



## تبیین و اعتبار یابی عوامل موثر در مدل ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی

رامین جمشیدی<sup>۱</sup>

بهرام برزگر<sup>۲</sup>

عبدالرضا محسنی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۰۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۴/۱۰

### چکیده

هدف از این پژوهش تبیین و اعتبار یابی عوامل موثر در مدل ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی است. از آنجاکه بخش مهمی از تصمیم گیری کلان هر کشور را اطلاعات بودجه‌ای و منابع مربوط به آن تشکیل می‌دهد و همچنین بخش عمده‌ای از نابرابری‌های اجتماعی نیز، ناشی از عدم شفافیت در درآمدها و شکاف درآمدی است، بنابراین شناسایی عوامل ارتقاء دهنده مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی و ارزیابی روابط آنها می‌تواند گامی در راستای کمک به تأمین کامل اعتبارات هزینه‌ای بودجه عمومی دولت، تأمین و افزایش درآمدهای پایدار، ارتقاء عدالت مالیاتی و بهبود ساختار توزیع درآمد، کمک به رشد و توسعه کشور و تحقق عدالت اجتماعی است. پژوهش حاضر از نوع تحقیقات کاربردی است. گردآوری داده‌ها برای فرایند آزمون مدل طراحی شده از طریق پرسشنامه و با توجه به مقوله‌های بدست آمده از زیر مجموعه‌های مقوله‌های اصلی صورت گرفته است و برای سنجش اعتبار مدل طراحی شده از مدل معادلات ساختاری (تجزیه و تحلیل داده‌های کمی از طریق تحلیل عاملی تاییدی) و برای آزمون فرضیه‌ها از نرم‌افزارهای PLS و SPSS برای تحلیل همبستگی بین متغیرها و سایر آزمون‌ها استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان داد عوامل علی موثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی بر مقوله‌های پدیده محوری موثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارند. همچنین یافته‌ها نشان داد مقوله‌های پدیده محوری، عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر موثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی بر عوامل راهبردی موثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی تأثیر مثبت و قابل توجهی دارند. همچنین یافته‌ها نشان داد که عوامل راهبردی بر پیامدها نیز تأثیر مثبت و معناداری دارند.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی، کیفیت حسابرسی مالیاتی، مالیات، تحلیل عاملی تاییدی.

طبقه بندی JEL: M42, M48, H21, C38

۱. گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران [r.jamshidi666@gmail.com](mailto:r.jamshidi666@gmail.com)

۲. گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران (نویسنده مسئول) [Bahram.Barzegar@iau.ac.ir](mailto:Bahram.Barzegar@iau.ac.ir)

۳. گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران [Abdolreza.Mohseni@iau.ac.ir](mailto:Abdolreza.Mohseni@iau.ac.ir)



## ۱- مقدمه

اوجوا<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) مالیات را این‌گونه تعریف می‌کند: "به‌طور کلی مالیات یک سهم اجباری است که دولت برای رفاه جامعه از مؤدیان دریافت می‌کند". با پرداخت مالیات، شهروندان می‌توانند از مزیت تحصیل یک محیط کاملاً سالم و با امنیت در زندگی بهره‌مند شوند. مالیات‌ها منبع اصلی درآمدهای کشورها در تأمین مالی نیازهای مالی مختلف عمومی و دولت است و سهم قابل توجهی در ساختار بودجه دولتی دارد. صرف‌نظر از درصد زیادی از سهم مالیاتی در بودجه عمومی کشورها، در طول یک دهه اخیر مقامات مالیاتی با چالش‌هایی در جمع‌آوری درآمد مالیاتی مواجه بوده‌اند (الهادی و نوگراهانتو<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱: ۷۶)، یکی عوامل مهم در راستای اخذ مالیات، نقش حسابرسی است که می‌توان از طریق افزایش کیفیت حسابرسی مالیاتی به هدف فوق دست یافت. حسابرسان از طریق بررسی دقیق اطلاعات می‌تواند رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران در زمینه‌های مختلف از جمله در زمینه مسائل مرتبط با اجتناب مالیاتی کنترل کند و نقش قابل ملاحظه‌ای داشته باشد (نوریمان<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳: ۲۱۸۱).

پرداخت مالیات متأثر از رعایت دقیق قوانین مالیاتی توسط مؤدیان و مأموران مالیاتی است. به‌طور کلی عدم رعایت قوانین مالیاتی توسط مؤدیان و مأموران مالیاتی یکی از مشکلات اساسی اقتصادهای نوظهور و در حال توسعه است (کولاول و اوولابی، ۲۰۲۱: ۱۰۲۴۶). استانداردهای بین‌المللی حسابرسی<sup>۴</sup>: قوانین، رویه‌ها و دستورالعمل‌هایی است که حسابرسان با هدف کسب بهترین نتیجه به منظور ارائه اظهار نظر فنی بی‌طرف در خصوص انصاف صورت‌های مالی و اینکه چگونه آنها نتایج معتبری را ارائه دهند، ملزم به رعایت آن هستند و حسابرسان مالیاتی نیز با هدف بررسی این موضوع به وجود آمده است (آرنز و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵: ۲). از طرفی مواردی چون ضعف قوانین و مقررات، منجر به اعمال سلیقه‌های شخصی در عرصه وصول مالیات گردیده و موجبات تضییع حقوق مردم و دولت را فراهم می‌نماید. بنابراین با شناسایی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی مالیاتی از یک سو می‌توان در امر تشخیص درآمدهای مالیاتی و اجرای عدالت مالیاتی گام بلندی را برداشت و از طرف دیگر زمینه لازم برای استقرار نظم و انضباط مالی و شفافیت در فعالیت اشخاص حقیقی و حقوقی و ایجاد فضای اعتماد بین دستگاه مالیاتی و مؤدیان فراهم نمود.

## مبانی نظری

به گفته نورمانتو<sup>۶</sup> (۲۰۰۵) تمکین مالیات به این معنی است که مؤدیان مالیاتی تعهدات قانونی خود را طبق قوانین مالیاتی که شامل اطمینان از ارائه همه اظهارنامه‌های مالیاتی و پرداخت بدهی‌های مالیاتی می‌شود، انجام دهند. رعایت قوانین مالیاتی برای دولت و همچنین برای همه در راستای حمایت از برنامه‌ها و خدمات که زندگی را بهبود

- 
- 1-Ojo
  - 2-Alhadi and Nugrahanto
  - 3- Nuryaman
  - 4- Kelawole, A. D & Owolabi. O. A
  - 5-International Standards on Auditing (ISA)
  - 6 -Arens et al
  - 6- Nurmantu

می‌بخشد، حائز اهمیت است. یکی از راه‌های تشویق به رعایت قوانین، تدوین قوانین ساده است. در مقابل برای اطمینان از رعایت قوانین مالیاتی، روند مدیریت مالیات که شامل محاسبه نرخ مالیات و رعایت قوانین مالیاتی است، باید توسط متخصصان مالیاتی ارزیابی شود (نورمانتو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱: ۷۱۷). شکورتی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) معتقدند حسابرسان تنها نقطه ارتباطی بین مؤدیان مالیاتی و مرجع درآمدزا می‌باشند، بنابراین حسابرسی تنها وسیله‌ای است که از طریق آن می‌تواند رعایت قوانین مالیاتی و عدم رعایت قوانین مالیاتی توسط مؤدیان را ارزیابی کنند که این موضوع نشان‌دهنده اهمیت و اثربخشی حرفه حسابرسی است (شکورتی و همکاران، ۲۰۲۱: ۲۹۷). نرخ بالای پذیرش (تمکین) مالیاتی می‌تواند منابع مالی عمومی سالم را بدون تحمیل بار مالیاتی حفظ کند. مالیات نقشی اساسی در تأمین هزینه‌های عمومی از طریق توزیع درآمد دارد. برای اطمینان از بودجه پایدار برای تولید و ارائه خدمات عمومی، باید سیاست‌های مختلف مالیاتی اتخاذ شود. دولت از سیستم‌ها و رسانه‌های مختلف مانند تغییر سیستم جمع‌آوری مالیات، بهبود کیفیت منابع انسانی و سازمان‌دهی اداره کل مالیات و ... برای افزایش درآمد مالیاتی استفاده می‌کند (نورمانتو و همکاران، ۲۰۲۱: ۷۱۸). از جمله اهداف تمام سیستم‌های مالیاتی کشورها بررسی رعایت قوانین مالیاتی و ارزیابی میزان تمکین مالیاتی واحدهای اقتصادی و مؤدیان مالیاتی است که برای ارزیابی آن سیستم حسابرسی مالیاتی طراحی شده است.

حسابرسی مالیاتی فعالیتی است که میزان دقیق تعهد مؤدیان را از طریق ارزیابی پذیرش مؤدیان نسبت به قوانین مالیاتی قابل اجرا تعیین و دقت و درستی اظهارنامه‌های مالیاتی ارائه شده را بازبینی کند. به عبارت دیگر حسابرسی مالیاتی، فرآیند تعیین درآمد مشمول مالیات با استفاده از علم حسابداری مالیاتی، بررسی و تجزیه و تحلیل اطلاعات مؤدیان و فعالیت آنها و آنچه که دفتر مالیاتی از اطلاعات و قراردادهای مشتریان خود دارند، و در نهایت ارتباط بین آنها و انتشار یک تصمیم مشخص از ارزش مالیاتی می‌باشد (منصور و کالیب<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹: ۵۵). از طرفی افزایش کیفیت حسابرسی، ریسک مالیاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. شکورتی و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۲۱) معتقدند ارزیابی دقیق سطوح ریسک مالیاتی یکی از محورهای مهم وظایف هر اداره مالیاتی است. برای مقامات مالیاتی بسیار مهم است که بتوانند منابع کمیاب را طریق حسابرسی مالیاتی (مدیریت کار)، بهبود دهند. برای کاهش سطح کلی ریسک مالیاتی باید تمرکز اصلی کارکنان سازمان امور مالیاتی (بازرسان مالیاتی) بر روی حسابرسی مالیاتی باشد چرا که صحت گزارش اطلاعات مالی یکی از مهمترین عوامل مرتبط با ریسک مالیاتی و فرار مالیاتی (عدم تمکین مالیاتی) است.

فرار مالیاتی به معنای شکستن حریم قانون است. وقتی مؤدی از گزارش درآمدهای مشمول مالیات خویش عدول کند یا به شیوه‌های عامدانه‌ای نظیر گزارش کمتر از واقع درآمد و فروش، گزارش بیش از واقع کسورات و یا تنظیم اظهارنامه غیرواقعی از تعهدات مالیاتی خود طفره رود، در حقیقت مرتکب عمل غیرقانونی شده است که مستوجب تنبیه مدنی یا جزایی است و از این رو، کسی که از پرداخت مالیات فرار می‌کند نگران کشف اعمال خلاف

- 1- Mukiyidin et al
- 2- Best et al
- 3 Mansour and Kalib
- 4- Shkurti et al

قانون خویش است فرار مالیاتی را می‌توان یکی از مظاهر فساد اقتصادی دانست. از این‌رو، تمامی کشورها تلاش خود را برای کاهش این پدیده به کار می‌گیرند و در این راستا همواره به اصلاح نظام مالیاتی خود می‌پردازند. یافتن راهکاری که بتواند در فرایند اخذ مالیات از اجتناب مالیاتی که بر اساس خلأ قانونی در قوانین مالیاتی صورت می‌گیرد، جلوگیری کند، در گرو نحوه حسابرسی مالیاتی است. همچنین یکی از این سیاست‌های کلی سازمان امور مالیاتی تقویت حسابرسان مالیاتی بوده و این رویکرد، عنصری اساسی جهت مدیریت کارا و اثربخش در زمینه رعایت تمکین مالیاتی به حساب می‌آید. همچنین با شناسایی عوامل مرتبط با کیفیت حسابرسان مالیاتی به‌منظور جلوگیری از عدم تمکین مالیاتی می‌توان اعتماد دولت و در نتیجه به استحکام رابطه مدیر-نماینده کمک کرد. از طرفی ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی و شناسایی عوامل تأثیرگذار بر آن در حوزه مالی کمتر مورد توجه قرار گرفته است. ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی، از طریق بهبود قابلیت اتکا و افزایش اعتبار فرایند گزارشگری مالی در راستای همسویی قوانین حسابداری و قوانین مالیاتی به افزایش درآمد مالیاتی و در نهایت کارایی مالیات برای دولت‌ها کمک می‌کند. برونداد این فرایند، افزایش عدالت اجتماعی در خدمت عمومی دولت است، زیرا با ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی، اجتناب مالیاتی به صورت چشم‌گیری کاهش خواهد یافت و پیرو آن درآمد مالیاتی کشور افزایش می‌یابد، در نهایت با تخصیص منابع توسط دولت، که خود عاملی بسیار مهم برای افزایش کارایی اقتصاد و کاهش وابستگی به منابع نفتی است، می‌توان پایداری رشد اقتصادی را تجربه نمود همچنین یا توجه به اینکه یکی از چالش‌های مهم و اساسی اقتصاد مقاومتی، تأمین درآمدها و منابع مالی است. عوامل تعیین‌کننده مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی نمونه عینی افزایش مشارکت اجتماعی در تأمین منابع عمومی و در شرایط اقتصاد مقاومتی خواهد بود. بررسی ادبیات موجود نشان می‌دهد که در تحقیقات مرتبط با کیفیت حسابرسی مالیاتی، برخی بر عوامل سیاسی، عوامل فرهنگی و تخصص علمی حسابرسان تأکید نموده‌اند و در تحقیقات مختلف نیز تعدادی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته یا بخش‌هایی از کیفیت حسابرسی مالیاتی را مورد توجه قرار داده‌اند.

