



شناسایی و ارزیابی چالش‌های موجود در نظام حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی

کشور (فراترکیب و ANP)

مهدی جانی^۱، فرزین رضایی^۲، مهدی بشکوه^۳ و حسین کاظمی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۲۹ و تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱/۱۱

چکیده

زمینه و هدف: هدف این پژوهش، شناسایی و ارزیابی چالش‌های موجود در نظام حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی کشور (فراترکیب و ANP) می‌باشد.

روش‌شناسی: این پژوهش در زمره تحقیقات کاربردی و از نوع آمیخته اکتشافی بوده و در سه مرحله تدوین شده است. در مرحله اول از طریق روش فراترکیب با استفاده از رویکرد هفت مرحله‌ای سندولسکی و بارسو (۲۰۰۷)، چالش‌های موجود در نظام حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی کشور شناسایی گردید. در مرحله دوم، از روش دلفی فازی برای غربال و تایید نتایج یافت شده استفاده گردید. در مرحله سوم، برای بررسی تأثیرات شبکه‌ای و رتبه‌بندی نتایج، عوامل با استفاده از روش ANP، وزن دهی و رتبه‌بندی شدند.

یافته‌ها: یافته‌های این تحقیق شامل ۷ بعد، ۲۳ مؤلفه و ۱۱۶ شاخص بود. این یافته‌ها در هفت بعد انحرافات و ادراکات، سازمانی و ساختاری، فرهنگی و اجتماعی، تعامل و همکاری، قوانین و مقررات، فناوری اطلاعات و آموزش و توانمند سازی دسته‌بندی شدند. همچنین نتایج ANP نشان داد که ابعاد فناوری اطلاعات، سازمانی و ساختاری و فرهنگی و اجتماعی جزء مهم‌ترین ابعاد بوده و رتبه اول تا سوم را به خود اختصاص داده‌اند. در میان مؤلفه‌ها نیز محیط همکاری، تدوین و بهبود قوانین و تفسیر و قابل فهم بودن، مؤلفه‌های کلیدی را تشکیل داده و رتبه اول تا سوم را اختیار نموده‌اند.

نتیجه‌گیری: نظام حسابرسی مالیاتی یکی از ارکان اصلی افزایش شفافیت مالی و کاهش فرارهای مالیاتی در کشور بوده و نقش اساسی ایفا می‌کند.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مالیاتی، اشخاص حقوقی، فراترکیب، ANP.

^۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران؛ Mahdi.jani9937@iau.ac.ir

^۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول)؛ Farzin.rezaei@iau.ac.ir

^۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران؛ Ma.beshkkoh@iau.ac.ir

^۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران؛ Hosein.Kazemi@iau.ac.ir

مقدمه

نظام حسابرسی مالیاتی یکی از ارکان اصلی تأمین منابع مالی پایدار برای دولت‌ها به شمار می‌آید و در افزایش شفافیت مالی و کاهش فرارهای مالیاتی نقش اساسی ایفا می‌کند. در ایران، با وجود اهمیت این نظام، اجرای صحیح و کارآمد آن با چالش‌های جدی مواجه است که بهره‌وری و اثربخشی آن را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد (حسین‌آبادی و زمانی مزده، ۱۳۹۳).

یکی از مهم‌ترین مسائل در این حوزه، نبود ابزارها و مدل‌های کافی برای شناسایی و تحلیل ریسک مالیاتی است. این مسئله باعث می‌شود که فرآیند حسابرسی مالیاتی به‌صورت غیرهدفمند انجام شود و منابع محدود نظام مالیاتی به درستی تخصیص نیابد. ضعف سیستم‌های اطلاعاتی و عدم یکپارچگی داده‌ها نیز از موانع اصلی بهبود کارایی حسابرسی مالیاتی است. مطالعات نشان داده‌اند که استفاده از فناوری‌های نوین و ابزارهای مبتنی بر داده می‌تواند تأثیر قابل‌توجهی بر بهبود این فرآیندها داشته باشد (زارعیان و حجازی، ۱۴۰۲). برای نمونه، در اندونزی، بهره‌گیری از سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته توانسته است به بهبود چشمگیر مدیریت حسابرسی مالیاتی منجر شود (واردایانی و ساتوسو^۱، ۲۰۲۳). یکی دیگر از چالش‌های اساسی، عدم هماهنگی و یکپارچگی میان دستگاه‌های اجرایی و نظارتی است. این مسئله به‌ویژه در حوزه‌هایی که تراکنش‌های مالی پیچیده‌تری دارند، مانند شرکت‌های بزرگ یا چندملیتی، به افزایش احتمال فرار مالیاتی منجر می‌شود. نبود چنین هماهنگی‌هایی می‌تواند فرآیند شناسایی مالیات‌های مستحق را مختل کند (کریمی، کردستانی و بیگلر، ۱۴۰۲).

پیچیدگی و ابهام در قوانین مالیاتی نیز یکی از عوامل کلیدی در افزایش اختلافات میان مودیان و سازمان امور مالیاتی است. قوانین مبهم و فرآیندهای غیرشفاف، به کاهش اعتماد عمومی و افزایش تنش میان مودیان و نهادهای نظارتی دامن می‌زند (صراف، صالحی و مهرانی، ۱۴۰۰). علاوه بر این، بسیاری از حساب‌رسان مالیاتی با ابزارها و روش‌های نوین آشنا نیستند. کمبود تخصص و فقدان برنامه‌های آموزشی جامع برای این گروه، به کاهش کیفیت و دقت حسابرسی‌ها منجر شده است (مهدوی و محمدیان، ۱۳۹۶).

بررسی‌های بین‌المللی حاکی از آن است که استانداردسازی فرآیندهای حسابرسی مالیاتی نقش مهمی در افزایش شفافیت و کاهش تخلفات ایفا می‌کند. در این زمینه، ضعف در استانداردسازی در بسیاری از کشورها، به ناکارآمدی نظام حسابرسی منجر شده است (آرتیوخ و مورینکو^۲، ۲۰۱۸). یکی از چالش‌های دیگر، مربوط به ارزیابی عملکرد حساب‌رسان و نظارت دقیق بر فرآیند حسابرسی است. تحقیقات نشان داده‌اند که نبود سیستم‌های نظارتی مستمر و شفاف، کیفیت حسابرسی‌ها را کاهش داده و امکان بروز تخلفات مالیاتی را افزایش می‌دهد (مهدوی و محمدیان، ۱۳۹۶).

در شرایط کنونی اقتصاد ایران، که با چالش‌های متعدد مالی و اقتصادی روبروست، ضرورت انجام این تحقیق بیش از پیش احساس می‌شود. این پژوهش می‌تواند به‌عنوان ابزاری اساسی برای شناسایی و تحلیل مشکلات موجود در نظام حسابرسی

^۱Wardayani & Santoso

^۲Artiukh & Murenko

مالیاتی اشخاص حقوقی، مورد استفاده قرار گیرد و با ارائه راه کارهایی برای بهبود فرآیندهای حسابرسی، به افزایش کارایی و اثربخشی این نظام کمک کند.

