

Explaining the Origins of Disagreement Regarding the Acceptance of Tax Audit Reports Before the Amendment of Article 272 of the Direct Tax Law Toward Reviving the Outsourcing Framework of Tax Auditing

1. Rahman Ziba Parcham^{ID}: Ph.D. Student, Department of Accounting, International Campus, Aras Branch, University of Tehran, Aras, Iran

2. Sasan Mehrani^{ID*}: Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. Email: smehrani@ut.ac.ir (Corresponding Author)

3. Javad Rezazadeh^{ID}: Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran

4. Gholamreza Karami^{ID}: professor, Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran

Article history



Received: 22 June 2025

Revised: 14 October 2025

Accepted: 21 October 2025

Initial Publish: 17 December 2025

Final Publish: 09 April 2026

Abstract:

The purpose of this study is to identify and explain the factors causing disagreement between the Iranian Tax Affairs Organization and independent audit firms regarding the acceptance of tax audit reports before the amendment of Article 272 of the Direct Tax Law, aimed at reviving the outsourcing framework of tax auditing. This exploratory–descriptive study adopted a mixed-method approach. In the qualitative phase, semi-structured interviews were conducted with 11 taxation experts from both executive and academic sectors using snowball sampling, and data were analyzed through qualitative content analysis. In the quantitative phase, two rounds of questionnaires were distributed among 157 and 113 experts, respectively. The data were analyzed using binomial, Wilcoxon signed-rank, and Kruskal–Wallis tests. Cronbach's alpha coefficients of 0.867 and 0.809 confirmed the reliability of the instruments. Findings identified 15 main and 4 additional factors as sources of disagreement. The most critical factors included ambiguity and inconsistency in tax circulars and regulations, complexity and lack of transparency in tax exemptions and deductible expenses, insufficient official supervision of auditing institutions, lack of transparent mechanisms for auditor selection, poor mutual understanding of accounting and tax regulations, low-quality tax audit reports, and weak data-sharing systems between the Tax Affairs Organization and audit firms. Other notable factors included multiplicity of tax lawmaking authorities, absence of a final decision-making body, and mutual distrust between parties regarding professional ethics. The study revealed that a combination of legal, structural, professional, and infrastructural challenges contributed to the disagreements over tax audit report acceptance. Therefore, systematic reforms in supervisory structures, enhanced training and inter-organizational cooperation, improved data exchange infrastructure, and the development of clear procedural guidelines are essential for effectively reviving the outsourcing framework in tax auditing.

Keywords: Tax auditing, Article 272 of the Direct Tax Law, Tax audit outsourcing, Sources of disagreement, Iranian tax system

Citation: Ziba Parcham, R., Mehrani, S., Rezazadeh, J., & Karami, G. (2026). Explaining the Origins of Disagreement Regarding the Acceptance of Tax Audit Reports Before the Amendment of Article 272 of the Direct Tax Law Toward Reviving the Outsourcing Framework of Tax Auditing. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 4(1), 1-20.



Extended Abstract

Introduction

Tax auditing plays a central role in ensuring the transparency, accountability, and integrity of national fiscal systems. In many countries, the implementation of outsourced tax auditing has been recognized as a strategic measure to improve efficiency, reduce administrative costs, and enhance the precision of tax compliance assessments (Dian, 2022). Outsourcing tax auditing involves delegating the auditing of taxpayers' financial statements to independent professional auditing firms under the supervision of governmental tax authorities. This model, which has been successfully adopted in countries such as Germany, the United Kingdom, and Romania, is considered a vital element in improving tax governance and administrative efficiency (Adrian, 2022).

In Iran, the introduction of outsourced tax auditing began with the enactment of Article 272 of the Direct Tax Law in 2001. This article allowed qualified taxpayers to submit their tax audit reports through certified public accounting firms approved by the Iranian Association of Certified Public Accountants. The legislative intention behind this policy was to reduce the administrative burden of tax auditors, enhance the quality of tax audit reports, and harmonize professional accounting standards with legal tax regulations (Bābājānī & Morādmanad, 2007). However, over time, several challenges emerged regarding the acceptance of these outsourced audit reports by the Iranian National Tax Administration (INTA), leading to the eventual amendment of Article 272 in 2015, which restricted outsourcing exclusively to audits conducted by the Tax Administration itself (Hosseinābādī & Zamānī Mazdeh, 2014).

One of the primary issues underlying these conflicts has been the legal and professional ambiguity between the standards of accounting and the legal interpretations of tax law. Previous research indicates that significant discrepancies often existed between the taxable income determined by external auditors and that assessed by tax officers (Fazlzādeh & Najafi, 2013). For instance, studies show that in many cases, the taxable income calculated by auditors was about 20 percent lower than that determined by tax officials, revealing a considerable divergence in accounting judgments and legal interpretations (Bābājānī & Morādmanad, 2007). These differences not only resulted in administrative disputes but also contributed to inefficiencies, delays in tax collection, and reduced trust between professional audit bodies and tax authorities.

From a theoretical perspective, the divergence between auditors and tax officers can be understood through the lens of institutional and professional interaction. Legal factors such as inconsistent circulars and conflicting tax exemptions, combined with weak supervisory mechanisms and lack of standard enforcement, have led to a fragmented auditing environment (Hosseinābādī & Zamānī Mazdeh, 2014). Professionally, a limited mutual understanding of auditing procedures and tax regulations has contributed to communication gaps and mistrust (Asgari & Rostami, 2017). The findings of Ahmad et al. in Malaysia also reflect similar tensions, emphasizing that differences in professional interpretation and expectations among stakeholders are a global phenomenon in outsourced tax auditing (Ahmad et al., 2014).

At the international level, outsourcing tax auditing has been associated with significant improvements in efficiency and compliance when supported by strong governance frameworks. Dian (Dian, 2022) found that the success of self-assessment tax systems depends on establishing reliable supervisory mechanisms for outsourced auditing. Similarly, Kuzmin et al. demonstrated that outsourcing accounting and taxation services can lead to cost optimization and enhanced flexibility in decision-making, particularly under economic pressures (Kuzmin et al., 2024). These findings are consistent with those of

Adrian ([Adrian, 2022](#)), who noted that outsourcing tax services in Romania improved transparency, mitigated corruption, and promoted fiscal discipline.

In Iran, however, despite the potential advantages of the outsourcing model, the lack of institutional coordination, inadequate monitoring systems, and insufficient expertise among auditors and tax officers have hindered its effectiveness. Moreover, the absence of data integration systems and the contractual dependence of auditors on taxpayers have further deepened doubts about the independence and reliability of audit reports ([Hoshi, 2010](#)). Therefore, it has become essential to identify the root causes of disagreement between auditing institutions and tax authorities, to pave the way for reviving the outsourcing framework under a more robust and transparent structure.

Based on the reviewed literature, the present study aims to explain and categorize the legal, professional, and institutional factors that generated disputes between the Iranian National Tax Administration and independent auditing firms regarding the acceptance of outsourced tax audit reports before the 2015 amendment to Article 272 of the Direct Tax Law. By combining qualitative and quantitative methods, this research seeks to provide an empirical foundation for improving trust and efficiency in the tax auditing ecosystem of Iran ([Eslami Zarei et al., 2025](#); [Ma'rouf, 2025](#); [Saeed Zarei & Haji, 2025](#); [Yazdi et al., 2024](#)).

Methods and Materials

The study adopted a mixed-method design, combining qualitative content analysis and quantitative survey research. In the qualitative phase, semi-structured interviews were conducted with 11 experts in taxation and accounting from academic and executive sectors, using snowball sampling until theoretical saturation was achieved. The interviews aimed to identify the preliminary factors that caused disagreements between tax authorities and auditing institutions. The collected qualitative data were coded through open and axial coding to extract 15 primary factors.

In the quantitative phase, a two-stage survey approach was implemented. The first questionnaire, based on the 15 factors extracted from the qualitative analysis, was distributed electronically among 157 experts, including tax administrators, financial managers, academic scholars, and certified auditors. The responses were analyzed using the binomial test to examine agreement levels. The second phase of the study was conducted to validate and expand the framework, incorporating five additional factors that emerged from open-ended responses in phase one. This questionnaire was distributed to 113 participants. Non-parametric tests, including the Wilcoxon signed-rank test and Kruskal–Wallis test, were used to analyze the data, given the non-normal distribution of responses. The reliability of the instruments was confirmed through Cronbach's alpha coefficients of 0.867 and 0.809, demonstrating acceptable internal consistency.

Findings

The results revealed that 15 primary and 4 newly identified factors collectively explain the root causes of disagreement regarding the acceptance of tax audit reports prior to the 2015 amendment of Article 272. These factors were classified into six overarching categories: legal-regulatory, structural-supervisory, organizational-incentive, professional-knowledge-based, ethical-communication, and infrastructural-information challenges.

Among the legal-regulatory factors, ambiguity and inconsistency in tax regulations, lack of transparency in deductible expenses, and the absence of a unified and impartial dispute-resolution mechanism were found to be the most influential. The binomial test results indicated that over 90% of respondents agreed that regulatory ambiguity and conflicting circulars

were primary causes of dispute. Structural challenges, including inadequate oversight of auditing institutions and the lack of a standardized framework for selecting auditors, were also highlighted as major contributors.

In the domain of organizational and incentive factors, respondents emphasized excessive administrative pressure on tax officers to meet revenue targets and concerns about legal responsibility in approving taxpayer-submitted audit reports. The Wilcoxon signed-rank test confirmed the significance of these factors ($p < 0.05$), indicating that internal pressures and bureaucratic constraints strongly affect the willingness of officers to accept external reports.

Professional and knowledge-related factors were equally important. Weak understanding of accounting standards among tax officers and limited familiarity of auditors with tax laws were identified as sources of misinterpretation and distrust. The Kruskal–Wallis test results revealed significant differences in the perception of these factors across professional groups, particularly between auditors and tax administrators.

The findings further indicated that the quality of some audit reports was insufficient, often due to lack of specialization or precision. Over 85% of respondents attributed disputes to the inadequate professional competence of certain auditing firms. Similarly, insufficient access to financial data by auditors hindered accurate assessment of taxpayers' performance, reinforcing skepticism among tax authorities.

From an ethical and communication perspective, the existence of mutual distrust between auditors and tax officers was another critical issue. Respondents mentioned that the contractual relationship between taxpayers and auditors compromised perceived auditor independence. Moreover, differences in professional culture and the absence of shared training initiatives limited the development of cooperative understanding.

Finally, infrastructural deficiencies were found to exacerbate these challenges. The lack of a robust data-sharing system between the Tax Administration and auditing firms, absence of mechanisms to prevent tax evasion, and lack of transparency in corporate financial structures were identified as core systemic weaknesses. The newly extracted factors in the second survey phase — including multiplicity of tax lawmaking authorities and the lack of a final decision-making body — further illustrated the institutional fragmentation that undermined the coherence of the entire auditing framework.

Overall, the results emphasized that the most agreed-upon source of disagreement was the absence of joint educational programs and professional collaboration between tax authorities and auditing institutions, followed by inadequate legal clarity and technical oversight.

Discussion and Conclusion

The findings of this study confirm that the disagreements surrounding the acceptance of outsourced tax audit reports in Iran were not merely the result of technical inconsistencies but rather a complex interplay of legal ambiguity, professional fragmentation, and institutional distrust. The evidence suggests that the collapse of the pre-2015 outsourcing framework was primarily due to the lack of integrated governance, inadequate supervision, and weak communication channels between the Iranian National Tax Administration and private auditing institutions.

Legally, the absence of coherent and stable tax regulations created an environment where multiple interpretations of the same financial transaction were possible, leading to disputes between auditors and tax examiners. Professionally, insufficient coordination between accounting and taxation disciplines generated knowledge asymmetry that eroded the credibility of audit reports. Institutionally, the lack of data transparency and the presence of multiple legislative authorities resulted in bureaucratic delays and uncertainty in audit approval processes.