### مروری بر پیشینه پژوهش

عوامل ارتقاء دهنده مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی مبحث نسبتاً جدیدی است و کمتر مورد توجه قرار گرفته است. گرای نژاد و چپر دار (۱۳۹۱) پژوهشی تحت عنوان بررسی عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی در ایران انجام دادند. که اندازه بخش کشاورزی به عنوان مهم‌ترین بخش استفاده‌کننده از معافیت‌های مالیاتی به همراه عوامل مؤثر دیگر همچون میزان وابستگی بودجه به درآمدهای نفتی، عوامل فرهنگی، عوامل انگیزشی سازمانی برای سازمان وصول‌کننده مالیات، حجم اقتصاد زیر زمینی و وضعیت توزیع درآمدها بعنوان عوامل مؤثر و تأثیرگذار بر درآمدهای مالیاتی در این پژوهش مورد توجه قرار گرفته‌اند. جلال و ندو شهیکی تاش (۱۳۹۲) پژوهشی تحت عنوان بررسی و سنجش کارایی نظام مالیاتی ایران در برنامه‌های توسعه انجام دادند یافته‌های تحقیق طی سالهای (۱۳۸۷-۱۳۵۷) نشان داد که بیشترین سطح کارایی نظام مالیاتی در بازه موصوف طی سالهای (۱۳۷۹-۱۳۷۷) بوده است.

بهرامی که پیش‌نژاد (۱۳۹۴) پژوهشی تحت عنوان عوامل مؤثر بر بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی انجام داد. نتایج وی نشان داد معیارهای اقتصادی، فرهنگی، علمی، سیاسی بر بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی اثر دارند. به عبارتی می‌توان این معیارها را به‌عنوان معیارهایی که با آن بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی را سنجید در نظر گرفت. عباس زاده و همکاران (۱۳۹۵) پژوهشی تحت عنوان بررسی ارتباط شفافیت مالی و اجتناب مالیاتی با توجه به مالکیت نهادی شرکتها انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که رابطه مالکیت نهادی با شفافیت مالی معکوس می‌باشد. به عبارتی شرکت‌های با مالکیت نهادی پایین نسبت به شرکت‌های با مالکیت نهادی بالا رابطه قویتر بین شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی را نشان می‌دهند. زارعی مجد و جنتی فر (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان «بررسی مسئله کیفیت حسابرسی مالیاتی از دیدگاه استانداردهای حسابداری» انجام داده‌اند. نتایج آنها نشان می‌دهد که استانداردهای ملی حسابداری که سازمان حسابرسی آن را تدوین و وزارت امور اقتصادی و دارایی رعایت آن را الزامی کرده است، باعث افزایش کیفیت حسابرسی شده است. آنها معتقدند که تدوین استانداردهای ملی حسابداری گامی مهم در جهت اعتلای حرفه حسابرسی است و باید این کار با قوت هر چه بیشتر ادامه یابد. شیری حکم‌آبادی و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان راهکارهای حسابرسی مالیاتی بر اساس مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک حسابرسی انجام دادند. نتیجه آنها نشان‌دهنده این موضوع است که کاهش ریسک نمونه‌گیری، کفایت متغیرهای مدل حسابرسی بوده است و تنها در خصوص فرضیه آخر مبنی بر اثربخشی مدل نتیجه آزمون عدم کفایت و جامعیت مدل مذکور را در جهت پوشش کلیه سرفصل‌های رسیدگی در ترازنامه و صورت سود و زیان نشان می‌دهد. دهقانی دویل (۱۳۹۸) به بررسی بررسی موانع و قابلیت‌های نظام رسیدگی سازمان امور مالیاتی برای پیاده‌سازی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک پرداخت. وی در این پژوهش جهت اثبات فرضیات از روش دلفی استفاده نمود، به این صورت که نمونه پرسشنامه اول شامل ۵۰ نفر و نمونه پرسشنامه دوم شامل ۲۰۰ نفر در نظر گرفت. یافته‌های وی نشان داد که نظام رسیدگی فعلی در سازمان امور مالیاتی برای پیاده‌سازی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک از به میزان خیلی کم یا کم مناسب می‌باشند یا به عبارت دیگر مناسب نمی‌باشند. موانع آن نیز به ترتیب عبارتند از: عدم اعتقاد مدیران، عدم دسترسی کامل به اطلاعات مؤدیان، فقدان برنامه ریزی و استراتژی لازم، عدم آگاهی از مدل‌های برآورد سطح اهمیت، عدم آشنایی کافی مأموران مالیاتی، نبود امکانات نرم‌افزاری و مناسب نبودن سیستم حسابداری مؤدیان مالیاتی. طاهری و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان تدوین مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده ایران انجام دادند. مدل طراحی شده آنها شامل شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و همچنین راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش‌افزوده و پیامدهای آن می‌باشد. آنها در این پژوهش توانستند یک مدل چندوجهی که حاصل دیدگاه خبرگان مختلف در سطوح ذکر شده بوده است از کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران ارائه نمایند. ولی‌زاده جوجاده (۱۳۹۹) تحقیقی با عنوان شناخت ادراکی ممیزین سازمان امور مالیاتی شهر یزد از حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک انجام داده است. نتایج وی حاکی از این است که ممیزین شناخت کافی نسبت حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک دارند. همچنین میزان شناخت ممیزین نسبت به عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، تفاوت معنی‌داری با یکدیگر ندارند. ممیزینی که در حوزه اشخاص حقوقی سابقه فعالیت دارند شناخت بیشتری از حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک

دارند. چالو و امزی<sup>۱</sup> (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی در تانزانیا انجام دادند. یافته‌های آنها نشان می‌دهد اولین عامل، اجرای توصیه‌های حسابرسان مالیاتی توسط مدیریت است، که تحت رده سازمانی عنوان شد. عامل دوم، کفایت واحد حسابرسی مالیاتی بود، تحت عنوان حسابرسان مالیاتی عنوان شد، عامل سوم، نگرش مالیات‌دهندگان می‌باشد. عوامل چهارم و پنجم که شامل دسترسی و استفاده از مقررات و استانداردهای حسابرسی مالیاتی و سیاست‌های رهبری و مالیات برای حسابرسی مالیاتی بود، تحت دسته‌بندی قانونی قرار گرفته شده است.

منصور و کالیب (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان تأثیر استفاده از رویه‌های تحلیلی برای کاهش هزینه‌های حسابرسی مالیاتی انجام دادند. یافته‌های آنها نشان داد که روش‌های تحلیلی موجب کاهش هزینه‌های حسابرسی مالیاتی می‌شود. آنها معتقدند که با برگزاری کارگاه‌ها و برنامه‌های آموزشی و همچنین برنامه‌ریزی می‌توان هزینه‌های حسابرسی را به صورت قابل توجهی کاهش داد. کلینت هاوس و چاتزیس<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) در تحقیقی به بررسی حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده پرداختند. آنان در این کار به مشکل انتخاب پرونده مالیات بر ارزش افزوده هدفمند با استفاده از یادگیری ماشینی می‌پردازند. یافته‌های آنها نشان داد که رویکردشان می‌تواند روند انتخاب پرونده حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده را تا حد زیادی تسهیل کند.

کولاول و اوولابی (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان حسابرسی مالیاتی و تمکین مالیات‌دهندگان در جنوب غربی نیجریه انجام دادند. یافته‌های آنها نشان داد که تأثیر حسابرسی مالیاتی بر میزان تمکین مالیاتی به لحاظ آماری قابل توجه و مثبت است. آنها با توجه به نتیجه پژوهش خود به دولت نیجریه این پیشنهاد را داشتند که برای کاهش فرار مالیاتی و افزایش رعایت داوطلبانه قوانین و مقررات مالیاتی که منجر به افزایش درآمد نیز می‌شود، فعالیت‌های مربوط به حسابرسی مالیاتی را افزایش دهند.

شکورتی و همکاران (۲۰۲۱) مدل حسابرسی مالیاتی با استفاده از نسبت‌های مالی مورد ارزیابی قرار دادند. عنوان پژوهش آنها استفاده از نسبت‌های مالی در انتخاب مؤسسات برای اهداف حسابرسی مالیاتی در آلبانی می‌باشد. به این منظور اطلاعات ۱۸۳ شرکت را طی سال‌های ۲۰۱۵ و ۲۰۱۶ مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش از یک رگرسیون لجستیک دوتایی برای تشخیص اینکه کدام نسبت‌های صورت مالی بین واحدهای فرار مالیاتی و نهادهای فرار مالیاتی تمایز قائل می‌شوند، استفاده شد در این راستا از ۱۸ نسبت و شاخص مالی استفاده شد. یافته‌های آنها نشان داد برخی نسبت‌های مالی مانند نسبت نقدینگی به‌ویژه نسبت آبی ریسک حسابرسی مالیاتی را کاهش و نسبت‌هایی مانند نسبتی اهرمی به‌ویژه نسبت کل بدهی به دارایی، ریسک حسابرسی مالیاتی را افزایش می‌دهد. به‌طور کلی آنها چندین نسبت مهم را پیدا کردند که می‌تواند ریسک بالای حسابرسی مالیاتی یک واحد اقتصادی را به‌طور دقیق نشان دهد.

1 Chalu and Mzee

2 - Kleantous and Chatzis

### روش‌شناسی پژوهش

با توجه به این‌که انتظار می‌رود نتایج حاصل از این پژوهش در امر تصمیم‌گیری مورد توجه مدیران مالی، سرمایه‌گذاران و دیگر ذینفعان قرار گیرد، لذا این پژوهش از منظر هدف جزء پژوهش‌های کاربردی است؛ همچنین از آنجاکه پژوهش به بررسی ارتباط بین چند متغیر می‌پردازد، پژوهش از لحاظ ماهیت و روش از نوع توصیفی همبستگی می‌باشد. برای تحلیل داده‌های کمی بدست آمده از طریق پرسشنامه‌های اخذ شده، در این پژوهش بر اساس داده‌های گرد آوری شده از ۳۸۹ پرسشنامه (حجم نمونه) به منظور نهایی سازی الگوی مفهومی پژوهش و ارائه مدلی جهت سنجش و تعیین مولفه‌ها و ضرایب هر یک از آنها از تحلیل عاملی تاییدی و معادلات ساختاری استفاده شد.

### جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری کارکنان سازمان امور مالیاتی، مدرسان دانشگاهی در رشته‌های حسابداری، حسابرسی و مالی، مدیران مالی شرکت‌ها، مشاوران مالیاتی، حسابداران رسمی و کارکنان حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی می‌باشد. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران برای جامعه نامحدود ۳۸۴ مشخص گردیده، که با توجه به دریافت ۳۸۹ پرسشنامه بی نقص و کامل و در راستای تعمیم تحقیق حجم نمونه ۳۸۹ در نظر گرفته شده است.

### فرضیه‌های پژوهش

- (۱) بین عوامل علیّی (موثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی) و عوامل پدیده محوری (موثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی) رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- (۲) بین عوامل پدیده محوری (موثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی) و عوامل راهبردی (موثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی) رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- (۳) بین عوامل زمینه‌ای (موثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی) و عوامل راهبر (موثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی) رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- (۴) بین عوامل مداخله‌گر (موثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی) و عوامل راهبردی (موثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی) رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- (۵) بین عوامل راهبردی (موثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی) و پیامدها (موثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی) رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

### متغیرهای پژوهش

- ۱- عوامل علیّی: جهت اندازه‌گیری این متغیر از ۱۹ گزاره استفاده شده است.
- ۲- عوامل پدیده محوری: جهت اندازه‌گیری این متغیر از ۲۴ گزاره استفاده شده است.

- ۳- عوامل زمینه‌ای: جهت اندازه‌گیری این متغیر از ۱۴ گزاره استفاده شده است.  
 ۴- عوامل مداخله‌گر: جهت اندازه‌گیری این متغیر از ۳۱ گزاره استفاده شده است.  
 ۵- عوامل راهبردی: جهت اندازه‌گیری این متغیر از ۱۹ گزاره استفاده شده است.  
 ۶- پیامدها: جهت اندازه‌گیری این متغیر از ۱۶ گزاره استفاده شده است.  
 جهت آزمون و سنجش گزاره‌های بالا، از طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای استفاده می‌شود. بدین صورت که از گزینه ۱ = کاملاً موافقم شروع و با گزینه ۵ = کاملاً مخالفم، خاتمه می‌یابد.

جدول (۱) متغیرها و گزاره‌های استفاده شده در مدل ارتقای کیفیت حسابرسی (یافته‌های پژوهشگران)

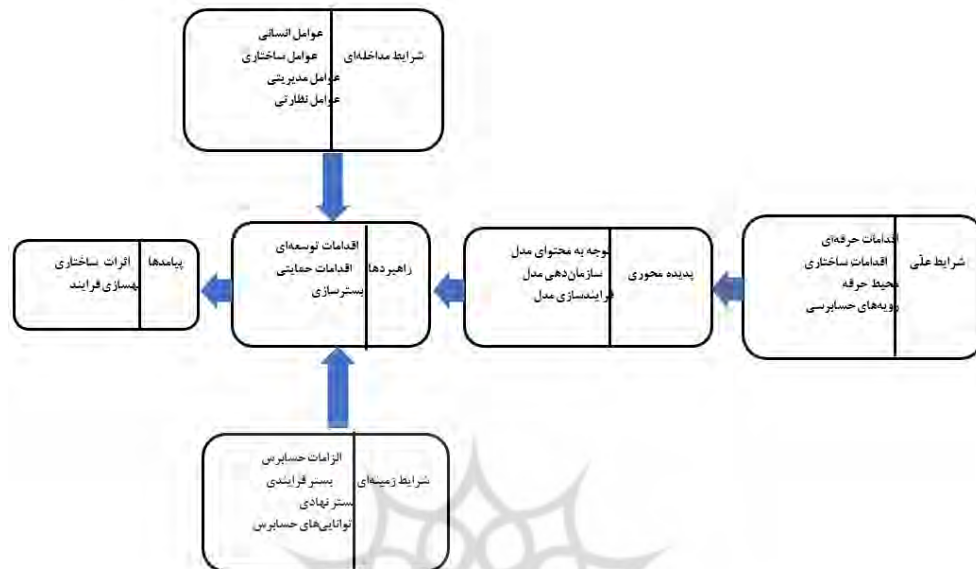
شرایط علی						
عوامل اقتصادی و سیاسی جامعه	رویه‌های حسابرسی	تغییرات قوانین	تعهد کاری حسابرسان	اقدامات ساختاری	اندازه موسسه حسابرسی	اقدامات حرفه‌ای
					استخدام تخصص حسابداری در شرکت‌ها	
					استفاده از آخرین بخشنامه‌ها و آگاهی از تغییرات در قوانین مالیاتی	
					اصلاح ساختار اقتصاد	
فناوری‌های جدید	وجود یک پایگاه اطلاعاتی قوی	چگونگی و نحوه رسیدگی مالیات	توجه به آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان	اصلاح و تغییرات قوانین مالیاتی	آموزش و گزینش حسابرسان	تجربه صنعت
					حذف مباحث سیاسی برای انتصاب مدیران	
پدیده محوری						
دوره تصدی‌گری حسابرسی	رضایت مؤدیان	فرایندسازی مدل	چرخش ادواری حسابرسان مالیاتی	سازمان‌دهی مدل	استنباط حسابرسان	توجه به محتوای مدل
					اطلاع‌رسانی	
ریسک مالیاتی	سودآوری شرکت	مدل	حسابرسی رعایت	مدل	اندازه و حجم فرایند	توجه به اخلاق و ارزش‌ها
					بررسی هم‌پیشگان	
ضمانت اجرایی					تطابق قوانین مالیاتی با استانداردهای حسابداری و حسابرسی	
					تناسب تعداد حسابرسان با تعداد کارهای ارجاع شده	
					توجه به ابعاد عدالت رویه	



طرح جامع مالیاتی		حمایت از حرفه حسابرسی مالیاتی		توجه به تبعات درآمدی شرکت			
قانون جامعه پذیر		حمایت از حسابرسان		توجه به جذبه‌های اجتماعی مالیات			
عوامل مداخله‌گر							
نظام‌های پیگیری	عوامل نظارتی	محدودیت‌های قانونی	عوامل مدیریتی	عدم شفافیت در معاملات شرکت‌ها	عوامل ساختاری	عوامل انسانی	
نگرش‌های حسابرسان				عملکرد مناسب سازمان امور مالیاتی کشور			محدودیت‌های مالیاتی
وجود رویه یکسان		مسائل رفاهی و انگیزشی حسابرسان		فرایند اجرای حسابرسی مالیاتی			سلیقه حسابرسان
وجود سامانه‌های پیگیری فعالیت‌ها				فرهنگ مالیاتی بین مؤدیان			شایسته‌سالاری در انتخاب
وجود یک سیستم سالم برای چرخه فعالیت		مقبول بودن حسابرسان مالیاتی		فشار زمانی وارد بر حسابرسان			شفافیت قوانین و مقررات
هزینه‌های اجتماعی		میزان درآمد شرکت‌ها		فشارهای سیاسی بر حسابرسان			صحت و قابلیت اتکا گزارشگری منتشر شده توسط مدیران
هزینه‌های کنترل		نظارت دقیق بر حسابرسان مالیاتی		کمبود نیرو در حسابرسی			
همسوسازی حسابداران				کنترل ثروت گزارش‌ها حسابرسی قابل اتکا و قابل اعتماد			
شرایط زمینه‌ای							
تجربه و تخصص حسابرسان	توانایی‌های حسابرسان	ایجاد انگیزه در کارکنان سازمان امور مالیاتی پاسخگویی حسابرسان پاسخگویی مؤدیان	بستر نهادی	افزایش پاسخگویی	بستر فرایندی	الزامات حسابرسان	
				افزایش تعامل			بی‌طرفی
				افزایش تعهد کاری حسابرسان			تضاد منافع
تردید حرفه‌ای				افشا و ارزیابی	اعتمادسازی دوطرفه		
ثبات رویه					افزایش اطمینان		
راهبردها							

تشویق و آموزش مؤدیان	بسترسازی	برون‌سپاری و واگذاری پرونده‌های ریز	اقدامات حمایتی	افزایش سطح آگاهی جامعه	اقدامات توسعه‌ای
تصمیم‌سازی و قانون‌گذاری و مفسران					
تعامل بین سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی با سازمان امور مالیاتی					
تعامل بین مؤدی و حسابرس					
تناسب تعداد حسابرسان با تعداد پرونده‌ها					
مسائل تحریم و سیاسی کشور					
مقوله محیط‌زیست و تدوین مالیات‌های سبز		پیاده‌سازی کامل طرح جامع مالیاتی و بانک اطلاعاتی جامع	برنامه جامع و کامل حسابرسی	افزایش تمکن مالی حسابرسان	
هزینه‌های اجتماعی مالیات					
رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی					
شفاف‌سازی ارائه صورت‌های مالی					
شفافیت قوانین مالیاتی					
شناسایی منابع جدید مالیاتی					
فرهنگ‌سازی سازمانی و مالیاتی	پیامدها				
قابل‌دسترس بودن سامانه	بهبودی فرایند	اثربخشی قوانین	اثرات ساختاری	احقاق حقوق دولت	
قابلیت پیگیری حساب‌ها و عملیات				ارتقاء دانش مالیاتی	
کاهش هزینه‌های عدم تقارن اطلاعاتی				افزایش اعتبار اطلاعات و دسترسی آسان به اطلاعات	
کاهش ریسک حسابرسی				افزایش رضایت‌مندی مؤدیان	
کاهش زمان حسابرسی				افزایش وصولی‌ها	
کاهش وقفه‌های مالیاتی				جلوگیری از سردرگمی افراد	
				جلوگیری از فرار مالیاتی	
				جلوگیری از فساد	
		رشد و توسعه صنایع			

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل (۱) مدل کلی الگوی مفهومی ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی

(جمشیدی و همکاران، ۲۰۲۲)

### تجزیه و تحلیل داده‌ها

پس از گردآوری داده‌های مورد نیاز پژوهش، جهت محاسبه و آماده‌سازی متغیرها از نرم‌افزار آفیس ۲۰۱۶ استفاده می‌گردد و برای آزمون فرضیه‌ها از نرم‌افزارهای PLS و SPSS برای تحلیل همبستگی بین متغیرها و سایر آزمون‌ها استفاده می‌شود. به منظور ارائه دیدگاهی مناسب در مورد ویژگی‌های افراد مورد مطالعه، در این بخش توزیع فراوانی افراد نمونه بر حسب متغیرهای جمعیت‌شناختی ارائه گردیده است. همچنین به منظور مقایسه بهتر چگونگی توزیع افراد مورد مطالعه، علاوه بر بیان تعداد افراد بر حسب متغیرهای جمعیت‌شناختی، این ارقام به صورت درصدی نیز بیان شده است. نهایتاً نمودارهای مربوط به توزیع افراد نیز در زیر جدول مربوط به آن آمده است تا از این طریق مقایسه بهتری به تصویر کشیده شود.

نتایج توزیع افراد نمونه بر اساس نوع جنسیت افراد نشان داد که بیشتر افراد پاسخ‌دهنده بر اساس جنسیت از گروه مردان به تعداد ۳۳۶ نفر (۸۶.۴ درصد) هستند. جدول (۲) نتایج این توزیع را نشان داده شده است.

جدول (۲): توزیع فراوانی افراد نمونه بر حسب جنسیت

جنسیت	شاخص‌های آماری		
	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
زن	۵۳	۱۳.۵	۱۳.۵
مرد	۳۳۶	۸۶.۴	۱۰۰.۰
کل	۳۸۹	۱۰۰.۰	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج توزیع افراد نمونه بر اساس شغل نشان داد که از مجموع ۳۸۹ نفر افراد نمونه بیشترین تعداد به میزان ۲۴۹ نفر (۶۴ درصد) شاغل در سازمان امور مالیاتی و کمترین تعداد به تعداد ۸ نفر (۱.۸ درصد) عضو هیئت‌علمی دانشگاه بودند. جدول (۳) نتایج این توزیع را نشان داده شده است.

