطابق دیگر چارچوب‌ها و کارهای انجام‌شده گذشته می‌باشد. به‌ویژه با چارچوب IAASB و FRC همخوانی دارد. این اجزاء عبارت‌اند از: تجربه حرفه‌ای، آموزش مستمر، بررسی و سرپرستی، حجم کار شرکا، حجم کار کارکنان و گروه یا گروه‌های حسابرسی.

فرآیند حسابرسی: فرآیند حسابرسی نیز شش جزء می‌باشد. این شش جزء بر اساس استاندارد کنترل کیفیت PCAOB و چارچوب کنترل‌های داخلی COS تعریف شده‌اند. این شش جزء عبارت‌اند از: برقراری استقلال، بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای در سطح بالای سازمان، ارزیابی ریسک و واکنش به آن، اطلاعات و ارتباطات، نظارت، فعالیت‌های کنترلی و مدیریت کارکنان. شایان‌ذکر است هرکدام از اجزای مزبور در سطح جهانی موسسه، مؤسسات وابسته، دفتر مرکزی و هر کار حسابرسی، قابل‌اعمال می‌باشد.

نتایج حسابرسی: شامل اجزایی است که بر اساس استانداردهای حسابرسی می‌بایست حسابسان آن را ارائه نمایند؛ که شامل موارد ذیل می‌باشند:

- ✓ قابلیت اتکای صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آن.
- ✓ اطمینان دهی در خصوص کنترل‌های داخلی.
- ✓ هشدار در مورد موضوعات تداوم فعالیت.
- ✓ ارتباطات مناسب با کمیته حسابرسی.

دسای و همکاران^۷ (۲۰۰۷) 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 (حسابسان 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^۸، ۲۰۰۷). اجتناب از مالیات اغلب به عنوان کاهش مالیات قلمداد می‌شود. این تعریف به صورت مفهومی از تعریف دایرنگ^۹ و همکاران (۲۰۰۸) پیروی می‌کند. در این خصوص، انجام حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده با کیفیت، تا حدود زیادی

الف- چارچوب اول: مدل ارائه شده توسط شورای گزارشگری مالی (۲۰۰۸، FRC)

شورای گزارشگری مالی (۲۰۰۸) در چارچوب کیفیت حسابرسی، پنج عامل کلیدی برای کیفیت حسابرسی بیان کرد: فرهنگ مؤسسه حسابرسی، مهارت و ویژگی‌های شخصی شرکاء و کارکنان مؤسسه حسابرسی، فرآیند حسابرسی، سودمندی گزارش حسابرسی و عواملی که خارج از کنترل حسابسان هستند. شورای گزارشگری مالی (۲۰۰۸) بیان کرد که نقش مکانیزم‌های راهبری شرکت مانند کمیته‌های حسابرسی و الزامات قانون‌گذاری به بهبود کیفیت حسابرسی کمک می‌نمایند.

ب- چارچوب دوم: چارچوب هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB)

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (۲۰۱۴) چارچوب خود را بر حسب ورودی‌ها، فرآیندها، خروجی‌ها را در سطوح ذیل به طبقه‌بندی نموده است:

- ✓ در سطح کار حسابرسی
- ✓ در سطح مؤسسه حسابرسی و بنابراین به‌طور غیرمستقیم به تمام حسابرسی‌هایی که آن مؤسسه حسابرسی انجام می‌دهد.
- ✓ در سطح ملی (ناحیه) و بنابراین به‌طور غیرمستقیم به تمام مؤسسات حسابرسی که در آن کشور فعالیت می‌کنند و حسابرسی‌هایی که انجام می‌دهند مرتبط است.

در این چارچوب، عوامل فرهنگی، قوانین حسابرسی، راهبری شرکتی، سیستم اطلاعاتی، چارچوب گزارشگری، رویه‌های تجاری، ابعاد زمانی، جذب استعداد، محیط قانونی و قوانین و مقررات به تفصیل ارائه گردیده است.

ج- چارچوب سوم: هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)

این چارچوب، دربرگیرنده سه بخش اصلی یعنی ورودی‌های حسابرسی، فرآیندها و نتایج بوده است. آن‌ها معتقدند که این سه بخش شهودی می‌باشند و به‌صورت مفهومی هم‌راستا با عمده کارهای صورت گرفته در خصوص کیفیت حسابرسی توسط سایر سازمان‌ها می‌باشد.

ورودی‌های حسابرسی: شامل شش جزء می‌باشد که باهم مربوط هستند و در ارتباط با خبرگی، صلاحیت و افراد دارای استعداد می‌باشد که برای تحقق کیفیت حسابرسی، ضروری

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).

از ابتدای اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران از مهرماه ۱۳۸۷ امر حسابرسی مالیاتی^{۱۱} آن نیز بموجب مفاد مواد ۲۵ و ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده و همچنین مفاد ماده ۲۷ قانون مذکور آغاز گردیده است و اکنون سازمان امور مالیاتی کشور دارای ادارات متعدد امور حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در سطح کشور به منظور تشخیص درآمد مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده و تعیین و مطالبه مالیات و عوارض ارزش افزوده به عنوان حقوق حقه دولت، مبادرت به حسابرسی مالیاتی از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی و اسناد و مدارک مثبت و سایر شواهد حسابداری و صورت‌های مالی اساسی منجمله ترازنامه و صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد و صورت سود و زیان جامع و همچنین اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان مالیاتی می‌نمایند. از جنبه دیگر، مطابق مفاد ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، کلیه مؤدیان مالیاتی نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌توانند تنظیم گزارش‌های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده خود را به سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ارجاع نمایند. در این مسیر مؤدیان مذکور از جهت اینکه بطور مستقیم توسط حسابرسان مالیاتی سازمان امور مالیاتی مورد حسابرسی قرار نگیرند، امر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده خود را برون‌سپاری نموده و بر اساس هر دوره مالیاتی سه‌ماهه اقدام به انعقاد قرارداد حسابرسی با اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران و یا سازمان حسابرسی می‌نمایند. لذا اجرای عملیات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده از مهرماه ۱۳۸۷ توسط سازمان مالیاتی، سازمان حسابرسی و مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران صورت می‌پذیرد. در این صورت با رعایت موازین قانونی، سازمان امور مالیاتی بدون ورود به مستندات پرونده مؤدیان مالیاتی، بر اساس نتایج حسابرسی‌های مالیاتی ارزش افزوده انجام شده توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران و یا سازمان حسابرسی اقدام به صدور برگ مطالبه مالیات بر ارزش افزوده و سپس صدور برگ قطعی مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان مورد اشاره می‌نماید. شایان ذکر است دوره مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در خصوص تمامی مؤدیان مالیاتی اعم از اشخاص حقوقی و

اشخاص حقیقی، سه ماهه‌های هر فصل سال شمسی می‌باشد. 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 مبدل شده است؛ بنابراین با عنایت به اهمیت سرمایه‌گذاری‌های انجام شده برای دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و هزینه‌های کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده (عدم دستیابی به اهداف مدنظر قرار گرفته) و فقدان پژوهش‌های صورت گرفته جامع در این خصوص، انجام پژوهش جامع پیرامون «کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده» در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران از طریق مطالعه جامع ذینفعان مختلف آن و در نظر گرفتن رویکرد سیستمی در این نظام مالیاتی، ضروری به نظر می‌رسد.

