



دانش حسابرسی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی و اثرات آن بر کشف تقلبات مالیاتی و اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب

فاطمه تقوی قاسم آباد

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

رویا دارابی^۱

استاد گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

شهرام چهارمحالی

استادیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۴ آبان ۱۴۰۲؛ تاریخ پذیرش: ۸ اسفند ۱۴۰۲)

مالیات به عنوان یکی از مهمترین منابع مالی دولت، نقش به سزایی در رشد اقتصادی و توزیع درآمد ایفا می کند. سازمان امور مالیاتی به عنوان متولی وصول قانونی درآمدهای مالیاتی کشور، با موضوع تقلب مالیاتی مودیان مواجه می باشد. یکی از مهمترین عواملی که بر کشف تقلبات مالیاتی تاثیر دارد دانش حسابرسی مالیاتی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی بر زیردستان می باشد. بنابراین در این تحقیق به دانش حسابرسی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی و اثرات آن بر کشف تقلبات مالیاتی و اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب پرداخته شده است. روش مورد استفاده در این تحقیق، میدانی و تحلیل عاملی می باشد جامعه آماری این تحقیق شامل افراد فعال در حرفه حسابرسی مالیاتی می باشد و اطلاعات پرسش نامه در سال ۱۴۰۱ تکمیل گردید. و بنابر تجزیه و تحلیل انجام گرفته، مشاهده شد که دانش حسابرسی مدیر کل مالیاتی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی بر اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب، تمایلات حسابرسان و حسابرسان ارشد مالیاتی در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب، تمایلات سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب، تمایلات حسابرسان، حسابرسان ارشد، سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب در ایران تاثیر معناداری دارند.

واژه‌های کلیدی: دانش حسابرسی مدیر کل مالیاتی، امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی، کشف تقلبات مالیاتی.

¹ royadarabi110@yahoo.com

مقدمه

امروز، عادلانه‌ترین شکل مالیات‌ستانی را باید در زمینه‌های وصول مالیات از ثروت، درآمد، و مصرف دانست که در نقطه‌ی مقابل فروش دارایی‌ها، استقراض، چاپ پول، و یا فروش نفت قرار دارد که این‌گونه موارد دارای پیامدهای عمومی است. بنابراین، استفاده از این روش‌ها در اقتصاد مسائل و چالش‌هایی مانند رشد نرخ تورم و نقدینگی، ورشکستگی، و ناکارآمدی را به همراه خود خواهد داشت. در حال حاضر، سهم مالیات از تولید ناخالص داخلی در ایران به نسبت کشورهای دیگر پایین است و در مقایسه با کشورهای توسعه‌یافته بیانگر این است که اقتصاد ایران متناسب با ظرفیت‌های خود در بخش مالیات‌ستانی عمل نمی‌کند و به همین دلیل میزان فرارهای مالیاتی بالاست و از آن سو نیز با معافیت‌های

گسترده مالیاتی مواجه‌ایم [۲۰].

تقلب، پدیده‌های است که انحرافات و دستکاری‌های صورت گرفته در صورت‌های مالی را شامل می‌شود و توسط طرف‌های یک امر مالی انجام شده است. همچنین گزارشگری مالی متقلبانه که با مواردی همچون تحریف یا تقلب در صورت‌های مالی سروکار دارد، که در سال‌های اخیر بسیار مورد توجه سرمایه‌داران و همچنین خود حسابداران قرار گرفته است. زیرا از یک سوء میزان ریسک سرمایه‌داران را با توجه به تقلب‌هایی که در صورت‌های مالی رخ می‌دهد را کاهش می‌دهد و از سوی دیگر اعتبار حسابداران را زیرسوال می‌برد. از این رو حسابداران سعی در هرچه محکم‌تر کردن حسابرسی صورت‌های مالی بر طبق یک قاعده و اصول محکم دارند تا درصد انحرافات را در گزارش‌های مالی هرچه بیشتر کاهش دهند [۱۷].

یکی از فعالیتهای مشترک حسابرسان مالیاتی در تمامی کشورهای دنیا، شناسایی مودبانی است که درآمدهای مشمول مالیات خود را کتمان می‌کنند. رویکرد سازمان امور مالیاتی جهت رویارویی با این چالش، استفاده از روشهای سنتی ممیزی میباشد. همچنین فساد مالی، باعث تحلیل رفتن سیستم و افت عملکرد در سازمانها می‌شود. همچنین بر دلگرمی، صداقت و درستی مدیران و کارکنانی که نظارت و کنترل در اجرای قانون را برعهده دارند، تاثیر منفی می‌گذارد. و نیز فشارهایی که صاحبان قدرت بر حسابرسان مالیاتی در زمان رسیدگی وارد می‌کنند باعث می‌گردد تا نتوانند تقلبات مالیاتی را به صورت کامل شناسایی نمایند در این راستا دانش حسابرسی مدیر کل مالیاتی و همچنین امنیت روانی که توسط مدیر کل مالیاتی ایجاد می‌گردد بر کشف تقلبات مالیاتی می‌تواند تاثیر بسزایی داشته باشد. همچنین یکی از عواملی که در تحقیقات روز دنیا در زمینه کشف تقلبات حسابرسی مالیاتی مطرح گردیده است که تاثیر گذار می‌باشد اثرات ایمنی روانی و دانش حسابرسی مالیاتی افراد شاغل در سازمان مالیاتی می‌باشد، که بر این اساس، تحقیق حاضر به دانش حسابرسی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی و اثرات آن بر کشف تقلبات مالیاتی و اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب پرداخته شده است. این پژوهش با طرح مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مرتبط با موضوع و همچنین تبیین روش پژوهش و پرسش‌های برگرفته از مبانی نظری پژوهش ادامه یافته و سپس به تشریح نتایج تحقیق پرداخته شده و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها بیان شده است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

سازمان امور مالیاتی رابط اصلی بین دولت و شهروندان است که عملکرد خوب آن نمادی از دولت خوب محسوب می‌گردد. بدین علت در سالهای اخیر سیاست‌گذاران با آگاهی یافتن از اهمیت این موضوع به دنبال روش‌هایی هستند تا ضمن ترویج و توسعه کسب و کار در کشور موجب اطمینان منطقی از رعایت و پرداخت دواطلبانه مالیات در کشور گردد. یکی از این سیاستها و روش‌ها بهره‌گیری از حسابرسی‌های مدرن با رویکرد هوشمند و دیجیتال بوده و این رویکرد، عنصری اساسی جهت مدیریت کارآ و اثربخش رعایت‌تمکین مالیاتی به حساب می‌آید. این دیدگاه می‌کوشد تا با اولویت‌بندی عملیات در سازمان مالیاتی، مسیر تعامل بین مودیان و سازمان را به سمت تبعیت مالیاتی بهتر از سوی مودیان و کاهش تنش‌های مالیاتی سوق دهد [۱]. بنابراین، پژوهش حاضر با هدف بررسی مبانی نظری دانش حسابرسی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی و اثرات آن بر کشف تقلبات مالیاتی و اشتراک‌گذاری اطلاعات مربوط به تقلب و همچنین نگرشی بر تجارب کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه در این زمینه طراحی شده است. این تحقیق همچنین می‌کوشد تا با بهره‌گیری از این تجارب، به ارائه الگوی مناسب در این حوزه در ایران بپردازد. بنابراین در این تحقیق به دانش حسابرسی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی و اثرات آن بر کشف تقلبات مالیاتی و اشتراک‌گذاری اطلاعات مربوط به تقلب پرداخته شده است.

