

## ارائه الگویی جهت شناسایی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی جهت کاهش فرار مالیاتی در شرکتهای کوچک و متوسط

غلامحسین آموزگاری

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران  
[amozegarihossein@gmail.com](mailto:amozegarihossein@gmail.com)

دکتر حمیدرضا شماخی

استادیار گروه حسابداری، واحد اسلامشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، اسلامشهر، ایران  
[Shammakhi.h@gmail.com](mailto:Shammakhi.h@gmail.com)

دکتر نقی فاضلی

استادیار، گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران.  
[fazeli.n@gmail.com](mailto:fazeli.n@gmail.com)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۹/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۲/۲۰

### چکیده

فرار مالیاتی یکی از چالش‌های اصلی نظام‌های مالیاتی، به‌ویژه در شرکت‌های کوچک و متوسط (SMEs) است که با استفاده از روش‌های غیرقانونی (فرار مالیاتی) یا قانونی (اجتناب مالیاتی)، سهم این شرکت‌ها در درآمدهای مالیاتی را کاهش می‌دهد. این پژوهش با هدف ارائه الگویی برای شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی جهت کاهش فرار مالیاتی در SMEs، با رویکرد کمی انجام شد. پرسشنامه‌ای استاندارد بین ۳۶۰ نفر از مدیران، حسابرسان، متخصصان مالی، و مسئولان مالیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط (انتخاب‌شده با نمونه‌گیری در دسترس) در سال‌های ۱۴۰۳ و ۱۴۰۴ توزیع شد. داده‌ها با مدل‌سازی معادلات ساختاری (PLS) در نرم‌افزار SmartPLS تحلیل شدند. نتایج نشان داد که کیفیت حسابرسی مالیاتی رابطه منفی معناداری با فرار مالیاتی دارد. یافته‌ها برای سیاست‌گذاران، حسابرسان و مدیران شرکت‌های کوچک و متوسط ارزشمند بوده و مبنایی برای تحقیقات آینده فراهم می‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت حسابرسی مالیاتی، فرار مالیاتی، شرکت‌های کوچک و متوسط.

## ۱- مقدمه

توسعه یافته است و میزانی که مالیات دهندگان از قوانین مالیاتی کشور پیروی می کنند (یا آن را رعایت نمی کنند)، مانند افزایش درآمد و پرداخت به موقع مالیات های مورد نیاز، به عنوان انطباق مالیاتی شناخته می شود که خود دو مقوله فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی<sup>۴</sup> را در بر می گیرد. فرار مالیاتی، استفاده از ابزارهای غیرقانونی برای کاهش بدهی مالیاتی است در حالی که اجتناب مالیاتی، نوعی فرار مالیاتی با استفاده از ابزارهای قانونی برای کاهش آن بدهی مالیاتی است (متریانو و دیگران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹). از همین روی، هر دو پدیده فرار مالیاتی از طریق راه های غیرقانونی و یا اجتناب مالیاتی از راه های قانونی، مسلماً به عنوان تهدیدی برای اقتصاد بسیاری از کشورها در نظر گرفته می شود (ورقه<sup>۶</sup>، ۲۰۲۲).