۳- مروری بر پیشینه تحقیق

به طور معمول در بسیاری از پارادایم‌های پژوهش، مروری بر ادبیات صورت می‌پذیرد. نکته حائز اهمیت آن است که تا به امروز تلاش‌های اندکی برای تبیین کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده صورت پذیرفته است، و هیچ‌کدام از آن‌ها منجر به تعریف جامع و مورد قبول انجمن‌های حرفه‌ای و قانونی قرار نگرفته و یا توسط جامعه بین‌الملل به رسمیت شناخته نشده است؛ زیرا تحقیقات انجام گرفته به یک یا چند جنبه خاص از ابعاد کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده پرداخته‌اند و بررسی پژوهش‌های صورت گرفته در ایران که عمدتاً مبتنی بر پایان‌نامه‌های کارشناسی ارشد حسابداری می‌باشند نشان می‌دهد که داده‌های مبنای نتیجه‌گیری و تجزیه و تحلیل اغلب این‌گونه پژوهش‌ها مبتنی بر پرسش‌نامه بوده و عمدتاً ذهن حسابرسان مالیاتی جهت پاسخگویی به آن‌ها واکاوی نشده است، این در حالی است که کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مفهومی یک‌بُعدی نبوده بلکه یک مفهوم مجتمع و چندوجهی است و عوامل بسیار متعددی چه به صورت مستقیم و چه غیرمستقیم بر روی کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده تأثیر می‌گذارند. تحقیق حاضر، با استفاده از روش علمی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان و رویکرد استقراء، با در نظر گرفتن تمامی ابعاد موضوعی تحقیق اقدام به تدوین مدل جامع کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران نموده است. با توجه به نوپا بودن و جوانی پیاده‌سازی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران و حتی در جهان، با بررسی‌های به عمل

آمده، تحقیقات بسیار اندک و بعضاً محدود در برخی کشورها در خصوص کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده صورت پذیرفته لیکن پژوهش حاضر در حوزه کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران برای اولین بار انجام شده که از این حیث، امری بدیع محسوب می‌گردد. 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:

۳-۱- پژوهش‌های خارجی

زانیا هوانگ و گارت مایلز^{۱۱} (۲۰۰۹) در تحقیقی به بررسی تقلب مالیاتی توسط شرکت‌ها و حسابرسی با کیفیت (مطلوب) پرداختند. نتایج نشان داد که بکارگیری و فعال بودن شاخص‌های کیفیت حسابرسی در هر مؤسسه حسابرسی منتج به شناسایی تقلب بالا در خصوص شرکت‌ها خواهد شد. در تحقیق دیگری ابریل و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۰) به بررسی نقش حسابرسی در نظام مالیات بر ارزش افزوده پرداختند. نتایج حاصل نشان داد کشورهای فاقد برنامه حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر، دارای رویه‌ها و دست‌العمل‌ها و سیستم حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده پیچیده بوده‌اند. هوبان و نوگا^{۱۰} (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 صورت-های مالی کمک می‌کند و بالعکس.

همچنین کاواجا و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۱)، در کتابی تحت عنوان "حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، روش‌ها و تجربیات کشورها"، مطالب مطرح شده در کنفرانس بین‌المللی استانبول را به انضمام چارچوب، اصول، روش‌ها، ساختار و تجربیات کشورهای مختلف در زمینه حسابرسی مبتنی بر ریسک را به تفصیل ارائه و مدیریت ریسک را عنصری کلیدی در استراتژی سازمان مالیاتی مدرن تلقی نموده است و همچنین تفکیک کارکرد اجرای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک را در جلوگیری از فساد احتمالی و همچنین صرفه‌جویی ناشی از مقیاس و منافع حاصل از تخصص، مؤثر برمی‌شمرد. چن و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۴) در مطالعات خود به بررسی رابطه اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت برای بازه زمانی ۲۰۰۱ تا ۲۰۰۹ در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس کشور چین پرداختند در پژوهش از آنها شاخص کیوتوبین برای ارزش شرکت به عنوان متغیر وابسته استفاده شده است. شاخص اجتناب مالیاتی با

نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی اندازه‌گیری شده است آن‌ها دریافتند که رفتار اجتناب از مالیات با افزایش هزینه‌های نمایندگی، ارزش شرکت را کاهش می‌دهد. سوبوتوویکوا، بلکوا و جانوسکوا^{۱۴} (۲۰۱۴)، در تحقیق خود به بررسی عملکرد مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای (OECD) پرداخته‌اند. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که عملکرد و کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده در این کشورها به نرخ‌های مالیاتی، معافیت‌ها، آستانه مالیاتی، قوانین مالیاتی و ظرفیت‌ها و توانایی سازمان مالیات‌ستانی بستگی دارد.

به دنبال آن، جینگ هوای^{۱۳} و اکسن دی لی^{۱۴} (۲۰۱۶) در مقاله خود «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. بر اساس 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. همچنین النادی آگستو و همکاران^{۱۵} (۲۰۱۷) در مقاله‌ای با عنوان «تأثیر فعالیت حسابرسی بر اعلامیه مالیاتی با توجه به شواهد کسب و کار و کارهای کوچک در ایتالیا به تجزیه و تحلیل بازدارندگی می‌پردازد و اثر حسابرسی مالیاتی را بر رفتار مالیات‌دهندگان را ارزیابی می‌کند و نتیجه‌گیری می‌کند که حسابرسی‌های نرم و عمیق اثرات بیشتری بر رفتار گزارشگری دارد. اریک پامر و مارسل استلر^{۱۸} (۲۰۱۸) نیز در پژوهشی رابطه بین حسابرسی، کیفیت حسابرسی و مالیات را از دید حسابرسان بررسی کردند و نتیجه‌گیری کردند که مالیات‌ها به طور یکنواخت در کار حسابرسی 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.

۳-۲- پژوهش‌های داخلی

عبدالهی و یگانه^{۱۳۸۸} (۱۳۸۸) در تحقیقی به بررسی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، عدم تمکین مالیاتی و انواع تقلب‌های مالیاتی پرداخته‌اند. این دو به این نتیجه رسیدند که در کل زنجیره نظام مالیات بر ارزش افزوده، وجود حلقه‌ای به نام حسابرسی برای افزایش توان و قدرت این نظام مالیاتی امری ضروری و غیرقابل اجتناب است. یحیی حساس‌یگانه و کاوه آذین‌فر^{۱۳۸۹} (۱۳۸۹) در مطالعه‌ای به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی پرداختند. نتیجه تحقیق

مورد اشاره حاکی از این بود که بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. همچنین خانی و همکاران (۱۳۹۲) در مطالعه دیگری به بررسی رابطه بین تخصص حسابرسی در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکتها پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آنها نشان داد که بین تخصص حسابرسی در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت، ارتباط معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، شرکت‌هایی که حسابرسی آنها متخصص صنعت باشد دارای نرخ مؤثر مالیات کمتر، نرخ مؤثر مالیات نقدی کمتر و تفاوت دفتری مالیات بیشتری نسبت به شرکت‌هایی هستند که حسابرسی آنها متخصص صنعت نیست. این امر نشان‌دهنده سطح بالای اجتناب مالیاتی در شرکت‌های دارای حسابرسی متخصص در صنعت است. محمدرضا عبدی و همکاران (۱۳۹۳) نیز، در تحقیقی به بررسی حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده با تأکید بر ریسک حسابرسی پرداختند. یافته‌های پژوهش مبتنی آن است که در برخی از کشورها در سال‌های اولیه استقرار این نظام مالیاتی برای گسترش تمکین، شناسایی و تشخیص مؤدیان پُرریسک و جبران ضعف در فرآیندهای حسابرسی از شیوه مقابله کامل فاکتورهای خرید و فروش استفاده می‌شود. شکراله خواجوی (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 که نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت حسابرسی (اندازه مؤسسه حسابرسی) بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورسی بر اساس هزینه مؤثر مالیاتی و تفاوت دفتری مالیات، تأثیر مستقیم و معنی‌دار دارد، این در حالی است که کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرسی) بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورسی تنها بر اساس هزینه مؤثر مالیاتی، تأثیر مستقیم و معنی‌دار دارد. مشایخی و سیدی (۱۳۹۴) در تحقیقی با عنوان راهبری شرکتی و اجتناب مالیاتی نشان دادند که رابطه معناداری بین راهبری شرکتی و اجتناب مالیاتی وجود ندارد. علاوه بر این، رابطه منفی و معناداری بین متغیرهای کنترلی سودآوری و اندازه شرکت و همچنین رابطه مثبت و معناداری بین حسابرسی مالیاتی و اجتناب مالیاتی مشاهده گردید.