از همین رو هدف اصلی این پژوهش، شناسایی علل و ارزیابی ابعاد مختلف این چالش ها در فرآیند حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی است. از همین در این تحقیق کوشیده می شود تا به این سوال پاسخ داد که چالش های موجود در نظام حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی کشور چیست؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابرسی و ممیزی مالیات

حسابرسی مالیاتی فعالیتی است که میزان دقیق تعهد مؤدیان را از طریق ارزیابی پذیرش مؤدیان نسبت به قوانین مالیاتی قابل اجرا تعیین و دقت و درستی اظهارنامه های مالیاتی ارائه شده را بازبینی کند. به عبارت دیگر حسابرسی مالیاتی، فرآیند تعیین درآمد مشمول مالیات با استفاده از علم حسابداری مالیاتی بررسی و تجزیه و تحلیل اطلاعات مؤدیان و فعالیت آنها و آنچه که دفتر مالیاتی از اطلاعات و قراردادهای مشتریان خود دارند و در نهایت ارتباط بین آنها و انتشار یک تصمیم مشخص از ارزش مالیاتی می باشد. (جمشیدی، بزرگر و محسنی، ۱۴۰۲).

حسابرسی و ممیزی مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از انواع حسابرسی مالیاتی یک نوع حسابرسی رعایت محسوب میگردد که تلفیقی از اصول و موازین حسابرسی و مقررات مالیاتی می باشد و به منظور تعیین مطابقت عملیات حسابداری واحد مورد رسیدگی با قانون مالیات بر ارزش افزوده انجام میگردد. حسابرسی عبارت است از تحقیق و بررسی در دفاتر و حسابها یا اظهارنامه ها و صورتهای مالی مؤدیان از سوی یک عامل خارجی نظیر مؤسسات حسابرسی یا مراجع مالیاتی این کار یا به طور معمول و روزمره انجام میشود و یا در زمانی صورت می پذیرد که احتمال گریز مالیاتی در میان است در بسیاری از کشورها، مؤسسات بزرگ تجاری (به ویژه آنهایی که با مشارکت عمومی تشکیل شده اند) قانوناً مکلفند حسابداران یا حسابرسی را برای تهیه یا تأیید صورتهای مالی سالانه خود از نظر مالیاتی به کار گمارند حسابرسی مراجع مالیاتی جنبه کنترل روزمره دارد و یا به خاطر بررسی موارد احتمال سوء اداره یا تقلب انجام می پذیرد (خبازاده و جهانشاد، ۱۳۹۹).

اختلاف مالیاتی

بر اساس گزارش بانک جهانی در سال ۲۰۲۰، ایران از میان ۱۹۰ کشور، رتبه ۱۴۴ را از نظر سهولت پرداخت مالیات به خود اختصاص داده است (گروه بانک جهانی مالیات، ۲۰۲۰). پیچیدگی قوانین و سیستم مالیاتی غیرشفاف، تمکین مؤدیان را کاهش داده و به بروز اختلافاتی میان آن ها و سازمان امور مالیاتی منجر می شود. پژوهش ها نشان داده اند که فرآیند ابراز و تشخیص مالیات در ایران نیازمند بازنگری های اساسی است. اختلافات مالیاتی معمولاً به دلایلی مانند سیاست های سازمان امور مالیاتی،

تفاوت در تفسیر قوانین، روش‌های محاسبه مالیات، و اعتراض به جرایم مالیاتی بروز می‌کنند. یکی از مهم‌ترین دلایل اختلافات، پیچیدگی محاسبه سود و درآمد مشمول مالیات است که به‌ویژه در شرکت‌ها نمود بیشتری دارد. همان‌طور که باصری و همکاران (۱۴۰۳) اشاره کرده‌اند، مالیات بر درآمد شرکت‌ها به دلیل فرآیند پیچیده محاسبه سود و استفاده از آن به‌عنوان مبنای اصلی تعیین مالیات، یکی از چالش‌برانگیزترین انواع مالیات‌هاست. سود حسابداری، که تحت تأثیر رویه‌های مدیریتی مانند مدیریت و هموارسازی سود قرار می‌گیرد، می‌تواند منجر به اختلاف میان مؤدیان و سازمان امور مالیاتی شود. علاوه بر این، تلاش مؤدیان برای کاهش میزان مالیات پرداختی و نیز اقدامات خارج از ضوابط قانونی حسابرسان، از دیگر عوامل تشدیدکننده اختلافات مالیاتی به شمار می‌روند (باصری و همکاران، ۱۴۰۳).

پیشینه تجربی

جدول ۱- مطالعات پیشین

نویسندگان	تمرکز	نتایج	روش و ابزار
مهلانگا و ماسه‌هلا (۲۰۲۳)	مشارکت کارشناسان حسابرسی مالیاتی در مراحل اولیه حسابرسی	کاهش ۲۰ درصدی هزینه‌ها و افزایش ۱۰ درصدی رضایت مؤدیان	روش تحقیق تجربی با استفاده از داده‌های ثانویه و مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با کارشناسان و مؤدیان مالیاتی
منصور و مامو (۲۰۲۲)	چالش‌های حسابرسی مالیاتی در اداره مالیات اورومیا	استفاده از سیستم‌های مدیریت داده‌های پیشرفته باعث افزایش دقت حسابرسی تا ۳۰ درصد	تحلیل موردی با استفاده از داده‌های کیفی و مصاحبه‌های مستقیم با مسئولین اداره مالیاتی
بیلای (۲۰۱۷)	چالش‌های حسابرسی مالیاتی در آدیس‌آبابا، با تمرکز بر شعبه‌های مؤدیان کوچک	استفاده از سیستم‌های الکترونیکی مالیاتی باعث کاهش ۵۰ درصدی خطاهای انسانی و بهبود روند حسابرسی	استفاده از روش کیفی با تحلیل مستندات، مصاحبه و بررسی سیستم‌های الکترونیکی مالیاتی مو
باصری و همکاران (۱۴۰۳)	حسابرسی مالیاتی تراکنش‌های بانکی شرکت‌ها و مشاغل	کاهش ۴۰ درصدی اختلافات مالیاتی و افزایش دقت حسابرسی تراکنش‌های بانکی	استفاده از رویکرد داده‌بنیاد چندوجهی و تجزیه و تحلیل داده‌ها برای شبیه‌سازی و بهبود فرآیند حسابرسی
خباز زاده؛ جهان‌شاد (۱۳۹۹)	سیستم حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر ریسک و ویژگی‌های مؤدیان	افزایش ۱۵ درصدی کشف تخلفات و کاهش ۲۵ درصدی زمان رسیدگی به پرونده‌ها	استفاده از مدل مبتنی بر ریسک برای شناسایی و رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی و تجزیه و تحلیل داده‌های مالی
مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶)	حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی	پیشنهاد راه‌کارهایی برای بهبود حسابرسی عملکرد، افزایش دقت و کارایی	روش کیفی با تحلیل محتوا و مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با کارشناسان و مسئولین اجرایی