The results highlight the importance of rebuilding trust between professional auditors and tax authorities through the establishment of transparent frameworks, standardized communication protocols, and joint capacity-building programs. Effective reform should aim to integrate digital infrastructures for data exchange, develop independent oversight mechanisms for auditing institutions, and clarify the scope of legal responsibilities among all parties involved.

In conclusion, reviving the outsourcing of tax auditing in Iran requires a holistic reform of the regulatory, institutional, and professional ecosystems governing financial accountability. If implemented effectively, such reforms can not only restore confidence between taxpayers, auditors, and tax authorities but also contribute to greater fiscal discipline, improved transparency, and sustainable revenue management in the country's tax system.

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding

According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

تبیین عوامل منشأ اختلاف در خصوص پذیرش گزارش‌های حسابرسی مالیاتی پیش از اصلاحیه ماده ۲۷۲ ق.م.م. در راستای احیای بستر برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی



تاریخچه مقاله

تاریخ دریافت: ۱ تیر ۱۴۰۴

تاریخ بازنگری: ۲۲ مهر ۱۴۰۴

تاریخ پذیرش: ۲۹ مهر ۱۴۰۴

تاریخ چاپ اولیه: ۲۶ آذر ۱۴۰۴

تاریخ چاپ نهایی: ۲۰ فروردین ۱۴۰۴

۱. رحمان زیبا پرچم ^{id}: دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، پردیس بین‌المللی، واحد ارس، دانشگاه تهران، ارس، ایران

۲. ساسان مهرانی ^{id}*: دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکدگان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. ایمیل: smehrani@ut.ac.ir (نویسنده مسئول)

۳. جواد رضازاده ^{id}: دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

۴. غلامرضا کرمی ^{id}: استاد، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکدگان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران

چکیده

هدف این پژوهش شناسایی و تبیین عوامل منشأ اختلاف میان سازمان امور مالیاتی و مؤسسات حسابرسی مستقل در خصوص پذیرش گزارش‌های حسابرسی مالیاتی پیش از اصلاحیه ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، به منظور احیای بستر برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی است. این پژوهش از نوع اکتشافی-توصیفی بوده و با استفاده از رویکرد ترکیبی انجام شده است. در بخش کیفی، داده‌ها از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با ۱۱ نفر از خبرگان حوزه مالیاتی در بخش‌های اجرایی و دانشگاهی و با روش نمونه‌گیری گلوله برفی گردآوری و به روش تحلیل محتوای کیفی تحلیل شد. در بخش کمی، دو مرحله پرسشنامه طراحی و در مجموع بین ۱۵۷ و ۱۱۳ نفر از خبرگان توزیع شد. داده‌ها با استفاده از آزمون‌های دوجمله‌ای، ویلکاکسون و کروسکال-والیس تحلیل شدند. برای بررسی پایایی ابزار از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد که به ترتیب ۰/۸۶۷ و ۰/۸۰۹ به دست آمد که نشانگر پایایی قابل قبول ابزار است. نتایج نشان داد ۱۵ عامل اصلی و ۴ عامل جدید به عنوان منشأ اختلاف شناسایی شدند. مهم‌ترین عوامل شامل ابهام و تعارض در بخشنامه‌ها و مقررات مالیاتی، پیچیدگی و عدم شفافیت معافیت‌ها و هزینه‌های قابل قبول، ضعف نظارت رسمی بر عملکرد مؤسسات حسابرسی، نبود سازوکار شفاف برای انتخاب مؤسسات حسابرسی، ضعف شناخت متقابل ممیزان و حساب‌رسان از قوانین و استانداردها، پایین بودن کیفیت گزارش‌های حسابرسی مالیاتی، و ضعف سامانه‌های تبادل داده میان سازمان امور مالیاتی و مؤسسات حسابرسی بودند. همچنین، تعدد مراجع قانون‌گذاری مالیاتی، نبود مرجع نهایی تصمیم‌گیر، و نگاه بدبینانه طرفین نسبت به رعایت اخلاق حرفه‌ای از دیگر عوامل تأثیرگذار محسوب شدند. پژوهش حاضر نشان داد که مجموعه‌ای از چالش‌های قانونی، ساختاری، حرفه‌ای و زیرساختی در تعامل بین سازمان امور مالیاتی و مؤسسات حسابرسی مستقل نقش اساسی در ایجاد اختلافات پیرامون پذیرش گزارش‌های حسابرسی مالیاتی داشته است. در نتیجه، اصلاحات نظام‌مند در ساختار نظارتی، ارتقای آموزش و تعاملات بین نهادی، تقویت زیرساخت‌های تبادل اطلاعات و تدوین دستورالعمل‌های شفاف می‌تواند زمینه احیای مؤثر برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی را فراهم سازد.

کلیدواژگان: حسابرسی مالیاتی، ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، برون‌سپاری مالیاتی، عوامل منشأ اختلاف، نظام مالیاتی ایران

شیوه استناددهی: زیبا پرچم، رحمان، مهرانی، ساسان، رضازاده، جواد، و کرمی، غلامرضا. (۱۴۰۵). تبیین عوامل منشأ اختلاف در خصوص پذیرش گزارش‌های حسابرسی مالیاتی پیش از اصلاحیه ماده ۲۷۲ ق.م.م. در راستای احیای بستر برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۴(۱)، ۲۰-۱.



برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی در نظام‌های مالی مدرن به عنوان راهکاری مؤثر برای بهبود کارایی، شفافیت و کاهش هزینه‌های اجرایی در نظام مالیاتی کشورها مطرح است. در جوامعی که پیچیدگی قوانین مالیاتی، محدودیت منابع انسانی، و نیاز به افزایش دقت در تشخیص مالیات وجود دارد، واگذاری بخشی از فرآیند حسابرسی مالیاتی به مؤسسات مستقل خصوصی می‌تواند نقش بسزایی در افزایش کارآمدی، پاسخگویی و عدالت مالیاتی ایفا کند (Dian, 2022). این رویکرد به ویژه در کشورهایی مانند آلمان، بریتانیا و رومانی که بر اصل تفکیک وظایف میان نهادهای دولتی و حرفه‌ای تأکید دارند، به عنوان یکی از ابزارهای کلیدی در اصلاح ساختار نظام مالیاتی مورد استفاده قرار گرفته است (Adrian, 2022).

در ایران نیز ایده برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی نخستین‌بار با تصویب ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۸۱ اجرایی شد. این ماده قانونی زمینه همکاری میان سازمان امور مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی ایران را فراهم ساخت و به مؤدیان واجد شرایط اجازه داد تا گزارش‌های مالیاتی خود را از طریق مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی تهیه و به سازمان ارائه نمایند (Bābājānī & Morādmānad, 2007). هدف اصلی از این اقدام، کاهش حجم کار ممیزان مالیاتی، ارتقای کیفیت گزارش‌های حسابرسی و ایجاد هماهنگی میان استانداردهای حسابداری و الزامات قانونی مالیات بود (Hoshi, 2010). با این حال، در روند اجرای این سیاست، چالش‌های متعددی پدیدار شد که موجب بروز اختلاف میان مؤسسات حسابرسی و سازمان امور مالیاتی گردید.

یکی از دلایل اصلی بروز اختلاف، تفاوت در تفسیر مقررات و استانداردهای حرفه‌ای میان دو نهاد اصلی درگیر در فرآیند حسابرسی بود. گزارش‌های متعدد نشان داده‌اند که در بسیاری از موارد، درآمد مشمول مالیات تعیین‌شده توسط حسابداران رسمی با درآمد نهایی محاسبه‌شده توسط ممیزان مالیاتی تفاوت قابل توجهی داشته است (Fazlzādeh & Najafi, 2013). در مطالعه‌ای که توسط باباجانی و مرادمنند انجام شد، مشخص گردید که درآمد مشمول مالیات محاسبه‌شده توسط حسابداران رسمی حدود ۲۰ درصد کمتر از درآمد تشخیصی ممیزان مالیاتی بوده است، که نشانگر اختلاف جدی در روش‌های محاسباتی و برداشت‌های فنی طرفین است (Bābājānī & Morādmānad, 2007). از دیدگاه نظری، این اختلافات را می‌توان در چارچوب تعامل میان سه مؤلفه‌ی کلیدی تحلیل کرد: ساختار قانونی، ظرفیت حرفه‌ای، و سازوکارهای نظارتی. از منظر قانونی، ضعف در تبیین دقیق مسئولیت‌ها و تعارض میان استانداردهای حسابداری و مقررات مالیاتی از عوامل اصلی بروز چالش محسوب می‌شود (Hosseinābādī & Zamānī, 2014). از منظر حرفه‌ای، عدم شناخت متقابل میان ممیزان مالیاتی و حسابرسان نسبت به اصول و روش‌های کاری یکدیگر، باعث ایجاد شکاف ارتباطی و کاهش اعتماد نهادی شده است (Asgari & Rostami, 2017). همچنین، نبود سازوکار شفاف در انتخاب مؤسسات حسابرسی و فقدان نظام ارزیابی عملکرد منسجم، به تضعیف کیفیت گزارش‌ها و افزایش تردید نسبت به استقلال حسابرسان انجامیده است (Ahmad et al., 2014).

در سطح بین‌المللی، پژوهش‌های متعددی بر اهمیت ایجاد تعادل میان استقلال حسابرسان و نظارت دولت بر فرآیند حسابرسی تأکید دارند. برای مثال، دیان در مطالعه خود بر نظام مالیاتی اندونزی نشان می‌دهد که موفقیت نظام خودارزیابی مالیاتی (Self-assessment system) منوط به وجود سازوکارهای نظارتی مؤثر در فرآیند حسابرسی برون‌سپاری شده است (Dian, 2022). همچنین، پژوهش احمد و همکارانش در مالزی بیان می‌کند که اختلاف نظر میان ذی‌نفعان در خصوص نحوه اجرای حسابرسی برون‌سپاری‌شده، عمدتاً ناشی از تفاوت دیدگاه‌ها در تفسیر مسئولیت قانونی و حرفه‌ای است (Ahmad et al., 2014). در ایران نیز مطالعاتی نظیر پژوهش فضل‌زاده و نجفی (۱۳۹۲) نشان داده است که بیش از ۸۰ درصد از پرونده‌های حسابرسی مالیاتی بین مؤدیان و سازمان امور مالیاتی دارای اختلاف در تعیین درآمد مشمول مالیات بوده‌اند (Fazlzādeh & Najafi, 2013).

از منظر اقتصادی، برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی را می‌توان به عنوان یکی از ابزارهای مدیریت هزینه و افزایش بهره‌وری در سازمان‌های دولتی تبیین کرد. بر اساس یافته‌های کوزمین و همکاران (۲۰۲۴)، واگذاری خدمات مالی و مالیاتی به مؤسسات متخصص، علاوه بر کاهش هزینه‌های سازمانی، موجب افزایش انعطاف‌پذیری در تصمیم‌گیری و ارتقای پاسخگویی نهادهای دولتی می‌گردد (Kuzmin et al., 2024). این یافته‌ها با تحلیل‌های آدریان (۲۰۲۲) در خصوص نظام مالیاتی رومانی نیز هم‌خوانی دارد؛ جایی که برون‌سپاری به عنوان ابزاری راهبردی برای ارتقای شفافیت و کاهش فساد اداری در نظام مالیاتی معرفی شده است (Adrian, 2022).