به دنبال آن، خواجوی و کیامهر (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان مدل‌سازی 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 که افزایش سازوکارهای حاکمیت شرکتی، اجتناب مالیاتی کاهش می‌یابد. همچنین حاکمیت شرکتی به طور غیرمستقیم (از طریق متغیر میانجی کیفیت گزارشگری مالی) بر

اجتناب مالیاتی تأثیرگذار است. سایر نتایج پژوهش نیز نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی بر اجتناب مالیاتی تأثیرگذار است به طوری که افزایش کیفیت حسابرسی، اجتناب مالیاتی کاهش می‌یابد. همچنین کیفیت حسابرسی به طور غیرمستقیم (طریق متغیر میانجی کیفیت گزارشگری مالی) بر اجتناب مالیاتی تأثیرگذار 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 حالیکه کیفیت افشای بالاتر، با اجتناب از مالیات کمتری همراه است و در پژوهشی دیگر حسنی القار و شعری آناقیز (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر اجتناب مالیاتی شرکتها پرداختند. نتایج نشان می‌دهد توانایی مدیریت، تأثیر مثبت معناداری بر اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد. همچنین یافته‌ها نشان‌دهنده تأثیر غیرمستقیم اندازه‌ی شرکت و اهرم مالی بر اجتناب مالیاتی است.

بررسی تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که اغلب تحقیقات مزبور فاقد نگرش سیستمی بوده و تنها به یک یا چند جنبه از ابعاد حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده پرداخته شده و سایر متغیرهای مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مورد توجه قرار نگرفته است. در این راستا اتخاذ نگرش سیستمی و تجزیه و تحلیل نظرات خبرگان مبتنی بر روش نظریه‌پردازی داده‌بنیان در این تحقیق، موجب می‌شود که اولاً: به کلیه عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده از ابتدای زنجیره تا انتهای آن در دو سطح کلی ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده (سطح کار «گروه حسابرسی مالیاتی»، 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.»، سطح سازمانی «سازمان مالیاتی، سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران») و سطح دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده (مؤدیان مالیاتی) نگریسته شده است. ثانیاً: مدل جامع و یکپارچه‌ای برای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران ارائه می‌گردد. لذا در کشور ما با توجه به شرایط حاکم، تحقیق جامعی در این خصوص ارائه نگردیده است.

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). 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 (ابوالعالی، ۱۳۹۱). در این تحقیق، برای تحلیل داده‌ها از طریق رویه منظم گذاری در سه مرحله باز، محوری و انتخابی تمرکز می‌کند و بر عرضه پارادایم منطقی یا تصویر تجسمی از نظریه در حال تکوین تأکید دارد.

۵-۱- قلمرو تحقیق، جامعه و نمونه آماری

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 طی 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 اداره 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). نمونه‌گیری تا زمانی ادامه می‌یابد که مقوله‌ها به اشباع نظری^{۱۸} 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

با توجه به توضیحات فوق‌الذکر، در این پژوهش با استفاده از روش تحقیق کیفی و رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، به تدوین مدل جامع کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران پرداخته شده است.

۴- سؤالات تحقیق

• سؤال اصلی تحقیق

مدل مناسب برای تبیین مؤلفه‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران چیست؟

• سؤالات فرعی تحقیق

- ۱) عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران چیست؟
- ۲) شرایط مداخله‌گر(زمینه‌ای) مرتبط با عوامل علی کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده کدامند؟
- ۳) چه راهبردهایی جهت دستیابی به پیاده‌سازی و اجرای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران اتخاذ می‌شود؟
- ۴) پیامدهای پیاده‌سازی و اجرای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران کدام است؟
- ۵) شرایط بستر لازم جهت تحقق کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران کدام است؟
- ۶) چالش‌های پیش‌روی پیاده‌سازی مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران کدامند؟

۵- روش پژوهش

در این پژوهش، از روش تحقیق کیفی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان^{۱۶} استفاده شده است. نظریه‌پردازی داده‌بنیان روش علمی مبتنی بر داده‌های واقعی و کیفی بر پایه استقرا و نه قیاس است که منتج به کشف و تدوین نظریه‌های بنیادین جدید می‌گردد. امروزه سه رویه مسلط در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان قابل تفکیک است: رویه نظام‌مند^{۱۷} که با اثر استراوس و کوربین (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) شناخته می‌شود؛ رویه ظاهرشونده که مربوط به اثر گلیزر (گلیزر، ۱۹۹۲) است؛ و رویه ساخت‌گرایانه که توسط چارمز حمایت می‌شود (چارمز، ۱۹۹۰؛ ۲۰۰۰). در این پژوهش از رویه نظام‌مند استفاده می‌شود. این رویه 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

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 زمینه بنیان 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.

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

جدول ۱: جزئیات پانل نمونه مصاحبه‌شوندگان

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

هدف، تولید مفاهیمی منطبق بر نظریه و کاهش غفلت از طبقه‌بندی‌های عمده است و به همین دلیل کُدگذاری باز به تولید یک نظریه مفهومی انبوه منجر می‌شود. در این مرحله، استراوس و کوربین کُدگذاری باز را به مرحله خردکردن، مقایسه‌سازی، نام‌گذاری، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها می‌نامند. طی کُدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد شده و برای به دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌هایشان مورد بررسی قرار می‌گیرند. سپس این "مفاهیم" بر اساس مشابهت‌هایشان مورد طبقه‌بندی قرار می‌گیرند که به این کار "مقوله‌پردازی" گفته می‌شود و مقوله، مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است. بطور خلاصه، نتیجه کُدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌هاست. در این پژوهش، در مجموع ۲۵۳ مفهوم و ۶۵ مقوله استخراج گردید. نمونه‌ای از استخراج مفاهیم در این پژوهش به شرح زیر است:

۷- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

همان‌گونه که قبلاً اشاره شد، تحلیل داده‌ها مطابق با نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، طی سه مرحله کُدگذاری انجام شده است. اولین گام، 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 به طور متوالی انجام نمی‌گیرند، در موارد زیادی باهم همپوشانی دارند و به طور همزمان انجام می‌گیرند که شرح مختصری از هریک از مراحل در ادامه ارائه می‌شود:

۷-۱- کُدگذاری باز^{۱۹}

کُدگذاری باز، بخش اول فرآیند تحلیل داده‌هاست که داده‌های مشابه گروه‌بندی و نام‌گذاری شدند. کُدگذاری 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).

۷-۲- گدگذاری محوری^{۲۰}

گدگذاری محوری، نامی است که به عملیات ثانوی در تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان داده شده است که در آن مقولات اصلی از گدگذاری باز داده‌ها تکوین یافته‌اند و با یکدیگر مرتبط شده‌اند. اصطلاح گدگذاری محوری توسط کوربین و استراوس با هدف مرتبط کردن مقوله‌هایی که در گدگذاری باز تعریف شده‌اند، مورد استفاده قرار گرفت. به عبارت دیگر در گدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در گدگذاری باز گسترش یافته‌اند، ارتباطات درونی برقرار می‌شود. با توجه به توضیحات فوق‌الذکر، در گدگذاری محوری پیوند بین مقوله‌ها به شرح زیر تعیین می‌شود:

الف) شرایط علی یا سبب‌ساز: منظور از شرایط علی، متغیرها یا رویدادهایی است که ایجاد یا توسعه یک پدیده را هدایت می‌کنند.

ب) راهبردها: فعالیت‌های پیامدمحور یا نتیجه‌محور هستند که باید در رابطه با پدیده مورد بررسی و در بستر مورد بررسی و با وجود شرایط مداخله‌گر، انجام شود.

ج) شرایط مداخله‌گر: به شرایطی اطلاق می‌شود که انجام راهبردها را یا با محدودیت روبه‌رو کرده یا تسهیل می‌کند.

د) شرایط بستر: به منطقه خاص یا زمینه متغیرها اشاره دارد. مجموعه شرایطی است که بر راهبردها اثرگذار است. اغلب محققان در تشخیص و جدا کردن این نوع مقوله‌ها از مقوله‌های علی با مشکل مواجه می‌شوند و در نهایت مقوله‌هایی که جذاب‌ترند را به‌عنوان شرایط علی و مقوله‌هایی که جذابیت کمتری دارند را در قالب شرایط بستر طبقه‌بندی می‌کنند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰).