ماخذ: یافته‌های تحقیق

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش با هدف شناسایی و ارزیابی چالش‌های موجود در نظام حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی کشور (فرا ترکیب و ANP) انجام شده است. این تحقیق از منظر هدف در زمره پژوهش‌های کاربردی قرار دارد و به لحاظ روش جمع‌آوری داده‌ها، به صورت آمیخته اکتشافی (کیفی-کمی) انجام شده است. در گام نخست، محقق با استفاده از استدلال قیاسی-استقرایی و بهره‌گیری از روش فراترکیب، منابع علمی و پژوهش‌های مرتبط را تحلیل کرد. این فرآیند بر اساس مدل هفت مرحله‌ای سندولسکی و بارسو (۲۰۰۷) انجام شد و برای اطمینان از دقت و جامعیت، از همکاری پژوهشگران و مشورت با خبرگان بهره برده شد. مقالات منتخب، با استفاده از ابزار گلین ارزیابی شدند و کیفیت بالایی (امتیاز ۳۱ تا ۵۰) کسب کردند. در مرحله بعد، با استفاده از تکنیک دلفی فازی، نتایج بررسی متون اولیه غربال و نظرات خبرگان در آنها اعمال شد. در این مرحله از رویکرد مثلث فازی برای تحلیل استفاده شد. همچنین، شاخص‌های روایی محتوایی (CVR و CVI) برای اطمینان از اعتبار داده‌ها مورد استفاده قرار گرفت. در بخش نهایی، از روش تحلیل شبکه‌ای (ANP) برای تعیین وزن و ارزیابی روابط شبکه‌ای میان ابعاد و مؤلفه‌های شناسایی شده استفاده شد. داده‌های این مرحله از طریق پرسش‌نامه‌ای که توسط ۱۶ نفر از خبرگان، شامل اساتید دانشگاه، حسابرسان و مدیران مالیاتی بود، تکمیل و گردآوری شد. در انتها این پژوهش، مدلی بومی ارائه نمود که قابلیت کاربردی سازی بسیاری برای بهبود نظام حسابرسی مالیاتی کشور دارد.

یافته‌های پژوهش

در بخش ابتدایی تحقیق که بر مبنای روش هفت مرحله سندولسکی و بارسو (۲۰۰۷) بود، در مرحله اول، سوال‌های پژوهش به همراه پارامترهای آن تهیه شد. در مرحله دوم، معیارهای پژوهش و کلیدواژه‌های جستجو برای پژوهش تهیه و تدوین شد. در مرحله سوم، ادبیات پیرامون پارامترها و موضوع تحقیق به دقت مورد ارزیابی و با علم سنجی مشخص گردید، بدین ترتیب، تعداد ۸۰۳ مطالعه مرتبط با موضوع مورد نظر شناسایی شد. از این مجموع، ۳۵۰ مطالعه از نظر عنوان، ۱۹۱ مطالعه از حیث چکیده و ۸۸ مطالعه از منظر متن به لحاظ هم‌راستایی با اهداف و سؤالات تحقیق ناهمسو تشخیص داده شدند و بدین دلیل از فرآیند تحقیق حذف شدند. در نهایت، ۷۱ مطالعه به عنوان مطالعات منتخب برگزیده شدند. در مرحله چهارم، منابع منتخب با استفاده از روش تحلیل محتوا و نرم افزار مکس کیودا ۲۴ مورد ارزیابی و کدگذاری قرار گرفت. در مرحله پنجم، مقوله‌های اصلی در مرکز قرار گرفته و سایر مقوله‌ها با آنها مرتبط شدند. در مرحله ششم، نتایج با استفاده از روش کاپای کوهن (سنجش توافق بین دو کدگذار) ارزیابی شدند. بدین ترتیب میزان توافقات مشاهده شده برابر با ۰,۸۱۱ برآورد شد و میزان توافقات شانس برابر با ۰,۱۹۲ تعیین گردید. با جای‌گذاری این مقادیر در رابطه کاپای کوهن، مقدار نهایی برابر ۰,۷۶۶ و از سطح قابل قبول ۰,۶ بیشتر به دست آمد و این نتیجه موید صحت و اعتماد به نتایج بود. در مرحله هفتم، نتایج تحلیل‌ها منجر به شناسایی ۱۳۶

شاخص شد که با تجمع این شاخص‌ها، مجموعاً ۲۳ مؤلفه به‌عنوان مؤلفه‌های کلیدی تحقیق تدوین گردید. در مرحله نهایی، این مؤلفه‌ها به‌منظور تسهیل در درک و تحلیل داده‌ها، در ۷ بعد طبقه‌بندی شدند.

در بخش دوم این پژوهش، با استفاده از تکنیک دلفی فازی، به بومی‌سازی و تطبیق نتایج پرداختیم. در بررسی مؤلفه‌ها، نظرات خبرگان تأییدکننده تمام مؤلفه‌های پیشنهادی بود و تمامی آن‌ها موفق به کسب امتیاز بالاتر از سطح آستانه ۰٫۷ شدند. این امر باعث شد ارزیابی مؤلفه‌ها تنها در یک مرحله به پایان برسد. در خصوص شاخص‌ها، از مجموع ۱۳۶ شاخص معرفی‌شده در راند اول، ۱۱۶ شاخص توانستند امتیاز بالاتر از سطح آستانه را کسب کنند. اما ۲۰ شاخص به‌دلیل عدم دستیابی به حد آستانه حذف شدند. شاخص‌های حذف‌شده شامل مواردی مانند تحمیل هزینه‌های اضافی به مودیان مالیاتی، تفاوت سود شرکت‌ها با همتایان، ثبت هزینه‌های صادراتی در حساب‌های غیرمرتبط، عدم هماهنگی بینش‌های داخلی و خارجی متخصصان، سادگی و قابلیت یادگیری استانداردهای حسابرسی، استفاده مودیان از حساب‌رسان خصوصی، بهره‌گیری از شرایط تورمی کشور، روش‌های حسابرسی مقطعی، معیارهای ناکارآمد در انتخاب مودیان، نبود سازمان‌های تخصصی، مشکلات اداری، برداشت ناعادلانه بودن نظام مالیاتی، ضعف در اثبات انصاف دستگاه مالیاتی، اعمال جرائم مالیاتی غیرمنصفانه، و انطباق‌ناپذیری مودیان با قوانین بودند. با توجه به حذف برخی شاخص‌ها راند دوم دلفی فازی اجرا شد. در این مرحله، تمامی شاخص‌های باقی‌مانده موفق به کسب مقداری بالاتر از سطح آستانه شدند. در راستای پایان بخش یه به فرآیند ارزیابی و غربال، نتایج دو راند مورد مقایسه قرار گرفت. با توجه به کمتر بودن اختلاف میان دو راند از مقدار ۰٫۱، شرط لازم برای اتمام فرآیند به‌دست آمد. برای تأیید نهایی اعتبار نتایج، از مشاوره خبرگان و ارزیابی روایی محتوای شاخص‌ها با استفاده از ضرایب CVI و CVR اقدام شد. بر اساس روابط تعریف‌شده برای محاسبه این ضرایب، کارایی و دقت بالا در اندازه‌گیری این مقادیر تحقق یافت و به‌این‌ترتیب، این ضرایب موفق به کسب مقادیر لازم شدند که مؤید تطابق و سازگاری نتایج با دیدگاه‌ها و نظرهای خبرگان محترم بود. در ادامه نتایج دو بخش فراترکیب و دلفی فازی در قالب جدول ۲ قابل مشاهده است.