نگاهی گذرا به شکل‌گیری پرونده‌های قضایی مرتبط با تقلبات مالی نشان می‌دهد که افشای تقلب‌ها، همواره پس از گذشت مدت قابل‌ملاحظه‌ای از تاریخ ارتکاب تقلب و اغلب از طریق گزارش‌های سازمان‌های اطلاعاتی و نظارتی، کارکنان و مدیران مطلع و رسانه‌ها صورت می‌گیرد و تنها درصد معدودی توسط حسابرسان مستقل و کارشناسان رسمی افشا شده است [۱۹]. در سال‌های اخیر، جامعه همواره انتظار داشته است، حسابرسان مالیاتی تقلب‌ها را کشف کنند و حرفه نیز وظیفه بیشتری را در گزارشگری پذیرفته است. یعنی علاوه بر وظیفه گزارش تقلب کشف‌شده در حین حسابرسی به مدیریت و سایر بالادستی‌ها، وظیفه گزارشگری تقلب به مقامات مسئول (زمانی که این امر، نفع عمومی داشته باشد) را پذیرفته است. با این وجود تقلب در شرکت‌ها ادامه یافته است و به‌عنوان یک معضل اقتصادی و اجتماعی فزاینده و مهم ظاهر می‌شود. روشن است که وظیفه حسابرسان مالیاتی و عملکرد آنان هنوز بسیار پایین‌تر از سطح انتظارات جامعه است [۱۶].

برجستگی متمایز حرفه حسابرسی مالیاتی، پذیرش مسئولیت نسبت به عموم است. انتظارات جامعه از اهل این حرفه، بسیار است و مردم باید به کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حرفه حسابرسی مالیاتی اعتماد داشته باشند. اما حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی مالیاتی تا زمانی میسر است که ممیزین حرفه‌ای، خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته اعتماد جامعه باشد؛ از این رو، خدمات حرفه حسابرسی مالیاتی باید در بالاترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم این خدمات را با کیفیت مناسب تضمین کند [۱۴]. همچنین از دیدگاه روانشناختی، رفتار افراد به

تصورات ذهنی آنها وابسته است که کارایی یا عدم کارایی تواناییهای افراد، تأثیر با اهمیتی بر سلامت روانشناختی و جسمی آنان دارد. لذا به منظور مواجهه پیروزمندانه با پیشامدهای احتمالی، آگاهی از عوامل روانشناختی- رفتاری افراد بسیار حائز اهمیت است [۱۳]. و نیز قضاوت و تصمیم گیری حسابربان مستقل از چند عامل کلیدی اثر می پذیرد و یکی از عوامل اثر گذار بر بهبود فرایند تصمیم گیری و انجام قضاوت های حرفه ای وجود تفکر مبتنی بر دانش است [۸]. بنابراین حسابربان مالیاتی در مورد کشف و گزارشگری تقلب با مشکلات اساسی روبه‌رو هستند. تقلب (به‌ویژه از طرف مودیان) ممکن است به‌دقت پنهان شود. علاوه‌براین، در جامعه توافقی همگانی در مورد حداقل میزان یا نوع تقلبی که معقول است حسابرس مالیاتی کشف کند، وجود ندارد.

بنابراین تقلب، پدیده ای است که انحرافات و دستکاری های صورت گرفته در صورت های مالی شرکتها را شامل می شود و توسط طرف های یک امر مالی انجام شده است. همچنین گزارشگری مالی متقلبانه که با مواردی همچون تحریف یا تقلب در صورت های مالی سروکار دارد، که در سال های اخیر بسیار مورد توجه سرمایه داران و همچنین سازمان امور مالیاتی قرار گرفته است. زیرا از یک سوء میزان ریسک سرمایه داران را با توجه به تقلب هایی که در صورت های مالی رخ می دهد را کاهش می دهد و از یک سوء اعتبار حسابربان مالیاتی (کارمندان سازمان مالیاتی که وظیفه شناسایی و برآورد مبلغ مالیات را دارند) را زیرسوال می برد. از این رو حسابربان مالیاتی سعی در هرچه محکم تر کردن حسابرسی صورت های مالی بر طبق یک قاعده و اصول محکم دارند تا درصد انحرافات را در گزارش های مالی هرچه بیشتر کاهش دهند. یکی دیگر از عواملی که در تحقیقات روز دنیا در زمینه کشف تقلبات مطرح گردیده است که بر روند حسابرسی مالیاتی تأثیر گذار می باشد اثرات ایمنی روانی و دانش حسابرسی افراد شاغل در حرفه حسابرسی مالیاتی می باشد [۱۷]. و نیز در زمان رسیدگی ها از مهمترین عواملی که بر شناسایی و کشف تقلبات مالی تأثیر گذار می باشد امنیت روانی افراد مشغول در حرفه حسابرسی مالیاتی می باشد، امنیت روانی به واسطه رفتارهایی که مدیران ارشد بر کارکنان پایین دستی اعمال می کنند ایجاد می گردد، و همچنین امنیت روانی به واسطه دانش حسابرسی و رفتارهای مدیرکل مالیاتی به واسطه نوع رفتارهایی که با پرسنل خود دارد ایجاد می گردد. که بر این اساس، تحقیق حاضر دانش حسابرسی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی و اثرات آن بر کشف تقلبات مالیاتی و اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب را مورد بررسی قرار می دهد.

پیشینه پژوهش

جودی و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی اشتراک گذاری اطلاعات در دوران کشف تقلبات حسابرسی بر ایمنی روانی در بین شرکت‌های آمریکایی پرداختند و با استفاده از تحلیل های صورت گرفته شده توسط آنها مشخص گردید ایمنی روانی و دانش حسابرسی بر کشف تقلبات حسابرسی تأثیر گذار می باشند [۱۷]. آرگیل (۲۰۲۱) در مقاله پژوهشی خود تحت عنوان تجارت الکترونیک و اجتناب از مالیات، این پژوهش به بررسی این موضوع می پردازد که چگونه تجارت الکترونیک بر اجتناب از مالیات بر کار

تأثیر می‌گذارد که بر پایه نمونه‌ای از تجارت الکترونیک فرانسه و شرکت‌های خرده‌فروشی سنتی است. نتایج برای تمام معیارهای اجتناب از مالیات به روش‌های تخمین مختلف، معیارهای انتخاب نمونه و تجزیه و تحلیل حساسیت، مقاوم هستند [۱۶]. میکولا^۱ (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان اجتناب مالیاتی در تجارت الکترونیک انجام داد. در این پژوهش نشان داد که قانون به طور مداوم برای جلوگیری از سوء استفاده از مالیات در همه اشکال خودتنظیم می‌شود. تجارت آنلاین منطقه‌ای است که سو استفاده در آن رواج دارد. در این پژوهش استفاده از روش‌های مختلف تجارت آنلاین، ارز رمزنگاری شده، خرده‌فروشی آنلاین و تجارت آنلاین بازیهای ویدیویی بررسی گردید. سه نوع اصلی تجارت آنلاین انتخاب شد تا نشان دهد چگونه اجتناب از مالیات در گذشته و حال انجام شده است [۱۷]. عبداللطیف (۲۰۱۶) به بررسی تأثیر عوامل خطر تقلب بر تعدیل فرایند حسابرسی، به بررسی نحوه شناسایی خطر تقلب، اهمیت عوامل خطر تقلب و عکس‌العمل حسابرسان نسبت به وجود عوامل خطر تقلب و در پی آن تعدیل فرایند حسابرسی، پرداخت و نتایج حاکی از آن است که اهمیت تعدیل فرایند حسابرسی بستگی به اهمیت عوامل خطر تقلب موجود دارد و مهم‌ترین عوامل خطر تقلب مربوط به ویژگی‌های مدیریت و کم‌اهمیت‌ترین عوامل خطر تقلب مربوط به اشکال در صورت‌های مالی می‌باشد و نتایج تجزیه و تحلیل عاملی، عوامل خطر تقلب را در چهار طبقه شامل تغییر در ماهیت، میزان، زمان بندی و تغییر در تیم حسابرسی، دسته بندی میکند [۱۵]. کاواجا و همکاران (۲۰۱۱) در کتابی تحت عنوان "حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، روشها و تجربیات کشورها" مطالب مطرح شده در کنفرانس بین‌المللی استانبول به انضمام چارچوب، اصول، روشها، ساختار و تجربیات کشور های 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 [۱۸].