ه) پیامدها: نتایج اجرای راهبردها هستند. با عنایت به آنکه پرسش اصلی آن است که «مدل کیفیت حسابداری مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران چیست؟» اما به دلیل بهره‌گیری و استفاده از مدل پارادایمی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان نسخه ۱۹۹۸ دانشمندان آقای استراوس و خانم کوربین در این پژوهش و از آنجا که این مدل پارادایمی در برگزیده عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، راهبردها، پیامدها و شرایط بستر می‌باشد لذا پرسش‌های این پژوهش حول اجزای مدل پارادایمی مطرح می‌گردد.

"کسانی رو داریم که تجربه حسابداری مالیاتی دارند ولی از این تجربه‌شان در رسیدگی‌ها استفاده نمی‌کنند. بارها دیده شده اشتباهات فاحش از طرف کسی رخ داده که خیلی هم به اصطلاح با تجربه است ولی از تجربه‌اش هیچ استفاده نکرده و نمی‌کند" [هوشمندی و بکارگیری به‌هنگام تجربیات] "یک مأمور مالیات وقتی می‌خواهد حسابداری کند، اگر بر ارتباط بین حساب‌ها اشراف نداشته باشد و کنترل آنها را خوب انجام نده پرونده از زیر دستش در رفته، یعنی نتوانسته حسابداری را خوب انجام بده و به نفع مؤدی خواهد بود" [مهارت در روش‌های کنترلی میان‌تر حساب‌ها] "امروز دیگه مؤدیان و شرکت‌ها خوب یاد گرفتند چی کار کنند که در حساب‌ها کتمان داشته باشند و به اصطلاح «جاسازی» کنند به نظر می‌رسه که یک حسابرس مالیاتی می‌بایست در ارتباط با شرکت‌ها بر راه‌های حساب‌سازی اطلاع کسب کند یا لااقل از طریق همکاراش به این مباحث بپردازد که از هر راهی میشه حساب به حساب کرد و به این نکته باید خیلی توجه داشت" [تسلط بر مدل‌های مهارتی و به‌روز کشف تقلب مالیاتی] "شما اگر علم کار حسابداری را مسلط باشی، با یک نگاه به حساب‌ها و تحلیل و بررسی حساب‌های یک شرکت می‌تونی به یه آلارم‌هایی دست پیدا کنی که این موضع خیلی واجب است. چون در حسابداری مالیاتی ارزش افزوده فرصت نداریم به تک‌تک حساب‌ها وارد بشیم ولی میتونه از این آلارم‌ها استفاده بشه و به ما کمک کنه" [بهره‌مندی از فنون نوین تحلیل مالی...]

با بررسی نقل قول بالا چهار مفهوم «هوشمندی و بکارگیری به‌هنگام تجربه»، «مهارت در روش‌های کنترلی میان‌تر حساب‌ها»، «تسلط بر مدل‌های به‌روز کشف تقلب مالیاتی» و «بهره‌مندی از فنون نوین تحلیل مالی» شناسایی شده است. البته اشاره به مفاهیم مذکور نقل قول‌های دیگری نیز وجود داشته که در فرآیند مقایسه داده‌ها، برجسب‌های 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 مفاهیم مختلف، محقق به این نتیجه رسید که مفاهیم «هوشمندی و بکارگیری به‌هنگام تجربیات»، «مهارت در روش‌های کنترلی میان‌تر حساب‌ها»، «تسلط بر مدل‌های به‌روز کشف تقلب مالیاتی» و «بهره‌مندی از فنون نوین تحلیل مالی» که در مصاحبه‌های مختلف مطرح شده بود، اشاره به یک موضوع دارند که پس از انجام مقایسه‌های مداوم و در مفهوم‌پردازی در سطح بالاتری از انتزاع، محقق به کشف و استخراج برجسب "مهارت تجربی" را به آن اختصاص داد.

تمام مقوله‌ها در رابطه با آن شکل گرفته‌اند و قادر به توضیح آن هستند به عنوان مقوله محوری انتخاب شده است.

۷-۴- نحوه ارزیابی و اعتباربخشی به مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده

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

• زاویه‌بندی (اجماع/مثلث‌سازی) داده‌ها

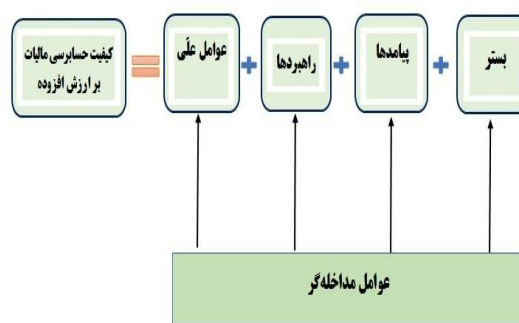
اجماع داده‌ها یعنی استفاده از منابع چندگانه داده‌ها، مانند گردآوری داده‌ها از گروه‌های مختلف، محیط‌های مختلف، یا در زمان‌های مختلف، به طور کلی، زمانی که برای گردآوری داده‌ها از بیش از یک دیدگاه استفاده می‌شود، تصویر کامل‌تری به دست خواهد آمد. در این تحقیق به منظور تدوین مدلی جامع برای کیفیت حسابرسی مالیاتی 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

کنترل اعضا، یا اعتبار پاسخگو 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 تأیید تفاسیر پژوهشگر به کار می‌رود. 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

همواره دو معیار اصلی روایی (همچنین تحت عناوین صحت، درستی، صداقت و کفایت) و پایایی برای ارزیابی پژوهش‌های کمی و کیفی مطرح گردیده است. با وجود این، کوربین و استراوس (۲۰۰۸) با به کارگیری این دو معیار برای پژوهش‌های کیفی مخالفت ورزیده و معیار مقبولیت را



شکل ۱: مدل پارادایمی کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده

۷-۳- کدگذاری انتخابی^{۲۱} و خلق نظریه

سومین مرحله عملیات در تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، کدگذاری انتخابی است. اصطلاح «انتخابی» به این علت برای این مرحله به کار می‌رود که تحلیل‌گر به وضوح یک جنبه مرکزی از داده‌ها را به عنوان «مقوله هسته‌ای»^{۲۲} انتخاب می‌کند و روی آن متمرکز می‌شود. وقتی این انتخاب صورت بگیرد، تحلیل نظری محدود کدگذاری باز متوقف می‌شود. تحلیل هم‌اکنون در اطراف مقوله هسته‌ای پیش می‌رود و مقوله هسته‌ای، قسمت مرکزی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان می‌شود. بنابراین در کدگذاری انتخابی، هدف یکپارچه‌سازی و در کنار هم قرار دادن فرضیه‌ها و گزاره‌های بدست آمده و تحلیل روبه رشد است. در این مرحله یک مقوله مفهومی مرکزی که در سطح دوم انتزاع قرار دارد ایجاد و توصیف می‌گردد و سایر مقوله‌ها حول مقوله هسته‌ای بسط داده می‌شوند. استراوس و کوربین (۱۹۹۸) معیارهای زیر را برای انتخاب یک مقوله محوری ضروری می‌دانند:

- این مقوله باید در کانون قرار داشته باشد، یعنی سایر مقوله‌ها به آن مرتبط شوند و به عبارت دیگر قابلیت تلفیق و ترکیب سایر مقوله‌ها را داشته باشند؛
- با فراوانی بالایی در تحلیل ظاهر شده و تکرار شود؛
- به اندازه کافی انتزاعی باشد و بتواند تبیین منطقی و سازگاری از رابطه میان مقوله‌ها ارائه دهد؛
- با تغییر شرایط تبیین کماکان صادق باشد.