جدول ۲- نتایج یافته‌های مرحله فراترکیب و دلفی فازی

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها
کارایی و دقت	هزینه‌ای	پرداخت رشوه با توجه به تصمیمات قائم به شخص حساب‌رسان مالیاتی، هزینه مشاوره مالیاتی، افزایش هزینه‌های حسابداری، هزینه‌های اضافی برای حساب‌سازی و خرید فاکتور (تحمیل هزینه‌های مضاعف به مودیان مالیاتی)، وضع جرائم مالیاتی
	پنهان‌سازی و جعل	کتمان اطلاعات از جمله تمام یا بخشی از درآمد و فروش توسط مودی، داشتن ترکیبی از مشتریان داخلی و خارجی، ایجاد حساب‌های با کنترل کم از طریق ایجاد بدهی‌های خارجی از طریق خرید صوری خارجی کالا و خدمات، ثبت نامناسب سوابق و اظهارنامه توسط مودیان مالیاتی، ایجاد و سازماندهی ساختاری برای گمراه نمودن حسابرسان، عدم تناسب مواد وارداتی به مواد اولیه استفاده شده در فرآیند تولید، پنهان‌سازی اطلاعات در مورد محصولات دارای ارزش افزوده، پنهان‌سازی اطلاعات موجودی‌ها از قبیل نرخ و مقدار واقعی، استفاده از طرف حساب‌های غیر مرتبط در ثبت‌های حسابداری، ارائه فاکتورهای صوری،

نگرش‌ها های غلط و اشتباهات	عدم اتکای مأموران مالیاتی به گزار های حسابداران رسمی، عدم اراده جدی در تدوین و نهایی شدن روش‌های رسیدگی مبتنی بر شاخص‌های ریسک، عدم استفاده از قضاوت حرفه‌ای در رسیدگی مالیاتی -سوگیری، عدم توجه رجحان محتوا بر شکل در حسابرسی مالیاتی، یکسان نبودن اظهار نظر در حسابرسی مالیاتی (قضاوت‌های متفاوت قائم به شخص)، عدم شناسایی صفت و واقعیت‌های کسب و کار، عدم تشخیص فرار مالیاتی توسط حسابرسان، اشتباه توسط حسابرس مالیاتی
	ایجاد و انجام معاملات مودیان با شرکت‌های صوری و کاغذی، عدم دستیابی سازمان مالیاتی به تمام اطلاعات بازار و صحت اطلاعات موجود، ابهامات قانونی و سایر مقررات (بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها در معافیت‌های مالیاتی، سوء استفاده مودیان از نواقص قانونی یا روش‌های رسیدگی در طبقه بندی اقلام هزینه‌ای، حساب‌های ارزی و...
روش‌ها و استانداردهای حسابرسی	عدم مستند سازی مدارک پشتوانه گزارش‌های حسابرسی توسط حسابرس، پیچیدگی در روش‌های حسابرسی، دشواری ردیابی هزینه‌ها با توجه به نوع فعالیت مودی برای حسابرس (همچون فعالیت‌های پیمانکاری)، دشواری حسابرسی فعالیت یا تولید مودی در زمینه کالا و خدمات مشمول ارزش افزوده، سازگاری صورت‌های مالی با اصول و استانداردهای حسابداری، عدم استفاده از روش‌های مرسوم (حسابداری تورمی، بهای تاریخی و...)، بزرگی و پیچیدگی حسابرسی برخی مودیان
مالی	هزینه بالای حسابرسی مالیاتی، ناترازی هزینه‌های حسابرسی برخی از مودیان با درآمدهای آن، کمبود منابع مالی برای سازمان (بودجه)
برنامه‌ریزی و ارزیابی	کمبود نیروی متخصص و فنی، فقدان برنامه مدون برای شرایط انتخاب پرونده‌های حسابرسی، فقدان طراحی و تدوین برنامه مؤثر حسابرسی، عدم بررسی علل و عوامل ایجاد مغایرت میان نتایج حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی، کیفیت در سیستم کنترلی (نهادها و سیستم‌ها)
اصلاح ساختاری	ضعف در نظام مالیاتی و لزوم تصحیح ارکان اصلی آن، عدم بهره گیری از حسابرسان مستقل و رسمی، نبود الگوی مناسب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک، حفظ استقلال و ارتقای جایگاه مالی و معنوی حسابرسی مالیاتی، عدم استفاده از گزارش‌های حسابرسان خارجی، فقدان الگوی توسعه نگهداری و آموزش نیروی انسانی
بروکراسی و ساختار ناکارآمد مالیاتی موجود	ناکارآمدی و ناتوانی دادرسی مالیاتی در حسابرسی و رسیدگی به پرونده‌های مهم، حجم بالای تعداد پرونده‌های مالیاتی، طولانی بودن فرآیند حسابرسی و دادرسی تا وصول مالیات
بند فرهنگ و اخلاقی	فقدان انگیزه در حسابرسان، جاه طلبی حسابرس، عدم جدیدیت حسابرس
	عدم تبیین چهارچوب انصاف و عدالت در قوانین مالیاتی و تصمیم گیری حرفه‌ای، تفاوت نگرش دستگاه قضائی و مالیاتی در عدالت و انصاف مالیاتی، فقدان باور مالیاتی در میان مودیان
	ناکافی بودن تأکید بر مبانی دینی و عقاید شرعی، نبود فرهنگ مالیاتی و عدم تسلط مودیان به وظایف قانونی، عدم رعایت الزامات اخلاقی، عدم شفافیت و عدم پاسخ‌گویی در سیستم مالیاتی، عدم تبیین مناسب مصارف درآمدهای مالیات، ضعف اطلاع رسانی سازمان در خصوص اقدامات قانونی
بند تعامل و محیط همکاری	ضعف در همکاری میان حسابرسان مستقل و حسابرسان مالیاتی، ارتباط ناصحیح مودیان و مأموران مالیاتی، مناسب نبودن جو اعتماد میان حسابرسان و مودیان، عدم همکاری مودیان و حسابرسان، عدم استفاده از روش‌های تمکین مالیاتی