ستوده و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس پرداختند. نتایج دلالت بر تأثیر فشار بودجه زمانی به عنوان یک معیار سازمانی و فشار محرک مشتری به عنوان یک معیار محیطی بر قضاوت و کیفیت کار حسابرسان دارد و حسابرسان دارای تردید حرفه‌ای بالاتر قضاوت منصفانه‌تری خواهند داشت [۴]. فلاح و همکاران ۱۴۰۲ به بررسی شناسایی عوامل اصلی مؤثر بر مدیریت ریسک در سازمان امور مالیاتی پرداختند. یافته‌های تحقیق نشان داد که؛ مدیریت ریسک در سازمان امور مالیاتی تحت تأثیر ریسک‌های قوانین مالیاتی، دادرسی مالیاتی، وصول مالیات، منابع انسانی، فن‌آوری اطلاعات، سلامت اداری، حسابرسی مبتنی بر ریسک، عدم تمکین، مشوق‌های مالیاتی، فرار مالیاتی، کیفیت حسابرسی مالیاتی، پایگاه داده‌ها، دانش و مهارت، قدرت و روابط و ریسک برون‌سپاری فرآیندهای مالیاتی قرار می‌گیرند [۱۰]. طاهری و همکاران (۱۴۰۰) به تدوین مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران پرداختند، در این پژوهش، در مجموع ۴۹ مقوله اصلی و همچنین ۲۵۶ خردمقوله‌ها (مفاهیم) کشف و شناسایی گردید و در قالب مدل

¹ Mikkola

جامع راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده ارائه گردید [۷]. خسروی پور و همکاران (۱۳۹۸) به ارایه مدل حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک برای بنگاه های کوچک و متوسط در ایران پرداختند. و با تهیه فهرست اولیه ای از معیارهای مؤثر بر انتخاب برای حسابرسی مالیاتی بر مبنای ریسک، مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک برای بنگاه های کوچک و متوسط ارایه گردید. در خاتمه، به منظور طراحی استراتژی های برخورد، نسبت به تحلیل رفتار مؤدیان و سپس تدوین استراتژی های لازم برای کاهش و به حداقل رساندن ریسک های شناسایی شده، اقدام شده است [۲]. ملکیان و همکاران ۱۳۹۶ به بررسی تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی: مطالعه موردی استان های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران پرداختند. نتایج نشان می دهد که اجرای حسابرسی مالیاتی تأثیری بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و همچنین رابطه بین مالیات ابرازی و قطعی در شرکت هایی که حسابرسی مالیاتی شده اند ندارد [۱۲]. شهبازی و همکاران (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان کنترل فرار مالیاتی بدون انجام حسابرسی با استفاده از نظریه بازی ها که در این مقاله راهکار جدیدی برای حل مسئله فرار مالیاتی با استفاده از نظریه بازی ها ارائه شده است. مقالاتی که تاکنون در مورد فرار مالیاتی بحث نموده اند، عمدتاً بازی میان دولت و مؤدی را مدل سازی نموده و احتمالات مربوط به انجام حسابرسی و فرار مالیاتی را اندازه گیری کرده اند. نتایج بازی نشان می دهد که در تعادل، دولت بدون انجام حسابرسی و در نتیجه تقبل هزینه های آن، می تواند موفق به اخذ مالیات قانونی از عوامل اقتصادی گردد [۵]. عزیز پور (۱۳۹۷) به بررسی ارتباط قلب در گزارشگری مالی با ویژگی های شرکت و نرخ موثر هزینه مالیات؛ شواهدی از حسابرسی مالیاتی شرکت های استان مازندران پرداخت. نتایج نشان داد که رابطه بین حاکمیت شرکتی، اندازه و عمر شرکت و نرخ موثر هزینه مالیات را با احتمال تقلب در صورتهای مالی شرکت های مورد نظر وجود دارد [۹]. دستگیر و همکاران (۱۳۹۴) به ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک پرداختند. نتایج نشان داد که انتخاب مؤدی بر اساس معیار ریسک و برنامه ریزی حسابرسی، نیازمند شناسایی سطح ریسک هر مؤدی است و شناسایی ریسک هر مؤدی نیز مستلزم شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک می باشد [۳]. شیرازی و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی نقش ایمنی روانی در ترویج تمایل به تسهیم دانش پرداختند. نتایج حاصل از این مطالعه نشان داد که ایمنی روانی تأثیر معناداری بر تمایل افراد به تسهیم دانش دارد. همچنین، اعتماد نیز تأثیر معناداری بر تمایل افراد به تسهیم دانش نه فقط به طور مستقیم بلکه به طور غیرمستقیم از طریق نقش واسط ایمنی روانی دارد. در نهایت، مشخص گردید که خودآگاهی نیز تأثیر معناداری بر احساس ایمنی روانی افراد دارد [۶]. کاظمی و همکاران (۱۳۹۲) به ارایه الگویی ساختاری از علل و پیامدهای ایمنی روانی پرداختند و مشخص گردید که تمامی فرضیات مربوط به عوامل تأثیرگذار بر ایمنی روانی مورد پذیرش قرار گرفتند و فرضیات مربوط به پیامدهای ایمنی روانی نیز تایید شدند. هم چنین، نشان داده شد که ایمنی روانی در روابط بین هوش هیجانی با رفتار شهروندی سازمانی و اعتماد با تمایل به تسهیم دانش، نقش واسط را ایفا می کند [۱۱].

سوال های پژوهش:

- (۱) دانش حسابرسی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی بر کشف تقلبات مالیاتی تاثیر گذار می باشند؟
- (۲) دانش حسابرسی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی بر اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب تاثیر گذار می باشند؟

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف توسعه ای و به لحاظ ماهیت اکتشافی است. روش پژوهش کیفی و مبتنی بر تحلیل مضمون می باشد. جامعه آماری شامل خبرگان، مدیران، مشاوران و صاحب نظران در امور حسابرسی مالیاتی می باشد. ابزار گردآوری داده ها مصاحبه نیمه ساختاریافته بود. برای نمونه گیری در این بخش از روش نمونه گیری هدفمند و گلوله برفی استفاده شد که طی مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان بعد از ۲۳ نفر پژوهشگر به اشباع نظری دست یافت. اما برای رعایت احتیاط با ۲ نفر دیگر از خبرگان هم مصاحبه ادامه داده شد و در نهایت با ۲۵ نفر خبره مصاحبه خاتمه یافت. جهت کدگذاری پژوهشگر در مرحله اول به گونه ای در داده ها غرق شد که با عمق و غنای محتوای داده ها کاملاً آشنا شود در مرحله دوم کدهای اولیه ایجاد شد. بدین منظور فهرستی اولیه از ایده های موجود در داده ها و نکات جالب آنها تهیه شد. بعد از اینکه همه داده ها کدگذاری اولیه و گردآوری شدند فهرستی طولانی از کدهای مختلف در مجموعه داده ها شناخته شدند. در مرحله سوم بر تحلیل در سطحی کلانتر از کدها تمرکز شد. کدهای مختلف در قالب گویه مرتب شدند و همه داده های کدگذاری شده مرتبط با هر یک از گویه شناسایی و گردآوری شدند. در مرحله چهارم به ترسیم شبکه گویه پرداخته شد. در این مرحله مشخص شد برخی گویه پیشنهاد شده واقعاً مضمون نیستند؛ یعنی یا داده های کافی وجود نداشت یا داده های آن خیلی متنوع بودند. برخی گویه هم با یک دیگر هم پوشانی داشتند. در مرحله پنجم پژوهشگر به شبکه گویه رضایت بخش و قابل قبول دست یافت. گویه به دست آمده تعریف و تعدیل و داده ها بر اساس آنها تحلیل شدند. در نهایت در مرحله ششم بعد از اینکه مجموعه کاملی از گویه نهایی به دست آمد، به تحلیل و تدوین گزارش نهایی پرداخته شد. برای پاسخگویی به سؤالات پژوهش و شناخت ابعاد و مؤلفه های تشکیل دهنده دانش حسابرسی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی و اثرات آن بر کشف تقلبات مالیاتی و اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب، با همکاری استاد راهنما، چندین سؤال برای مصاحبه تهیه شد. برای حصول اطمینان از روایی داده های کیفی از دو راهبرد استفاده شد: ۱. تحلیل و بازبینی توسط مشارکت کنندگان در پژوهش و ۲. تحلیل و بازبینی توسط افراد مطلع و کثرت گرایی (چندسویه نگری)، برای تأیید صحت داده ها و کدهای استخراج شده، کدگذاری اولیه هر مصاحبه به مصاحبه شونده برگردانده شد تا اصلاح و تأیید شود. در نهایت کدها و طبقات و مدل استخراج شده جهت تأیید، در اختیار تعدادی از خبرگان حرفه حسابرسی مالیاتی قرار گرفت. برای تجزیه و تحلیل داده های کیفی از روش تحلیل مضمون به صورت کدگذاری سه مرحله ای استفاده شد. برای افزایش پایایی پژوهش، فرایند مصاحبه و تحلیل داده ها و استخراج مقولات بر مبنای