در ایران، اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم در دهه‌ی ۱۳۸۰ هرچند با نیت تقویت همکاری میان بخش خصوصی و دولت آغاز شد، اما با گذر زمان، به دلیل ضعف زیرساخت‌های اطلاعاتی، کمبود نیروی انسانی متخصص در دو سوی فرآیند، و عدم وجود نظام ارزیابی مؤثر، اهداف اولیه‌ی خود را به‌طور کامل محقق نساخت (Hosseinābādī & Zamānī Mazdeh, 2014). در نهایت، در سال ۱۳۹۴ با اصلاح ماده مذکور، امکان استفاده مؤدیان از خدمات مؤسسات حسابرسی در فرآیند تشخیص مالیات لغو و اختیار انجام حسابرسی مالیاتی صرفاً به سازمان امور مالیاتی واگذار شد (Asgari & Rostami, 2017). این تغییر رویکرد، هرچند با هدف ارتقای تمرکز و انسجام نظام مالیاتی صورت گرفت، اما در عمل موجب حذف یک ظرفیت مهم در زمینه مشارکت حرفه‌ای و کاهش بار کاری سازمان گردید.

در همین راستا، پژوهش‌های جدید در حوزه حسابرسی مالیاتی، بر لزوم بازنگری در سیاست‌های برون‌سپاری و احیای نقش مؤسسات حسابرسی مستقل در چارچوبی نظارتی و شفاف تأکید دارند. برای نمونه، یزدی و همکاران (۲۰۲۴) در بررسی باورهای اخلاقی حسابداران نسبت به فشارهای سازمانی نشان داده‌اند که نبود شفافیت در وظایف حرفه‌ای و تضاد منافع میان ذی‌نفعان، می‌تواند منجر به افت کیفیت گزارش‌های مالیاتی و کاهش اعتماد عمومی به نظام مالیاتی شود (Yazdi et al., 2024). به همین ترتیب، اسالمی زارعی و همکاران (۲۰۲۵) در پژوهش خود درباره‌ی کیفیت گزارشگری مالی اشاره کرده‌اند که نظام هشداردهی حسابرسی می‌تواند در شناسایی زود هنگام ضعف‌های ساختاری در فرآیند گزارشگری مالیاتی مؤثر واقع شود (Eslami Zarei et al., 2025).

از منظر مدیریتی نیز، کارآمدی فرآیندهای حسابرسی مالیاتی با کیفیت کنترل‌های داخلی و شفافیت گزارشگری مالی ارتباط تنگاتنگ دارد. نتایج پژوهش معروف (۲۰۲۵) نشان می‌دهد که وجود کنترل‌های مالی مؤثر و چارچوب شفاف گزارشگری مالی در بخش‌های دولتی، می‌تواند موجب کاهش ریسک‌های احتمالی و افزایش اعتماد عمومی به تصمیمات مالیاتی گردد (Ma'rouf, 2025). در همین راستا، نتایج مطالعه سعید زارعی و حاجی (۲۰۲۵) نیز تأکید می‌کند که نوع گزارش حسابرسی می‌تواند بر اتخاذ استراتژی‌های تدافعی یا تهاجمی شرکت‌ها تأثیرگذار باشد؛ به گونه‌ای که گزارش‌های شفاف‌تر و مستقل‌تر به ارتقای رفتار مسئولانه شرکت‌ها در قبال تعهدات مالیاتی منجر می‌شود (Saeed Zarei & Haji, 2025).

با توجه به یافته‌های فوق، می‌توان نتیجه گرفت که برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی نه تنها یک راهکار عملی برای بهبود کارایی نظام مالیاتی است، بلکه ابزاری مؤثر برای تحقق حکمرانی مالی شفاف و پاسخگو محسوب می‌شود. با این حال، تحقق این هدف مستلزم رفع چالش‌های چندبعدی در سطوح قانونی، حرفه‌ای، و سازمانی است. چالش‌های قانونی شامل تعدد و ابهام در مقررات مالیاتی و فقدان هماهنگی میان مراجع تصمیم‌گیر، چالش‌های حرفه‌ای شامل ضعف در تعامل میان حسابرسان و ممیزان و نبود نظام آموزش مشترک، و چالش‌های سازمانی شامل فشار بر ممیزان برای تحقق اهداف وصولی و ضعف سامانه‌های اطلاعاتی می‌باشد (Asgari & Rostami, 2017; Bābājānī & Morādmanad, 2007; Hosseinābādī & Zamānī Mazdeh, 2014).

به طور کلی، مرور ادبیات نظری و تجربی حاکی از آن است که احیای برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی می‌تواند ضمن کاهش فشارهای اجرایی بر سازمان امور مالیاتی، باعث ارتقای کیفیت گزارش‌های حسابرسی و افزایش اعتماد عمومی شود. این موضوع با یافته‌های بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه و توسعه‌یافته سازگار است که در آن‌ها برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی با طراحی نظام‌های نظارتی مؤثر، توانسته است منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی و بهبود انضباط مالی گردد (Dian, 2022; Kuzmin et al., 2024).

در مجموع، با توجه به پیچیدگی‌های نظام مالیاتی ایران، محدودیت منابع انسانی متخصص و تعدد مقررات متداخل، بازطراحی سیاست‌های برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی در چارچوبی نوین و نظارت‌پذیر ضروری به نظر می‌رسد. بر همین اساس، پژوهش حاضر با هدف «تبیین عوامل منشأ اختلاف در خصوص پذیرش گزارش‌های حسابرسی مالیاتی پیش از اصلاحیه ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم در راستای احیای بستر برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی» انجام شد.

روش پژوهش و مواد

این پژوهش مبتنی بر تلفیقی از روش‌های کیفی مصاحبه و تحلیل محتوا و روش‌های کمی پرسشنامه (در دو فاز) و شمارش تکرار (در فاز دوم پرسشنامه) بوده است. در بخش کیفی، پس از تبیین مسأله پژوهش و مرور ادبیات و مبانی نظری پیشین، سؤالات مصاحبه، طراحی و جهت‌گیری آن، نمونه‌گیری غیرتصادفی (انتخاب نمونه‌ها در راستای هدف پژوهش) به روش گلوله برفی صورت گرفت. در این روش، تعداد نمونه‌ها از قبل مشخص نبوده و فرآیند نمونه‌گیری تا جایی ادامه می‌یابد که عوامل به مرحله اشباع نظری برسند. در این مرحله، پس از گردآوری داده‌های اولیه از طریق مصاحبه عمیق و باز با ۳ گروه (سازمان امور مالیاتی و مؤدیان مالیاتی (در نقش ذینفع و ذیحق)، و سایر مصاحبه‌شوندگان متخصص (در نقش ذیعلاقه))، به تجزیه و تحلیل آن‌ها از طریق روش تحلیل محتوا در راستای استخراج عوامل اولیه (اصلی) منشأ اختلاف پرداخته شد. داده‌های اولیه از طریق مصاحبه با ۱۱ نفر از خبرگان در حوزه تخصصی مالیاتی در بخش‌های اجرایی و دانشگاهی گردآوری شد. در این جریان، چندین بار متن مصاحبه‌ها برای یافتن عامل جدید یا اصلاح عامل قبلی مورد بازنگری قرار گرفت. همچنین، بر اساس معیارهای کرسول و مایلر^۱ (۲۰۰۰) به منظور اطمینان از روایی پژوهش، ۳ نفر از مصاحبه‌شوندگان، گزارش نهایی مرحله نخست و مقوله‌های حاصل را مور بازبینی قرار دادند و پیشنهادهای آنان در کدگذاری‌های باز و محوری اعمال شد. بعد از استخراج عوامل اولیه (اصلی)، پرسشنامه فاز اول، طراحی و به صورت الکترونیکی و به روش نمونه‌گیری تصادفی، برای ۴ گروه از خبرگان (شامل نمایندگان تام‌الاختیار سازمان، مدیران مالی شرکت‌ها، حساب‌رسان مستقل و اعضای هیئت‌های علمی دانشگاهی)، در راستای اعتبارسنجی عوامل اولیه و سنجش میزان توافق بر روی این عوامل، ارسال گردید که در نهایت، ۱۵۷ پرسشنامه دریافت شد. مشخصات خبرگان در راستای انجام مصاحبه‌ها و همچنین، عوامل اولیه (اصلی) منشأ اختلاف استخراج شده از طریق تحلیل محتوا، به ترتیب در جداول زیر ارائه شده‌اند.

جدول ۱. مشخصات خبرگان در راستای انجام مصاحبه‌ها

گروه ۱. سازمان امور مالیاتی	گروه ۲. مؤدیان مالیاتی	گروه ۳. سایر مصاحبه‌شوندگان متخصص
۱- ممیزهای کل-رؤسای گروه-ممیزان با تجربه کاری مفید در بخش حسابرسی اشخاص حقوقی	۱- اعضای هیئت مدیره اشخاص حقوقی-مشاوران رسمی مالیاتی	۱- اساتید و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها (مدرسین متخصص حوزه مالیاتی)
۲- جامعه مشاوران مالیاتی ایران	۲- مدیران مالی اشخاص حقوقی و پرسنل حسابداری	
۳- اشخاص موضوع ماده ۲۴۴-۲۴۷-۲۵۱ و ۲۵۱ مکرر ق.م.م	۳- حسابداران رسمی و شریک مؤسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی	۳- حسابداران رسمی
	۴- حساب‌رسان سازمان حسابرسی کشور	
ویژگی‌های فنی و تجربی اشخاص:	ویژگی‌های فنی و تجربی اشخاص:	ویژگی‌های فنی و تجربی اشخاص:
۱- دارای حداقل ۵ سال تجربه در واحدهای حسابرسی اشخاص حقوقی با مدرک تحصیلی فوق لیسانس و بالاتر	۱- دارای سابقه بیش از یک سال در سمت مذکور	۱- مدرک تحصیلی دکتری و سابقه علمی یا تجربی مرتبط
۲- سابقه ۵ ساله و مدرک تحصیلی لیسانس و بالاتر	۲- دارای سابقه حداقل ۵ سال و مدرک تحصیلی لیسانس و بالاتر	
۳- دارای سابقه ۵ ساله در راستای اجرای مفاد ماده‌های قانونی مذکور	۳- دارای تجربه بالاتر از ۵ سال	

جدول ۲. عوامل اولیه (اصلی) منشأ اختلاف و دسته‌بندی کلی آن‌ها

ردیف	شرح عامل اولیه (اصلی) استخراج شده منشأ اختلاف از طریق مصاحبه‌ها به روش تحلیل محتوا	دسته‌بندی کلی
۱	تعارض میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیات‌های مستقیم	عوامل حقوقی و قانونی
۲	تعدد، ابهام یا تضاد در بخشنامه‌ها و مقررات مالیاتی	
۳	پیچیدگی و عدم شفافیت در مقررات معافیت‌های مالیاتی و هزینه‌های قابل قبول	
۴	نبود مرجع بی‌طرف و یا مؤثر برای حل اختلاف (مانند ضعف کمیته هماهنگی ماده ۲۷۲)	
۵	ضعف یا فقدان نظارت رسمی و مؤثر بر عملکرد مؤسسات حسابرسی در تهیه و ارائه گزارش‌های حسابرسی مالیاتی	

¹ Kersoul and Miler

۶	مسئولیت قانونی زیاد ممیزان گروه رسیدگی سازمان امور مالیاتی در امضای برگ تشخیص مالیاتی و فشار داخل سازمانی جهت اهداف وصولی مالیات	
۷	نبود سازوکار شفاف و رسمی در انتخاب مؤسسات حسابرسی (انتخاب صرفاً توسط مؤدی)	عوامل حرفه‌ای و فنی
۸	ضعف شناخت ممیزان مالیاتی از استانداردهای حسابداری	
۹	ضعف شناخت مؤسسات حسابرسی از قوانین و مقررات مالیاتی	
۱۰	نبود آموزش‌ها و تعاملات مشترک بین سازمان امور مالیاتی و مؤسسات حسابرسی	
۱۱	کیفیت پایین برخی گزارش‌های حسابرسی مالیاتی به دلیل ضعف تخصصی یا فقدان دقت کافی	
۱۲	عدم دسترسی مؤسسات حسابرسی به اطلاعات تکمیلی لازم برای ارزیابی دقیق عملکرد مالی مؤدیان مالیاتی	
۱۳	کاهش نفوذ اجتماعی ممیزان در فرآیند تشخیص مالیات در صورت پذیرش گزارش‌های حسابرسی مستقل	عوامل سازمانی و نهادی
۱۴	احتمال خدشه‌دار شدن استقلال مؤسسات حسابرسی ناشی از رابطه قراردادی با مؤدیان مالیاتی	
۱۵	ضعف سامانه‌ها و زیرساخت‌های تبادل داده و اطلاعات بین سازمان امور مالیاتی و مؤسسات حسابرسی	

با توجه به پیچیدگی موضوع و تنوع دیدگاه‌های موجود در بین پاسخ‌دهندگان دور اول پرسشنامه، تجزیه و تحلیل نظرات آزاد (باز) آنان از طریق روش تحلیل محتوای کیفی انجام شد. هدف از این تحلیل، شناسایی و دسته‌بندی عوامل جدید مطرح شده و بررسی میزان همپوشانی آن‌ها با چارچوب نظری اولیه (۱۵ عامل اصلی (اولیه)) بود. این فرآیند به منظور اعتبارسنجی پوشش جامع پرسشنامه اولیه و همچنین، شناسایی عوامل کاملاً جدید برای ورود به فاز دوم پژوهش طراحی شد.