تجارت و بازرگانی	محیط تعاملی	فقدان نظام مشاوره مالیاتی در ساختار شرکت‌ها، عدم ارزیابی روابط سازمان مالیاتی با مشتریان، عدم استفاده از روش‌های نوین مشتری‌مداری، عدم واکنش سیستم به تحولات بازار و شرایط موجود مودیان
	اجرای قوانین	قصور و بی‌توجهی سازمان مالیاتی کشور به رعایت صحیح قوانین، عدم شفافیت و عدالت در نظام جریمه، عدم انطباق استانداردهای حسابداری با مقررات و آیین‌نامه‌ها
	ضعف و ناکارآمدی قوانین	ناکارآمدی قوانین موجود با شرایط و وضعیت جاری (عدم اصلاح و انطباق قوانین مالیاتی با شرایط موجود)، ناکارآمدی مکانیزم تشویق و تنبیه مالیاتی، عدم سازگاری با شیوه‌های بین‌المللی
	تفسیر و قابلیت فهم	پیچیدگی در قوانین و بخشنامه‌ها، عدم شفافیت و وجود ابهام در قوانین، تفسیر دشوار قوانین و دستورات نسبت به تائیدهای حسابرسی
	تدوین و بهبود قوانین	فقدان رویه‌های استاندارد، به‌روزرسانی قوانین و رویه‌ها، ضعف ضوابط و مقررات، تدوین قوانین ناقص، لزوم ایجاد اصول و مقرراتی برای معاملات مشکوک (احتمال تقلب در فرآیند حسابرسی)، لزوم ایجاد قوانین تنبیهی شدید در شکل‌گیری شرکت‌های کاغذی، وضع معیار و استانداردهای حسابرسی لازم توسط مراجع قانون‌گذاری
	قابلیت تطبیق اطلاعات	ناقص بودن منابع اطلاعاتی چون گمرک، بانک هاو...، عدم تقارن اطلاعاتی (مزیت اطلاعاتی مودی نسبت به حسابرسان)، مغایرت اطلاعات مالی با سامانه‌های مالیاتی و اداری دیگر
بند فناوری اطلاعات	سیستم‌ها و ابزارها	عدم ساده سازی فرآیندها و سیستم‌ها، ضعف در زیرساخت‌های الکترونیکی جدید و پایگاه‌های اطلاعاتی، عدم بهره‌گیری از سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته، نبود سیستم حسابرسی منعطف و مؤثر، نبود سیستم برای مقایسه اعتبار سوابق، عدم استفاده از فرمت و سیستم‌های حسابرسی نوآورانه و جدید، نبود سیستم‌های اداری نوآورانه، سیستم اطلاعاتی یکپارچه، کمبود و قدرت‌مند نبودن پایگاه داده، فقدان بانک اطلاعاتی جامع
	داده و اطلاعات	گردآوری و تجمیع اطلاعات دستگاه‌ها و ارگان‌های ذی‌ربط، دسترسی محدود به اطلاعات، اعتماد به داده‌های مالی، شفافیت در گزارش‌ها، عدم ثبت دقیق اطلاعات توسط مودیان، به‌هنگام بودن و کیفیت اطلاعات ارائه شده به حسابرسان، آزمایش صحت و کامل بودن اظهارنامه‌های مودیان
	آموزش و آگاهی بخشی	آگاه سازی مودیان مالیاتی، آموزش و آماده سازی کارکنان، ضعف آشنایی مأموران مالیاتی با استانداردهای حسابداری و حسابرسی، فقدان تسلط کافی مأموران مالیاتی در مقررات و بخشنامه‌ها، عدم آگاهی مودی از قوانین و مقررات مالیاتی
مهارت و قابلیت	مهارت و قابلیت	تردید و قضاوت حرفه‌ای، تخصص و تجربه حسابرسان، کمبود مهارت و دانش

ماخذ: یافته‌های تحقیق

در بخش نهایی این تحقیق، برای درک بهتر روابط میان عوامل شناسایی‌شده و اولویت‌بندی آن‌ها، از روش تحلیل شبکه‌ای (ANP) استفاده شد. در این مرحله، ۱۶ نفر از خبرگان شامل اساتید دانشگاهی، حسابرسان و مدیران مالیاتی با استفاده از پرسش‌نامه‌ای که بر اساس نتایج مراحل قبلی طراحی شده بود، نظرات خود را ارائه کردند. محقق پس از جمع‌آوری و تحلیل پاسخ‌های خبرگان، به شناسایی ارتباطات میان عوامل و تعیین وزن هر کدام پرداخت. این تحلیل‌ها به وضوح روابط میان شاخص‌ها را روشن کرد و باعث شد که اولویت‌بندی دقیقی از چالش‌های مؤثر در نظام حسابرسی مالیاتی به‌دست بیاید.

جدول ۳- اوزان نهایی ابعاد و مولفه‌های تحقیق

نام عوامل	وزن نسبی	وزن نهایی	رتبه
انحرافات و ادراکات	۰/۱۲۳۳۲۹		۷
هزینه ای		۰/۰۳۴۶۴۶	۱۷
پنهان سازی و جعل		۰/۰۳۴۶۴۶	۱۶
نگرش ها های غلط و اشتباهات		۰/۰۲۷۱۶۳	۲۰
فرصت طلبی		۰/۰۲۴۹۷۷	۲۱
سازمانی و ساختاری	۰/۱۲۸۸۷۹		۲
روش ها و استانداردهای حساسی		۰/۰۲۷۹۱۱	۱۹
مالی		۰/۰۲۹۴۹۹	۱۸
برنامه ریزی و ارزیابی		۰/۰۲۴۳۴۴	۲۲
اصلاح ساختاری		۰/۰۲۲۷۶۳	۲۳
بروکراسی و ساختار ناکارآمد مالیاتی موجود		۰/۰۳۶۹۸۶	۱۵
فرهنگی و اجتماعی	۰/۱۵۲۴۴۹		۳
شخصیتی		۰/۰۵۰۶۴۹	۸
انصاف و عدالت		۰/۰۵۱۷۵۵	۷
فرهنگی		۰/۰۵۶۹۸۷	۶
تعامل و همکاری	۰/۱۳۰۶۴۳		۴
محیط همکاری		۰/۰۶۵۵۷۶	۱
محیط تعاملی		۰/۰۵۰۳۷	۱۰
قوانین و مقررات	۰/۲۰۶۸۴۲		۶
اجرای قوانین		۰/۰۳۷۹۰۳	۱۴
ضعف و ناکارآمدی قوانین		۰/۰۴۳۰۷۱	۱۳
تفسیر و قابلیت فهم		۰/۰۶۳۸۵۴	۳
تدوین و بهبود قوانین		۰/۰۶۴۳۲۷	۲
فناوری اطلاعات	۰/۱۳۱۸۱۱		۱
قابلیت تطبیق اطلاعات		۰/۰۴۶۵۵۳	۱۱
سیستم ها و ابزارها		۰/۰۴۴۷۳۳	۱۲
داده و اطلاعات		۰/۰۵۷۹۹۱	۵
آموزش و توانمند سازی	۰/۱۲۶۰۴۷		۵
آموزش و آگاهی بخشی		۰/۰۶۳۲۰۷	۴
مهارت و قابلیت		۰/۰۵۰۶۳۸	۹

ماخذ: یافته‌های تحقیق



شکل ۱- مدل نهایی تحقیق

جمع‌بندی یافته‌ها

آنچه در این مطالعه از یافته‌های محقق پس از تحلیل کیفی و تکنیک دلفی فازی و ANP حاصل شد برابر ۷ بعد، ۲۳ مولفه و ۱۱۶ شاخص بود.

در بعد انحرافات و ادراکات، محقق ۴ مولفه و ۲۷ شاخص را شناسایی نمود. این بعد تلاش می‌نماید تا عواملی را در حوزه‌های هزینه‌ای، پنهان سازی و جعل، نگرش‌ها های غلط و اشتباهات و فرصت‌طلبی را مورد واکاوی قرار دهد. نتایج ANP نشان داد، این بعد با وزن نسبی ۰٫۱۲۳۳۲۹، در رتبه ۷ از میان ابعاد قرار می‌گیرد. این رتبه نسبتاً پایین نشان می‌دهد که در مقایسه با سایر چالش‌ها، اهمیت این بعد در فرآیند حسابرسی مالیاتی کمتر از سایر موارد است، اما همچنان به‌عنوان یک مشکل جدی در نظر گرفته می‌شود. در زمینه مولفه‌های این بعد نیز شاهد هستیم که مولفه‌های این بعد به ترتیب در رتبه‌های ۱۷، ۱۶، ۲۰ و ۲۱ قرار دارند.