جدول (۳): توزیع فراوانی بر حسب شغل

شغل	شاخص‌های آماری		
	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
شاغل در سازمان امور مالیاتی	۲۴۹	۶۴	۶۴
شاغل در مؤسسات حسابداری و حسابرسی	۶۵	۱۶.۷	۷۲.۸۰
حسابدار رسمی	۱۷	۴.۵	۸۵.۱
مشاور مالیاتی	۱۴	۳.۶	۸۸.۷
عضو هیئت‌علمی دانشگاه	۸	۱.۸	۹۰.۷۴
مدیر مالی شرکت، سازمان	۳۶	۹.۴	۱۰۰
کل	۳۸۹	۱۰۰	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### آلفای کرونباخ و پایایی مرکب

نتایج بررسی ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی مرکب (فایل‌های پیوست) نشان داد که مقادیر این شاخص‌ها برای همه متغیرهای پنهان، بیشتر از ۰.۷ است و بنابراین پایایی ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از این دو شاخص هم تأیید شد.

(۱) شرایط علی

اقدامات حرفه ای که مرتبط به ویژگی های حسابرس و صاحب کار است، می تواند در جهت ایجاد چارچوب یا مدل مفهومی برای تشریح ساختار خدمات حسابرسی تأثیر قابل توجهی داشته باشند. اقدامات حرفه ای می تواند سطح اطمینان اسناد و مدارک ارائه شده و اعتمادپذیری اطلاعات را بهبود ببخشند. اقدامات ساختاری و عوامل ساختاری قابلیت توانایی حسابرسان را برای ارزیابی، تقویت می کند و اقدامات ساختاری و یکپارچه منجر به نظارت بهتر حسابرسان، ارائه گزارش های اثربخش به موقع و همچنین افزایش سرعت حسابرسی خواهد گردید. مقوله های محیط حرفه و رویه های حسابرسی شرایط و موقعیت مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی را تعیین می کند.

جدول (۴): نتایج مقادیر بارهای عاملی متغیرهای مشاهده پذیر

مرتبۀ دوم		مرتبۀ اول					ابعاد	متغیر
P Values	آماره t	بار عاملی	P Values	آماره t	بار عاملی	گویه ها		
۰.۰۰۰	۴۰.۰۸۸	۰.۸۵۱	۰.۰۰۰	۶.۲۲۰	۰.۵۳۰	Q۷۵	اقدامات حرفه ای	شرایط علی
			۰.۰۰۰	۱۹.۵۴۴	۰.۸۱۲	Q۷۶		
			۰.۰۰۰	۳۴.۷۲۶	۰.۸۴۶	Q۷۷		
			۰.۰۰۰	۱۸.۶۵۷	۰.۷۸۰	Q۷۸		
			۰.۰۰۰	۱۳.۴۸۲	۰.۷۷۵	Q۷۹		
			۰.۰۰۰	۳۲.۷۴۴	۰.۸۷۸	Q۸۰		
			۰.۰۰۰	۷.۹۸۶	۰.۷۰۲	Q۸۱		
			۰.۰۰۰	۱۱.۵۶۸	۰.۶۸۰	Q۸۲		
			۰.۰۰۰	۲۵.۸۵۶	۰.۸۱۷	Q۸۳		
۰.۰۰۰	۶۶.۹۰۴	۰.۹۱۶	۰.۰۰۰	۵۰.۶۷۸	۰.۸۹۷	Q۸۴	اقدامات ساختاری	شرایط علی
			۰.۰۰۰	۲۷.۱۳۱	۰.۸۶۱	Q۸۵		
			۰.۰۰۰	۲۱.۲۰۸	۰.۸۱۹	Q۸۶		
۰.۰۰۰	۵۰.۱۶۵	۰.۸۹۳	۰.۰۰۰	۴۳.۹۷۰	۰.۸۷۹	Q۸۷	محیط حرفه	
			۰.۰۰۰	۳۵.۷۷۷	۰.۸۸۸	Q۸۸		
			۰.۰۰۰	۲۳.۸۷۴	۰.۸۵۸	Q۸۹		
۰.۰۰۰	۲۹.۲۷۴	۰.۸۳۷	۰.۰۰۰	۲۹.۱۴۲	۰.۸۴۲	Q۹۰	رویه های حسابرسی	
			۰.۰۰۰	۲۳.۰۶۱	۰.۸۳۶	Q۹۱		
			۰.۰۰۰	۲۳.۶۳۰	۰.۸۵۵	Q۹۲		
			۰.۰۰۰	۱۳.۵۶۹	۰.۷۳۳	Q۹۳		

منبع: یافته های پژوهشگر

همان‌طور که نتایج جدول (۴) نشان می‌دهد، مقادیر بار عاملی تمام گویه‌ها بیشتر از ۰.۴ است و بنابراین مدل اندازه‌گیری، مدلی همگن است و مقادیر بار عاملی، مقادیر قابل قبولی هستند. نتایج بررسی معناداری مقادیر آماره t در جدول (۴) نشان داد که مقادیر آماره t برای همه گویه‌ها بیشتر از ۲.۵۸ گزارش شد. این بدان معناست که ارتباط بین گویه‌ها با متغیر مکنون مربوط به خود در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرفته می‌شود.

## ۲) پدیده محوری

شامل توجه به محتوا، سازماندهی و همچنین فرایندسازی مدل می‌باشد و موجب می‌شود برنامه ریزی بهتری بر شیوه ارزیابی حسابرسی مالیاتی صورت گیرد و همچنین می‌تواند شرایطی را برای حل مسائل و کاستی‌ها فراهم آورد. در مقوله محتوای مدل، از طریق ایجاد ساختاری مشخص می‌توان شرایط بهتری برای مطابقت قوانین مالیاتی با استانداردهای حسابداری و حسابرسی فراهم نمود و از طریق تشکیل تیم‌های قوی حسابرسی و همچنین حمایت از حسابرسان و حرفه حسابرسی، روند حسابرسی مالیاتی را سازمان‌دهی نمود، در نتیجه خروجی حسابرسی مالیاتی اثربخش‌تر بوده و کیفیت حسابرسی مالیاتی ارتقا می‌یابد.

جدول (۵): نتایج مقادیر بارهای عاملی متغیرهای مشاهده‌پذیر

مرتبه دوم			مرتبه اول				ابعاد	متغیر
P Values	آماره t	بار عاملی	P Values	آماره t	بار عاملی	گویه‌ها		
۰.۰۰۰۰	۳۵.۳۰۸	۰.۸۴۱	۰.۰۰۰۰	۱۵.۹۰۹	۰.۷۴۰	Q۳۲	توجه به محتوای مدل	پدیده محوری
			۰.۰۰۰۰	۱۷.۳۵۹	۰.۷۵۵	Q۳۳		
			۰.۰۰۰۰	۱۷.۶۱۱	۰.۷۶۵	Q۳۴		
			۰.۰۰۰۰	۱۸.۶۳۳	۰.۷۸۴	Q۳۵		
			۰.۰۰۰۰	۸.۷۸۰	۰.۶۷۹	Q۳۶		
			۰.۰۰۰۰	۱۳.۷۸۹	۰.۷۴۴	Q۳۷		
			۰.۰۰۰۰	۱۲.۹۵۱	۰.۷۳۸	Q۳۸		
			۰.۰۰۰۰	۲۵.۹۰۴	۰.۸۱۶	Q۳۹		
			۰.۰۰۰۰	۱۶.۱۹۰	۰.۷۲۳	Q۴۰		
			۰.۰۰۰۰	۱۶.۱۳۴	۰.۷۱۹	Q۴۱		
۰.۰۰۰۰	۳۶.۴۸۶	۰.۸۳۹	۰.۰۰۰۰	۱۷.۴۷۱	۰.۷۵۳	Q۴۲	سازمان‌دهی مدل	
			۰.۰۰۰۰	۱۸.۰۲۱	۰.۷۴۴	Q۴۳		
			۰.۰۰۰۰	۲۴.۷۵۶	۰.۸۲۰	Q۴۴		
			۰.۰۰۰۰	۱۵.۳۶۹	۰.۷۹۲	Q۴۵		
			۰.۰۰۰۰	۱۶.۲۷۰	۰.۷۷۱	Q۴۶		

مرتبۀ دوم			مرتبۀ اول				ابعاد	متغیر
P Values	آماره t	بار عاملی	P Values	آماره t	بار عاملی	گویه‌ها		
			۰.۰۰۰	۳۳.۷۲۵	۰.۸۳۵	Q۴۷	فرآیندسازی مدل	
			۰.۰۰۰	۱۳.۴۶۵	۰.۷۵۵	Q۴۸		
۰.۰۰۰	۳۲.۸۰۳	۰.۷۷۸	۰.۰۰۰	۳۸.۸۳۱	۰.۸۳۰	Q۴۹		
			۰.۰۰۰	۲۰.۷۲۴	۰.۷۶۱	Q۵۰		
			۰.۰۰۰	۲۳.۰۸۹	۰.۸۱۹	Q۵۱		
			۰.۰۰۰	۱۴.۹۳۵	۰.۷۱۲	Q۵۲		
			۰.۰۰۰	۲۲.۷۰۲	۰.۷۷۵	Q۵۳		
			۰.۰۰۰	۷.۵۸۵	۰.۵۳۹	Q۵۴		
			۰.۰۰۰	۱۵.۹۳۴	۰.۷۱۷	Q۵۵		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که نتایج جدول (۵) نشان می‌دهد، مقادیر بار عاملی تمام گویه‌ها بیشتر از ۰.۴ است و بنابراین مدل اندازه‌گیری، مدلی همگن است و مقادیر بار عاملی، مقادیر قابل قبولی هستند. نتایج بررسی معناداری مقادیر آماره t در جدول (۵) نشان داد که مقادیر آماره t برای همه گویه‌ها بیشتر از ۲.۵۸ گزارش شد. این بدان معناست که ارتباط بین گویه‌ها با متغیر مکنون مربوط به خود در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرفته می‌شود.

### ۳) راهبردها

مباحث راهبردی، مهمترین بخش زیربنایی و پویاست که در مدل ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی نقش اساسی و محوری در تحقق برنامه‌های نظارتی هر سازمان مانند سازمان مالیاتی ایفا می‌کند. امروزه اقدامات توسعه‌ای و حمایتی، به عنوان یک اهرم تأثیرگذار در اجرای سیاست‌های حسابرسان در بحث نظارتی و تحقق اهداف مالیاتی و تأمین منابع مالی مورد نیاز برای بودجه بندی بخش‌های مختلف کشور مورد توجه است. بنابراین، لزوم توجه به آنها برای تعیین راهبردهایی همه‌جانبه‌پوش از پیش احساس می‌شود.

همان‌طور که نتایج جدول (۶) نشان می‌دهد، مقادیر بار عاملی تمام گویه‌ها بیشتر از ۰.۴ است و بنابراین مدل اندازه‌گیری، مدلی همگن است و مقادیر بار عاملی، مقادیر قابل قبولی هستند. نتایج بررسی معناداری مقادیر آماره t در جدول (۶) نشان داد که مقادیر آماره t برای همه گویه‌ها بیشتر از ۲.۵۸ گزارش شد. این بدان معناست که ارتباط بین گویه‌ها با متغیر مکنون مربوط به خود در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرفته می‌شود.