از سویی دیگر، شرکت های کوچک و متوسط (SMEها) سهم بزرگ و رو به رشدی از تولید ناخالص داخلی (GDP)<sup>۷</sup> بیشتر اقتصادهای در حال توسعه را تشکیل می دهند. آن ها حدود ۹۰ درصد از کسب و کارها و بیش از ۵۰ درصد از مشاغل در سراسر جهان را تشکیل می دهند و تا ۴۰ درصد از درآمد ملی (GDP) را در اقتصادهای نوظهور به خود اختصاص داده اند (راکش و بردهان<sup>۸</sup>، ۲۰۲۳). شرکت های کوچک و متوسط به عنوان عوامل ضروری برای ارائه جهانی سازی و رشد فراگیرتر و یک عامل کلیدی در رفاه اقتصادی و اجتماعی توصیف شده اند. در واقع، شرکت های کوچک و متوسط بخش غالبی از شرکت های موجود در جهان را تشکیل می دهند که منبع اصلی اشتغال (حدود ۷۰٪ مشاغل) را فراهم می کنند و سهم قابل توجهی در ایجاد ارزش (به طور متوسط ۵۰٪ تا ۶۰٪ ارزش افزوده) دارند (سازمان توسعه اقتصادی و هم کاری (OECD)<sup>۹</sup>، ۲۰۱۷). با این حال، سهم شرکت های کوچک و متوسط در درآمد مالیاتی کم تر از سهم آن ها در خروجی و اشتغال به دلیل عدم انطباق با مقررات و سیستم های مالیاتی است (نگین<sup>۱۰</sup>، ۲۰۲۲). همچنین، با توجه به نظر کورنیوان<sup>۱۱</sup> (۲۰۲۰)، شرکت های کوچک و متوسط معمولاً با عملکرد پایینی مواجه هستند که در سودآوری پایین تر، جابجایی کارکنان بالاتر و نرخ بقای پایین تر منعکس شده است. اغلب آن ها پنجمین تاریخ تولد خود را جشن نمی گیرند. افزون بر این، مسائل مربوط به فرار مالیاتی عمدتاً مربوط به هزینه های پذیرش هم هست که مهم ترین آن ها بار اجرایی مرتبط با سازگاری با مقررات مالیاتی است. بار اجرایی مالیات شامل تمام

فرار مالیاتی یکی از چالش های اساسی در سیستم های مالیاتی کشورهای مختلف به شمار می رود که می تواند تأثیرات منفی قابل توجهی بر درآمدهای دولت، عدالت مالیاتی و اقتصاد کلان داشته باشد. در این میان، شرکت های کوچک و متوسط به دلیل ویژگی های خاص خود، مانند عدم شفافیت مالی، مدیریت غیررسمی و محدودیت های مالی و نظارتی، بیش از سایر بنگاه ها در معرض این رفتارهای غیرقانونی قرار دارند. یکی از راهکارهای اساسی برای مقابله با این معضل، بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی است (آصفی، ۱۴۰۰).

حسابرسی مالیاتی به عنوان یک ابزار نظارتی، می تواند با کشف تخلفات و گزارش دهی دقیق، نقش مهمی در کاهش فرار مالیاتی ایفا کند. با این حال، کیفیت حسابرسی مالیاتی تحت تأثیر عوامل متعددی قرار دارد که شناخت این عوامل می تواند به بهبود فرآیندهای حسابرسی و در نتیجه کاهش میزان تخلفات مالیاتی کمک کند. این پژوهش بر آن است تا با شناسایی و تحلیل عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی، الگویی ارائه دهد که بتواند در کاهش فرار مالیاتی شرکت های کوچک و متوسط مؤثر واقع شود (اببضی و همکاران، ۱۴۰۰).

این مطالعه می تواند به بهبود سیاست گذاری های مالیاتی و افزایش اعتماد عمومی به نظام مالیاتی کشور کمک کرده و همچنین بستری را فراهم سازد که در آن شرکت ها انگیزه کمتری برای پنهان کاری مالیاتی داشته باشند. بنابراین، هدف اصلی این پژوهش ارائه یک چارچوب تحلیلی جامع برای بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی با تمرکز بر کاهش فرار مالیاتی در شرکت های کوچک و متوسط است.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اقتصاد بسیاری از کشورهای جهان، اساساً براساس درآمد مالیاتی به عنوان منبع اصلی تامین مالی شکل گرفته است (بحری<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳). با این حال، این منبع تا حد زیادی در حال غیر مؤثر شدن در پی گیری چالش های مداوم مرتبط با فرار مالیاتی است. به طور کلی، فرار مالیاتی مشکلی است که به اولین تاریخ ثبت شده بشریت باز می گردد (جلسورته و دیگران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). در همین رابطه، مک کی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۸) توضیح دادند که فرار مالیاتی در کشورهای در حال توسعه بسیار بیشتر از کشورهای

<sup>7</sup> Gross domestic product

<sup>8</sup> Rakshit & Bardhan

<sup>9</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

<sup>10</sup> Nguyen

<sup>11</sup> Kurniawan

<sup>1</sup> Behuria

<sup>2</sup> Hallsworth et al

<sup>3</sup> McKee et al.