در بعد سازمانی و ساختاری، شاهد هستیم که نتایج ۵ مولفه و ۲۴ شاخص را نشان می‌دهد. این نتایج به‌روش‌ها و استانداردهای حسابرسی، مالی، برنامه‌ریزی و ارزیابی، اصلاح ساختاری و بروکراسی و ساختار ناکارآمد مالیاتی موجود می‌پردازد. نکته مهمی

که در رابطه با این بعد وجود دارد، اهمیت آن در تسهیل فرآیندهای موجود در روابط میان سازمان‌ها و حسابرسان با سازمان است، که می‌تواند به کاهش کارایی سیستم حسابرسی مالیاتی منجر شود. در بررسی وزن‌های این بعد با وزن نسبی ۰,۱۲۸۸۷۹، در رتبه ۲ از میان ابعاد قرار می‌گیرد. که نشان‌دهنده اهمیت بالای این بعد در شناسایی و رفع چالش‌های سیستم حسابرسی مالیاتی است. در زمینه مولفه‌های این بعد نیز شاهد هستیم که مولفه‌های این بعد به ترتیب در رتبه‌های ۱۹، ۱۸، ۲۲، ۲۳ و ۱۵ قرار دارند. با این حال، بهبود روش‌ها و استانداردها می‌تواند تأثیرات مثبتی بر فرآیند حسابرسی مالیاتی داشته باشد.

بعد فرهنگی و اجتماعی در این تحقیق شامل ۳ مولفه و ۱۲ شاخص بوده است. این بعد یکی از ابعاد مهمی محسوب می‌شود که به شدت از خود را وابسته به عوامل درونی و بیرونی موجود می‌بیند. این بعد عواملی چون شخصیتی، انصاف و عدالت و فرهنگی را شامل شده و مورد واکاوی قرار می‌دهد. این بعد با وزن نسبی ۰,۱۵۲۴۴۹ و رتبه ۳ قرار دارد. مولفه‌ای این بعد نیز از نظر نتایج تحلیل *ANP* به ترتیب در رتبه‌های ۸، ۷ و ۶ قرار دارند. این نتایج به معنای نیاز به تقویت فرهنگ مالیاتی و افزایش آگاهی مودیان در زمینه وظایف قانونی و مالیاتی است. طبق نتایج *ANP*، این بعد نیز اهمیت زیادی دارد و به‌ویژه فرهنگی در رتبه ششم قرار دارد که نشان می‌دهد تغییر نگرش‌ها و تقویت فرهنگ مالیاتی از ضرورت‌های بهبود سیستم حسابرسی مالیاتی به‌شمار می‌رود.

در بعد تعامل و همکاری شاهد هستیم که نتایج ۲ مولفه و ۹ شاخص را شامل می‌شوند. که بیانگر اهمیت این بعد در زمینه ارتباطات میان حسابرسان، مودیان و سازمان امور مالیاتی می‌باشد. این بعد را مولفه‌هایی چون محیط همکاری و محیط تعاملی تشکیل می‌دهند. از طرفی با توجه به نتایج تحلیل *ANP* شاهد هستیم که مولفه‌های آن، به ترتیب رتبه‌های ۱ و ۱۰ را به خود اختصاص داده‌اند. این نتایج به معنای اهمیت تأثیرات فرهنگی و اجتماعی بر فرآیندهای مالیاتی و حسابرسی است. این بعد به‌ویژه با توجه به تفاوت‌های نگرشی و فقدان فرهنگ مالیاتی مناسب میان مودیان و حسابرسان، اهمیت زیادی دارد. به‌منظور کاهش مشکلات فرهنگی، نیاز است که برنامه‌های آگاهی‌بخشی و تبلیغاتی در سطح گسترده‌ای برای مودیان و جامعه به‌طور کلی اجرا شود تا درک بهتری از فرآیند مالیات و اهمیت آن ایجاد گردد.

در بعد قوانین و مقررات، محقق ۴ مولفه و ۱۶ شاخص را شناسایی نمود. این بعد تلاش می‌نماید تا عواملی را در حوزه‌های اجرای قوانین، ضعف و ناکارآمدی قوانین، تفسیر و قابلیت فهم و تدوین و بهبود قوانین را مورد بررسی قرار دهد. نتایج تحلیل *ANP* نیز نشان داد که این بعد با وزن نسبی ۰,۲۰۶۸۴۲ در رتبه ۶ قرار دارد، در زمینه مولفه‌های نیز مشاهده می‌گردد که مولفه‌های این بعد به ترتیب رتبه‌های ۱۴، ۱۳، ۳ و ۲ را به‌دست آوردند. در نتیجه می‌توان اینگونه بیان داشت که پیچیدگی، ابهام و نقص در قوانین مالیاتی باعث کندی در روند حسابرسی مالیاتی و ایجاد بی‌اعتمادی در میان مودیان و حسابرسان می‌شود و از سویی دیگر تفسیر و فهم این قوانین می‌تواند به عنوان عاملی مهم از چالش‌های این حوزه بکاهد.

در بعد فناوری اطلاعات، محقق ۳ مولفه و ۲۰ شاخص را شناسایی نمود. این بعد از مولفه‌هایی چون قابلیت تطبیق اطلاعات، سیستم‌ها و ابزارها و داده و اطلاعات تشکیل شده است. این بعد یکی از عوامل گذار از حسابرسی سنتی به حسابرسی مدرن

محسوب می‌گردد و توانسته با قابلیت‌هایی که ایجاد می‌نماید (مانند سرعت بخشی به حسابرسی‌ها)، در بسیاری از شرایط نقش محوری در حسابرسی‌های مالیاتی داشته باشد. این بعد با وزن نسبی ۰,۱۳۱۸۱۱، در رتبه ۱ قرار دارد. بر اساس نتایج *ANP*، استفاده بهینه از سیستم‌ها و ابزارهای اطلاعاتی و داده‌ها و اطلاعات دقیق نقش بسیار مهمی در بهبود فرآیندهای حسابرسی ایفا می‌کند. قابلیت تطبیق اطلاعات نیز از اهمیت بالایی برخوردار است و می‌تواند به عنوان ابزاری برای شفافیت و صحت اطلاعات در حسابرسی مالیاتی عمل نماید.

در بعد آموزش و توانمندسازی، محقق ۲ مولفه و ۸ شاخص را شناسایی نمود. که شامل آموزش و آگاهی‌بخشی و مهارت و قابلیت می‌شد. این بعد با وزن نسبی ۰,۱۲۶۰۴۷، در رتبه ۵ قرار دارد. نتایج *ANP* نشان می‌دهد که آموزش و آگاهی‌بخشی می‌تواند منجر به بهبود مهارت‌ها و قابلیت‌های حسابرسان شود. همچنین، تقویت مهارت و قابلیت حسابرسان مالیاتی از طریق دوره‌های آموزشی و توانمندسازی، می‌تواند به کارایی بیشتر این افراد در مواجهه با چالش‌ها و پیچیدگی‌های حسابرسی کمک کند.