کدگذاری به صورت روشمند انجام شد؛ بدین صورت که متن مصاحبه ضبط شد و همان روز کلمه به کلمه روی کاغذ تایپ شد و به عنوان داده اصلی تحقیق مورد استفاده قرار گرفت. کدهای استخراج شده که در حقیقت معنای عبارات مهم حاصل از گفته های مشارکت کنندگان هستند بر اساس تشابه و تناسب موضوع در یک دسته قرار داده شدند و با مقایسه طبقات و زیر طبقات درونمایه ها و مقوله های انتزاعی استخراج شدند با توجه به متن مصاحبه ها و دسته بندی استقرایی، گویه پایه و اصلی و فراگیر شکل گرفتند و در نهایت، با بازبینی و چندسویه نگری، مدل توسط مشارکت کنندگان و خبرگان به روش کیفی استخراج و نهایی شد.

یافته های پژوهش:

یافته های پژوهش حاضر حاصل تجزیه و تحلیل داده هایی است که از مصاحبه شوندهان به دست آمد. بدین منظور در گام اول برای استخراج گویه پایه تک تک مصاحبه های ضبط شده چند بار گوش داده شد و پس از تایپ گویه مربوط به هر مصاحبه استخراج شد. در گام دوم با استفاده از تحلیل متن مصاحبه ها گویه هایی که نشان دهنده رابطه بین متغیرهای مختلف بودند شناسایی شدند. بر این اساس ۶۷ مضمون از متن مصاحبه ها به دست آمد.

جدول شماره انمونه ای از دسته بندی گویه های شناسایی شده

ردیف	گویه فرعی	گروه اصلی
۱	شفاف سازی مالیات ستانی برای مودیان	شفاف سازی مالیاتی
۲	تمرکز بیشتر نهادهای نظارتی و بالادستی بر شفاف سازی مالیات	
۳	افزایش دقت سیستم های اطلاعاتی	
۴	افزایش لینک بین سازمان مالیاتی با سایر دیتاسنترهای مالی موجود در کشور	
۵	افزایش دقت عوامل سیستم نظارت بر مالیات ستانی	
۶	وجود وجدان کاری در موسسات حسابرسی برای افشای تقلبات مالیاتی	
۷	بررسی اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی	
۸	وجود تعدیلات سنواتی با اهمیت	
۹	صورت های مالی تجدید ارائه شده در مورد موجودی ها	
۱۰	استفاده از توان نظارتی مردم برای کشف فرار مالیاتی و گزارش آن	
۱۱	وجود اداره مبارزه با فرار مالیاتی	
۱۲	ابلاغ دستورالعمل سوت زنی (سوت زنی داخلی/شخصی/غیر شخصی، خبرنگاران و رسانه)	
۱۳	شفاف سازی از طریق راه اندازی سامانه مودیان	

گونه اصلی	ردیف	گونه فرعی
اطلاعات مربوط به تقلب	۱۴	تشویق مردم به اعلام گزارشات فرار مالیاتی از طریق تخصیص معافیت مالیاتی به عنوان جایزه برای آنها
	۱۵	وجود اداره مبارزه با پولشویی
	۱۶	خواست و اراده واقعی مدیران برای دریافت اطلاعات از منابع اطلاعاتی قوی و سیستم های مالیاتی هوشمند جهت شناسایی مودیان جدید
	۱۷	برنامه ریزی مدیران برای دریافت اطلاعات از منابع اطلاعاتی قوی و سیستم های مالیاتی هوشمند جهت شناسایی مودیان جدید
	۱۸	شفاف سازی مالیات ستانی برای مودیان
	۱۹	بروز رسانی شاخص های عملکرد مالیاتی توسط مدیر کل مالیاتی
	۲۰	ایجاد پرسشنامه در زمینه نحوه شناسایی و کشف تقلبات مالیاتی
	۲۱	برگزاری جلسات دائمی در زمینه چگونگی کشف تقلبات مالیاتی
	۲۲	بر اساس گفتگوهای قبلی با مدیر کل مالیاتی نگرانی اصلی مدیریت کشف تقلبات مالیاتی است
	۲۳	نگرانی هایی وجود دارد که مدیر کل مالیاتی اهداف تهاجمی و احتمالاً غیر واقعی را برای عملکرد مالیاتی تعیین نموده است
اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب	۲۴	آموزش پرسنل در زمینه روشهای کشف تقلب همچون برگزاری جلسه طوفان مغزی، آشنایی با مثلث تقلب و موارد مشابه
	۲۵	تجربه کاری حسابرسان مالیاتی در کشف تقلبات مالیاتی
	۲۶	رسیدگی به سرفصل حسابهایی که احتمال تقلب در آنها بالاتر است توسط افراد باتجربه تر
	۲۷	انتقال تجربیات در زمینه تقلبات کشف شده بین حسابرسان
	۲۸	افزایش دانش حسابرسان پرسنل فعال در حرفه حسابرسان مالیاتی
	۲۹	افزایش میزان آموزش پرسنل فعال در حرفه حسابرسان مالیاتی
	۳۰	تحت فشار بودن حسابرسان و حسابرسان ارشد مالیاتی از طرف مدیر کل مالیاتی برای رسیدن به اهداف مالیاتی در بازه زمانی خاص
	۳۱	تحت فشار بودن حسابرسان و حسابرسان ارشد مالیاتی از طرف مدیر کل مالیاتی برای جذب مالیات بیشتر
	۳۲	غیرقابل قبول دانستن وضعیت فعلی مالیاتهای شناسایی شده در مقایسه با اهداف مالیاتی
	۳۳	اهمیت دادن مدیر کل مالیاتی به شناسایی تقلبات مالیاتی توسط حسابرسان و حسابرسان ارشد مالیاتی
تمایلات حسابرسان و	۳۴	تحت فشار بودن سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل از طرف مدیر کل مالیاتی برای جذب مالیات بیشتر