<sup>4</sup> Tax avoidance

<sup>5</sup> Matarirano et al.

<sup>6</sup> Werekoh

نخست به دنبال شناسایی راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی در مواجهه با فرار مالیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط است که تا قبل از این، در تحقیقات موجود بطور آشکاری مورد غفلت واقع شده است.

مسئله بعدی این است که بحث در ادبیات مرتبط با کیفیت حسابرسی مالیاتی، بسیار کلی و مربوط به ارتباط تصادفی بین عوامل مؤثر و توسعه آن‌ها از یک سو و عملکرد مدیریتی و یا سازمانی از سوی دیگر است. مسئله اصلی در اینجا جهت‌علیت است که از این حقیقت ناشی می‌شود که بسیاری از مطالعات، نه یک فرض قبلی در مورد جهت‌علیت بین مولفه‌های فرار مالیاتی و نه یک فرض علیت بین مولفه‌های کیفیت حسابرسی مالیاتی و مولفه‌های فرار مالیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط دارند (مانند: قشقایی و خلیق، ۱۴۰۱؛ سلطانی<sup>۴</sup>، ۲۰۲۲؛ روتیمی<sup>۵</sup> و دیگران، ۲۰۲۱). از این رو، بیشتر این نتایج را می‌توان تنها از نظر همبستگی‌ها به جای علیت تفسیر نمود.

مسئله سوم، پیرامون آن است که بیشتر روش‌های مورد استفاده برای شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی، دارای ماهیت پیشنهادی هستند، یعنی این اقدامات تنها مشاهده می‌شوند و بصورت تجربی آزمون نمی‌شوند (مانند پژوهش، جمشیدی و دیگران، ۱۴۰۲ و دلامینی<sup>۶</sup>، ۲۰۱۷) و یا اینکه صرفاً ماهیت کیفی (مانند: ایبزی و دیگران، ۱۴۰۰) و یا کمی (مانند: تودوروویچ<sup>۷</sup> و دیگران، ۲۰۱۷) دارند. لذا، این شکاف‌ها، الهام‌بخش پژوهش حاضر و همچنین، ایده اولیه را برای استفاده از رویکرد آمیخته (کیفی، کمی) جهت پر کردن شکاف موجود در پیشینه نظری و تجربی مبنی بر ارائه الگویی جهت شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی جهت کاهش فرار مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط به ذهن محقق متبادر نمود.

در این جا باید به این نکته توجه داشت که به کارگیری تنها یک مدل یا الگوی براساس آنچه تئوری‌های علمی پیشنهاد می‌دهند، نمی‌تواند پاسخگوی چالش‌های مطروحه باشد. مع-الوصف و با توجه به طرح موضوع و شکاف‌های تحقیقاتی موجود؛ در مجموع چندین روش برای شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی جهت کاهش فرار مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط وجود دارد. روش‌های کمی موجود، معمولاً به مجموعه داده‌های بزرگ‌تر نیاز دارند، اما عمدتاً مبتنی بر خود ارزیابی هستند. از سوی دیگر، روش‌های کیفی امکان تنظیم دقت