نتیجه‌گیری و پیشنهاد

اگرچه در سال‌های اخیر پژوهش‌های زیادی در زمینه حسابرسی مالیاتی انجام شده است، اما نکته‌ای که در بیشتر این تحقیقات مشهود است، نگاه محدود و یک‌بعدی به موضوع است. این در حالی است که مشکلات موجود در این حوزه به‌طور پیچیده و چندگانه‌ای به هم پیوسته‌اند و نیاز به تحلیل جامع دارند. در حقیقت، در شرایطی که دولت‌ها در سال‌های اخیر تلاش‌های زیادی برای تقویت نظام مالیاتی و کاهش وابستگی به منابع نفتی کرده‌اند، ضرورت رسیدگی مؤثر به فرآیندهای مالیاتی بیش از پیش احساس می‌شود. یکی از جنبه‌های مهم این فرآیند، حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی است که می‌تواند در جلوگیری از فرار مالیاتی و بهبود شفافیت مالی کمک کند (آقایی، عسگری و کریمی، ۱۳۹۱). پژوهش‌ها نشان داده‌اند که این فرآیند با موانع و مشکلات مختلفی روبه‌رو است که از جمله آن‌ها می‌توان به چالش‌های اجرایی، موانع قانونی و مشکلات فناوری اطلاعات اشاره کرد (توکل و حبیبی بدرآبادی، ۱۴۰۱). در این راستا، فناوری اطلاعات می‌تواند نقش مهمی در بهبود فرآیند حسابرسی مالیاتی ایفا کند، چرا که بسیاری از مشکلات موجود به ضعف در استفاده از ابزارهای نوین و اطلاعات دقیق برمی‌گردد. این یافته‌ها نشان می‌دهند که برای حل چالش‌های موجود، باید به دیدی جامع‌تر به مسأله نگریسته شود و تمامی ابعاد آن بررسی گردد. لذا پیشنهاد می‌گردد تا برای بهبود عملکرد و کاهش چالش‌های حسابرسی اشخاص حقوقی در ایران، از رویکردی جامع و هماهنگ استفاده نمود. یکی از مؤثرترین اقدامات، بهره‌گیری از فناوری‌های پیشرفته مانند بلاک‌چین و هوش مصنوعی است. این فناوری‌ها با افزایش دقت در جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها می‌توانند از تخلفات مالی و جعل اسناد جلوگیری کرده و فرآیند حسابرسی را کارآمدتر کنند. در زمینه قوانین و مقررات، نیز نیاز است چارچوب‌های نظارتی بازبینی شوند تا علاوه بر شفافیت بیشتر، انعطاف لازم برای سازگاری با تحولات اقتصادی و فناوری‌های جدید را بوجود آورد. ایجاد سامانه‌های یکپارچه برای

تبادل اطلاعات مالی بین نهادهایی مانند گمرک، بانک مرکزی و سازمان امور مالیاتی نیز می‌تواند باعث صرفه‌جویی در زمان و هزینه و در عین حال شناسایی مؤثرتر فرارهای مالیاتی شود. یکی دیگر از گام‌های کلیدی، توانمندسازی حسابرسان با آموزش‌های کاربردی و مداوم است. این آموزش‌ها باید بر تقویت مهارت‌های تحلیلی و آشنایی با ابزارهای دیجیتال متمرکز باشند و به حسابرسان کمک کنند تا آمادگی لازم برای مقابله با ریسک‌های نوظهور را پیدا کنند. از سوی دیگر، ایجاد فرهنگ سازمانی مبتنی بر شفافیت و صداقت در گزارش‌دهی مالی اهمیت بسیاری دارد. این فرهنگ می‌تواند از طریق سیاست‌های تشویقی برای شرکت‌هایی که عملکرد مالی شفاف و دقیق دارند، تقویت شود.

در نهایت، پژوهشگران این حوزه می‌توانند بر بررسی نقش فناوری‌های نوین و داده‌های کلان در کاهش تعارضات و بهبود کارایی سیستم حسابرسی تمرکز کنند. همچنین تحلیل تأثیر تعاملات میان‌سازمانی در ارتقای کیفیت فرآیندهای حسابرسی مالیاتی، می‌تواند دیدگاه‌های تازه‌ای برای بهبود این نظام ارائه دهد.

منابع و ماخذ

- آقای محمدعلی، عسکری علی، کریمی سعید (۱۳۹۱) بررسی ارتباط متغیرهای حسابداری با کارایی فرآیند رسیدگی مالیاتی اشخاص حقوقی. پژوهشنامه مالیات. ۲۰ (۱۵): ۱۰۷-۱۲۴
- باصری مختار، امیری علی، سالاری حجت‌الله، رستمی جاز حمید (۱۴۰۳). الگوی کاهش اختلافات مالیاتی با حسابرسی مالیاتی تراکنش‌های بانکی شرکت‌ها و مشاغل: رهیافت داده بنیاد چندوجهی. دانش حسابرسی. ۲۴ (۹۴): ۳۱۵-۳۴۸
- توکل، محمد و حبیبی بدرآبادی، محبوبه. (۱۴۰۱). واکاوی ذهنیت کنشگران نسبت به فناوری اطلاعات در نظام مالیاتی (با رویکرد نظریه ساخت‌یابی). جامعه‌شناسی کاربردی، ۳۳ (۳)، ۱-۲۱. doi: 10.22108/jas.2022.129099.212528
- جمشیدی رامین، پرزگر بهرام و محسنی، عبدالرضا (۱۴۰۲). تبیین و اعتبار یابی عوامل مؤثر در مدل ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی. اقتصاد مالی. ۶۴ (۱۷): ۷۴-۴۵.
- حسین آبادی، جلال الدین، و زمانی مزده، مهدی. (۱۳۹۳). بررسی موانع اجرایی حسابرسی مالیاتی در ایران (موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم). دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳ (۱۱)، ۵۵-۶۶.
- خباز زاده محمد اسماعیل؛ جهاننشد آریتا (۱۳۹۹). نسبت‌های سودآوری و ویژگی‌های مودیان در سیستم حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر ریسک. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. دوره ۱۲، شماره ۴۶، صفحه ۱۳۲-۱۶۲
- زارعیان، حسین و حجازی، محسن (۱۴۰۲). ارایه مدل ریسک حسابرسی مالیاتی در طرح جامع مالیاتی با رویکرد ترکیبی ISM-ANP. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱ (۱)، ۶۱-۸۰. doi: 10.22051/jera.2023.38394.29538
- صراف، فاطمه، صالحی، علی، و مهرانی، ساسان. (۱۴۰۰). بهبود و ارتقاء مدل انتخاب حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک مودیان در نظام مالیاتی.. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰ (۳۸)، ۲۰۵-۲۲۲.
- طاهری، محمد، جهانگیرنیا، حسین، خان محمدی، محمدحامد و غلامی جمکرانی، رضا. (۱۳۹۹). تدوین مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۹ (۳۴)، ۲۷۷-۲۹۸.