مراحل روش‌شناختی در دور دوم پرسشنامه به شرح زیر بوده است:

۱. کدگذاری اولیه: تمامی نظرات آزاد، به دقت مطالعه و ایده‌های کلیدی آن استخراج شد.

۲. ایجاد مقوله‌ها: ایده‌های مشابه در قالب مقوله‌های معنادار دسته‌بندی شدند.

۳. انجام نقشه‌برداری متقاطع^۱: هر مقوله (عامل جدید استخراج شده) با ۱۵ عامل اصلی پرسشنامه اولیه مقایسه شد تا مشخص گردد آیا آن عامل جدید، بیانگر مفهوم کاملاً جدیدی است یا صرفاً بازتابی از عوامل از پیش تعریف شده است.

۴. تعیین همپوشانی: در این راستا، معیار همپوشانی، اشتراک مفهومی و معنایی بالا بین نظر آزاد و عامل اصلی بود. اگر مفهوم مطرح شده در نظر آزاد به وضوح توسط یکی از عوامل اصلی پوشش داده می‌شد، به عنوان عامل تکراری و فاقد اولویت، حذف و در غیر این صورت، برای افزودن به فاز دوم پرسشنامه علامت‌گذاری می‌گردید.

بخش اول یافته‌های این تحلیل (مندرج در جدول ۳) نشان داد اکثر دغدغه‌های مطرح شده در بخش نظرات آزاد، در واقع تأیید، تفسیر یا بسط عواملی بودند که از قبل در عوامل اولیه (اصلی) پژوهش حاضر وجود داشتند. این موضوع حاکی از اعتبار محتوایی^۲ بالا و پوشش جامع پرسشنامه اولیه است. بر این اساس، تنها تعداد محدودی از عوامل جدید و مستقل، شناسایی و برای مرحله بعدی پژوهش پیشنهاد شدند. به بیان دیگر، در این مرحله، تنها مقوله‌هایی که همزمان معیارهای استقلال مفهومی، عدم همپوشانی و ارتباط نظری با موضوع را دارا بودند، برای ورود به فاز دوم پژوهش انتخاب شدند. در این راستا، ۵ عامل کاملاً جدید (مندرج در جدول ۴) استخراج گردید که مجموعه نهایی عوامل فاز دوم را تشکیل دادند.

این رویکرد روشمند که تلفیقی از روش‌های کیفی (تحلیل محتوا) و کمی (شمارش تکرار) است، از یک سو، اصالت داده‌های کیفی را حفظ کرد و از سوی دیگر، با اعمال معیارهای عینی، از سوگیری پژوهشگر در انتخاب عوامل جدید جلوگیری نمود و در نهایت، به غنای نظری عوامل نهایی منشأ اختلاف و اعتبار یافته‌های پژوهش افزود.

¹ Cross-Mapping

² Content Validity

جدول ۳. عوامل دارای همپوشانی با چارچوب موجود (۱۵ عامل اصلی و اولیه)

ردیف	عوامل جدید مطرح در نظرات آزاد	تعداد نظرات	تکرار	توضیح همپوشانی
۱	تعارض منافع	۶		همپوشانی کامل با عامل اصلی «احتمال خدشه دار شدن استقلال مؤسسات حسابرسی ناشی از رابطه قراردادی با مؤدیان»
۲	عدم اعتماد به استقلال و دقت گزارش حسابرسان	۳		مرتبط با عوامل اولیه «کیفیت پایین گزارش‌ها» و «خدشه دار شدن استقلال»
۳	عدم هماهنگی و تعارض در اهداف	۵		قابل دسته‌بندی ذیل عامل اصلی «نبود آموزش‌ها و تعاملات مشترک»
۴	نبود دسترسی به داده‌های سیستمی سازمانی	۴		همپوشانی کامل با عوامل «عدم دسترسی به اطلاعات تکمیلی» و «ضعف سامانه‌های تبادل داده»
۵	عدم تعهد و آگاهی حسابرسان	۴		همپوشانی با عوامل «ضعف شناخت مؤسسات از قوانین» و «کیفیت پایین گزارش‌ها»
۶	عدم پذیرش مسئولیت توسط حسابرسان	۴		ارتباط مستقیم با «کیفیت پایین گزارش‌ها»
۷	عدم رتبه‌بندی (رنکینگ) مناسب مؤسسات	۴		ارتباط با عامل «نبود سازوکار شفاف در انتخاب مؤسسات»
۸	فشارهای محیطی بر طرفین	۴		همپوشانی با عوامل «فشار داخلی بر ممیزان» و «خدشه دار شدن استقلال»
۹	نبود صلاحیت مشخص برای حسابرسی مالیاتی	۳		همپوشانی با عوامل «ضعف شناخت ممیزان» و «ضعف شناخت مؤسسات»
۱۰	جانبداری حسابرسان از مؤدیان	۶		تأکید مجدد بر «خدشه دار شدن استقلال»
۱۱	پرداخت حق الزحمه توسط مؤدی	۵		همپوشانی کامل با عوامل «نحوه انتخاب مؤسسات» و «تعارض منافع»
۱۲	مسئولیت و مشغله زیاد ممیزان	۳		ارتباط مستقیم با عامل «مسئولیت قانونی زیاد و فشار داخلی بر ممیزان»
۱۳	تمایل ممیزان به نمایش قدرت	۲		اشاره به «کاهش نفوذ اجتماعی ممیزان در جامعه»
۱۴	نگرش متفاوت به قوانین مالیاتی	۴		ناشی از «ضعف شناخت دو طرف از حوزه تخصصی یکدیگر»
۱۵	نبود آگاهی کامل طرفین	۴		همپوشانی با عوامل «ضعف شناخت ممیزان»، «ضعف شناخت مؤسسات» و «نبود آموزش مشترک»

جدول ۴. عوامل جدید انتخابی برای ورود به پرسشنامه فاز دوم

ردیف	عامل انتخابی	منبع	تعداد تکرار در نظرات آزاد
۱	عدم شفافیت مالی شرکت‌ها	نظرات آزاد	۳
۲	نبود زیرساخت جلوگیری از فرار مالیاتی	نظرات آزاد	۲
۳	وجود نگاه بدبینانه طرفین نسبت به همدیگر در مقوله رعایت اخلاق حرفه‌ای	نظرات آزاد	۴
۴	تعدد مراجع قانون‌گذاری مالیاتی و نبود مرجع نهایی تصمیم‌گیر	نظرات آزاد	۶
۵	غیرهمزمان بودن حسابرسی‌های مالی و مالیاتی	نظرات آزاد	۳

یافته‌ها

لازم به توضیح است قبل از تحلیل پاسخ‌های دریافتی از طریق پرسشنامه‌ها در دو مرحله، به بررسی قابلیت اطمینان (پایایی) ابزار اندازه‌گیری از طریق آلفای کرونباخ پرداخته شد. نتیجه این آزمون در جدول ۵ ارائه شده است. نتایج حاکی از قابلیت اطمینان یا پایایی ابزار اندازه‌گیری است. به بیان دیگر، سؤال‌های مندرج در پرسشنامه در دور اول و دوم در راستای اهداف و موضوع پژوهش بوده‌اند.

جدول ۵. نتایج آزمون آلفای کرونباخ

تعداد سؤال‌ها (عوامل)	میزان آلفای کرونباخ
۱۵ سؤال در دور اول	۰/۸۶۷
۵ سؤال در دور دوم	۰/۸۰۹

همچنین، سؤال‌های پرسشنامه در دور اول و دوم با نظر اساتید محترم و مشاور در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. بنابراین، سؤال‌های پرسشنامه در هر دو دور، از اعتبار محتوایی لازم برخوردار بوده‌اند.

در راستای تجزیه و تحلیل پاسخ‌های دریافتی از مرحله اول پرسشنامه، ابتدا با استفاده از آزمون دوجمله‌ای، پاسخ‌های (بله) و (خیر) پاسخ‌دهندگان (عوامل اولیه منشأ اختلاف میان سازمان و مؤسسات حسابرسی مستقل در خصوص پذیرش گزارش‌های حسابرسی مالیاتی پیش از اصلاحیه ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم) مورد بررسی واقع شد. در مرحله بعدی، بسته به نرمال بودن یا نبودن توزیع داده‌ها برای هر عامل، با استفاده از آزمون پارامتریک «t یک نمونه‌ای» و یا آزمون ناپارامتریک «رتبه علامت‌دار ویلکاکسون» به بررسی معنادار بودن یا نبودن هر عامل (در راستای سنجش توافق یا عدم توافق بر روی عوامل اولیه منشأ اختلاف) پرداخته شد. در نهایت نیز، سایر عوامل منشأ اختلاف، بر مبنای نظرات باز غیرتکراری پاسخ‌دهندگان در دور اول، استخراج گردید. نتایج آزمون دوجمله‌ای در خصوص سؤال‌های تخصصی (عوامل اولیه منشأ اختلاف در دور اول) در حالت کلی و برای هر گروه از پاسخ‌دهندگان، در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶. نتایج آزمون دوجمله‌ای در خصوص پاسخ‌های (بلی) و (خیر)