هزینه‌های ناشی از تعهدات اجرایی است که شرکت‌ها باید به موجب قانون انجام دهند. در همین رابطه، وضعیت در مورد شرکت‌های کوچک و متوسط در اقتصاد ایران نیز متفاوت از سایر نقاط جهان نیست. آن‌ها بخش بزرگی از تولید ناخالص داخلی کشور را تشکیل می‌دهند و بخش بزرگی از بازار را به خود اختصاص داده‌اند. با این حال، شرکت‌های کوچک و متوسط در این بخش از جهان با مشکلات و محدودیت‌های مالی، تأمین مالی گران‌قیمت‌تر به واسطه تحریم‌ها و نسبت غیرمنطقی ارزش خروجی به مالیات مواجه هستند. همچنین، در اجرای سیاست‌های مالیاتی دولت مشکلاتی وجود دارد (ثنائی پور، ۱۳۹۹) و به طور کلی در همه جهان سهم مالیات از شرکت‌های کوچک و متوسط به طور قابل توجهی کم‌تر از میزان واقعی است و با توجه به اینکه هنوز اطلاعات کمی در مورد نرخ فرار مالیاتی در میان شرکت‌های کوچک و متوسط وجود دارد؛ می‌توان گمانه‌زنی کرد که شرکت‌های کوچک و متوسط به احتمال زیاد به شیوه‌های فرار از مالیات می‌پردازند و یا به طور کامل خارج از شبکه مالیاتی عمل می‌کنند و یا بخش خاصی از معاملات تجاری خود را از سیستم مالیاتی پنهان می‌کنند (کووا<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰).

میزان تشخیص چنین شیوه‌های فرار مالیاتی می‌تواند در کشورهایی با ظرفیت اجرای ضعیف اداره مالیات یا سطح بالایی از فساد در اداره مالیات، نسبتاً کم باشد. با این وجود، برای دلسرد کردن شرکت‌ها از نقض قوانین مالیاتی، دولت‌ها اغلب تکنیک‌های اجرایی را بکار می‌گیرند که یکی از آن‌ها حسابرسی مالیاتی است. با توجه به تعریف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) (۲۰۱۷)، یک حسابرسی مالیاتی سوابق مالیات دهندگان را بررسی می‌کند تا ببیند آیا آن‌ها بار مالیاتی خود را محاسبه و ارائه کرده‌اند و وظایف مالیاتی لازم را انجام داده‌اند یا خیر. بنابراین، حسابرسی مالیاتی روندی است که توسط دولت برای کشف تخلفات مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد. در همین رابطه، مطالعات خافیزه<sup>۲</sup> و دیگران (۲۰۲۰) و رحمت‌اللهی (۱۴۰۰) نشان می‌دهند، کیفیت حسابرسی مالیاتی، فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد، در حالی که بهشور و احمدی (۱۳۹۸) به این نتیجه دست یافتند که کیفیت حسابرسی، دارای رابطه معنادار و منفی با فرار مالیاتی است. با این حال، اینکه چه عواملی وجود دارند که بر کیفیت حسابرسی مالیاتی تأثیر می‌گذارند، همچنان محل مناقشه است (الکساندر و بلوک-ورلیک<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲). بر همین اساس، این پژوهش در گام

<sup>5</sup> Rotimi

<sup>6</sup> Dlamini

<sup>7</sup> Todorović

<sup>1</sup> Kivuva

<sup>2</sup> Khafizah

<sup>3</sup> Alexander & Balavac-Orlic

<sup>4</sup> Soltani

داده‌های به‌دست‌آمده با استفاده از روش‌های توصیفی و تحلیل رگرسیون با استفاده از نرم‌افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌ها نشان داد که بین حسابرسی مالیاتی و رعایت مالیات رابطه مثبت متوسطی وجود دارد. علاوه بر این، حسابرسی مالیاتی تأثیر مثبت معناداری بر رعایت مالیات در میان شرکت‌های کوچک و متوسط در شهرستان نایروبی، کنیا داشت. بنابراین، حسابرسی مالیاتی در افزایش انطباق مالیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط، کلیدی است. این مطالعه توصیه می‌کند که مدیران مالیاتی باید حسابرسی‌های خود را طوری ساختار دهند که حداقل هر سه سال یک‌بار شرکت‌های کوچک و متوسط تحت بازرسی مالیاتی قرار گیرند. حسابرسی‌ها می‌تواند بر اساس بخشی یا بر اساس پارامترهای ریسک تعبیه شده شناسایی شده توسط اداره مالیات باشد. علاوه بر این، اداره مالیات باید یک روش سیستماتیک مبتنی بر ریسک داشته باشد که به سرعت مودیان مالیاتی را که باید حسابرسی شوند شناسایی کند و دارای یک سیستم دقیق برای نظارت بر نتایج حاصل از این ابتکارات حسابرسی باشد.