گروه اصلی	ردیف	گروه فرعی
	۳۵	تحت فشار بودن سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل از طرف مدیر کل مالیاتی برای رسیدن به اهداف مالیاتی در بازه زمانی خاص
	۳۶	غیرقابل قبول دانستن وضعیت فعلی مالیاتهای شناسایی شده در مقایسه با اهداف مالیاتی
	۳۷	اهمیت دادن مدیر کل مالیاتی به شناسایی تقلبات مالیاتی توسط سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل
تقلبات حسابرسان، حسابرسان	۳۸	تحت فشار بودن حسابرسان، حسابرسان ارشد، سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل از طرف مدیر کل مالیاتی برای جذب مالیات بیشتر
	۳۹	تحت فشار بودن حسابرسان، حسابرسان ارشد، سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل از طرف مدیر کل مالیاتی برای رسیدن به اهداف مالیاتی در بازه زمانی خاص
	۴۰	غیرقابل قبول دانستن وضعیت فعلی مالیاتهای شناسایی شده در مقایسه با اهداف مالیاتی
	۴۱	اهمیت دادن مدیر کل مالیاتی به شناسایی تقلبات مالیاتی توسط حسابرسان، حسابرسان ارشد، سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل
دانش حسابرسی مدیر کل	۴۲	وجود کتابچه رویه ها و رفتارها در زمان مواجهه با کارهای مختلف
	۴۳	وجود سیاست های مکتوب از نحوه رفتار پرسنل مالیاتی برای هر کار
	۴۴	وجود سابقه کاری لازمه برای احراز پست مدیر کل مالیاتی
	۴۵	داشتن تحصیلات آکادمیک در زمینه مالیات
	۴۶	داشتن تحصیلات دانشگاهی در زمینه مالیات
	۴۷	داشتن تجربه و سابقه کار لازم برای انجام مسئولیت های این پست
	۴۸	افزایش سطح دانش کامپیوتری مدیر کل مالیاتی
	۴۹	وجود یک خط مشی مستقیم اخلاقی
اهمیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی	۵۰	نگرانی مدیر کل مالیاتی از عدم دستیابی به اهداف مالیاتی خاص در بازه زمانی تعریف شده
	۵۱	پافشاری مدیر کل مالیاتی برای شناسایی تقلبات مالیاتی
	۵۲	اخلاق حرفه ای مدیر کل مالیاتی
	۵۳	نحوه برخورد مدیر کل مالیاتی با همکاران
	۵۴	ایجاد فضای دوستانه و ایمن برای پرسنل توسط مدیر کل مالیاتی
	۵۵	ارتقای پرسنل با توجه به کیفیت و کمیت کاری آنها توسط مدیر کل مالیاتی
	۵۶	تحت فشار قرار گرفتن پرسنل مالیاتی از طرف مدیر کل مالیاتی برای رسیدن به اهداف غیر واقعی در زمینه عملکرد مالیاتی
	۵۷	تسلط افراد ناکارآمد و نالایق بر تصمیم گیری های مدیر کل مالیاتی
	۵۸	باند و باندبازی مدیر کل مالیاتی

ردیف	شرح	نمره
۵۹	انتقال تجربیات در زمینه تقلبات کشف شده بین حسابرسان مالیاتی توسط مدیر کل مالیاتی	
۶۰	مدیر کل مالیاتی در مواجهه اولیه با یک ایده در زمینه کشف تقلبات مالیاتی، به جای انتقاد از آن، به توسعه و بهبود آن فکر می کند	
۶۱	فراهم نمودن یک جو مناسب برای تولید ایده‌های غیرمعمول توسط مدیر کل مالیاتی	
۶۲	اولویت‌بندی مسائل و مشکلات توسط مدیر کل مالیاتی	
۶۳	داشتن توانایی رهبری	
۶۴	داشتن لحن مناسب در انتقال مطالب به زیردستان	
۶۵	افزایش قدرت ابتکار و خلاقیت در نیروی انسانی	
۶۶	خوش بین بودن مدیر کل مالیاتی	
۶۷	کنترل اعصاب مدیر کل مالیاتی (عصبی نشدن مدیر کل مالیاتی)	

روایی و پایایی

پایایی سازه معیاری است برای تعیین سازگاری درونی متغیرهای آشکار. به این معنی که اگر عدد بزرگی برای آن محاسبه شود به این معناست که تمام معیارها به‌طور سازگاری نشان دهنده موضوع واحدی هستند. این معیار به مفهوم آلفای کرونباخ نیز شباهت دارد. پایایی بر مبنای مربع مجموع بارهای عاملی یک سازه بیان می‌گردد. این مقدار بر اساس منابع معتبر باید بزرگتر از ۰/۷ باشد تا بتوان ادعا کرد، سازگاری درونی میان داده‌ها وجود دارد.

جدول شماره ۲ پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ

پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	شرح
۰/۷۸۶	۰/۷۷۲	کشف تقلبات مالیاتی
۰/۸۰۲	۰/۷۹۸	اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب
۰/۸۹۴	۰/۸۸۵	تمایلات حسابرسان و حسابرسان ارشد مالیاتی در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب
۰/۸۵۵	۰/۸۴۳	تمایلات سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب
۰/۸۰۴	۰/۷۹۶	تمایلات حسابرسان، حسابرسان ارشد، سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب
۰/۸۶۴	۰/۸۵۱	دانش حسابرسی مدیر کل مالیاتی

پایایی ترکیبی	آلفای کرونیخ	
۰/۸۸۹	۰/۸۷۴	امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی

همانطور که در جدول بالا ملاحظه می‌شود کلیه مقادیر پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونیخ بالای ۰/۷ می‌باشد در نتیجه پایایی ابزار تأیید گردید و از اعتبار بالای پرسشنامه حکایت داشتند.

جدول شماره ۳ نتایج میانگین واریانس‌های استخراجی (AVE)

نتایج میانگین واریانس‌های استخراجی	
۰/۶۹۵	کشف تقلبات مالیاتی
۰/۶۶۷	اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب
۰/۸۱۵	تمایلات حسابرسان و حسابرسان ارشد مالیاتی در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب
۰/۷۷۵	تمایلات سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب
۰/۷۶۸	تمایلات حسابرسان، حسابرسان ارشد، سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب
۰/۷۷۹	دانش حسابرسی مدیر کل مالیاتی
۰/۸۱۲	امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی

همانطور که در جدول نشان داده شده است تمامی مقادیر میانگین واریانس‌های استخراجی تقریباً از مقدار ۰/۵ بالاتر هستند، در نتیجه دومین شرط روایی همگرا نیز تأیید گردید.

جدول شماره ۴ نتایج ضریب تعیین R₂، اندازه اثر F₂ و معیار پیش‌بینی کننده‌ی Q₂

Q ₂	F ₂	R ₂	
۰/۳۶۲	۰/۲۷۵	۰/۶۴۴	کشف تقلبات مالیاتی
۰/۳۷۶	۰/۲۶۶	۰/۶۱۶	اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب
۰/۳۵۵	۰/۲۸۲	۰/۵۹۹	تمایلات حسابرسان و حسابرسان ارشد مالیاتی در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب
۰/۳۹۲	۰/۲۳۴	۰/۶۸۴	تمایلات سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب
۰/۳۸۴	۰/۲۴۱	۰/۶۹۵	تمایلات حسابرسان، حسابرسان ارشد، سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب
۰/۳۷۶	۰/۲۸۸	۰/۷۱۶	دانش حسابرسی مدیر کل مالیاتی

Q۲	F۲	R۲	امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی
۰/۳۸۴	۰/۲۹۵	۰/۷۴۵	

برای برازش مدل درونی از ضرایب مسیر، R۲، F۲، Q۲ استفاده می‌شود ضرایب مسیر در آزمون مدل بررسی شده است. ضریب تعیین نشان می‌دهد ارتباط قوی بین متغیرهای تحقیق وجود دارد. اندازه اثر یا F۲ به معنای توان تبیین کنندگی مدل می‌باشد و رابطه‌ی بین سازه‌های مدل را تعیین می‌کند که مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به ترتیب نشان از اندازه تأثیر کوچک، متوسط و بزرگ یک سازه بر سازه دیگر دارد. که توان پیش بینی کنندگی تمامی مدل‌های این تحقیق در رده بزرگ قرار دارند. شاخص دیگری که در این مرحله مورد بررسی قرار می‌گیرد شاخص توان پیش‌بینی کنندگی Q۲ مدل می‌باشد که درصد واریانس شاخص‌ها را در بین سایر شاخص‌های یک متغیر نشان می‌دهد. Q۲ بالا نشان دهنده قدرت پیش‌بینی بالای مدل است.