شرح عامل	گروه پاسخ‌دهندگان	کلی	ممیزان	حسابرسان	حسابداران	اعضای هیأت علمی
		نسبت پاسخ (بلی) و سطح معناداری	نسبت پاسخ (بلی) و سطح معناداری	نسبت پاسخ (بلی) و سطح معناداری	نسبت پاسخ (بلی) و سطح معناداری	نسبت پاسخ (بلی) و سطح معناداری
۱	تعارض میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیات‌های مستقیم	۰/۷۶ ۰/۰۰۰	۰/۶۵ ۰/۰۰۰	۰/۸۷ ۰/۰۰۰	۰/۸۳ ۰/۰۰۰	۱/۰۰ ۰/۰۰۰
۲	تعدد، ابهام یا تضاد در بخشنامه‌ها و مقررات مالیاتی	۰/۹۲ ۰/۰۰۰	۰/۹۳ ۰/۰۰۰	۰/۹۲ ۰/۰۰۰	۰/۹۵ ۰/۰۰۰	۰/۶۰ ۱/۰۰۰
۳	پیچیدگی و عدم شفافیت در معافیت‌ها و هزینه‌های قابل قبول مالیاتی	۰/۸۳ ۰/۰۰۰	۰/۸۳ ۰/۰۰۰	۰/۸۵ ۰/۰۰۰	۰/۸۳ ۰/۰۰۰	۰/۶۰ ۱/۰۰۰
۴	نبود مرجع بی‌طرف و یا مؤثر برای حل اختلاف (مانند ضعف کمیته هماهنگی ماده ۲۷۲)	۰/۷۵ ۰/۰۰۰	۰/۶۳ ۰/۰۳۲	۰/۸۲ ۰/۰۰۰	۰/۸۸ ۰/۰۰۰	۰/۸۰ ۰/۳۷۵
۵	ضعف یا فقدان نظارت رسمی و مؤثر بر عملکرد مؤسسات حسابرسی در تهیه و ارائه گزارش‌های حسابرسی مالیاتی	۰/۷۶ ۰/۰۰۰	۰/۸۰ ۰/۰۰۰	۰/۷۹ ۰/۰۰۰	۰/۶۷ ۰/۰۴۴	۰/۸۰ ۰/۳۷۵
۶	مسئولیت قانونی زیاد و فشار داخلی بر ممیزان مالیاتی در راستای وصول مالیات هدف	۰/۸۷ ۰/۰۰۰	۰/۸۹ ۰/۰۰۰	۰/۸۷ ۰/۰۰۰	۰/۸۶ ۰/۰۰۰	۰/۶۰ ۱/۰۰۰
۷	نبود سازوکار شفاف و رسمی در انتخاب مؤسسات حسابرسی (انتخاب صرفاً توسط مؤدی)	۰/۷۶ ۰/۰۰۰	۰/۸۵ ۰/۰۰۰	۰/۷۹ ۰/۰۰۰	۰/۶۲ ۰/۱۶۴	۰/۶۰ ۱/۰۰۰
۸	ضعف شناخت ممیزان مالیاتی از استانداردهای حسابداری	۰/۸۵ ۰/۰۰۰	۰/۸۲ ۰/۰۰۰	۰/۹۰ ۰/۰۰۰	۰/۸۸ ۰/۰۰۰	۰/۸۰ ۰/۳۷۵
۹	ضعف شناخت مؤسسات حسابرسی از قوانین و مقررات مالیاتی	۰/۶۶ ۰/۰۰۰	۰/۷۰ ۰/۰۰۱	۰/۷۹ ۰/۰۰۰	۰/۵۰ ۱/۰۰۰	۰/۶۰ ۱/۰۰۰
۱۰	نبود آموزش‌ها و تعاملات مشترک بین سازمان و مؤسسات حسابرسی	۰/۹۶ ۰/۰۰۰	۰/۹۴ ۰/۰۰۰	۱/۰۰ ۰/۰۰۰	۰/۹۳ ۰/۰۰۰	۱/۰۰ ۰/۰۰۰

زیبا پرچم و همکاران

۱۱	کیفیت پایین گزارش‌های حسابرسی مالیاتی به دلیل ضعف تخصصی یا فقدان دقت کافی	۰/۸۶	۰/۸۶	۰/۹۲	۰/۷۹	۱/۰۰
۱۲	عدم دسترسی مؤسسات حسابرسی به اطلاعات تکمیلی لازم برای ارزیابی دقیق عملکرد مالی مؤدیان	۰/۶۸	۰/۷۰	۰/۸۲	۰/۵۲	۰/۶۰
۱۳	کاهش نفوذ اجتماعی ممیزان در فرآیند تشخیص مالیات در صورت پذیرش گزارش‌های حسابرسی	۰/۱۶	۰/۸۱۳	۰/۵۳	۰/۱۶۴	۰/۰۰۰
۱۴	احتمال خدشه‌دار شدن استقلال مؤسسات حسابرسی ناشی از رابطه قراردادی با مؤدیان	۰/۷۰	۰/۷۹	۰/۷۴	۰/۵۲	۰/۶۰
۱۵	ضعف سامانه‌ها و زیرساخت‌های تبادل داده و اطلاعات بین سازمان و مؤسسات حسابرسی	۰/۸۳	۰/۸۵	۰/۷۹	۰/۸۶	۰/۸۰
		۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۷۵

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون دوجمله‌ای در حالت کلی (کل پاسخ‌های دریافتی از ۱۵۷ نفر و بدون توجه به گروه‌بندی پاسخ‌دهندگان) می‌توان فرض H_1 مبنی بر این که نسبت پاسخ‌های بلی با نسبت پاسخ‌های خیر برابر نیست را در مورد آن‌ها پذیرفت. این نسبت برای تمامی عوامل، حداقل ۶۰ درصد بوده است. بنابراین، با توجه به نتایج بدست آمده، از نظر آزمودنی‌ها در حالت کلی، تمامی ۱۵ عامل، منشأ اختلاف میان سازمان امور مالیاتی و مؤسسات حسابرسی مستقل در خصوص پذیرش گزارش‌های حسابرسی مالیاتی پیش از اصلاحیه ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم بوده‌اند. به هر حال، بیش‌ترین توافق در حالت کلی (از نظر کل پاسخ‌دهندگان و بدون توجه به گروه‌بندی آنان)، بر روی عامل شماره ۱۰ (نبود آموزش‌ها و تعاملات مشترک بین سازمان امور مالیاتی و مؤسسات حسابرسی) به عنوان منشأ اختلاف (با نسبت ۹۶٪) و در مقابل، کم‌ترین توافق، بر روی عامل شماره ۱۳ (کاهش نفوذ اجتماعی ممیزان در فرآیند تشخیص مالیات در صورت پذیرش گزارش‌های حسابرسی مستقل)، به عنوان منشأ اختلاف (با نسبت ۶۰٪) مطرح بوده است.

از نظر گروه ممیزین مالیاتی (پاسخ‌های دریافتی از ۷۱ نفر)، فرض H_1 را می‌توان در مورد تمام عوامل (به استثناء عامل شماره ۱۳) پذیرفت. نسبت پاسخ (بلی) برای تمامی عوامل (به استثناء عامل شماره ۱۳)، حداقل ۶۳ درصد بوده است. بنابراین، از نظر گروه ممیزین مالیاتی، تمامی عوامل به استثناء عامل شماره ۱۳ (کاهش نفوذ اجتماعی ممیزان در فرآیند تشخیص مالیات در صورت پذیرش گزارش‌های حسابرسی مستقل)، منشأ اختلاف بوده‌اند. به هر حال، از نظر گروه ممیزین مالیاتی نیز، بیش‌ترین توافق، بر روی عامل شماره ۱۰ (نبود آموزش‌ها و تعاملات مشترک بین سازمان امور مالیاتی و مؤسسات حسابرسی) به عنوان منشأ اختلاف (با نسبت ۹۴٪) و در مقابل، کم‌ترین توافق (بدون توجه به عامل شماره ۱۳)، بر روی عامل شماره ۴ (نبود مرجع بی‌طرف و یا مؤثر برای حل اختلاف (مانند ضعف کمیته هماهنگی ماده ۲۷۲)، به عنوان منشأ اختلاف (با نسبت ۶۳٪) مطرح بوده است.

از نظر گروه حساب‌برسان مستقل (پاسخ‌های دریافتی از ۳۹ نفر) نیز، می‌توان فرض H_1 را در مورد تمام عوامل (البته برای عامل شماره ۱۳ در سطح اطمینان ۹۰٪) پذیرفت. نسبت پاسخ (بلی) مشاهده شده برای تمامی عوامل، حداقل ۶۷ درصد بوده است. بنابراین، از نظر گروه حساب‌برسان مستقل، تمامی عوامل (البته برای عامل شماره ۱۳ در سطح اطمینان ۹۰٪)، منشأ اختلاف بوده‌اند. به هر حال، از نظر گروه حساب‌برسان مستقل نیز، بیش‌ترین توافق، بر روی عامل شماره ۱۰ (نبود آموزش‌ها و تعاملات مشترک بین سازمان امور مالیاتی و مؤسسات حسابرسی) به عنوان منشأ اختلاف (با نسبت ۱۰۰٪) و در مقابل، کم‌ترین توافق، بر روی عامل شماره ۱۳ (کاهش نفوذ اجتماعی ممیزان در فرآیند تشخیص مالیات در صورت پذیرش گزارش‌های حسابرسی مستقل)، به عنوان منشأ اختلاف (با نسبت ۶۷٪) مطرح بوده است.

از نظر گروه حسابداران (یا به عبارت بهتر، مدیران مالی) (پاسخ‌های دریافتی از ۴۲ نفر)، می‌توان فرض H_1 را در مورد تمام عوامل (به استثنای عوامل شماره‌های ۷، ۹، ۱۲، ۱۳ و ۱۴) پذیرفت. نسبت پاسخ (بلی) مشاهده شده برای تمامی عوامل، حداقل ۵۰ درصد بوده است. بنابراین، از نظر گروه حسابداران، تمامی عوامل (به استثنای عوامل شماره‌های ۷، ۹، ۱۲، ۱۳ و ۱۴)، منشأ اختلاف بوده‌اند. به هر حال، از نظر گروه حسابداران، بیش‌ترین توافق، بر روی عامل شماره ۲ (تعدد، ابهام یا تضاد در بخشنامه‌ها و مقررات مالیاتی) به عنوان منشأ اختلاف (با نسبت ۹۵٪) و در مقابل، کم‌ترین توافق (به استثنای عوامل شماره‌های ۷، ۹، ۱۲، ۱۳ و ۱۴)، بر روی عامل شماره ۵ (ضعف یا فقدان نظارت رسمی و مؤثر بر عملکرد مؤسسات حسابرسی در تهیه و ارائه گزارش‌های حسابرسی مالیاتی)، به عنوان منشأ اختلاف (با نسبت ۶۷٪) مطرح بوده است.

از نظر گروه اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها (البته با عنایت به پاسخ‌های دریافتی از تنها ۵ نفر)، می‌توان فرض H_1 را تنها در مورد عوامل شماره‌های ۱، ۱۰، ۱۱ و ۱۳ پذیرفت. نسبت پاسخ (بلی) مشاهده شده برای تمامی عوامل، حداقل ۶۰ درصد بوده است. بنابراین، از نظر گروه اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها، تنها عوامل شماره‌های ۱، ۱۰، ۱۱ و ۱۳، منشأ اختلاف بوده‌اند. به هر حال، از نظر اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها، بیش‌ترین توافق به یک میزان، بر روی عوامل شماره‌های ۱، ۱۰، ۱۱ و ۱۳ به عنوان منشأ اختلاف (با نسبت ۱۰۰٪) و در مقابل، کم‌ترین توافق به یک میزان، بر روی عوامل شماره‌های ۲، ۳، ۶، ۷، ۹، ۱۲ و ۱۴، به عنوان منشأ اختلاف (با نسبت ۶۰٪) مطرح بوده است.