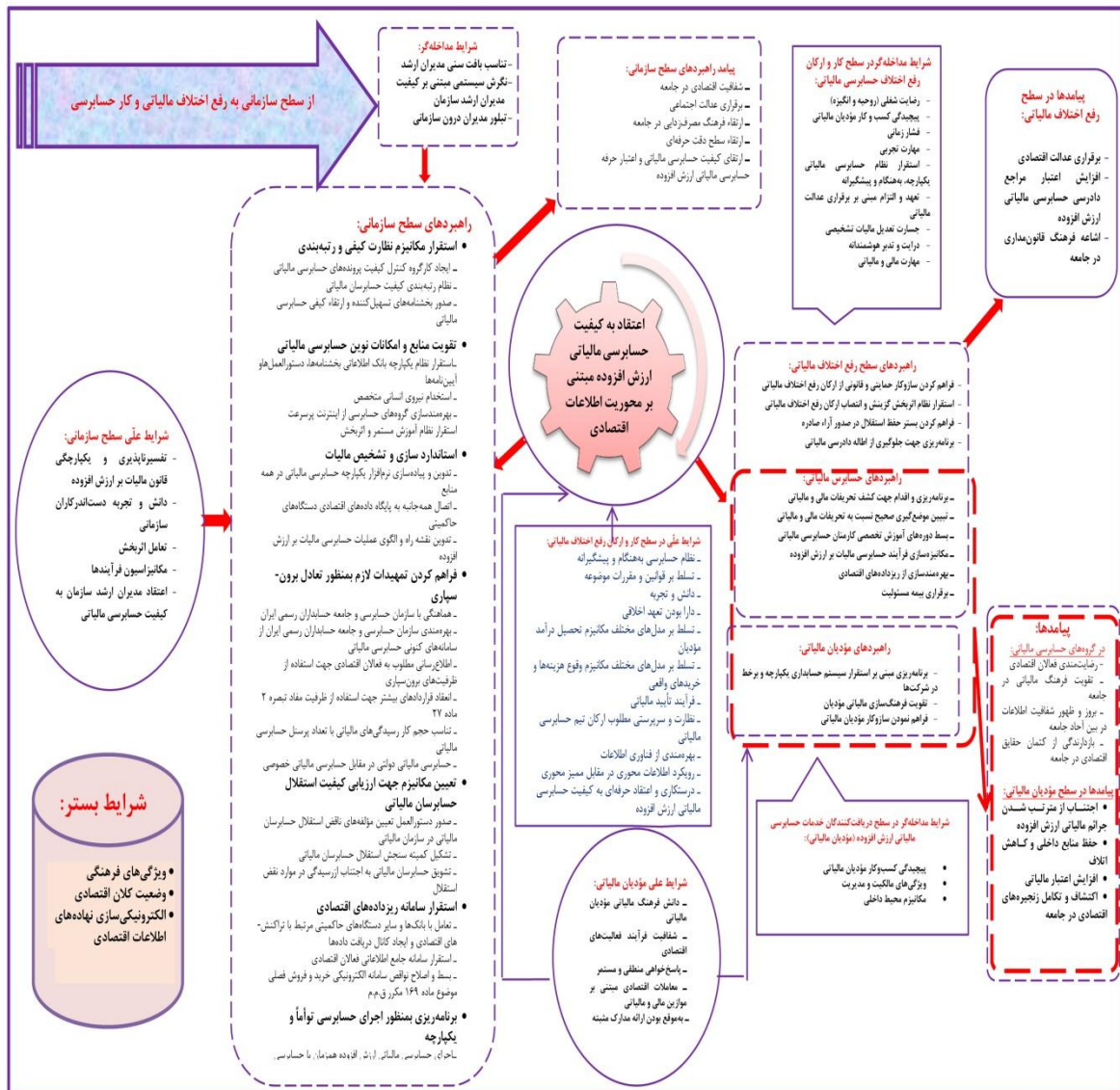
هرچند شناسایی مقوله محوری دشوار است، در تدوین نظریه، عنصر اساسی شمرده می‌شود. ممکن است چنین مقوله‌ای در نتایج کدگذاری محوری موجود باشد، اما در غیر این صورت باید مقوله جدیدی خلق شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این پژوهش، مقوله "اعتقاد به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مبتنی بر محوریت اطلاعات اقتصادی" که

۸- یافته‌های پژوهش

ارائه مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده

مدل استخراج شده این پژوهش از فرآیند سه‌گانه کُدگذاری تشریح شده تحت عنوان "مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده" 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.

پیشنهاد داده‌اند. مقبولیت بدین معنی است که یافته‌های تحقیق 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 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.



نمایه ۱: مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران

۸-۱- تشریح مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده

بر اساس مدل مزبور، با عنایت به چندوجهی بودن کیفیت از نگاه مشارکت‌کنندگان و ذینفعان مختلف، مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در قالب مدل کیفیت سیستمی که در برگیرنده دو بخش کلی شامل بخش ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و بخش دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده ارائه شد. نتیجه‌گیری می‌شود کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در سطح ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده شامل کیفیت در سطح کارحسابرسی مالیاتی (گروه‌های حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده)، کیفیت در سطح ارکان رفع اختلاف مالیاتی ارزش افزوده (رؤسای امورمالیاتی 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 کیفیت در سطح کلان سازمانی (سازمان مالیاتی، سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی) است. همچنین در بخش دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده شامل کیفیت از منظر مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده مدل طراحی شده از کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده نشان می‌دهد اغلب اجزای مدل که در این پژوهش استخراج شده است، با ادبیات مطروحه در این تحقیق مطابقت دارد. لازم به ذکر است که به دلیل جوان بودن اجرای حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در ایران، معیارهای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده کمتر مورد توجه قرار گرفته و یا جنبه‌های بسیار محدودی از کار حسابرسی مالیاتی و سازوکارهای اجرایی آن مدنظر قرار گرفته است، لذا این پژوهش از منظر روش پژوهش و جامعیت معیارهای مورد سنجش، از بداعت و پیشتازی در این عرصه برخوردار است و این موضوع از ویژگی‌های منحصربه‌فرد این پژوهش است.

۸-۱-۱- شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده

در پژوهش حاضر، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده هم از منظر ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و هم از منظر دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مورد توجه و بررسی قرار گرفته است. همچنین شرایط علی کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده از منظر ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده نیز در سه سطح کار حسابرسی - گروه‌های حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده (دارا بودن تعهد اخلاقی، تسلط

بر مدل‌های مختلف مکانیزم تحصیل درآمد مؤدیان، تسلط بر مدل‌های مختلف مکانیزم وقوع هزینه‌ها و خریدهای واقعی مؤدیان، احاطه کامل تیم حسابرسی بر فرآیند تأیید اعتبار مالیاتی، نظارت و سرپرستی مطلوب ارکان تیم حسابرسی مالیاتی، بهره‌مندی از فناوری اطلاعات و رویکرد اطلاعات‌محوری در مقابل ممیزمحوری، سطح ارکان رفع اختلاف مالیاتی ارزش افزوده (درستکاری و اعتقاد حرفه‌ای به کیفیت حسابرسی مالیاتی، دانش و تجربه، نگرش محتویاتی- کیفی و عدالت‌محوری) و سطح سازمانی (تفسیرناپذیری قانون مالیات بر ارزش افزوده، دانش و تجربه دست‌اندرکاران سازمانی، تعامل اثربخش، مکانیزاسیون فرآیندها و اعتقاد مدیران ارشد سازمان به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده) استخراج گردیده است. بعلاوه، از آنجا که کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده ابعاد مختلفی را در برمی‌گیرد لذا یک سر طیف آن دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده- مؤدیان مالیاتی (دانش و فرهنگ مالیاتی مؤدیان مالیاتی، شفافیت فرآیند فعالیت‌های اقتصادی، پاسخ‌خواهی منطقی و مستمر، معاملات اقتصادی مبتنی بر موازین مالی و مالیاتی و به‌موقع بودن ارائه اسناد و مدارک مثبت) هستند که تحت تأثیر عوامل برآمده از آن می‌باشند. لذا به منظور بررسی جامع‌تر موضوع، تلاش شد تا در این پژوهش، مدل‌سازی کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده از جنبه‌های مختلف مدنظر قرار گیرد و علاوه بر شرایط علی، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها نیز شناسایی گردید، ضمن اینکه بستر کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در کشور مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

۸-۱-۲- راهبردهای اتخاذ شده در جهت دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده

پس از بررسی و تحلیل شرایط علی مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده از منظر ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی توجه به "راهبردها" و سازوکارهایی که برای اداره، کنترل و دستیابی به سطوح مختلفی از کیفیت حسابرسی مالیاتی انجام می‌شود، امری ضروریست. مقوله‌های اصلی استخراجی از داده‌های پژوهش در مدل مفهومی استخراجی به تصویر کشیده شده است. به منظور اجتناب از تفصیل، به عنوان نمونه صرفاً در این بخش، مقوله‌های راهبردی به صورت نمونه‌ای و در سطح کلان سازمانی تشریح می‌گردد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد راهبردهای اتخاذ شده در همه سطوح کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده 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 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 بهره‌مندسازی 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 مالیاتی ارزش افزوده 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 (ممیزان 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 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 تضييع 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، استانداردسازی 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 تکثر بخشنامه‌ها و نظریه‌های فنی صادره و گاهاً متناقض، فقدان امکانات اطلاعاتی و منابع شبکه-ای 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.