مدل نهایی حسابرسی مالیاتی موفق

با توجه به مطالب ذکر شده در بالا عوامل اصلی تأثیر گذار بر حسابرسی مالیاتی موفق شامل مالیات ستانی هوشمند و دیجیتال، ایمنی روانی حسابرسان مالیاتی، دانش حسابرسی مالیاتی، کشف تقلبات مالیاتی در ایران، اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب در ایران، دانش حسابرسی مدیر کل مالیاتی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی بوده است. نتایج مربوط به عوامل تأثیر گذار در زیر ارائه گردیده است.

جدول ۴ خلاصه نتایج مدل تحقیق

امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی	دانش حسابرسی مدیر کل مالیاتی				تقلبات حسابرسان و حسابرسان ارشد مالیاتی در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب	تقلبات سر ممیز، معاونت کل، اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب
	ضریب مسیر	مقدار t	سطح معنی‌داری	ضریب مسیر		
۰/۳۸۴	۰/۲۲۴	۴/۵۲۴	۰/۰۰۰	۰/۲۴۱	۰/۰۰۰	
۰/۲۹۵	۰/۱۸۵	۲/۲۲۲	۰/۰۰۰	۴/۱۶۲	۰/۰۰۰	

تمایلات حسابرسان، حسابرسان حسابرسان ارشد، سر ممیز، معاونت کل، اداره کل در اشتراک گذاری	۰/۳۴۵	۴/۶۷۴	۰/۰۰۰	۰/۳۳۴	۴/۳۵۲	۰/۰۰۰
کشف تقلبات مالیاتی	۰/۳۴۳	۶/۱۳۵	۰/۰۰۰	۰/۳۶۶	۶/۴۶۸	۰/۰۰۰
اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب	۰/۳۶۱	۶/۳۲۴	۰/۰۰۰	۰/۳۶۱	۶/۳۱۱	۰/۰۰۰

همانطور که نتایج نشان داده است دانش حسابرسی مدیر کل مالیاتی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی بر اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب، تمایلات حسابرسان و حسابرسان ارشد مالیاتی در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب، تمایلات سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب، تمایلات حسابرسان، حسابرسان ارشد، سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب در ایران تاثیر گذار می باشد.

بحث و نتیجه گیری

در سال های اخیر در سازمان امور مالیاتی ایران، پروژه انتخاب حسابرسی بر مبنای ریسک زیر مجموعه محور نظام یکپارچه مالیاتی در طرح جامع مالیاتی دیده شده، ولی هنوز به طور کامل عملیاتی نگردیده است. در وضعیت موجود کارکرد حسابرسی با کارکرد انتخاب یکی می باشد، اما در وضعیت مطلوب و با استفاده از مدل امتیازدهی بر مبنای ریسک مؤدی و تفکیک کارکرد حسابرسی از کارکرد انتخاب، کاهش تنش بین ممیزان و مؤدیان به دلیل عدم ارتباط مستقیم، حصول اطمینان از رفتار یکسان و غیر تبعیض آمیز برای انتخاب اظهارنامه و حسابرسی، کاهش فرار مالیاتی، پردازش های الکترونیکی و متمرکز، بهبود و افزایش رضایت مؤدیان، افزایش درآمدهای مالیاتی با تمرکز بیشتر بر مؤدیان پر ریسک و توجه به عوامل مؤثر بر کیفیت حاکمیت شرکتی اشخاص حقوقی، حاصل می گردد. در این تحقیق به دانش حسابرسی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی و اثرات آن بر کشف تقلبات مالیاتی و اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب پرداخته شده است. برای دستیابی به این خواسته از روش گردن تئوری و تحلیل عاملی استفاده شده است. بنابر تجزیه و تحلیل های انجام شده، مشاهده گردید که دانش حسابرسی مدیر کل مالیاتی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی بر اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب، تمایلات حسابرسان و حسابرسان ارشد مالیاتی در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب، تمایلات سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات

مربوط به تقلب، تمایلات حسابرسان، حسابرسان ارشد، سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب در ایران تاثیر معناداری دارند.

باتوجه به اینکه در ایران دومین منبع تأمین کننده مصارف بودجه ای مالیات می باشد، شناسایی مؤدیان با ریسک بالا و تمرکز منابع برای حسابرسی آنها به همراه اعتماد به خوداظهاری مؤدیان کم ریسک (بدون مداخله سازمان امور مالیاتی) منجر به پیشگیری از رفتارهای مجرمانه گردیده و در نتیجه تمکین مالیاتی را ارتقاء می بخشد. و همچنین مشکلات موجود نظام مالیاتی ایران از قبیل ایرادات و ناهمسویی سیاست ها، نظام ها و فرآیندهای ناکارآمد مالیاتی، عدم وجود دید یکپارچه به مؤدیان مالیاتی و اطلاعات ایشان و دانش ناکافی مؤدیان و ضعف فرهنگ پرداخت مالیات منجر به افزایش هزینه های عملیاتی، افزایش شکایات و نارضایتی و افزایش حجم تقلبات مالیاتی و کاهش درآمدها گردیده است. لذا بر اساس موارد ذکر شده، نواقص و کاستی های موجود در اطلاعات، فرایندها، اجرا و قوانین موجود نظام مالیاتی، اهمیت دانش حسابرسی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی و اثرات آن بر کشف تقلبات مالیاتی و اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب را هویدا نموده است. بنابراین به بررسی دانش حسابرسی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی و اثرات آن بر کشف تقلبات مالیاتی و اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب پرداخته شده است. نتایج حاصل شده از تحقیق جودی و همکاران ۲۰۲۲ به بررسی اشتراک گذاری اطلاعات در دوران کشف تقلبات حسابرسی بر ایمنی روانی در بین شرکتهای آمریکایی پرداختند و نتایج حاصل شده از تحقیق عبداللطیف ۲۰۱۶ که به بررسی تأثیر عوامل خطر تقلب بر تعدیل فرایند حسابرسی پرداخت و نتایج حاصل شده از تحقیق خسروی پور و همکاران ۱۳۹۸ که به ارزیابی مدل حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک برای بنگاه های کوچک و متوسط پرداختند همراستا با نتایج حاصل شده از این تحقیق می باشد.