سلطانی<sup>۳</sup> (۲۰۲۲)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر رعایت مالیات پرداخت. به این منظور، نمونه‌ای از ۱۹ شرکت در تونس بین سال‌های ۲۰۱۳ و ۲۰۱۷ مورد مطالعه قرار گرفت. از رویکرد تجربی با پیروی از اقتصادسنجی داده‌های تابلویی استفاده شد. همچنین، از یک تحلیل با رگرسیون بر روی داده‌های تابلویی استفاده شد، زیرا یکی از تکنیک‌های آماری را نشان می‌دهد که امکان برقراری رابطه بین متغیر قابل توضیح و متغیرهای توضیحی را فراهم می‌کند و مدل‌سازی را در حضور اثرات فردی انجام می‌دهد. نتیجه بدست آمده با کمک نرم‌افزار STATA نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی انطباق مالیاتی را در تونس بهبود می‌بخشد، در حالی که فرار مالیاتی را با تفاوت بین نرخ مالیات قانونی و نرخ مؤثر مالیات اندازه‌گیری می‌کند. نتایج این مطالعه همچنین نشان می‌دهد که فرار مالیاتی در شرکت‌های تونس با کیفیت حسابرسی بهتر، کاهش می‌یابد.

مرشاً<sup>۴</sup> و دیگران (۲۰۲۲)، در پژوهشی بررسی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی مالیاتی با فرآیند حسابرسی پرداختند. به این منظور، از رویکرد پژوهشی ترکیبی با مثلث‌سازی همزمان استفاده شد. مدل مفهومی بر اساس نظریه آژانس، نظریه احتمالی، نظریه اعتماد الهام‌گرفته، نظریه ذی-نفعان و بررسی ادبیات تجربی توسعه داده شد. داده‌ها از حسابرسان مالیاتی شامل مدیران مالیاتی، سرپرستان، صاحبان

بیشتر در شناسایی و اندازه‌گیری را فراهم می‌کنند اما معمولاً از مسئله تعمیم محدود، رنج می‌برند. لذا، پژوهش حاضر در این حوزه بر روی تعمیم یافته‌ها با نگاه به افزایش اندازه مجموعه داده در شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی جهت کاهش فرار مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط، متمرکز است. پژوهش حاضر همچنین، در مورد شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی جهت کاهش فرار مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط از فرایندی طولی استفاده می‌کند تا بینش‌های بیشتری را در مورد اینکه راهبردهای کیفیت حسابرسی مالیاتی به چه میزان در مواجهه با فرار مالیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط موفق هستند و آیا با انتظارات موجود هم‌خوانی دارند یا خیر؛ فراهم می‌آورد و در نهایت به این سوال اصلی پاسخ می‌دهد که الگویی جهت شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی جهت کاهش فرار مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط کدام است؟

الوان و بوگاتف<sup>۱</sup> (۲۰۲۴)، در پژوهشی به بررسی ارزیابی تأثیر اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی مالیاتی در اداره کل مالیات عمومی عراق پرداختند. درجه پایبندی به استانداردها، شامل استانداردهای ویژگی و عملکرد با چندین بعد، اندازه‌گیری شده است. علاوه بر این، کیفیت روش‌های حسابرسی مالیاتی در محدوده‌های مربوطه ارزیابی شده است. به منظور دستیابی به اهداف پژوهش، پرسشنامه‌ها به تخصص‌های مالیاتی ارسال شده و داده‌های به‌دست‌آمده از آن‌ها از طریق تحلیل رگرسیون و همبستگی مورد تحلیل قرار گرفته است. یافته‌ها نشان می‌دهند که ارتباط مثبت معنی‌داری بین کیفیت حسابرسی مالیاتی و استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی، به ویژه ویژگی‌ها و عملکردها، وجود دارد.