در راستای بررسی و آزمون معنادار بودن (مؤثر بودن) عوامل احتمالی منشأ اختلاف در دور اول و دوم (در رابطه با شدت پاسخ‌های بلی)، لازم است که نرمال بودن یا نبودن توزیع پاسخ‌ها برای هر عامل مشخص گردد. در این رابطه از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده به عمل آمد. نتایج این آزمون، حاکی از غیرنرمال بودن توزیع پاسخ‌ها برای تمام عوامل احتمالی منشأ اختلاف در دور اول و دوم (رد فرضیه H_0) بوده است. از این رو، با عنایت به غیرنرمال بودن توزیع پاسخ‌ها برای تمام عوامل احتمالی، از آزمون ناپارامتریک رتبه علامت‌دار ویلکاکسون^۱ برای پرسشنامه دور اول استفاده شد. نتیجه این آزمون در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷. نتیجه آزمون رتبه علامت‌دار ویلکاکسون برای پرسشنامه دور اول

شماره عامل	تعداد کل پاسخ‌های بلی	تعداد رتبه مثبت (بیش‌تر از ۳)	تعداد رتبه منفی (کم‌تر از ۳)	آماره ویلکاکسون	p-value (معناداری)	سطح نتیجه در سطح خطای ۵٪
۱	۱۲۰	۳۷	۲۱	-۱/۷۱	۰/۰۸۶	عدم رد فرض H_0
۲	۱۴۵	۶۷	۲۲	-۴/۹۶	۰/۰۰۰	رد فرض H_0
۳	۱۳۰	۶۹	۱۵	-۶/۰۰	۰/۰۰۰	رد فرض H_0
۴	۱۱۸	۷۰	۱۷	-۵/۸۷	۰/۰۰۰	رد فرض H_0
۵	۱۲۰	۶۳	۲۴	-۴/۶۰	۰/۰۰۰	رد فرض H_0
۶	۱۳۶	۹۴	۱۲	-۸/۱۲	۰/۰۰۰	رد فرض H_0
۷	۱۲۰	۶۹	۱۹	-۴/۹۱	۰/۰۰۰	رد فرض H_0
۸	۱۳۴	۸۲	۱۹	-۵/۹۸	۰/۰۰۰	رد فرض H_0
۹	۱۵۰	۵۷	۴۳	-۲/۰۸	۰/۰۳۷	رد فرض H_0
۱۰	۱۵۰	۶۱	۳۴	-۳/۴۵	۰/۰۰۱	رد فرض H_0
۱۱	۱۳۵	۵۹	۲۸	-۳/۲۳	۰/۰۰۱	رد فرض H_0
۱۲	۱۰۷	۵۶	۱۵	-۴/۵۳	۰/۰۰۰	رد فرض H_0
۱۳	۹۴	۵۱	۱۴	-۴/۷۰	۰/۰۰۰	رد فرض H_0
۱۴	۱۱۰	۶۳	۲۰	-۴/۶۶	۰/۰۰۰	رد فرض H_0
۱۵	۱۳۱	۸۷	۱۶	-۷/۴۰	۰/۰۰۰	رد فرض H_0

نتایج بدست آمده از آزمون رتبه علامت‌دار ویلکاکسون در جدول ۹ حاکی از رد فرض H_0 در رابطه با تمامی عوامل احتمالی بجز عامل شماره ۱ (تعارض میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیات‌های مستقیم)، در سطح خطای ۵٪ بوده است. پس می‌توان گفت از نظر پاسخ‌دهندگان، بجز عامل شماره ۱ مبنی بر تعارض میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیات‌های مستقیم، سایر عوامل (عوامل شماره ۲ الی ۱۵)، منشأ اختلاف بوده‌اند.

همچنین، برای بررسی وجود یا عدم وجود تفاوت معنادار در زمینه اعتقاد به عوامل احتمالی منشأ اختلاف در دور اول در بین گروه‌های مختلف پاسخ‌دهندگان و با عنایت به غیرنرمال بودن توزیع پاسخ‌ها برای هر عامل، از آزمون ناپارامتریک «کروسکال-والیس^۲» پرداخته شد. نتیجه این آزمون در جدول ۸ ارائه شده است.

¹ Wilcoxon Signed Ranks Test

² Kruskal-Wallis

جدول ۸. نتایج آزمون تفاوت بین اعتقاد گروه‌ها به عوامل اولیه احتمالی منشأ اختلاف

شماره عوامل	خی دو	درجه آزادی	P-value	نتیجه
۱	۱۰/۷۰	۳	۰/۰۱۳	رد فرض H.
۲	۴/۰۲	۳	۰/۲۵۸	عدم رد فرض H.
۳	۱/۵۳	۳	۰/۶۷۴	عدم رد فرض H.
۴	۳/۵۶	۳	۰/۳۱۳	عدم رد فرض H.
۵	۴/۲۷	۳	۰/۲۳۴	عدم رد فرض H.
۶	۱/۶۷	۳	۰/۶۴۲	عدم رد فرض H.
۷	۲/۵۴	۳	۰/۴۶۸	عدم رد فرض H.
۸	۲/۵۴	۳	۰/۴۶۸	عدم رد فرض H.
۹	۷/۵۳	۳	۰/۰۵۷	عدم رد فرض H.
۱۰	۴/۹۶	۳	۰/۱۷۴	عدم رد فرض H.
۱۱	۴/۰۵	۳	۰/۲۵۵	عدم رد فرض H.
۱۲	۲/۵۱	۳	۰/۴۷۳	عدم رد فرض H.
۱۳	۳/۷۹	۳	۰/۲۸۵	عدم رد فرض H.
۱۴	۲/۸۲	۳	۰/۴۱۷	عدم رد فرض H.
۱۵	۰/۳۶	۳	۰/۹۴۶	عدم رد فرض H.

نتایج بدست آمده از آزمون ناپارامتریک «کروسکال-والیس» واقع در جدول ۸ نشان می‌دهد که تفاوت معناداری بین میانگین پاسخ‌های داده شده توسط پاسخ‌دهندگان در گروه‌های مختلف، تنها برای عامل شماره ۱ (تعارض میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیات‌های مستقیم) وجود داشته است. به بیان دیگر، گروه‌های مختلف پاسخ‌دهندگان بر روی این عامل به عنوان منشأ اختلاف میان سازمان امور مالیاتی و مؤسسات حسابرسی مستقل در خصوص پذیرش گزارش‌های حسابرسی مالیاتی پیش از اصلاحیه ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم توافق نداشته‌اند. این در حالی است که تفاوت معناداری بین میانگین پاسخ‌های داده شده توسط پاسخ‌دهندگان در گروه‌های مختلف، برای سایر عوامل وجود نداشته است. به طوری که در بین این عوامل نهایی مورد توافق پاسخ‌دهندگان، بیش‌ترین توافق بر روی عامل شماره ۱۵ (ضعف سامانه‌ها و زیرساخت‌های تبادل داده و اطلاعات بین سازمان امور مالیاتی و مؤسسات حسابرسی) و کم‌ترین توافق بر روی عامل شماره ۹ (ضعف شناخت مؤسسات حسابرسی از قوانین و مقررات مالیاتی) بوده است. در نهایت، سایر عوامل (عوامل استخراج‌شده از نظرات باز) مطرح شده توسط پاسخ‌دهندگان در دور اول که با ۱۵ عامل اول هم‌پوشانی نداشته‌اند (به تعداد ۵ عامل)، در دور دوم از طریق پرسش‌نامه به نظرخواهی گذاشته شدند. بر این اساس، با توجه به غیرنرمال بودن توزیع پاسخ‌ها برای این عوامل نیز، از آزمون ناپارامتریک رتبه علامت‌دار ویلکاکسون برای پرسشنامه دور دوم استفاده شد. نتیجه این آزمون در جدول ۹ ارائه شده است.

جدول ۹. نتیجه آزمون رتبه علامت‌دار ویلکاکسون در دور دوم

شماره عامل	تعداد کل پاسخ‌ها	تعداد رتبه مثبت (بیش‌تر از ۳)	تعداد رتبه منفی (کم‌تر از ۳)	آماره ویلکاکسون	p-value (سطح معناداری)	نتیجه در سطح خطای ۵٪
۱	۱۱۳	۶۸	۱۱	-۶/۲۳	۰/۰۰۰	رد فرض H.
۲	۱۱۳	۶۹	۱۰	-۶/۰۲	۰/۰۰۰	رد فرض H.
۳	۱۱۳	۷۲	۱۰	-۶/۶۲	۰/۰۰۰	رد فرض H.
۴	۱۱۳	۶۲	۲۳	-۴/۸۶	۰/۰۰۰	رد فرض H.
۵	۱۱۳	۳۰	۳۷	-۰/۱۴۱	۰/۸۸۸	عدم رد فرض H.

نتایج حاصل از آزمون رتبه علامتدار ویلکاکسون در جدول ۱۱ حاکی از رد فرض H_0 در رابطه با سایر عوامل جدید احتمالی بجز عامل شماره ۵ (غیرهمزمان بودن حسابرسی‌های مالی و مالیاتی)، در سطح خطای ۵٪ بوده است. پس می‌توان گفت از نظر پاسخ‌دهندگان، بجز عامل جدید شماره ۵ مبنی بر غیرهمزمان بودن حسابرسی‌های مالی و مالیاتی، سایر عوامل جدید (عوامل شماره ۱ الی ۴) نیز، منشأ اختلاف بوده‌اند.

در پایان، برای بررسی وجود یا عدم وجود تفاوت معنادار در زمینه اعتقاد به سایر عوامل جدید احتمالی منشأ اختلاف در دور دوم در بین گروه‌های مختلف پاسخ‌دهندگان و با عنایت به غیرنرمال بودن توزیع پاسخ‌ها برای هر عامل، از آزمون ناپارامتریک «کروسکال-والیس» پرداخته شد. نتیجه این آزمون در جدول ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۱۰. نتایج آزمون تفاوت بین اعتقاد گروه‌ها به سایر عوامل احتمالی منشأ اختلاف

شماره عوامل	خی دو	درجه آزادی	P-value	نتیجه
۱	۲/۲۲	۳	۰/۵۲۸	عدم رد فرض H_0
۲	۳/۳۸	۳	۰/۳۳۷	عدم رد فرض H_0
۳	۱/۱۰	۳	۰/۷۷۶	عدم رد فرض H_0
۴	۴/۶۷	۳	۰/۱۹۸	عدم رد فرض H_0
۵	۵/۰۶	۳	۰/۱۶۷	عدم رد فرض H_0

نتایج بدست آمده از آزمون ناپارامتریک «کروسکال-والیس» واقع در جدول ۱۰ نشان می‌دهد که تفاوت معناداری بین میانگین پاسخ‌های داده شده توسط پاسخ‌دهندگان در گروه‌های مختلف برای سایر عوامل جدید وجود نداشته است. به بیان دیگر، گروه‌های مختلف پاسخ‌دهندگان بر روی این عوامل جدید (عوامل شماره ۱ الی ۴) به عنوان سایر عوامل منشأ اختلاف میان سازمان امور مالیاتی و مؤسسات حسابرسی مستقل در خصوص پذیرش گزارش‌های حسابرسی مالیاتی پیش از اصلاحیه ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم توافق داشته‌اند. همچنین، در رابطه عامل جدید شماره ۵ (غیرهمزمان بودن حسابرسی‌های مالی و مالیاتی) نیز، مبنی بر منشأ اختلاف نبودن این عامل توافق نظر داشته‌اند. به هر حال، در بین سایر عوامل نهایی مورد توافق پاسخ‌دهندگان در دور دوم (عوامل شماره ۱ الی ۴)، بیش‌ترین توافق بر روی عامل جدید شماره ۴ (تعدد مراجع قانون‌گذاری مالیاتی و نبود مرجع نهایی تصمیم‌گیر) و کم‌ترین توافق بر روی عامل جدید شماره ۳ (وجود نگاه بدبینانه طرفین نسبت به همدیگر در مقوله رعایت اخلاق حرفه‌ای) بوده است. به هر حال، بعد از اجرای دو دور پرسش‌نامه، عوامل نهایی منشأ اختلاف میان سازمان امور مالیاتی و مؤسسات حسابرسی مستقل در خصوص پذیرش گزارش‌های حسابرسی مالیاتی پیش از اصلاحیه ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و دسته‌بندی آن‌ها به شرح جدول ۱۳ بوده است.