هدف اصلی از انجام این تحقیق دانش حسابرسی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی و اثرات آن بر کشف تقلبات مالیاتی و اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب داشته باشند. یکی از عوامل کلیدی و مهم در افزایش کارایی هر سازمان، توانایی آن سازمان در انتقال و به اشتراک گذاری دانش و اطلاعات شناخته شده است و افراد با به کارگیری و انتقال مؤثر دانش، در دستیابی به مزیت رقابتی به سازمان یاری می رسانند. بدون تسهیم دانش، سازمان ها به گونه ای تدریجی قدرت رقابتی خود را از دست خواهند داد. در این تحقیق برای اینکه بسنجیم چه عواملی می توانند موجبات کاهش تقلبات مالیاتی و افزایش کشف تقلبات مالیاتی را فراهم آورند به مصاحبه با خیرگان حرفه حسابرسی مالیاتی پرداخته شد و عوامل مؤثر بر دانش حسابرسی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی شناسایی و در پایان اثرات دانش حسابرسی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی بر اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب، تمایلات حسابرسان و حسابرسان ارشد مالیاتی در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب، تمایلات سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب، تمایلات حسابرسان، حسابرسان ارشد، سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب مورد آزمون قرار گرفت. نتایج حاصل شده از آزمون پرسش های تحقیق

نشان داد که دانش حسابرسی مدیر کل مالیاتی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی بر اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب، تمایلات حسابرسان و حسابرسان ارشد مالیاتی در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب، تمایلات سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب، تمایلات حسابرسان، حسابرسان ارشد، سر ممیز، ممیز کل، معاونت اداره کل در اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب در ایران تاثیر گذار می باشد.

بنابراین کشف تقلبات مالیاتی و اشتراک گذاری اطلاعات مربوط به تقلب از مواردی هستند که می تواند بر موفق بودن حسابرسی مالیاتی در زمان کشف تقلبات مالی در کشور تاثیر گذار باشند در این راستا می بایست، شفاف سازی مالیات ستانی برای مودیان صورت پذیرد، تمرکز بیشتر نهادهای نظارتی و بالادستی بر شفاف سازی مالیات ستانی باشد، دقت سیستم های اطلاعاتی افزایش یابد، لینک بین سازمان مالیاتی با سایر دیتاسنترهای مالی موجود در کشور افزایش یابد، دقت عوامل سیستم نظارت بر مالیات ستانی افزایش یابد، وجدان کاری در موسسات حسابرسی برای افشای تقلبات مالیاتی وجود داشته باشد، اظهار نظر های تعدیل شده حسابرسی مورد بررسی قرار گیرند تعدیلات سنواتی با اهمیت و صورتهای مالی تجدید ارائه شده در مورد موجودی ها مورد توجه قرار گیرند، از توان نظارتی مردم برای کشف فرار مالیاتی و گزارش آن استفاده گردد، اداره مبارزه با فرار مالیاتی و اداره مبارزه با پولشویی در سازمان مالیاتی در رابطه با حسابرسی مالیاتی ایجاد گردد، دستورالعمل سوت زنی (سوت زنی داخلی/شخصی/غیر شخصی، خبرنگاران و رسانه) ابلاغ گردد، شفاف سازی از طریق راه اندازی سامانه مودیان، تشویق مردم به اعلام گزارشات فرار مالیاتی از طریق تخصیص معافیت مالیاتی به عنوان جایزه برای آنها، خواست و اراده واقعی مدیران برای دریافت اطلاعات از منابع اطلاعاتی قوی و سیستم های مالیاتی هوشمند جهت شناسایی مودیان جدید و برنامه ریزی مدیران برای دریافت اطلاعات از منابع اطلاعاتی قوی و سیستم های مالیاتی هوشمند جهت شناسایی مودیان جدید مورد توجه قرار گرفته و برقرار گردند، شاخص های عملکرد مالیاتی توسط مدیر کل مالیاتی بروز رسانی شود، پرسشنامه در زمینه نحوه شناسایی و کشف تقلبات مالیاتی ایجاد گردد، جلسات دائمی در زمینه چگونگی کشف تقلبات مالیاتی برگزار شود، نگرانی اصلی مدیر کل مالیاتی کشف تقلبات مالیاتی باشد و مدیر کل مالیاتی اهداف تهاجمی و احتمالاً غیر واقعی برای عملکرد مالیاتی تعیین نماید، آموزش پرسنل در زمینه روشهای کشف تقلب همچون برگزاری جلسه طوفان مغزی، آشنایی با مثلث تقلب و موارد مشابه به صورت کامل انجام شود و همچنین باید در نظر داشت که رسیدگی به سرفصل حسابهایی که احتمال تقلب در آنها بالاتر است توسط افراد باتجربه تر صورت پذیرد، انتقال تجربیات در زمینه تقلبات کشف شده بین حسابرسان انجام شود، افزایش دانش حسابرسی پرسنل فعال در حرفه حسابرسی مالیاتی و افزایش میزان آموزش پرسنل فعال در حرفه حسابرسی مالیاتی مورد توجه مدیران رده بالای سازمان مالیاتی قرار گیرد.

و در پایان دانش حسابرسی مدیر کل مالیاتی و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی دو عامل بسیار مهم و تاثیر گذار بر موفق بودن حسابرسی مالیاتی در زمان کشف تقلبات مالی می باشند

که لازمه این دو متغیر؛ وجود کتابچه رویه ها و رفتارها در زمان مواجهه با کارهای مختلف، وجود سیاست های مکتوب از نحوه رفتار پرسنل مالیاتی برای هر کار، وجود سابقه کاری لازمه برای احراز پست مدیر کل مالیاتی، داشتن تحصیلات آکادمیک در زمینه مالیات، داشتن تجربه و سابقه کار لازم برای انجام مسئولیت های این پست و افزایش سطح دانش کامپیوتری مدیر کل مالیاتی برای افزایش دانش حسابرسی مدیر کل مالیاتی می باشند و امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی در صورت برقرار بودن عوامل زیر ایجاد می گردد بنابراین وجود یک خط مشی مستقیم اخلاقی، نگرانی مدیر کل مالیاتی از عدم دستیابی به اهداف مالیاتی خاص در بازه زمانی تعریف شده، پافشاری مدیر کل مالیاتی برای شناسایی تقلب های مالیاتی، اخلاق حرفه ای مدیر کل مالیاتی، نحوه برخورد مدیر کل مالیاتی با همکاران، ایجاد فضای دوستانه و ایمن برای پرسنل توسط مدیر کل مالیاتی، ارتقای پرسنل با توجه به کیفیت و کمیت کاری آنها توسط مدیر کل مالیاتی، تحت فشار قرار گرفتن پرسنل مالیاتی از طرف مدیر کل مالیاتی برای رسیدن به اهداف غیر واقعی در زمینه عملکرد مالیاتی، تسلط افراد ناکارآمد و نالایق بر تصمیم گیری های مدیر کل مالیاتی، باند و باندبازی مدیر کل مالیاتی، انتقال تجربیات در زمینه تقلبات کشف شده بین حسابرسان مالیاتی توسط مدیر کل مالیاتی، مدیر کل مالیاتی در مواجهه اولیه با یک ایده در زمینه کشف تقلب های مالیاتی، به جای انتقاد از آن، به توسعه و بهبود آن فکر می کند، فراهم نمودن یک جو مناسب برای تولید ایده های غیرمعمول توسط مدیر کل مالیاتی، اولویت بندی مسائل و مشکلات توسط مدیر کل مالیاتی، داشتن توانایی رهبری، داشتن لحن مناسب در انتقال مطالب به زیردستان، افزایش قدرت ابتکار و خلاقیت در نیروی انسانی، خوش بین بودن مدیر کل مالیاتی، کنترل اعصاب مدیر کل مالیاتی (عصبی نشدن مدیر کل مالیاتی) از مهمترین عواملی هستند که بر امنیت روانی ایجاد شده توسط مدیر کل مالیاتی تأثیر گذار می باشند.

فهرست منابع

۱. برزگری خانقاه، جمال و فیض پور، محمد علی. (۱۳۹۲). "حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجاربی از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه". **حسابداری و منافع اجتماعی**، ۳ (۱)، ۱۴۲-۱۲۳.
۲. خسروی پور نگار، محسن، حمیدیان، محمدرضا و عبدی، (۱۳۹۸). "ارائه مدل حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک برای بنگاه های کوچک و متوسط (SMEs) در ایران". **پژوهشنامه مالیات**، ۲۷ (۴۴)، ۴۶-۶۹.
۳. دستگیر، محسن، ایزدی نیا، ناصر، عسکری، علی و رمضانی، مهدی. (۱۳۹۴). "ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک". **پژوهشنامه مالیات**، ۲۳ (۲۵)، صفحات مورد نظر.
۴. ستوده، مسعود، پورحیدری، امید و خدای پور، احمد. (۱۴۰۲). "بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه ای بر قضاوت حسابرس". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۱۵ (۵۸)، ۵-۲۸.