۸-۱-۳- دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده (مؤدیان مالیاتی) و کیفیت 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 هر 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 اتکا 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، گاه‌گاه 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 پروژه‌های مالی مختلف بسیار دشوار و ناممکن است.

نتایج تحقیق حاکی از آن است که دانش و فرهنگ مالیاتی مؤدیان، شفافیت فرآیند فعالیت‌های اقتصادی، پاسخ-خواهی مستمر و منطقی، انجام معاملات اقتصادی مبتنی بر موازن مالی و مالیاتی و به‌موقع بودن ارائه اسناد و مدارک مثبت از طرف مؤدیان مالیاتی از مهم‌ترین شرایط علی در دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در این سطح است. با تحلیل نظر خبرگان، 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 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 قرار گیرد نه تنها تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی مالیاتی ندارد بلکه صرفاً دلیلی بر تحمّل 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 به‌خوبی 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، تهیه-کنندگان 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.

۸-۱-۴- 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 به‌همراه 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

"وضعیت کلان اقتصادی جامعه" یکی دیگر از شرایط بستر می‌باشد. طبق نظر خبرگان، هر چه شرایط اقتصادی روبه‌رونق بیشتر باشد، سایر عوامل اتصادی 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 سیاست-گذاری کلان در جهت شفاف‌سازی تمامی فرآیندها و دارایی-های 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.

۹- نتیجه‌گیری نهایی

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 مدل یکپارچه کیفیت

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 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 به‌طور 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.

۸-۱-۵- 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.

حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران ارائه گردید. با توجه به چندوجهی بودن کیفیت از نگاه مشارکت کنندگان و ذینفعان مختلف، مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در قالب مدل کیفیت سیستمی که در برگیرنده دو بخش کلان شامل ارائه دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در سه خرده سطح (سطح کار «گروه های حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده»، سطح ارکان رفع اختلاف مالیاتی «رؤسای امور مالیاتی در اجرای مفاده ۲۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده، هیأت های 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 دریافت کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در یک خرده سطح (مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده «شرکت ها، سایر نهادها و اشخاص مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده») ارائه شد.

یکی از مهمترین دستاوردهای این پژوهش و مدل ارائه شده برای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده آن است که در این مدل، سنگ بنای اصلی کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده "اعتقاد به کیفیت مبتنی بر محوریت اطلاعات اقتصادی" معرفی شده است. از بُعد ارائه دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده، تعیین 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، اگرچه لازم است و از نظر خبرگان ضرورت ایجاد می کند که راهبردهای مورد اشاره به منصفه اجرا درآید لیکن تعمق بیشتر در مورد موضوع، حاکی از آن است که در سطحی بالاتر، اعتقاد ارکان ارائه دهنده خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در همه سطوح به کیفیت بالا مبتنی بر محوریت اطلاعات اقتصادی واقعی می-تواند حسابرسان را متعهد و پایبند به تحقق کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده نماید و حسابرسی مالیاتی مبتنی بر اطلاعات اقتصادی واقعی مؤدیان مالیاتی، موجب اغناء دیدگاه کلیه مؤدیان مالیاتی می گردد. در مراحل اولیه صدور گزارش حسابرسی و برگ تشخیص (مطالبه) مالیات بر ارزش افزوده تمکین فعال اقتصادی را به دنبال خواهد داشت و بدین سان دسترسی به راهبرد جلوگیری از اطاله دادرسی امکان پذیر خواهد شد. مقوله حفظ استقلال حسابرسان و فقدان مکانیزم اندازه گیری آن در نظام مالیات بر ارزش افزوده برای تمامی حسابرسان مالیاتی امری ضروری و حیاتی محسوب می شود لیکن تأکید بر مقوله حفظ استقلال در شرایط عدم اطمینان و در مواجهه با وضعیت های غیر قابل ردیابی بروز و ظهور می یابد

و موجب خسارات بی کیفیتی و تحمل خسارت های قابل توجه و غیر مالی به دولت به عنوان حامی و بزرگترین ذینفع ارائه-دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی خواهد گردید، اما با اعتقاد به مؤلفه کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و دستیابی به اطلاعات اقتصادی واقعی و شفاف، شرایط عدم اطمینان و وضعیت های غیر قابل ردیابی تقلب ها از میان برداشته شده و معیار بسیار قابل اتکایی جهت حسابرسی و انطباق با اسناد و مدارک مثبت مؤدیان مالیاتی خواهد بود.

نتایج تحلیل مجموعه نظرات دریافتی از خبرگان حاکی از آن است که پدیده های رانت و قاچاق و تکثیر شرکت های صوری و کاغذی در صورت وجود اطلاعات شفاف و واقعی در هر مرحله از زنجیره های اقتصادی، قابل شناسایی و کشف و جلوگیری خواهد شد و این مهم از دستاوردهای ارتقاء کیفیت حسابرسی مالیاتی بر ارزش افزوده محسوب می گردد. در باب "اعتقاد به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مبتنی بر محوریت اطلاعات اقتصادی" در یک سر طیف، گروه حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده دارای راهبردهای اساسی جهت دستیابی به سطح کیفیت بالا در انجام عملیات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده می باشد. زمانی که حسابرسان مالیاتی برای ارائه خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده با کیفیت تر 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 غیر قابل انکار دال بر انجام معاملات و تراکنش های مالی توسط مؤدیان مالیاتی و امکان دسترسی به آن، رکن اساسی در تحقق کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده می-باشد. در این مجال، راهبرد برنامه ریزی و اقدام در جهت کشف تحریفات مالی و مالیاتی به سهولت تحقق خواهد یافت. با وجود اعتقاد به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مبتنی بر محوریت اطلاعات اقتصادی و نظارت بهینه و اثربخش بر اجرای این مقوله مهم و محوری و با وجود جریمه های مجازات قابل-توجه، اولاً امکان به وجود آمدن پدیده رانت مالیاتی در حسابرسی مالیاتی به حداقل ممکن رسیده و اتخاذ مواضع صحیح مبتنی بر داده های واقعی اجتناب ناپذیر خواهد بود و ثانیاً به دلیل دسترسی به اطلاعات اقتصادی به صورت برخط و مستمر و به روز شده، آمادگی حرکت به سمت مکانیزه سازی فرآیند حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده از طریق تجهیز گروه های حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده به فناوری های نوین حسابرسی مالیاتی و استفاده و بکار بست نرم افزارهای یکپارچه کشف تقلب بر اساس ریز داده های اقتصادی موجود آغاز می گردد که این امر تحولی شگرف در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران محسوب می گردد.

برخی نیز از صراحت بیان در گفتار امتناع داشتند که در این شرایط محقق در وضعیت سخت‌تری قرار گرفت لیکن با در نظر گرفتن تمهیدات اثربخش توسط محقق و ادامه مسیر پژوهش تا رسیدن به سطح اشباع، تلاش‌های مستمر و بیشتری صورت پذیرفت.