فرآیند دسته‌بندی حاضر با اتکا بر پارادایم تحلیل سیستمی و با هدف گذار از توصیف ساده‌انگارانه به تبیین ساختاریافته پیچیدگی‌های موجود در نظام برون‌سپاری طراحی شده است. در این رهیافت، عوامل شناسایی‌شده نه به صورت مجزا، بلکه در قالب یک شبکه به هم پیوسته از چالش‌های چندسطحی مورد تحلیل قرار گرفتند. مبنای نظری این طبقه‌بندی، بر اصول «تجزیه سیستمی» و «تحلیل سطوح اثرگذاری» استوار گردید که بر اساس آن، هر عامل با توجه به دو بُعد اساسی «ماهیت بنیادی» و «سطح عمل سیستمیک» در جایگاه مناسب خود قرار گرفت. الگوی تحلیلی به کار گرفته شده، مبتنی بر تمایزگذاری سطوح چهارگانه اثرگذاری عوامل در معماری نظام برون‌سپاری است: سطح کلان (قانونی-مقرراتی)، سطح میانی (ساختاری-نظارتی)، سطح خرد (سازمانی-رفتاری) و سطح زیرساختی (فنی-اطلاعاتی). بر این اساس، چالش‌های قانونی-مقرراتی به عنوان عوامل زیرساختی و تعیین‌کننده چارچوب حکمرانی، چالش‌های ساختاری-نظارتی به عنوان عوامل میانجی در سطح طراحی نهادی، چالش‌های حرفه‌ای-دانشی و ارتباطی-فرهنگی به عنوان عوامل عمل‌کننده در سطح کنشگران، و چالش‌های اطلاعاتی-زیرساختی به عنوان عوامل توانمندساز یا بازدارنده در سطح فنی دسته‌بندی شدند. این طبقه‌بندی راهبردی، نه تنها امکان درک چندبعدی از پدیده مورد مطالعه را فراهم می‌سازد؛ بلکه زمینه را برای ارائه راهکارهای هدفمند و سیستمی در هر یک از سطوح مذکور به شرح جدول زیر مهیا می‌نماید.

جدول ۱۱. عوامل نهایی منشأ اختلاف و دسته‌بندی آن‌ها

دسته‌بندی	عامل	شرح عامل نهایی منشأ اختلاف
چالش‌های قانونی و مقرراتی	۱	تعدد، ابهام یا تعارض در بخشنامه‌ها و مقررات مالیاتی
	۲	پیچیدگی و نبود شفافیت در مقررات مربوط به معافیت‌های مالیاتی و هزینه‌های قابل قبول
	۳	فقدان مرجع بی‌طرف و مؤثر برای حل اختلافات مالیاتی (مانند ضعف عملکرد کمیته ماده ۲۷۲)
	۴	ضعف یا فقدان نظارت رسمی و مؤثر بر عملکرد مؤسسات حسابرسی در تهیه گزارش‌های مالیاتی
چالش‌های سازمانی و انگیزشی	۶	نبود سازوکار شفاف و رسمی برای انتخاب مؤسسات حسابرسی (انتخاب صرفاً توسط مؤدی)
	۱۸	تعدد مراجع قانون‌گذاری مالیاتی و فقدان مرجع نهایی تصمیم‌گیر
	۵	تحمیل مسئولیت قانونی سنگین به ممیزان مالیاتی در امضای برگ تشخیص و فشار داخلی برای تحقق اهداف وصولی
چالش‌های حرفه‌ای و دانشی	۱۲	کاهش اعتبار اجتماعی ممیزان در فرآیند تشخیص مالیات در صورت پذیرش گزارش‌های حسابرسی مستقل
	۷	ضعف دانش ممیزان مالیاتی نسبت به استانداردهای حسابداری
	۸	ضعف آشنایی مؤسسات حسابرسی با قوانین و مقررات مالیاتی
چالش‌های ارتباطی و فرهنگی	۱۰	پایین بودن کیفیت برخی گزارش‌های حسابرسی مالیاتی به دلیل ضعف تخصصی یا فقدان دقت کافی
	۹	نبود آموزش‌ها و تعاملات مشترک بین سازمان امور مالیاتی و مؤسسات حسابرسی
	۱۳	احتمال خدشه‌دار شدن استقلال مؤسسات حسابرسی به واسطه رابطه قراردادی با مؤدیان
چالش‌های اطلاعاتی و زیرساختی	۱۷	نگاه بدبینانه طرفین نسبت به یکدیگر در زمینه رعایت اخلاق حرفه‌ای
	۱۱	عدم دسترسی مؤسسات حسابرسی به اطلاعات تکمیلی برای ارزیابی دقیق عملکرد مالی مؤدیان
	۱۴	ضعف سامانه‌ها و زیرساخت‌های تبادل داده بین سازمان امور مالیاتی و مؤسسات حسابرسی
	۱۵	نبود شفافیت مالی در شرکت‌ها
	۱۶	فقدان زیرساخت‌های مؤثر برای جلوگیری از فرار مالیاتی

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج پژوهش حاضر با هدف تبیین عوامل منشأ اختلاف در خصوص پذیرش گزارش‌های حسابرسی مالیاتی پیش از اصلاحیه ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، ابعاد گوناگون حقوقی، حرفه‌ای، سازمانی و نهادهای این موضوع را آشکار ساخت. یافته‌ها نشان داد که اختلافات میان سازمان امور مالیاتی و مؤسسات حسابرسی مستقل، حاصل درهم‌تنیدگی مجموعه‌ای از چالش‌ها و ناکارآمدی‌های سیستمی در سطوح گوناگون قانون‌گذاری، نظارت، اجرا و تعاملات بین‌سازمانی بوده است. تحلیل نتایج حاکی از آن است که عوامل حقوقی و قانونی نظیر ابهام در بخشنامه‌ها و مقررات مالیاتی، پیچیدگی در تعریف هزینه‌های قابل قبول و معافیت‌ها، و ضعف در عملکرد کمیته‌های نظارتی، نقش محوری در بروز اختلافات ایفا کرده‌اند. همچنین، عوامل حرفه‌ای شامل ضعف دانش متقابل ممیزان مالیاتی و حساب‌برسان، کیفیت پایین برخی گزارش‌های حسابرسی، نبود آموزش‌های مشترک، و ضعف تعاملات بین سازمان و مؤسسات حسابرسی نیز در گسترش شکاف میان دو نهاد مؤثر بوده‌اند. از سوی دیگر، ضعف سامانه‌های اطلاعاتی و زیرساختی، نبود شفافیت مالی شرکت‌ها و نگرش بدبینانه متقابل میان ذی‌نفعان نیز به تشدید بی‌اعتمادی و کاهش پذیرش گزارش‌های حسابرسی منجر شده است.

در تبیین این نتایج، نخست باید به ریشه‌های قانونی و ساختاری اختلافات توجه کرد. یافته‌های پژوهش با نتایج باباجانی و مرادمند (۱۳۸۶) همسو است که نشان دادند اختلاف میان درآمد مشمول مالیات تعیین‌شده توسط حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی تا ۲۰ درصد بوده است، که این موضوع حاکی از تفاوت برداشت از قوانین و استانداردها است (Bābājānī & Morādmānad, 2007). در واقع، تعدد بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های گاه متناقض، فضای تفسیری مبهمی را برای طرفین ایجاد کرده که در نهایت، به صدور گزارش‌های مالیاتی متفاوت منجر می‌شود (Hosseinābādī & Zamānī Mazdeh, 2014). این یافته با دیدگاه حسین‌آبادی و زمانی‌مژده نیز همخوانی دارد که در پژوهش خود بر ضعف اجرای دقیق ماده ۲۷۲ و ناهماهنگی میان سازمان و مؤسسات حسابرسی تأکید کردند. از منظر تطبیقی، چنین پدیده‌ای تنها مختص ایران نیست؛ پژوهش آدریان در

رومانی نیز نشان داد که نبود نظام نظارت متمرکز بر گزارش‌های حسابرسی مالیاتی، منجر به ناهماهنگی در اجرای سیاست‌های مالیاتی و کاهش اعتماد میان نهادهای مالی و حرفه‌ای شده است (Adrian, 2022).

همچنین، یافته‌ها تأیید می‌کند که فشارهای نهادی و سازمانی بر ممیزان مالیاتی برای تحقق اهداف وصولی و محدودیت در منابع انسانی، باعث افزایش محافظه‌کاری در پذیرش گزارش‌های حسابرسی شده است. ممیزان، برای جلوگیری از مسئولیت قانونی، تمایل دارند به جای پذیرش نتایج حساب‌رسان مستقل، بررسی‌های مجددی انجام دهند. این امر در عمل باعث افزایش دوباره‌کاری، طولانی شدن فرآیند رسیدگی و کاهش انگیزه مؤدیان برای استفاده از خدمات حسابرسی مالیاتی می‌شود. در همین راستا، پژوهش دیان (۲۰۲۲) نیز بیان می‌کند که در کشورهایی با نظام خوداظهاری، اگر سازوکارهای نظارت بر حسابرسی برون‌سپاری شده دقیق نباشد، اعتماد متقابل میان حساب‌رسان و ممیزان کاهش یافته و کارایی نظام مالیاتی تضعیف می‌شود (Dian, 2022). این یافته با بررسی‌های فضل‌زاده و نجفی (۲۰۱۳) هم‌راستا است که نشان دادند در ۸۱ درصد از پرونده‌های حسابرسی مالیاتی در ایران، اختلاف میان گزارش حساب‌رسان و برگه‌های تشخیص مالیاتی وجود داشته است (Fazlzādeh & Najafi, 2013).

از منظر حرفه‌ای، نتایج پژوهش حاضر بیانگر ضعف دانش متقابل میان حساب‌رسان و ممیزان مالیاتی است. نبود برنامه‌های آموزشی مشترک میان سازمان امور مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی، موجب شده است که هر یک از طرفین با استانداردها و زبان حرفه‌ای دیگری ناآشنا باشند. این شکاف دانشی نه تنها کیفیت تعاملات حرفه‌ای را کاهش می‌دهد، بلکه منجر به برداشت‌های متفاوت از مفاهیم بنیادی همچون درآمد مشمول مالیات و هزینه‌های قابل قبول می‌شود. یافته‌های حاضر با نتایج عسگری و رستمی (۲۰۱۷) و حسینی‌آبادی و زمانی‌مزه (۲۰۱۴) همسو است که هر دو بر ضعف تعاملات و کمبود هماهنگی میان سازمان و مؤسسات حسابرسی تأکید کرده‌اند (Asgari & Rostami, 2014; Hosseinābādī & Zamānī Mazdeh, 2017). همچنین، مطابق با پژوهش احمد و همکارانش (۲۰۱۴) در مالزی، بخش قابل توجهی از اختلافات میان نهادهای مالیاتی و حساب‌رسان مستقل، ناشی از نبود چارچوب ارتباطی مشترک و تفاوت در درک نقش‌ها و انتظارات طرفین است (Ahmad et al., 2014).

عامل دیگر که در نتایج پژوهش کنونی برجسته است، ضعف کیفیت برخی گزارش‌های حسابرسی مالیاتی و نبود نظام نظارت حرفه‌ای مؤثر بر عملکرد مؤسسات حسابرسی است. به نظر می‌رسد بخشی از مؤسسات حسابرسی فاقد تخصص لازم در حوزه مالیات بوده و در نتیجه گزارش‌هایی ارائه می‌کنند که از منظر ممیزان فاقد عمق تحلیلی کافی است. این وضعیت موجب شده است تا اعتماد سازمان امور مالیاتی نسبت به صحت و دقت گزارش‌های حسابرسی کاهش یابد. این موضوع با یافته‌های حسی (۲۰۱۰) مطابقت دارد که بر ضرورت تقویت سازوکار نظارت بر مؤسسات حسابرسی و ایجاد نهاد مستقل ارزیابی عملکرد در حوزه حسابرسی مالیاتی تأکید کرده است (Hoshi, 2010). همچنین، پژوهش بُزین و همکاران (۲۰۲۴) نشان می‌دهد که یکی از عوامل موفقیت برون‌سپاری در حوزه مالیات، وجود نظام ارزیابی و بازخورد حرفه‌ای منظم است که بتواند اعتماد متقابل میان حساب‌رسان و سازمان‌های دولتی را بازسازی کند (Kuzmin et al., 2024).