جدول (۶): نتایج مقادیر بارهای عاملی متغیرهای مشاهده پذیر

مرتبه دوم			مرتبه اول				ابعاد	متغیر
P Values	آماره t	بار عاملی	P Values	آماره t	بار عاملی	گویه‌ها		
۰.۰۰۰۰	۵۹.۰۲۷	۰.۸۹۸	۰.۰۰۰۰	۲۸.۸۲۳	۰.۸۴۵	Q۵۶	اقدامات توسعه‌ای	
			۰.۰۰۰۰	۵۲.۱۶۳	۰.۸۹۰	Q۵۷		
			۰.۰۰۰۰	۲۳.۳۲۴	۰.۸۳۰	Q۵۸		
			۰.۰۰۰۰	۱۱.۵۹۸	۰.۶۸۶	Q۵۹		
۰.۰۰۰۰	۱۹.۸۳۹	۰.۸۱۱	۰.۰۰۰۰	۱۹.۱۴۸	۰.۸۶۱	Q۶۰	اقدامات حمایتی	
			۰.۰۰۰۰	۱۸.۷۰۳	۰.۷۸۸	Q۶۱		
۰.۰۰۰۰	۳۶.۲۳۴	۰.۸۳۹	۰.۰۰۰۰	۲۸.۳۷۵	۰.۸۰۵	Q۶۲	راهنم‌ها  بسترسازی	
			۰.۰۰۰۰	۲۶.۲۷۲	۰.۸۰۴	Q۶۳		
			۰.۰۰۰۰	۳۰.۷۰۶	۰.۸۲۸	Q۶۴		
			۰.۰۰۰۰	۱۳.۰۲۸	۰.۶۸۷	Q۶۵		
			۰.۰۰۰۰	۱۸.۹۹۸	۰.۷۷۵	Q۶۶		
			۰.۰۰۰۰	۶.۴۷۲	۰.۵۳۶	Q۶۷		
			۰.۰۰۰۰	۹.۸۴۲	۰.۶۲۹	Q۶۸		
			۰.۰۰۰۰	۱۶.۹۹۵	۰.۷۰۲	Q۶۹		
			۰.۰۰۰۰	۲۰.۱۹۱	۰.۷۶۰	Q۷۰		
			۰.۰۰۰۰	۲۷.۳۶۳	۰.۸۰۶	Q۷۱		
			۰.۰۰۰۰	۱۵.۷۸۱	۰.۷۴۳	Q۷۲		
			۰.۰۰۰۰	۱۳.۵۲۱	۰.۷۳۷	Q۷۳		
			۰.۰۰۰۰	۱۳.۷۵۷	۰.۷۱۳	Q۷۴		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۴) شرایط زمینه‌ای

الزامات حسابرسان برای بی طرفی و همچنین برخورداری از صلاحیت حرفه ای، باعث می شود حسابرسان جهت اعتمادسازی دوطرفه، تمایلی بیشتری به ارتقای کیفیت حسابرسی داشته باشند. بستر فرایندی و نهادی از جمله مؤلفه های دیگر شرایط زمینه ای می باشد. با ایجاد بسترهای فرایندی و نهادی می تواند ضمانت اجرایی حرفه حسابرسی را افزایش داد. توانایی حسابرسان که یکی از مؤلفه های شرایط زمینه ای است و نقش قابل توجهی در نظارت بر فرایند گزارشگری مالی مؤدیان دارد.



جدول (۷): نتایج مقادیر بارهای عاملی متغیرهای مشاهده پذیر

مرتبۀ دوم			مرتبۀ اول			ابعاد	متغیر
P Values	t آماره	بار عاملی	P Values	t آماره	بار عاملی		
۰.۰۰۰۰	۲۷.۹۶۰	۰.۸۱۷	۰.۰۰۰۰	۱۹.۷۹۰	۰.۷۳۵	Q110	الزامات حسابرس
			۰.۰۰۰۰	۶.۰۹۹	۰.۶۳۵	Q111	
			۰.۰۰۰۰	۹۱.۹۱۴	۰.۹۲۸	Q112	
			۰.۰۰۰۰	۹۴.۲۲۳	۰.۹۲۳	Q113	
۰.۰۰۰۰	۵۷.۹۲۶	۰.۸۹۱	۰.۰۰۰۰	۴۶.۸۷۲	۰.۸۹۵	Q114	بستر فرایندی
			۰.۰۰۰۰	۳۳.۹۰۵	۰.۸۷۰	Q115	
			۰.۰۰۰۰	۴۲.۳۹۴	۰.۸۷۹	Q116	
			۰.۰۰۰۰	۱۰.۶۵۵	۰.۶۷۷	Q117	
۰.۰۰۰۰	۴۸.۳۴۷	۰.۸۷۳	۰.۰۰۰۰	۳۱.۱۰۴	۰.۸۶۸	Q118	بستر نهادی
			۰.۰۰۰۰	۲۷.۸۵۲	۰.۸۸۶	Q119	
			۰.۰۰۰۰	۳۶.۹۶۶	۰.۸۴۵	Q120	
۰.۰۰۰۰	۳۹.۱۵۹	۰.۸۳۶	۰.۰۰۰۰	۴۸.۶۹۶	۰.۸۹۳	Q121	توانایی‌های حسابرس
			۰.۰۰۰۰	۱۷.۶۱۰	۰.۸۱۸	Q122	
			۰.۰۰۰۰	۲۷.۵۵۲	۰.۸۷۵	Q123	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که نتایج جدول (۷) نشان می‌دهد، مقادیر بار عاملی تمام گویه‌ها بیشتر از ۰.۴ است و بنابراین مدل اندازه‌گیری، مدلی همگن است و مقادیر بار عاملی، مقادیر قابل قبولی هستند. نتایج بررسی معناداری مقادیر آماره t در جدول (۷) نشان داد که مقادیر آماره t برای همه گویه‌ها بیشتر از ۲.۵۸ گزارش شد. این بدان معناست که ارتباط بین گویه‌ها با متغیر مکنون مربوط به خود در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرفته می‌شود.

#### ۵) شرایط مداخله‌ای

عوامل انسانی و مدیریتی از جمله عوامل کلیدی توانمندی هر سازمان هستند. بزرگ‌ترین چالش در مدیریت هر سازمان اطمینان از مشارکت افراد در بهره‌گیری از تجربیات و همکاری آنها برای دستیابی به نتایج مطلوب می‌باشند. هدف از مقوله نظارتی نیز تضمین کیفیت حسابرسی و جلب اعتماد ذی‌نفعان می‌باشد.

همان‌طور که نتایج جدول (۸) نشان می‌دهد، مقادیر بار عاملی تمام گویه‌ها بیشتر از ۰.۴ است و بنابراین مدل اندازه‌گیری، مدلی همگن است و مقادیر بار عاملی، مقادیر قابل قبولی هستند. نتایج بررسی معناداری مقادیر آماره t در جدول (۸) نشان داد که مقادیر آماره t برای همه گویه‌ها بیشتر از ۲.۵۸ گزارش شد. این بدان معناست که ارتباط بین گویه‌ها با متغیر مکنون مربوط به خود در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرفته می‌شود.

جدول (۸): نتایج مقادیر بارهای عاملی متغیرهای مشاهده پذیر

مرتبه دوم			مرتبه اول				ابعاد	متغیر
P Values	آماره t	بار عاملی	P Values	آماره t	بار عاملی	گویه‌ها		
۰.۰۰۰۰	۴۰.۴۷۴	۰.۸۳۳	۰.۰۰۰۰	۱۹.۱۲۰	۰.۷۲۷	Q۱	عوامل انسانی	شرایط مداخله‌ای
			۰.۰۰۰۰	۲۲.۲۲۲	۰.۸۳۳	Q۲		
			۰.۰۰۰۰	۳۶.۷۲۵	۰.۸۶۷	Q۳		
			۰.۰۰۰۰	۳۵.۶۱۱	۰.۸۶۰	Q۴		
			۰.۰۰۰۰	۲۸.۳۸۲	۰.۸۴۶	Q۵		
			۰.۰۰۰۰	۹.۲۶۶	۰.۶۴۹	Q۶		
۰.۰۰۰۰	۴۰.۰۷۱	۰.۸۴۱	۰.۰۰۰۰	۱۴.۶۱۰	۰.۷۶۶	Q۷	عوامل ساختاری	
			۰.۰۰۰۰	۱۵.۰۷۸	۰.۷۶۶	Q۸		
			۰.۰۰۰۰	۲۱.۷۳۱	۰.۷۸۶	Q۹		
			۰.۰۰۰۰	۲۵.۸۱۱	۰.۸۰۳	Q۱۰		
			۰.۰۰۰۰	۲۵.۴۰۶	۰.۷۹۴	Q۱۱		
			۰.۰۰۰۰	۱۴.۹۱۰	۰.۷۴۴	Q۱۲		
			۰.۰۰۰۰	۲۸.۶۱۳	۰.۸۲۵	Q۱۳		
			۰.۰۰۰۰	۸.۰۰۲	۰.۵۵۱	Q۱۴		
			۰.۰۰۰۰	۱۴.۴۷۲	۰.۷۳۷	Q۱۵		
			۰.۰۰۰۰	۱۵.۳۸۸	۰.۷۵۳	Q۱۶		
			۰.۰۰۰۰	۷.۷۰۷	۰.۵۸۵	Q۱۷		
۰.۰۰۰۰	۲۱.۶۰۵	۰.۷۵۹	۰.۰۰۰۰	۱۸.۳۷۸	۰.۷۵۷	Q۱۹	عوامل مدیریتی	
			۰.۰۰۰۰	۲۲.۴۵۰	۰.۷۷۷	Q۲۰		
			۰.۰۰۰۰	۱۹.۴۰۶	۰.۷۵۴	Q۲۱		
			۰.۰۰۰۰	۱۷.۸۳۲	۰.۷۶۱	Q۲۲		
۰.۰۰۰۰	۲۴.۱۰۲	۰.۷۴۱	۰.۰۰۰۰	۸.۸۹۶	۰.۷۰۶	Q۲۳	عوامل نظارتی	
			۰.۰۰۰۰	۱۳.۵۷۲	۰.۶۶۴	Q۲۴		
			۰.۰۰۰۰	۲۰.۷۶۰	۰.۷۷۵	Q۲۵		
			۰.۰۰۰۰	۱۸.۷۵۵	۰.۷۸۵	Q۲۶		
			۰.۰۰۰۰	۲۷.۲۲۷	۰.۷۹۵	Q۲۷		
			۰.۰۰۰۰	۳۴.۳۲۴	۰.۷۹۹	Q۲۸		
			۰.۰۰۰۰	۱۴.۹۷۷	۰.۶۹۵	Q۲۹		
			۰.۰۰۰۰	۲۵.۷۵۷	۰.۷۸۵	Q۳۰		
۰.۰۰۰۰	۱۷.۸۱۲	۰.۷۱۳	Q۳۱					

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### ۶ پیامدها

شامل اثرات ساختاری و بهسازی فرایندها است. اغلب صاحب نظران بر این نکته موافق اند که معیارهای پیامد در درازمدت به دست می آید و تأکید می کنند که در چنین اندازه گیری هایی پیامدها باید جایگزین، دروندادها و فرآیندها شوند. اگر عوامل و شرایط ذکر شده در مدل پارادایمی ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی به خوبی عمل نمایند، انتظار می رود که بروندادها و نتایج مطلوب و مورد انتظار حاصل شود. همان طور که نتایج جدول (۹) نشان می دهد، مقادیر بار عاملی تمام گویهها بیشتر از ۰.۴ است و بنابراین مدل اندازه گیری، مدلی همگن است و مقادیر بار عاملی، مقادیر قابل قبولی هستند. نتایج بررسی معناداری مقادیر آماره t در جدول (۹) نشان داد که مقادیر آماره t برای همه گویهها بیشتر از ۲.۵۸ گزارش شد. یعنی که ارتباط بین گویهها با متغیر مکنون مربوط به خود در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرفته می شود.