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

۹-۲- پیشنهادهای کاربردی پژوهش

بر اساس یافته‌های حاصل از تحقیق، و با عنایت به مقوله‌های شناسایی شده در دو بخش ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده که شامل سطوح گروه‌های حسابرسی مالیاتی، ارکان رفع اختلاف مالیاتی و سطح سازمانی (سازمان مالیاتی، سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی) بوده و بخش دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده که شامل مؤدیان مالیاتی، شرایط علی، مداخله‌گر، بستر و راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده تشریح گردید؛ پیشنهادهای پژوهش به سازمان مالیاتی، سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران و شرکت‌ها و سایر اشخاص و نهادهای مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده برای دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده به شرح زیر است:

با توجه به تشریح کامل اجزای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در مطالب پیش‌گفته و ارائه نمایه مدل، نتیجه‌گیری می‌شود اولاً: عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران از طریق روش تحقیق علمی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان به طور کامل با کشف مقوله اصلی "اعتقاد به کیفیت مبتنی بر محوریت اطلاعات اقتصادی" شناسایی و ارائه گردید. ضمن اینکه شرایط مداخله‌گر (زمینه‌ای) که تسریع‌کننده تحقق کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در ایران هستند، کشف و ارائه گردید. ثانیاً: راهبردهای قابل اتخاذ جهت ارتقاء کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده پدیدار گردید. ثالثاً: پیامدهای ناشی از اتخاذ راهبردهای شناسایی شده جهت ارتقاء کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران کشف و ارائه شد. رابعاً: جهت پیاده‌سازی مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده، به کنکاش عمیق در خصوص شرایط بستر لازم اهتمام گردید. خامساً: در جریان تحقیق از خبرگان، چالش‌های پیش‌روی اجرا و پیاده‌سازی مدل موصوف، آشکار گردید.

مهم‌ترین نقطه افتراق نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان 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، کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در سطوح و ابعاد مختلف آن و به‌گونه‌ای 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 دارا بودن 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، تکامل‌بخش دانش حسابرسی و نظریه‌های مربوط به آن است.

۹-۱- محدودیت‌های پژوهش

از آنجا که متولی اصلی امر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در کشور، سازمان مالیاتی و در ابعاد کوچک‌تر بنا به اختیار فعالان مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران است، لذا با توجه به ماهیت شرایط دولتی بودن این نظام مالیاتی و وجود بعضی نگرانی‌ها و مصلحت‌اندیشی‌ها، برخی از خبرگان در هنگام اجرای مصاحبه‌ها از ضبط صدا در مصاحبه جلوگیری کرده و

✓ پیشنهادهای کاربردی پژوهش به سازمان مالیاتی

- مکانیزه‌سازی کلیه فرآیندهای حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده
 - استقرار نظام یکپارچه بانک اطلاعاتی هوشمند بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌ها
 - فراهم کردن تمهیدات لازم بمنظور تعادل برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده
 - اتخاذ تمهیدات و تلاش در جهت دسترسی کلیه حسابرسان مالیاتی به ریزداده‌های مالی و اقتصادی مؤدیان
 - تدوین و پیاده‌سازی نرم‌افزار یکپارچه حسابرسی مالیاتی در همه منابع
 - توجه به محتوای کیفی گزارش‌های حسابرسی مالیاتی صادره
 - آموزش اثربخش و مستمر و تخصصی حسابرسان مالیاتی
 - اهتمام به تعامل مطلوب با حسابرسان مالیاتی در تصمیم‌گیری‌های تخصصی کلان
- افزایش دانش مالیاتی از طریق آموزش تخصصی و اثربخش دایره مالی و مدیریت شرکت به کارکردهای حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده
 - پاسخ‌خواهی بیشتر و مستمر از گروه‌های حسابرسی مالیاتی در خصوص نحوه رسیدگی در چارچوب مفاد ماده ۳۵ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ ق.م.م
 - مستندسازی قوی رویدادهای مالی و اقتصادی و تجهیز به نرم‌افزار حسابداری مناسب
 - تقویت سیستم کنترل داخلی شرکت با لحاظ اهمیت مکانیزم مالیاتی
 - استقرار مکانیزم تشویقی و بازدارندگی دایره مالی شرکت با توجه به حساسیت نتایج حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده
 - تقویت اهمیت پارامتر مالیات بر ارزش افزوده در نظام حاکمیت شرکتی

✓ پیشنهادهای کاربردی پژوهش به دانشگاه‌ها و مؤسسات متولی امر آموزش در کشور

- اختصاص واحدهای درسی متعدد به درس حسابداری و حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده
- ایجاد رشته حسابرسی مالیاتی در دانشگاه‌ها به طور مستقل
- تجدیدنظر در برنامه‌های درسی دانشگاه‌ها به منظور پوشش نیاز جامعه در این حوزه
- هدفمندکردن پژوهش‌های دانشگاهی در جهت نیاز جامعه

۹-۳- پیشنهاد پژوهش‌های آتی

نظریه و مدل پدیدار شده در این پژوهش در رابطه با کیفیت حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و عوامل مؤثر بر آن می‌تواند در پرداختن عمیق‌تر به این مفهوم در پژوهش‌های آتی نقش داشته باشد:

- (۱) اهمیت و تأثیر هر یک از مقوله‌های استخراجی در سطوح مختلف به طور جداگانه مورد پژوهش قرار گیرد و اهمیت هر کدام رتبه‌بندی گردد تا محدودیت تعمیم‌دهی این تحقیق نیز مرتفع شود.
- (۲) در حوزه پژوهش‌های رفتاری بررسی گردد در صورت تحقق پارامترهای این پژوهش، آیا فعالان اقتصادی مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده واقعاً به تکالیف مالی و مالیاتی خود عمل می‌کنند.

✓ پیشنهادهای کاربردی پژوهش به سازمان حسابرسی

و جامعه حسابداران رسمی ایران

- اتخاذ تمهیدات لازم جهت مشارکت بیشتر در اجرای حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده فعالان اقتصادی
- ایجاد هماهنگی و تعامل بیشتر با سازمان مالیاتی جهت در اختیار قرار گرفتن سامانه‌های الکترونیکی اعتبارسنجی مؤدیان در امر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده
- نظارت کیفی نسبت به محتوای گزارش حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در اجرای ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده و پی‌جویی نتایج اثربخشی آن در آراء صادره هیأت‌های هماهنگی
- توجه به احراز دانش مالیات بر ارزش افزوده در مکانیزم تأیید صلاحیت حسابداران رسمی
- اقدام مؤثر در جهت رفع موانع تقاضای حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و استفاده بهینه از ظرفیت‌های قانونی
- پیشنهادهای کاربردی پژوهش به شرکت‌ها و سایر اشخاص و نهادهای مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده

- ۳) با توجه همه‌جانبه به سطوح مختلف سیستمی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در خصوص کیفیت حسابرسی آن، پیشنهاد می‌گردد میزان تأثیر چهار سطح کار(گروه‌های حسابرسی مالیاتی)، سطح ارکان رفع اختلاف مالیاتی، سطح سازمانی(سازمان مالیاتی، سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی) و سطح مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده بر کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و در سطح کلان نظام مالیاتی کشور از لحاظ کمی مورد سنجش قرار گیرد و پیامدهای آن در پژوهشی جداگانه مورد بررسی قرار گیرد.
- ۴) مفاهیم اعتقاد به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مبتنی بر محوریت اطلاعات اقتصادی، به عنوان مقوله کلیدی و استراتژیک این تحقیق استخراج گردیده است، می‌تواند به طور عمیق‌تر مورد پژوهش قرار گیرد. همچنین پدیده عدم دسترسی به ریزداده‌های اقتصادی به عنوان یکی از مهم‌ترین چالش‌های موجود در نظام مالیات بر ارزش افزوده مطرح شده است، پدیده موانع دستیابی به آن می‌تواند در پژوهش‌های آتی مورد تحلیل و بررسی قرار گیرد.
- ۵) تأثیر سایر متغیرهای معرفی شده در مدل این پژوهش (از جمله اطلاعات محوری درمقابل ممیزمحوری، تفسیرناپذیری و یکپارچگی قانون مالیات بر ارزش افزوده و نظام حسابرسی مالیاتی به‌هنگام و پیشگیرانه)، بر کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده نیز یکی دیگر از موضوعاتی است که در تحقیقات آتی می‌تواند مورد بررسی و آزمون قرار گیرد.
- فهرست منابع**
- * ابوالعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). پژوهش کیفی از نظریه تا عمل، نشر علم، تهران: چاپ اول.
- * استراوس، آنسلم. کوربین، جولیت. (۱۹۹۸). اصول روش تحقیق کیفی، نظریه‌مبنایی - رویه‌ها و شیوه‌ها، ترجمه محمدی، بیوک، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، تهران، ۱۳۹۰، چاپ سوم.
- * استراوس، آنسلم. کوربین، جولیت. (۱۹۹۸). اصول روش تحقیق کیفی، نظریه‌مبنایی - رویه‌ها و شیوه‌ها، ترجمه محمدی، بیوک، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، تهران، ۱۳۹۰، چاپ سوم.
- * اسدی، مرتضی، ناظمی اردکانی، مهدی (۱۳۹۰). ارزیابی ریسک و حسابرسی مبتنی بر ریسک، مجله اقتصادی، ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، شماره ۱۱، ص ۱۳۸-۱۳۵
- * پورحیدری، امید، گل‌محمدی شورکی، مجتبی (۱۳۹۴). تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق‌الزحمه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره بیست و دوم، شماره ۳، صص ۳۰۱-۳۱۸
- * تحریری، آرش و خوئینی، مهین، (۱۳۹۶). کیفیت اطلاعات داخلی، کیفیت افشا و اجتناب مالیاتی شرکتها، دانش حسابداری مالی
- * حساس یگانه، یحیی، آذین‌فر، کاوه (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۱، صص ۸۵-۹۸
- * حساس‌یگانه، یحیی، (۱۳۹۸). فلسفه حسابرسی، انتشارات کیومرث، تهران.
- * حسنی القار، مسعود، شعری آناقیز، صابر (۱۳۹۶). بررسی تأثیر مدیریت بر اجتناب مالیاتی، دانش حسابداری، دوره هشتم، شماره ۱، صص ۱۰۷-۱۳۴
- * 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، شماره پانزدهم (مسلول ۶۳)، صفحات ۷۱-۵۱.
- * خانی، عبدالله؛ ایمانی، کریم و ملایی، بهنام (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین تخصص و اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۵۱، صص ۳۳-۶۸
- * خواجهی، ش. و کیامهر، م. (۱۳۹۵). مدل‌سازی اجتناب مالیاتی با استفاده از اطلاعات حسابداری. دانش حسابداری، ۲۲(۲۵)، ۷۹-۱۰۰
- * 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): ۹۹-۸۱.
- * دستگیر، محسن و همکاران (۱۳۹۳). ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک اشخاص حقوقی در ایران.
- * ضیائی بیگدلی، محمدتقی و طهماسی بلداجی، فرهاد (۱۳۸۴). مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی مدرن، انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی، چاپ دوم.

- * Charmaz, C. (1990), "Discovering Chronic Illness: Using Grounded Theory", *Social Science and Medicine*, 30.
- * Chen, S., X. Chen, Q. Cheng, and T. Shevlin (2010). Are Family Firms more Tax Aggressive than Non-family Firms? *Journal of Financial Economics*, 95 (1): 41-61.
- * Chen, Y.M., R. Moroney, and K. Houghton (2014) Audit committee composition and the use of an industry specialist audit Firm.
- * Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research: Grounded theory: Procedures and Technique*. (2nd Edition); Sage, Newbury Park, London.
- * Corbin, J., & Strauss, A. (2008). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory* (3 Rd Ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- * Cyert, R.M., & March, J.G. (1963). *A behavioral theory of the firm*. New Jersey: Prentice-Hall
- * Desai, M.A. and Dharmapala, D. (2007). Corporate tax avoidance and firm value, *Review of Economics and Statistics*, Vol. 91, No. 3, pp. 537-546.
- * Dyreng, s., M. Hanlon, and E. Maydew. (2008). " Long -run corporate tax avoidance ". *The accounting Review*, 83(1): 61-90
- * Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J. & V. Summers (2010), "The Modern VAT", *International Monetary Fund*, November.
- * Financial Reporting Council FRC (2008). *The Audit Quality Framework*. London: Financial Reporting Council.
- * Glaser, B. (1992). *Basics of grounded theory analysis*. Mill Valley, CA: Sociology Press.
- * Goulding, C. (2002) *Grounded Theory: A Practical Guide for Management, Business Andmarket Researchers*. Sage, London.
- * 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
- * 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.
- * Hanlon, M, Heitzman , Sh, (2010) , " A review of tax research". *Journal of Accounting and Economics* 50, 127-178.
- * 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.
- * IAASB,(2014) *A Framework For Audit Quality Key Elements That Create An Environment For Audit Quality*, February.
- * -Lenz, R. & Hahn,U. (2015) "A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature
- * 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. 532549-.
- * Scott, W.R. (1995). *Organizations: Rational, Natural, and Open Systems*. Pearson US Imports & Phipes.
- * عاملی، آنژلا، 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، جلد ۲۱، شماره هفده، صفحات ۹۹-۱۲۴.
- * عبدالهی، شهرام و خدایار یگانه، سعید (1388) ، حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره 29
- * عبدی، محمدرضا و همکاران (۱۳۹۳)، حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده با تأکید بر ریسک حسابرسی، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست و سوم
- * عسکری، فرخ (۱۳۹۷). شکل گیری شرکت های کاغذی و افزایش ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده پایان نامه کارشناسی ارشد، رشته حسابرسی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز.
- * فضل زاده، علیرضا، نجفی، نبی (۱۳۹۲). بررسی درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی و درآمد، مشمول مالیات تشخیصی، پژوهشنامه مالیات، سال 21 ، شماره ۱۸، ۶۳
- * کلاتری بنگر، محسن، نظری، علیرضا، فدائی، ایمان (۱۳۹۲). مروری بر عملکرد طرح تحول نظام مالیاتی، فصلنامه سیاست های مالی و اقتصادی، شماره ۱ ، 80-59
- * مجلس شورای اسلامی، معاونت پژوهش های اقتصادی، دفتر مطالعات بخش عمومی (۱۳۹۴). بررسی اجمالی عملکرد قانون مالیات بر ارزش افزوده و اهم چالش های آن، کد موضوعی ۲۳۰، شماره مسلسل ۱۴۵۴۱ .
- * مداحی، آزاده، (۱۳۹۲)، تدوین مدل کیفیت حسابرسی، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۲۳
- * مشایخی، بیبا و سیدی، سیدجلال، (۱۳۹۴)، راهبری شرکتی و اجتناب مالیاتی، دانش حسابداری، شماره ۸۳
- * منتی، وحید، (۱۳۹۶)، راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دانشگاه علامه طباطبایی، شماره ۵۵
- * مهرانی، ساسان، کرمی، غلامرضا، سیدحسینی، مصطفی، جهرومی، مهتاب (۱۳۹۲). تئوری حسابداری، چاپ دوم، انتشارات نگاه دانش، تهران.
- * Agrawal. K.K. (2007). *Corporate Tax Planning*. New Delhi, Vol. 1. Sixth Edition: 3-11, Atlantic Publishers & Dist
- * Al-Ajmi, Jasim. (2009). "Audit firm, corporate governance, and audit quality: Evidence from Bahrain", *Advances in International Accounting*, Vol. 25, pp 64-74
- * Arruñada, B. (2000) *Audit Quality: Attributes, Private safeguards and the role*

- * Strauss, A. & Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*. Newbury Park, CA: Sage.
- * 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.
- * Strauss, A. (1987). *Qualitative Analysis For Social Scientists*. New York: Cambridge University Press. techniques and procedures for developing Grounded Theory. 3th edition. test of competing theories. *The Accounting Review*. Vol. 74, pp. 201-216.
- * Weetman, P. & Sun, M. (2004). Political Influence and Coexistence of a Uniform Accounting System and Accounting Standards: Recent Development In China. *ABACUS*, 40 (2), 193-218

یادداشت‌ها

- ¹ Grounded Theory
- ² Value added tax
- ³ Transaction Cost Theory
- ⁴ Cyert and March
- ⁵ Stakeholders Theory
- ⁶ Lenz., Hahn
- ⁷ Desai et al
- ⁸ Agarwal
- ⁹ Dyreng,S,M,H
- ¹⁰ Tax Audit
- ¹¹ Nigar Hashimzade, Zhanyi Huang, Gareth D. Myles
- ¹² Kavaja
- ¹³ Jing huai SHE
- ¹⁴ Xue dan LI
- ¹⁵ Elena D Agostoo
- ¹⁶ Grounded Theory
- ¹⁷ Systematic
- ¹⁸ Theoretical Saturation
- ¹⁹ Open coding
- ²⁰ Axios coding
- ²¹ Axial coding
- ²² Core category