در تبیین عوامل سازمانی، یافته‌ها حاکی از آن است که ضعف سامانه‌های تبادل داده و عدم دسترسی مؤسسات حسابرسی به اطلاعات تکمیلی مؤدیان، یکی از موانع اصلی در پذیرش گزارش‌های حسابرسی مالیاتی بوده است. این مسئله نه تنها موجب کاهش دقت گزارش‌های حسابرسی شده، بلکه ممیزان مالیاتی را در موضع بی‌اعتمادی نسبت به داده‌های دریافتی از مؤسسات حسابرسی قرار داده است. چنین چالشی در بسیاری از کشورها با راه‌اندازی پایگاه‌های اطلاعاتی یکپارچه میان نهادهای مالیاتی و حسابرسی رفع شده است. یافته‌های آدریان (۲۰۲۲) نیز نشان می‌دهد که در کشورهای اروپایی، طراحی سیستم‌های تبادل داده میان نهادهای دولتی و حرفه‌ای، عامل کلیدی در کاهش اختلافات مالیاتی و ارتقای کارایی بوده است (Adrian, 2022). در ایران، این نقیصه ساختاری از یک‌سو به دلیل نبود زیرساخت‌های اطلاعاتی منسجم و از سوی دیگر ناشی از نبود فرهنگ همکاری داده‌محور میان نهادهای نظارتی و حسابرسی است.

افزون بر این، یافته‌های پژوهش نشان داد که در بسیاری از موارد، رابطه قراردادی مستقیم میان مؤدیان و مؤسسات حسابرسی، موجب تردید سازمان امور مالیاتی نسبت به استقلال و بی‌طرفی حساب‌رسان شده است. نگرانی از تضاد منافع و احتمال جانبداری حساب‌رسان از مؤدیان، یکی از دلایل اصلی عدم پذیرش گزارش‌های حسابرسی مالیاتی عنوان شده است. این یافته با نتایج یزدی و همکاران (۲۰۲۴) همخوانی دارد که بیان کردند فشارهای بیرونی و تضاد منافع بر باورهای اخلاقی حسابداران تأثیرگذار بوده و می‌تواند موجب تضعیف استقلال حرفه‌ای شود (Yazdi et al., 2024). در همین راستا، پژوهش سعید زارعی و حاجی (۲۰۲۵) نیز نشان می‌دهد که نوع گزارش حسابرسان، بازتابی از رویکرد

اخلاقی و حرفه‌ای اوست و این موضوع مستقیماً بر سطح اعتماد ذی‌نفعان اثر می‌گذارد (Saeed Zarei & Haji, 2025). بنابراین، تقویت سازوکارهای نظارت اخلاقی و ارزیابی مستقل مؤسسات حسابرسی می‌تواند به بازسازی اعتماد میان نهادهای نظارتی و حرفه‌ای کمک کند.

از منظر حاکمیتی، نتایج نشان داد که تعدد مراجع قانون‌گذاری مالیاتی و نبود مرجع نهایی تصمیم‌گیرنده، یکی از چالش‌های مهم در فرآیند پذیرش گزارش‌های حسابرسی است. این وضعیت باعث صدور بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های موازی شده که در نهایت، موجب ابهام در اجرا و تعارض در تصمیمات می‌شود. یافته‌های معروف (۲۰۲۵) نیز تأکید دارد که شفافیت در کنترل‌های داخلی و تمرکز تصمیم‌گیری مالی، از الزامات کلیدی برای کاهش تعارض میان نهادهای نظارتی و اجرایی است (Ma'rouf, 2025). در نتیجه، تدوین یک ساختار متمرکز و هماهنگ در نظام قانون‌گذاری مالیاتی می‌تواند زمینه لازم برای کاهش اختلافات و ارتقای انسجام نهادی را فراهم سازد.

در مجموع، یافته‌های این پژوهش با مطالعات پیشین در ایران و سایر کشورها همسو است و تأکید می‌کند که برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی زمانی می‌تواند اثربخش باشد که سه پیش‌شرط اساسی فراهم شود: نخست، وجود چارچوب قانونی شفاف و غیرمتعارض؛ دوم، تقویت ظرفیت حرفه‌ای حسابرسان و ممیزان از طریق آموزش‌های مشترک؛ و سوم، ایجاد زیرساخت‌های فناورانه برای تبادل داده و نظارت مستمر. پژوهش‌های بین‌المللی از جمله کوزمین (۲۰۲۴) و دیان (۲۰۲۲) نیز مؤید آن است که بدون تحقق این سه عامل، نظام برون‌سپاری به جای افزایش کارایی، منجر به تضعیف انسجام نظارتی و بروز تعارضات نهادی خواهد شد (Dian, 2022; Kuzmin et al., 2024). بر این اساس، سیاست‌گذاران مالیاتی ایران برای احیای مجدد برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی باید با رویکردی نظام‌مند و چندبعدی، به بازطراحی چارچوب‌های قانونی و حرفه‌ای اقدام نمایند.

این پژوهش، هرچند با بهره‌گیری از رویکرد ترکیبی کیفی و کمی و مشارکت خبرگان اجرایی و دانشگاهی، تصویری جامع از چالش‌های مرتبط با برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی ارائه کرده است، اما دارای محدودیت‌هایی نیز می‌باشد. نخست آن‌که نمونه‌گیری خبرگان به روش گلوله برفی ممکن است منجر به سوگیری در انتخاب افراد هم‌نظر شده باشد. دوم، یافته‌ها بر اساس داده‌های خوداظهاری شرکت‌کنندگان است و ممکن است تحت تأثیر نگرش‌ها و تجربیات شخصی آنان قرار گرفته باشد. سوم، گستردگی موضوع و تنوع دیدگاه‌ها در حوزه حسابرسی مالیاتی ایجاب می‌کند که پژوهش‌های آینده در چارچوب‌های بخشی (مثلاً صنعت، اندازه شرکت یا نوع مؤدی) به صورت تفصیلی‌تر انجام شود. همچنین، محدودیت دسترسی به داده‌های مالی واقعی مؤدیان، تحلیل دقیق‌تر همبستگی میان عملکرد حسابرسی و نتایج مالیاتی را دشوار کرده است.

پژوهش‌های آتی می‌توانند با تمرکز بر مدل‌سازی ساختاری روابط میان متغیرهای کلیدی شناسایی‌شده در این پژوهش، از روش‌های آماری پیشرفته مانند مدل‌سازی معادلات ساختاری یا تحلیل مسیر بهره‌گیرند. همچنین، انجام مطالعات تطبیقی میان ایران و کشورهایی که تجربه موفق برون‌سپاری حسابرسی مالیاتی را دارند، می‌تواند الگوهای کارآمدتری برای اصلاح نظام مالیاتی کشور ارائه دهد. بررسی اثر فناوری‌های نوین مانند هوش مصنوعی و یادگیری ماشین در ارتقای فرآیند حسابرسی مالیاتی نیز از مسیرهای پژوهشی جدیدی است که می‌تواند دقت و سرعت تصمیم‌گیری در نظام مالیاتی را افزایش دهد.

در سطح اجرایی، توصیه می‌شود سازمان امور مالیاتی با تدوین دستورالعمل‌های شفاف و واحد، فرآیند پذیرش گزارش‌های حسابرسی مالیاتی را بازطراحی کند. ایجاد سامانه ملی تبادل داده میان سازمان، جامعه حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی، از گام‌های ضروری برای افزایش هماهنگی نهادی است. همچنین، برگزاری دوره‌های آموزشی مشترک میان ممیزان و حسابرسان، می‌تواند به هم‌افزایی دانش و کاهش سوءتفاهم‌های حرفه‌ای کمک کند. در نهایت، بازنگری در ساختار نظارت بر مؤسسات حسابرسی و طراحی نظام رتبه‌بندی مبتنی بر کیفیت عملکرد، می‌تواند اعتماد سازمان امور مالیاتی را به گزارش‌های برون‌سپاری‌شده افزایش داده و زمینه احیای مؤثر ماده ۲۷۲ را فراهم سازد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ گونه تضاد منافع وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازن اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازن و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

References

- Adrian, I. (2022). Outsourcing Of Tax Services: The Case Of Romania. *Revista Economică, Lucian Blaga University of Sibiu, Faculty of Economic Sciences*, 74(3), 50-70. <https://doi.org/10.56043/reveco-2022-0025>
- Ahmad, N., Mohammed, Z. M., Iskandar, T. M., Mohd Hanefah, H. M., & Faizal, S. M. (2014). Outsourcing Malaysia Federal Tax Audit: The Stakeholders' Views. *Jurnal Pengurusan*, 41. <https://doi.org/10.17576/pengurusan-2014-41-02>
- Asgari, H., & Rostami, V. (2017). Investigating the Impact of the Implementation of Article 272 of the Direct Taxes Act on the Taxes Receivable from Legal Entities of the Tax Affairs Organization: A Case Study of the General Directorate of Tax Affairs of Zanjan Province. *International Comprehensive Conference on Accounting in Iran*,
- Bābājānī, J., & Morādmanad, M. J. (2007). Performance Evaluation of the Implementation of Article 272 of the Direct Taxes Act (Approved 2001). *Empirical Studies in Financial Accounting*, 5(17), 105-128. <https://doi.org/10.1080/09585200601127731>
- Dian, W. (2022). The effectiveness of tax audit as a self-assessment system supervision measures and tax revenue support (Study at the Large Tax Office 4). *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, 3(3), 258-271. <https://doi.org/10.52728/ijtc.v3i3.501>
- Eslami Zarei, M. J., Pourali, M. R., Samadi, M., & Asgari, M. H. (2025). Audit warning test on the financial reporting quality. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 10(39), 101-118. http://www.ijfma.ir/article_23632.html
- Fazlzādeh, A., & Najafi, N. (2013). Investigating the Difference Between Taxable Income According to the Tax Audit Report and the Taxable Income Assessed by the Tax Affairs Office. *Tax Research Journal*, 21(18), 57-76.
- Hoshi, A. (2010). Tax Auditing in Iran and the World. *Official Accountant Quarterly*, 7(12), 8-10.
- Hosseinābādī, J., & Zamānī Mazdeh, M. (2014). Investigating the Executive Barriers to Tax Auditing in Iran (Subject of Article 272 of the Direct Taxes Act). *Scientific-Research Quarterly of Accounting and Management Accounting Knowledge*, 3(11), 55-66.
- Kuzmin, T., Leshchuk, H., Savkiv, U., & Sas, L. (2024). Optimization of Enterprise Costs Through Outsourcing in Accounting and Taxation in the Context of Anti-Crisis Management. *Journal of Vasyl Stefanyk Precarpathian National University*, 11(4), 51-58. <https://doi.org/10.15330/jpnu.11.4.51-58>
- Ma'rouf, N. N. (2025). Presenting a Conceptual Model for Financial Internal Controls Based on Contingent Risks and Government Financial Reporting Transparency (Case Study: Kurdistan Regional Government of Iraq). *Scientific-Research Quarterly of Accounting and Management Auditing Knowledge*, 14(3), 279-297.
- Saeed Zarei, S., & Haji, M. H. R. (2025). Auditor Report Type and Defensive and Offensive Strategies of Companies. *Journal of New Approaches in Management Sciences*, 5(3), 230-240. magiran.com/p2846885
- Yazdi, Z., Bani Mahd, B., & Nikoumaram, H. (2024). The Role of Perceived Pressure on Accountants' Ethical Beliefs in Financial Reporting. *Financial Accounting and Auditing Research*, 16(1), 151-185.