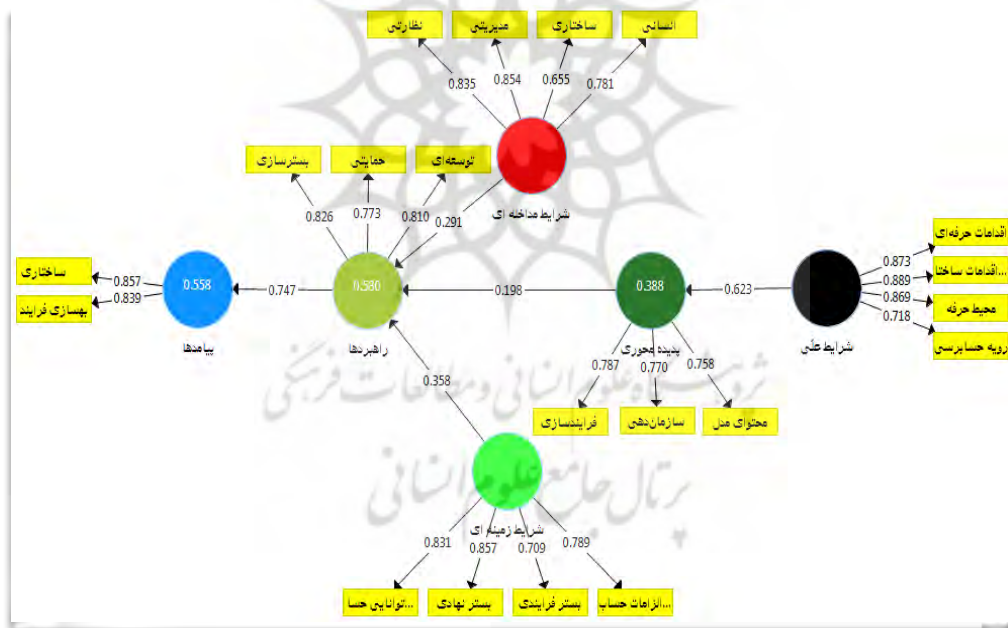
جدول (۹): نتایج مقادیر بارهای عاملی متغیرهای مشاهده پذیر

مرتبه دوم			مرتبه اول			ابعاد	متغیر	
P Values	آماره t	بار عاملی	P Values	آماره t	بار عاملی			گویهها
۰.۰۰۰۰	۲۷.۴۴۹	۰.۷۹۹	۰.۰۰۰۰	۱۲.۰۲۹	۰.۷۸۲	Q۹۴	اثرات ساختاری	پیامدها
			۰.۰۰۰۰	۲۳.۰۱۴	۰.۷۹۹	Q۹۵		
			۰.۰۰۰۰	۱۷.۶۸۰	۰.۷۲۵	Q۹۶		
			۰.۰۰۰۰	۲۴.۹۱۹	۰.۷۸۲	Q۹۷		
			۰.۰۰۰۰	۳۷.۲۹۶	۰.۸۶۱	Q۹۸		
			۰.۰۰۰۰	۱۷.۸۴۴	۰.۷۹۰	Q۹۹		
			۰.۰۰۰۰	۴۱.۲۳۰	۰.۸۷۷	Q۱۰۰		
			۰.۰۰۰۰	۳۱.۷۱۵	۰.۸۵۴	Q۱۰۱		
			۰.۰۰۰۰	۱۰.۱۴۰	۰.۶۹۷	Q۱۰۲		
			۰.۰۰۰۰	۱۱.۹۰۶	۰.۷۳۰	Q۱۰۳		
۰.۰۰۰۰	۵۱.۹۷۰	۰.۸۷۰	۰.۰۰۰۰	۱۴.۵۴۹	۰.۷۴۳	Q۱۰۴	بهسازی فرایند	
			۰.۰۰۰۰	۳۵.۱۰۵	۰.۸۲۲	Q۱۰۵		
			۰.۰۰۰۰	۲۶.۳۸۹	۰.۸۳۳	Q۱۰۶		
			۰.۰۰۰۰	۱۳.۱۶۵	۰.۷۶۸	Q۱۰۷		
			۰.۰۰۰۰	۱۹.۵۱۴	۰.۸۱۵	Q۱۰۸		
۰.۰۰۰۰	۱۱.۶۰۰	۰.۷۴۹	Q۱۰۹					

منبع: یافته های پژوهشگر

### مدل‌های ساختاری مربوط به آزمون فرضیه‌ها

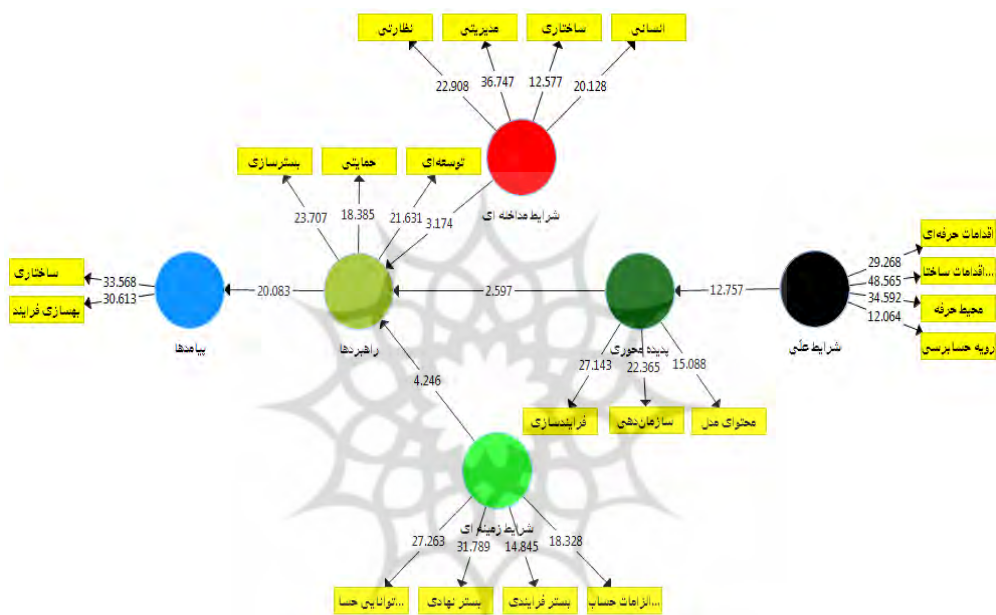
- با توجه به اینکه؛ نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول بخش اندازه‌گیری متغیرهای درون‌زا و برون‌زا نشان داد که تمام سازه‌ها از روایی و پایایی لازم برخوردارند، لذا در این قسمت، ساختار کلی مدل مفهومی پژوهش مورد آزمون قرار می‌گیرد، تا مشخص شود که آیا روابط تئوریک که بین متغیرها در مرحله تدوین چارچوب مفهومی مدنظر محقق بوده است، به وسیله داده‌ها تأیید گردیده یا نه. در رابطه با این موضوع سه مسئله مدنظر قرار می‌گیرد:
- (۱) علائم (مثبت و منفی) پارامترهای مربوط به مسیرهای ارتباطی بین متغیرهای نهفته نشان می‌دهند که آیا پارامترهای محاسبه‌شده جهت روابط فرضی را مورد تأیید قرار داده‌اند.
  - (۲) مقدار پارامترهای برآورد شده؛ نشان می‌دهد که تا چه حد روابط پیش‌بینی شده، قوی می‌باشند. در اینجا پارامترهای تخمینی باید معنی‌دار باشند؛ یعنی قدر مطلق t-value باید بیشتر از ۱.۹۶ باشد.
  - (۳) مجذور همبستگی چندگانه ( $R^2$ ) مقدار واریانس هر متغیر نهفته درونی (وابسته) که به وسیله متغیرهای نهفته بیرونی (مستقل) تبیین می‌شود را نشان می‌دهد. هرچه مقدار ( $R^2$ ) بیشتر باشد، قدرت بالای تبیین واریانس را بیان می‌کند.



شکل (۱): نمودار ضرایب مسیر و ضرایب تعیین

منبع: یافته‌های پژوهشگر

شکل (۱) با عنوان نمودار ضرایب مسیر، به بررسی ضریب مسیر متغیرها و میزان تأثیر هر یک از متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته می‌پردازد. مقدار ضریب مسیر در بازه ۱- و ۱ قرار دارد. هر چه این مقدار به صورت مثبت بیشتر باشد، نشان‌دهنده تأثیرگذاری بیشتر متغیر مستقل بر متغیر وابسته است. نتایج بررسی مقادیر اندازه اثر در شکل (۱۵) نشان داد که این مقدار برای اثرات در بازه ضعیف تا قوی گزارش شد.



شکل (۲): معناداری ضرایب مسیر

منبع: یافته‌های پژوهشگر

شکل (۲) معناداری ضرایب مسیر را نشان می‌دهد. نتایج به‌دست‌آمده از این نمودار در ادامه تشریح شده است. معناداری ضرایب مسیر (بتا): یکی از شاخص‌های تأیید روابط در مدل ساختاری معنادار بودن ضرایب مسیر می‌باشد. معناداری ضرایب مسیر مکمل بزرگی و جهت علامت ضریب بتای مدل می‌باشد. چنانچه مقدار به‌دست‌آمده بالای حداقل آماره در سطح مورد اطمینان در نظر گرفته شده باشد، آن رابطه یا فرضیه تأیید می‌شود. در سطح معناداری ۹۰ درصد، ۹۵ درصد و ۹۹ درصد این مقدار به ترتیب با حداقل آماره  $t$  ۱.۶۴، ۱.۹۶ و ۲.۵۸ مقایسه می‌شود.

قدرت پیش‌بینی مدل یا اشتراک افزونگی<sup>۱</sup> معیار دیگری برای بررسی مدل ساختاری است. هدف این شاخص بررسی توانایی مدل ساختاری در پیش‌بینی کردن به روش چشم‌پوشی<sup>۲</sup> می‌باشد. معروف‌ترین و شناخته‌شده‌ترین معیار اندازه‌گیری این توانایی، شاخص Q<sup>2</sup> است که بر اساس این ملاک مدل باید نشانگرهای متغیر مکنون درون‌زای انعکاسی را پیش‌بینی کند. مقادیر به‌دست‌آمده از این آزمون مثبت است که نشان‌دهنده کیفیت مناسب مدل ساختاری است. در مورد قدرت پیش‌بینی مدل در مورد متغیرهای پنهان درون‌زا سه مقدار ۰.۰۲، ۰.۱۵ و ۰.۳۵ به ترتیب به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای این شاخص معرفی شده‌اند.

جدول (۱۰): توان پیش‌بینی مدل

Q <sup>2</sup> (=1-SSE/SSO)	
۰.۳۴۰	راهبردها
۰.۲۱۴	پدیده محوری
۰.۳۸۰	پیامدها

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول (۱۱): شاخص برازش کلی مدل

مقدار برازش	
۰.۰۷۱	ریشه دوم میانگین مربعات باقیمانده استاندارد شده (SRMR)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مقدار مطلوب برای این شاخص حداکثر ۰.۰۸ است. نتایج به‌دست‌آمده از این شاخص نشان داد که مقدار آن برابر با ۰.۰۷۱ گزارش شد که مقداری مطلوب است و بنابراین برازش مناسب مدل کلی تأیید می‌شود.

### نتیجه فرضیه‌های پژوهش

#### بین عوامل علی بر پدیده محوری رابطه معناداری وجود دارد

نتایج آزمون این فرضیه نشان داد که مقدار ضریب مسیر این رابطه برابر با ۰.۶۲۳ می‌باشد. آماره t این ارتباط در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار گزارش شد ( $P\text{-Value} \leq 0.05$ ) بر این اساس فرضیه صفر پژوهش رد و فرضیه مقابل تأیید می‌شود. به این معنا که عوامل علی بر پدیده محوری تأثیر مثبت و معناداری دارند.

1- CV Red  
2- Blindfolding

**بین پدیده محوری بر عوامل راهبردی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد.**

نتایج آزمون این فرضیه نشان داد که مقدار ضریب مسیر این رابطه برابر با ۰.۱۹۸ می‌باشد. آماره t این ارتباط در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار گزارش شد ( $P\text{-Value} \leq 0.05$ ) بر این اساس فرضیه صفر پژوهش رد و فرضیه مقابل تأیید می‌شود. به این معنا که مقولات محوری بر عوامل راهبردی تأثیر مثبت و معناداری دارند.

**بین عوامل زمینه‌ای بر عوامل راهبردی رابطه معناداری وجود دارد.**

نتایج آزمون این فرضیه نشان داد که مقدار ضریب مسیر این رابطه برابر با ۰.۳۵۸ می‌باشد. آماره t این ارتباط در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار گزارش شد ( $P\text{-Value} \leq 0.05$ ) بر این اساس فرضیه صفر پژوهش رد و فرضیه مقابل تأیید می‌شود. به این معنا که عوامل بستر بر عوامل راهبردی تأثیر مثبت و معناداری دارند.