۵. شهبازی، کیومرث، برومند، یونس و رضایی، ابراهیم. (۱۳۹۵). "کنترل فرار مالیاتی بدون انجام حسابرسی با استفاده از نظریه بازی‌ها". **پژوهشنامه مالیات**، ۲۴ (۳۱)، ۷۷-۵۹.
۶. شیرازی، علی و پور، سمیرا. (۱۳۹۲). "بررسی نقش ایمنی روانی در ترویج تمایل به تسهیم دانش (مورد مطالعه: مرکز رشد دانشگاه فردوسی مشهد)". در دومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، کارآفرینی و توسعه اقتصادی، قم. بازیابی از: لینک.
۷. طاهری، محمد، خان‌محمدی، محمدحامد، جهانگیرنیا، حسین و غلامی‌جمکرانی، رضا. (۱۴۰۰). "تدوین مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران". **دانش حسابداری مالی**، ۸ (۱)، ۲۹-۶۴.
۸. ظریف‌راد، سیروس، پورزمانی، زهرا و جهانشاد، آریتا. (۱۴۰۲). "تأثیر رهبری تحول‌گرا بر قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی با توجه به نقش میانجی مدیریت دانش حسابرسان". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۱۲ (۴۵)، ۲۳-۴۰.
۹. عزیزپور لیندی، علی. (۱۳۹۷). "بررسی ارتباط تقلب در گزارشگری مالی با ویژگی‌های شرکت و نرخ مؤثر هزینه مالیات: شواهدی از حسابرسی مالیاتی شرکت‌های استان مازندران". در کنفرانس ملی مدیریت، حسابداری و توسعه کسب‌وکار، ساری. بازیابی از: لینک.
۱۰. فلاح، میرفیض، عرب‌مازار، علی‌اکبر، غلامی‌جمکرانی، رضا و صادقی‌سیاح، محمد. (۱۴۰۲). "شناسایی عوامل اصلی مؤثر بر مدیریت ریسک در سازمان امور مالیاتی". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۱۵ (۵۸)، ۸۲-۶۵.
۱۱. کاظمی، مصطفی و پور، سمیرا. (۱۳۹۲). "ارائه الگویی ساختاری از علل و پیامدهای ایمنی روانی". **مطالعات مدیریت بهبود و تحول**، ۲۲ (۷۱)، ۱۲۹-۱۰۵.
۱۲. ملکیان، اسفندیار و فرزاد، سروه. (۱۳۹۶). "تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی: مطالعه موردی استان‌های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران". **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، ۹ (۳۳)، ۶۴-۵۱.
۱۳. نعمتی‌کشتلی، رضا. (۱۴۰۰). "بررسی تأثیر سبک‌های حل مسأله بر بی‌طرفی حسابرس: آزمون نظریه روان‌شناختی-رفتاری". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۱۰ (۴۰)، ۱۱۳-۱۰۳.
۱۴. همتی، حسن، ملکیان، اسفندیار و کامیابی، یحیی. (۱۴۰۰). "ارائه الگوی ویژگی‌های حرفه‌ای‌گرایی حسابداری مدیریت مبتنی بر قضاوت اخلاقی". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۱۰ (۳۹)، ۲۰-۵.
15. Abdullatif, M. (2016), "Fraud Risk factors and audit programmed modifications: evidence from Jordan", **AABFJ** | Volume 7, no. 1, 2016
16. Argils-Bosch, J. M., Somoza, A., Ravenda, D., & García-Blandón, J. (2021). "An Empirical Examination of the Influence of E-commerce on

-
- Tax Avoidance in Europe". **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 41, 100339.
17. Jodi L. Gissel , Karla M. Johnston, (2022) " Information Sharing during Auditors' Fraud Brainstorming: Effects of Psychological Safety and Auditor Knowledge " **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 36, No. 2
 18. Khwaja, M. S., Awasthi, R., & Loeprick, J. (Eds.). (2011). "Risk-based tax audits: Approaches and country experiences". World Bank Publications.
 19. Kasper, M., & Alm, J. (2022). "Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance". **Journal of Economic Behavior & Organization**, 195, 87-102.
 20. Vlad, M., Tulvinschi, M., & Chiriță, I. (2011). "The consequences of fraudulent financial reporting". **The USV Annals of Economics and Public Administration**, 11(1), 264-268.



Audit Knowledge and Psychological Security Created by the Tax Director General and its Effects on Tax Fraud Detection and Fraud Information Sharing

Fatemeh Taghavi Ghasem Abad

PhD student in Accounting, Islamic Azad University, Faculty of Economics and Accounting, South Tehran Branch, Tehran, Iran

Roya Darabi¹©

Prof., PhD in Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Shahram Chaharmahali

Assistant Prof., Faculty of Economic and Accounting, Islamic Azad University South Tehran Branch, Tehran, Iran

(Received: November 5, 2023; Accepted: February 27, 2024)

Taxes, as one of the most important financial resources of the government, play a significant role in economic growth and income distribution. The Tax Affairs Organization, as the guardian of the legal collection of the country's tax revenues, faces the issue of Modian tax fraud. One of the most important factors that affect the detection of tax frauds is the knowledge of tax audit and the psychological security created by the general tax manager on his subordinates. Therefore, in this research, the audit knowledge and psychological security created by the tax director general and its effects on the detection of tax frauds and the sharing of information related to fraud have been discussed. The method used in this research is field and factor analysis. The statistical population of this research includes people active in the tax audit profession and the questionnaire information was completed in 1401. And according to the analysis, it was observed that the audit knowledge of the tax director general and the psychological security created by the tax director general on sharing information related to fraud, the tendencies of auditors and senior tax auditors in sharing information related to fraud, the tendencies of the chief auditor, Auditor General, Deputy General Administration in sharing information related to fraud, the inclinations of auditors, senior auditors, chief auditor, Auditor General, Deputy General Administration have a significant impact in sharing information related to fraud in Iran.

Introduction:

In recent years, the project of audit selection on the basis of risk has been seen in the tax comprehensive plan, but it has not yet been fully implemented. In the current situation, the audit function is the same as the selection function, but in the optimal situation, using the scoring model based on the taxpayer's risk and separating the audit function from the selection function, reducing the tension between auditors and taxpayers due to the lack of direct communication, ensuring the behavior Equal and non-discriminatory for the selection of declarations and audits, reducing tax evasion, electronic and centralized processing, improving and increasing taxpayers' satisfaction, increasing tax revenues by focusing more on high-risk taxpayers and paying attention to the factors affecting the quality of corporate governance of legal entities, the result becomes In this research, the audit knowledge and psychological security created by the tax director general and its effects on the detection of tax frauds and the sharing of information related to fraud have been discussed. To achieve this demand, ground theory and factor analysis methods have been used. According to the analysis done, it was observed that the tax director general's audit knowledge and psychological security created by the tax director on sharing information related to fraud, the tendencies of auditors and senior tax auditors in sharing information related to fraud, the tendencies of the chief auditor, Auditor General, Deputy General Administration in sharing information related to fraud, the inclinations of auditors, senior auditors, chief auditor, Auditor General, Deputy General Administration have a significant impact in sharing information related to fraud in Iran

Keywords: Audit Knowledge of the Tax Director General, Psychological Security Created by the Tax Director General.

¹ royadarabi110@yahoo.com© (Corresponding Author)