کریمی، محمد علی، کردستانی، غلامرضا و بیگلر، کیومرث. (۱۴۰۲). شناسایی چالش‌های نظام مدیریت مالی عمومی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۲۰(۷۷)، ۱۴۱-۱۸۲. doi: 10.22054/qjma.2023.73050.2446

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

میرمحمدی، رشید، قربانی، رحیم و وظیفه دوست، حسین. (۱۳۹۰). بررسی تأثیر عوامل موثر بر ارتقای تمکین مودیان مالیاتی (اشخاص حقوقی) از دیدگاه کارکنان مالیاتی در شهر تهران (مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ تهران). مدیریت فرهنگی، ۵(۲) (پیاپی ۱۲)، ۱۱۴-۱۲۶.

Aghaei Mohammadali, Askari Ali, Karimi Saeed (2012) Investigating the Relationship between Accounting Variables and the Efficiency of the Tax Processing Process of Legal Entities. Journal of Tax Research. 20 (15) :107-124(Persian)

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

Baseri Mokhtar, Amiri Ali, Salari Hojjatollah, Rostami Jaz Hamid (2024). A Model for Reducing Tax Disputes with Tax Audit of Bank Transactions of Companies and Businesses: A Multimodal Grounded Approach. Audit knowledge. 24 (94) :315-348(Persian)

Belay, M. (2017). Challenges of tax audit administration in Addis Ababa: Evidence from small tax payer branches (Doctoral dissertation, St. Mary's University).

HOSSEINABADI, JALAL AL-DIN, & ZAMANI MAZDEH, MAHDI. (2014). Investigating the Barriers to Tax Auditing in Iran (Subject of Article 272 of the Direct Taxes Law). Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge, 3(11), 55-66. (Persian)

Jamshidi Ramin, Barzegar Bahram & Mohseni, Abdolreza (2023). Explaining and Validating the Factors Affecting the Quality Improvement Model of Tax Auditing. Financial Economics. 64 (17). 45-74. (Persian)

Karimi, M. A., Kordestani, G.R. & Bigler, K. (2022). Identifying the Challenges of the Public Financial Management System. Empirical Studies in Financial Accounting, 20(77), 141-182. doi: 10.22054/qjma.2023.73050.2446(Persian)

Khabazzadeh Mohammad Esmail & Jahanshad Azita (2020). Profitability Ratios and Taxpayer Characteristics in the Risk-Based VAT Audit System. Financial Accounting and Auditing Research. Volume 12, Issue 46, Pages 132-162(Persian)

Mahdavi, G., & Mohammadian, M. (2017). Challenges of Implementing Performance Audits in Executive Agencies. Financial Accounting and Auditing Research Volume 9, Issue 36, Pages 27-48. (Persian)

Mensur, B., & Mamo, D. (2022). The practices and challenges of tax audit: Case study on Finfinnee branch office of Oromia revenue authority. Journal of Business and Administrative Studies, 14(2), ۳۱-۴۹.

Mhlanga, D., & Masehela, K. F. (2023). Exploring the involvement of tax audit experts in the early stages of tax audits: Empirical evidence from South African Revenue Service (SARS). International Journal of Research in Business and Social Science (2147-4478), 12(8), 299-309.

Mirmohammadi, R., Ghorbani, Rahim & Vazamdoost, H. (2020). Investigating the Effect of Factors Affecting the Promotion of Taxpayers' Compliance (Legal Entities) from the Perspective

of Tax Workers in Tehran (Case Study: General Administration of Taxpayers Affairs of Tehran Large Taxpayers. *Cultural Management Journal*, 5(2 (12)), 114-126. (Persian)

SARRAF, FATEMEH, SALEHI, ALI, & MEHRANI, SASAN. Improving and Improving the Taxpayer Risk-Based Audit Selection Model in the Tax System. *JOURNAL OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND AUDITING KNOWLEDGE*, 10(38), 205-222. (Persian)

Taghavi Qasemabad F, Darabi R, Charmahali S(2023). Presenting the Tax Audit Model according to the Effects of Psychological Safety and Tax Audit Knowledge during the Detection of Tax Frauds. *J Tax Res*; 31 (58) :26-46 URL: <http://taxjournal.ir/article-1-2298-fa.html>

Taheri, M., Jahangirnia, H., Khanmohammadi, M.H. & Gholami Jamkarani, R. (2022). Developing a Model of Tax Audit Quality in Iran's Value Added Tax System. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9(34), 277-298. (Persian)

Tavakol, M. & Habibi Badrabadi, M. (2022). An Analysis of Actors' Mentality Toward Information Technology in the Tax System (with a Structuring Theory Approach). *Journal of Applied Sociology*, 33(3), 1-28. doi: 10.22108/jas.2022.129099.2125(Persian)

Wardayani, W., & Santoso, M. R. (2023). Strengthening Tax Audit Management by Controlling and Auditors' Competence: Tax Court Case in Indonesia. *Adpebi International Journal of Multidisciplinary Sciences*, 2(2), 238-250.

WC, World Bank Group. (2020). *Paying Taxes 2020: The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies*.

Zareian, Hossein & Hejazi, Mohsen (2023). Presenting a Tax Audit Risk Model in a Comprehensive Tax Plan with a Combined ISM-ANP Approach. *Empirical Research in Accounting*, 13(1), 61-80. doi: 10.22051/jera.2023.38394.2953(Persian)

Identifying and Evaluating the Challenges in the Tax Audit System of Legal Entities of the Country (Meta-Synthesis and ANP)

Mehdi Jani^۱, Farzin Rezaei^{}, Mehdi Beshkohānd Hossein Kazemi^۲*

Abstract

Background and purpose: The purpose of this study is to identify and evaluate the challenges in the tax audit system of the country's legal entities (Meta-synthesis and ANP).

Methodology: This research is an applied and exploratory research and has been compiled in three stages. In the first stage, through the meta-synthesis method using the seven-step approach of Sandolsky and Barso (2007), the challenges in the tax audit system of the country's legal entities were identified. In the second step, the fuzzy Delphi method was used to screen and confirm the results. In the third stage, in order to investigate the network effects and rank the results, the factors were weighted and ranked using the ANP method.

Findings: The findings of this study included 7 dimensions, 23 components, and 116 indicators. These findings were categorized into seven dimensions: deviations and perceptions, organizational and structural, cultural and social, interaction and cooperation, laws and regulations, information technology and education, and empowerment. Also, the results of ANP showed that the dimensions of information technology, organizational, structural, cultural and social are among the most important dimensions and rank first to third. Among the components, the environment of cooperation, the formulation and improvement of laws, and the interpretation and comprehension are the key components and have taken the first to third place.

Conclusion: The tax audit system is one of the main pillars of increasing financial transparency and reducing tax evasion in the country and plays a fundamental role.

Keywords: Tax Audit, Legal Persons, Meta-Synthesis, ANP.

^۱ Ph.D. Student in Accounting, Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. Email: Mahdi.jani9937@iau.ac.ir.

^{*} Corresponding Author, Associate Professor, Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. Email: Farzin.rezaei@iau.ac.ir.

^۲ Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. Email: Ma.beshkkoh@iau.ac.ir.

^۳ Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. Email: Hosein.Kazemi@iau.ac.ir.