**بین عوامل مداخله‌گر بر عوامل راهبردی رابطه معناداری وجود دارد.**

نتایج آزمون این فرضیه نشان داد که مقدار ضریب مسیر این رابطه برابر با ۰.۲۹۱ می‌باشد. آماره t این ارتباط در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار گزارش شد ( $P\text{-Value} \leq 0.05$ ) بر این اساس فرضیه صفر پژوهش رد و فرضیه مقابل تأیید می‌شود. به این معنا که عوامل مداخله‌گر بر عوامل راهبردی تأثیر مثبت و معناداری دارند.

**بین عوامل راهبردی بر پیامدها رابطه معناداری وجود دارد.**

نتایج آزمون این فرضیه نشان داد که مقدار ضریب مسیر این رابطه برابر با ۰.۷۴۷ می‌باشد. آماره t این ارتباط در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار گزارش شد ( $P\text{-Value} \leq 0.05$ ) بر این اساس فرضیه صفر پژوهش رد و فرضیه مقابل تأیید می‌شود. به این معنا که عوامل راهبردی بر پیامدها تأثیر مثبت و معناداری دارند.

جدول (۱۲): نتایج فرضیه‌ها

فرضیه	فرضیات	ضریب مسیر	آماره t	P Values	نتیجه
۱	شرایط علی -> پدیده محوری	۰.۶۲۳	۱۲.۷۵۷	۰.۰۰۰	تأیید
۲	پدیده محوری -> راهبردها	۰.۱۹۸	۲.۵۹۷	۰.۰۱۰	تأیید
۳	شرایط زمینه‌ای -> راهبردها	۰.۳۵۸	۴.۲۴۶	۰.۰۰۰	تأیید
۴	شرایط مداخله‌ای -> راهبردها	۰.۲۹۱	۳.۱۷۴	۰.۰۰۲	تأیید
۵	راهبردها -> پیامدها	۰.۷۴۷	۲۰.۰۸۳	۰.۰۰۰	تأیید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

**نتیجه‌گیری**

یکی از مهم‌ترین راهکارهای تأمین مالی برای دولت‌ها، منابع حاصل از مالیات است. در مقابل فرارهای مالیاتی از سوی مؤدیان مالیاتی یکی از مسائل مربوط به منابع مالی دولت‌ها است و بسیاری از اشخاص و شرکت‌ها علاقه‌مند به پرداخت مالیات خود نیستند، در این میان عدم تمکین مالیاتی و اجتناب از پرداخت از مالیات موجب شده تا

درآمدهای مالیاتی کاهش یابد. در راستای حسابرسان مالیاتی می‌توانند نقش‌آفرینی کنند و با شناسایی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی مالیاتی می‌توان اثربخشی فرایند ارزیابی دفاتر مؤدیان مالیاتی را افزایش داد. به‌طور کلی شناسایی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی مالیاتی، به منظور رسیدگی در هر نظام مالیاتی از اهمیت زیادی برخوردار است. فرآیند دریافت مالیات را می‌توان از لحاظ ترتیب زمانی به مراحل تدوین و تصویب قوانین این حوزه، شناسایی مؤدیان مالیاتی، تشخیص میزان مالیات هر یک، کنترل و بازبینی تشخیص‌ها و ...، دقیق‌تر انجام داد. با تکیه بر مطالب فوق پژوهش حاضر درصدد بررسی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی مالیاتی می‌باشد. این مقاله برگرفته از پژوهش ارائه مدل جهت ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی است.

نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد که عوامل علی بر مقوله پدیده محوری تأثیر مثبت و معناداری دارند. در واقع یافته‌های نشان‌دهنده این موضوع است که اقدامات حرفه‌ای و اقدامات ساختاری، محیط حرفه و رویه‌های حسابرسی می‌تواند مهمترین اجزای مدل یعنی محتوای، سازمان‌دهی و فرایند سازی مدل را تحت تأثیر قرار دهد. از جمله مؤلفه‌های عوامل علی اقدامات حرفه‌ای است که شامل مواردی چون اندازه موسسه حسابرسی، استخدام تخصص حسابداری در شرکتهای، تشکیل کمیته حسابرسی و ... می‌باشند. از جمله مؤلفه‌های پدیده محوری، سازمان‌دهی مدل است که شامل مواردی چون دست‌کاری سود، فرصت‌طلبی مدیران و ... می‌باشند. یافته‌های آجی- منساه<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) نشان داد که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، خدمات حسابرسی باکیفیت‌تر و نظارت مؤثرتر و کارتری به شرکت‌ها ارائه می‌دهند در نتیجه موجب افزایش کیفیت اطلاعات و مانع دست‌کاری سود می‌شوند. حبیب و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) و هگازی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۵) نشان داده‌اند که حسابرسان متخصص، موجب کاهش مدیریت سود و افزایش کیفیت سود و مانع فرصت‌طلبی مدیران می‌شوند. سلطان و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۵) کمیته حسابرسی شرکت‌ها را ملزم به افشاء اطلاعات مالی می‌نمایند و در تضمین کیفیت بالای سودهای گزارش‌شده نقش قابل توجهی دارند. بنابراین کمیته حسابداری مانع دست‌کاری سود می‌شود. همچنین کمیته حسابرسان با داشتن افراد متخصص و کارشناسان مالی در پیش بردن روش‌های حسابداری محافظه‌کارانه به سمت حفظ هرچه بیشتر سرمایه اعتباری خویش انگیزه بیشتری دارند. علاوه بر این، تخصص مالی و حسابداری اعضاء کمیته حسابرسی در ارتقاء محافظه‌کاری حسابداری همچون اتخاذ روش‌های حسابداری محافظه‌کارانه (همچون شناسایی سریع زیان‌ها) در مقایسه با روش‌های تجاوزکارانه حسابداری (همچون شناسایی اولیه درآمد) کمتر در معرض انتقادهای سرمایه‌گذاران و قانون‌گذاران قرار می‌گیرند و مانع فرصت‌طلبی مدیران می‌شود.

در فرضیه دوم و سوم و چهارم یافته‌ها نشان داد پدیده محوری، عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر بر عوامل راهبردی تأثیر مثبت و قابل توجهی دارند. مهمترین مرحله یعنی راهبردهای تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی مالیاتی که شامل سه‌گام اقدامات توسعه‌ای، اقدامات حمایتی و بسترسازی می‌شود. در گام اقدامات توسعه‌ای، در صورتی که تصور می‌شود عدم پذیرش مالیات و توجه به مهارت‌های حسابرسان به دلیل عوامل داخلی شکل گرفته و موقت و

1 Agyei-Mensah

2 Habib et al.

3 Hegazy et al.

4 Sultana et al



گذرا است، اما باید متذکر شد عواملی که موجب تقویت راهبردها می‌شوند، کارآیی عملیاتی حسابرسی مالیاتی را بهبود می‌بخشند. یافته‌ها نشان داد این عوامل شامل پدیده محوری، عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر می‌باشند. در واقع طرح‌های مهمی در ارتباط با بهینه‌سازی پدیده محوری، توسعه انسانی، ساختاری و مدیریتی و بروزرسانی شرایط زمینه‌ای و زیرساختی مربوط به بسترسازی فرایند و نهادی و همچنین الزامات حسابرسی و شناسایی توانمندی مورد نیاز حسابرسان، باید در کنار طراحی و پیاده‌سازی راهبردها در دستور کار قرار دارد که بتواند راهبردهای مؤثر ایجاد نمود.

اخلاق و ارزش‌ها، نگرش‌های حسابرسان و ایجاد انگیزه در کارکنان سازمان امور مالیاتی از جمله عوامل پدیده محوری، عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر می‌باشند و شناسایی منابع جدید مالیاتی و فرهنگ‌سازی سازمانی و مالیاتی از جمله عوامل راهبردی می‌باشند.

آرنولد و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) عنوان کردند اهمیت محیط اخلاقی در تشویق برای تصمیم‌گیری اخلاقی ثابت شده است. اکتاویو<sup>۲</sup> و جو<sup>۳</sup> (۲۰۱۳)، معتقدند اخلاق واقعی و ناب، بازتاب قوانین و مقررات وضع شده نیست، بلکه این نوع اخلاق، اخلاق آیین‌نامه‌ای و اجباری است که ارزش چندانی ندارد. اخلاق واقعی زمانی است که فرد گفتن حقیقت را وظیفه خود بداند در نتیجه در گزارشگری مالی و به تبع آن اظهار مالیات، گفتن واقعیت برگرفته از مقررات وضع شده نیست بلکه بازتاب اعتقاد به مباحث اخلاقی در ذهن فرد است و این همان مفهوم واقعی اخلاق است

طالب نیا و شیخ حسنی (۱۳۸۶) معتقد است فرض نظریه‌های اجتماعی در خصوص موضوع عدم پذیرش مالیاتی این است که عوامل روان‌شناسانه شامل نگرانی‌های اخلاقی و معنوی، عوامل بسیار مهمی در پذیرش مالیاتی هستند و بسیاری از آن‌ها ممکن است با توجه به ملاحظات اخلاقی، تحت شرایطی که ریسک حسابرسی پایین است، نیز تمکین کنند. نظریه‌های روانشناسی، اهمیتی به حسابرسی و جرائم نمی‌دهند و در عوض بر تغییر نگرش‌ها در سیستم مالیاتی تأکید دارند که موضوع می‌تواند فرهنگ‌سازی سازمانی و مالیاتی را بین مؤدیان به وجود آورد. موسوی جهرمی و طهماسبی بلداجی (۱۳۸۶) معتقد است مطالعات انجام شده در کشورهای مختلف ثابت کرده است که هرگاه پرداخت مالیات توجیه اجتماعی خود را از دست دهد، عدم پذیرش مالیاتی مانند یک هنجار اجتماعی فراگیر در مناسبات میان نهادهای رسمی و غیررسمی جامعه جایگزین پذیرش مالیاتی می‌شود، بر این اساس شناسایی منابع جدید مالیاتی تسهیل می‌شود.

سور<sup>۴</sup> (۲۰۰۴)، در پژوهشی تحت عنوان «یک مدل اقتصادی تمکین مالیاتی با تأکید بر اخلاق شخصی و اجتماعی» با استفاده از مدل آلیفمن-سندمو<sup>۵</sup>، نتایج اخلاقی و اجتماعی تمکین را بررسی کرده است. این بررسی شامل موارد زیر است: ۱. تعیین تراز بالای تمکین مالیاتی؛ ۲. تعیین میزان پاسخ‌های مالیاتی؛ ۳. میزان افزایش

1 Arnold et al.

2 Octavio

3 Joao

4 Sour

5 Allingham - sandmo

فرار مالیاتی با توجه به نرخ‌های مالیاتی؛ و ۴. تمایل بیشتر اشخاص به فرار مالیاتی هنگامی که در بابت افراد زیادی در جامعه به این اقدام دست می‌زنند.

متأسفانه تلقی برخی از افراد از وصول مالیات‌ها محدود به کسب درآمد بیشتر به منظور اداره نمودن تشکیلات دولتی است و آنچه کمتر به آن توجه می‌شود این است که بالا بودن سهم وصولی‌های درآمدی حاصل از فروش نفت و پائین بودن سهم وصولی‌های مالیاتی در ترکیب درآمدی دولت علاوه بر آنکه عوارض ناگواری همچون وابستگی درآمد کشور به صدور یک کالا را در بر دارد، اقتصاد کشور را از امکان استفاده از ابزار مالی محروم ساخته است. در حالی که تحقق عدالت مالیاتی در جامعه می‌تواند بسیاری از نابسامانی‌های اقتصادی را به سمت شکوفایی اقتصادی هدایت نماید. همچنین با تغییر در قوانین مالیاتی و ارائه برنامه جامع و کامل نظارتی می‌توان مکانیزم‌هایی ایجاد نمود که مسائل و معضله‌های اقتصادی همچون: کسری بودجه، تورم، بیکاری، کاهش صادرات غیرنفتی و افزایش واردات و ... را سامان بخشد و ضمانت لازم برای رشد و شکوفایی و تحقق اهداف اقتصادی و اجتماعی را فراهم آورد.

مباحث راهبردی، مهمترین بخش زیربنایی و پویاست که در تعیین کیفیت حسابرسی مالیاتی نقش اساسی و محوری در تحقق برنامه‌های نظارتی هر سازمان مانند سازمان مالیاتی ایفا می‌کند. امروزه ویژگی‌هایی چون عوامل انسانی (مدیریتی)، بسترسازی‌ها و برخی الزامات و همچنین سازمان‌دهی آنها جدای از نقش اصلی خود یعنی تأمین بخشی از اقدامات توسعه‌ای و حمایتی، به‌عنوان یک اهرم تأثیرگذار در اجرای سیاست‌های حسابرسان در بحث نظارتی و تحقق اهداف مالیاتی و تأمین منابع مالی مورد نیاز برای بودجه‌بندی بخش‌های مختلف کشور مورد توجه است. بنابراین، لزوم توجه به آنها برای تعیین راهبردهایی همه‌جانبه بیش‌ازپیش احساس می‌شود. در فرضیه پنجم به بررسی تأثیر عوامل راهبردی بر پیامدها پرداخته شد، در این ارتباط یافته‌ها نشان داد که عوامل راهبردی بر پیامدها تأثیر مثبت و معناداری دارند. نتایج تحلیل کمی نشان داد که میزان به‌کارگیری راهبردهای اثربخش و محوری در روند حسابرسی و پیامدهای مربوط به حسابرسی مالیاتی نقش قابل توجهی دارد و در راستای بهبود و تحقق عدالت مالیاتی و کسب موفقیت چشم‌گیر در زمینه حسابرسی مالیاتی باید به راهبردها توجه بیشتری صورت گیرد. در اینجا ذکر این نکته اهمیت دارد که نتایج تحلیل کمی نشان داد که میزان به‌کارگیری راهبرد به ویژه اقدامات توسعه‌ای و بسترسازی می‌تواند، اثربخشی کیفیت حسابرسی مالیاتی را دوچندان کند. در تئوری‌های اقتصادی، مهمترین منبع تأمین مالی مخارج حاکمیتی دولت اخذ مالیات از اشخاص است، به این ترتیب توجه بیشتر به نقش مالیات‌ها در بودجه دولت و انجام اقداماتی به‌منظور افزایش سهم این نوع درآمدها ضرورت دارد. بدین منظور اقدامات توسعه‌ای و حمایتی جهت شناسایی ظرفیت‌های موجود مالیاتی مشاغل پردرآمد، می‌تواند گام بزرگی در مسیر اثرات ساختاری و بهسازی فرایند برای وصول درآمدها باشد.

### فهرست منابع

- ۱) بهرامی کهیش‌نژاد، نادر. (۱۳۹۴). عوامل مؤثر بر بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهر قدس.
- ۲) جلال وند، وحید و شهیکی تاش، محمدنبی. (۱۳۹۲). بررسی و سنجش کارایی نظام مالیاتی ایران در برنامه های توسعه (رویکرد منطق فازی)، فصلنامه اقتصاد مالی، تابستان ۱۳۹۲، دوره ۷، شماره (۲۴)، ۳۵-۹.
- ۳) دهقانی دوپل، محسن. (۱۳۹۸). بررسی موانع و قابلیت‌های نظام رسیدگی سازمان امور مالیاتی برای پیاده‌سازی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک (مورد مطالعه: ادارات امور مالیاتی استان اردبیل) به روش دلفی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه آزاد اسلامی واحد اردبیل.
- ۴) زارعی مجد، فرشاد و حسین جنتی فر. (۱۳۹۶). بررسی مسئله کیفیت حسابرسی مالیاتی از دیدگاه استانداردهای حسابداری. کنفرانس ملی تحقیقات علمی جهان در مدیریت، حسابداری، حقوق و علوم اجتماعی، شیراز، دانشگاه آزاد اسلامی واحد زرقان.
- ۵) شیری حکم‌آبادی، علی، جمشیدی، حمید و میرسپاسی، نیلوفر. (۱۳۹۷). راهکارهای حسابرسی مالیاتی بر اساس مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک حسابرسی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی. ۱۰(۳۷)، ۱۶۲-۱۴۷.
- ۶) طالب نیا، قدرت الله، شیخ حسنی، علی. (۱۳۸۶). بررسی مقایسه ای قانون مالیات‌های مستقیم با قانون پیشین در بخش‌های مشاغل، مستغلات و حقوق کارکنان. نشریه حسابرسی، ۳۶: ۸۲-۹۲.
- ۷) طاهری، محمد؛ جهانگیرنیا، حسین؛ خان محمدی، محمدحامد و غلامی جمکرانی، رضا. (۱۳۹۹). تدوین مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. ۹(۳۴)، ۲۷۷-۲۹۸.
- ۸) عباس زاده، محمدرضا، فدایی، مرتضی، مفتونیان، محسن و بابایی کلاریجانی، مائده. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط شفافیت مالی و اجتناب مالیاتی با توجه به مالکیت نهادی شرکتها (مطالعه موردی شرکتهای بورس اوراق بهادار ایران)، فصلنامه اقتصاد مالی، تابستان ۱۳۹۵، دوره ۱۰، شماره (۳۵)، ۷۴-۴۵.
- ۹) گرابی نژاد، غلامرضا و چپر دار، الهه. (۱۳۹۱). بررسی عوامل مؤثر بر درآمدهای ایران، فصلنامه اقتصاد مالی، پاییز ۱۳۹۱، دوره ۶، شماره (۲۰)، ۹۲-۶۲.
- ۱۰) موسوی جهرمی، یگانه و طهماسبی بلداجی، فرهاد. (۱۳۸۶). راه‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راه‌کارهای جلوگیری از آن. طرح پژوهشی، تهران، سازمان امور مالیاتی کشور.
- ۱۱) ولی‌زاده جوجاده، فاطمه. (۱۳۹۹). شناخت ادراکی ممیزین سازمان امور مالیاتی شهر یزد از حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه یزد.
- 12) Agyei-Mensah, B.K. (2019). The effect of audit committee effectiveness and audit quality on corporate voluntary disclosure quality. African Journal of Economic and Management Studies. 10(1), 17-31.
- 13) Alhadi I., Nugrahanto A. (2021). Tax Audit Quality: An Empirical Analysis of THE Use of Information Technology, Competence, Task Complextty and Time Pressure. Jurnal Info Artha. 5(2), 75-92.

- 14) Arens, A. A., & Elder, R. J. dan Mark S. Beasley. (2015). Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach.
- 15) Arnold, V., Lampe, J. C., & Sutton, S. G. (2000). Creating an ethically driven organization: A model for fostering an epidemic of ethical intensity. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 3: 201–224.
- 16) Best, M., Shah, J & Waseen, M. (2021). The Deterrence Value of Tax Audit: Estimates from a Randomized Audit Program. Nhh Norwegian School of Economics.
- 17) Chalu, H., Mzee, H. (2018). Determinants of tax audit effectiveness in Tanzania. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33, ISS. 1, PP. 35-63. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2016-1390>.
- 18) Habib, A., Jiang, H., and Zhou, D. (2014). Audit quality and market pricing of earnings and earnings components in China. *Asian Review of Accounting*, 22(1): 20-34.
- 19) Hegazi, M., Al Sabegh, A., and Handy, R. (2015). The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work. *Journal of Accounting and Finance*, 15(4): 143-164.
- 20) Jamshidi.R و Barzegar.B و Moheseni .A(2022) .Developing a Model To Improve the Quality of Tax Audits, *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*، Volume 6, Issue 3 [https://ijaaf.um.ac.ir/article\\_42038.html](https://ijaaf.um.ac.ir/article_42038.html)
- 21) KleanTHOUS, C and CHATZIS, S. (2020). Gated Mixture VARIATIONAL Autoencoders for Value Added Tax audit case selection. *Knowledge-Based Systems*. 188(5), 1-9.
- 22) ee www,, .. D & wwobbb. .. 2021.. aa x uu dit and aa xpaye''' oo mpiiince nn ouhllss t NIGERIA. *Psychology and Education Journal*. 58(2), 10246-10254.
- 23) Mansour, I & Kalib, M. (2019). The Impact of Using Analytical Procedures on Reducing the Cost of Tax Audit "The Jordanian Income and Sales Tax Department". *International Business Research*; Vol. 12, No. 2, PP. 52-65.
- 24) Mukiyidin, M., Muda, I & hh oii,, .. 2021.. hhe fff ect of oo rpoaaee xxxpayesss oo mpiiance with Tax Audit: A Case Study in Indonesia. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*. 8(5), 717-725.
- 25) Nuryaman,T. (2013). The Influence of Corporate Governance Practice on The oo mpanyss Financial Performance, *Journal of Global Business and Economic*, Global Research.Com ISSN, 5: 2180-3625.
- 26) cc vvooq .. M. ,, & Joao, P. C. L. 2013.. Ehhaad conduct of aaazllnni' accounaam::: eeeeeences between beliefs and practices. *European Accounting Association*, Paris, France, 6-8 May: 319-337.
- 27) Ojo, O. D. (2017). The impact of tax audit on the compliance level of taxpayers in Kwara State. nn pubiihhd MaeeéTTTé,,, , nvveyyyyyf llonnnllonnn
- 28) Shkurti, R., Myftaraj, J & Gjika, E. (2021). Use of Financial Ratios in selecting entities for Tax Audit purposes -empirical study in Albania. *Wseas Transactions on Environment and Development*. 17, 297-313.
- 29) Sour, L. (2004). An economic model of tax compliance with individual morality and group conformity. *Economia Mexicana. Nueva Época*, 13(1): 43-61.
- 30) Sultana, Nigar. J-L. W. Mitchell Van der Zahn, (2015). Earnings conservatism and audit committee financial expertise. *Accounting and Finance*. 55 (2015) 279–310.

## Explanation and Validation of Effective Factors in the Tax Audit Quality Improvement model

Ramin Jamshidi<sup>1</sup>  
Bahram Barzegar<sup>2</sup>  
Abdolreza Mohseni<sup>3</sup>

Received: 01 / July / 2023

Accepted: 25 / August / 2023

### Abstract

The purpose of this research is to explain and validate the effective factors in the tax audit quality improvement model. Since an important part of each country's macro decision-making is budget information and its related resources, and also a major part of social inequalities is caused by the lack of transparency in incomes and income gap, therefore identifying the factors that improve the quality model of tax audit And the evaluation of their relations can be a step in the direction of helping to fully secure the spending credits of the government's general budget, providing and increasing stable incomes, promoting tax justice and improving the structure of income distribution, helping the country's growth and development and realizing social justice. . The current research is an applied research. The data collection for the process of testing the designed model was done through a questionnaire and according to the categories obtained from the subsets of the main categories, and to measure the validity of the designed model from the structural equation model (analysis of quantitative data through confirmatory factor analysis ) and to test the hypotheses, PLS and SPSS software were used to analyze the correlation between variables and other tests. The findings of the research showed that the causal factors affecting the improvement of the tax audit quality model have a positive and significant effect on the central phenomenon categories affecting the improvement of the tax audit quality model. Also, the findings showed that the categories of the central phenomenon, background and intervening factors effective on the improvement of the tax audit quality model have a positive and significant effect on the strategic factors effective on the improvement of the tax audit quality model. Also, the findings showed that strategic factors have a positive and significant effect on the results.

**Keywords:** audit, tax audit quality, tax, confirmatory factor analysis

**Classification jel:** M42, M48, H21, C38.

<sup>1</sup> Department of Accounting, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran r.jamshidi666@gmail.com

<sup>2</sup> Department of Accounting, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran Bahram.Barzegar@iau.ac.ir (corresponding author)

<sup>3</sup> Department of Accounting, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran Abdolreza.Mohseni@iau.ac.ir Ecj@iauctb.ac.ir





پروہشگاہ علوم انسانی و مطالعات فرہنگی  
پرتال جامع علوم انسانی