موهوا و اچوکی<sup>۲</sup> (۲۰۲۳)، در پژوهشی به بررسی تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رعایت مالیات شرکت‌های کوچک و متوسط پرداختند. هدف از این مطالعه بررسی تأثیر حسابرسی مالیاتی در افزایش انطباق مالیاتی در بین شرکت‌های کوچک و متوسط در شهرستان نایروبی، کنیا بود. این مطالعه بر اساس تئوری اقتصادی انطباق مالیاتی انجام شد و جامعه هدف شرکت‌های کوچک و متوسط در شهرستان نایروبی بودند که از آن‌ها یک نمونه ۳۹۹ نفری که مدیران و صاحبان شرکت‌های کوچک و متوسط در این شهرستان را تشکیل می‌دهند، به دست آمد. از پرسشنامه ساختاریافته برای جمع‌آوری داده‌ها استفاده شد.

<sup>3</sup> Soltani

<sup>4</sup> Mersha

<sup>1</sup> Alwan and Bougatef

<sup>2</sup> Muhwa and Achoki

عوامل غربال‌سازی و نهایی گردیدند. در نهایت با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی فازی (FAHP) درجه اهمیت عوامل تعیین گردید. داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار MATLAB مورد تجزیه و- تحلیل قرار گرفتند. با توجه به نتایج پژوهش در بین عوامل به ترتیب عامل فرهنگی، عامل علمی، عامل سیاسی و عامل اقتصادی دارای بیش‌ترین درجه اهمیت بودند.

ابیضی و دیگران (۱۴۰۰)، در پژوهشی به تدوین الگوی جامع کیفیت حسابرسی مالیاتی در ایران پرداختند. در این پژوهش، با نمونه‌گیری نظری و جمع‌آوری اطلاعات از طریق مصاحبه با ۲۰ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی مالیاتی در سال ۱۳۹۹ و سپس تحلیل اطلاعات و در نهایت استخراج مدل و خلق نظریه طی سه مرحله اصلی (کدگذاری باز، کدگذاری محوری، کدگذاری انتخابی) انجام گردید. سپس با استفاده از رویکرد نظام‌مند استراوس و کوربین<sup>۱</sup> (۱۹۹۸)، الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی همراه با مؤلفه‌های توضیح‌دهنده آن، یعنی شرایط علی، شرایط بستر، راهبردها، عوامل مداخله‌گر و پیامدها، تبیین شد. در تدوین الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی، پتانسیل‌های منابع انسانی، سازمانی و مودیان مالیاتی جزء شرایط علی شناسایی شدند که این انتخاب در بستری از عوامل اقتصادی و سیاسی داخلی و کلان، عوامل فرهنگی و بازار و الزامات بورس اوراق بهادار صورت گرفت. راهبردها نیز در دو سطح سازمانی و سطح مودیان مالیاتی دسته‌بندی شدند که مهم‌ترین آن‌ها عبارتند از: استقرار سامانه جامع اطلاعاتی برای فعالان اقتصادی، اجرای کارآمد سیستم اتوماسیون الکترونیکی، استقرار کارگروه کنترل کیفیت پرونده‌های حسابرسی مالیاتی که می‌تواند پیامدهایی کوتاه‌مدت و بلندمدت از جمله بهره‌وری سازمانی و مالی به همراه داشته باشد. همچنین نتایج پژوهش نشان می‌دهد راهبردهای اتخاذ شده در همه سطوح کیفیت حسابرسی مالیاتی با توجه به شرایط موجود متناسب و متفاوت بوده است. در اتخاذ راهبردهای الگوی کیفیت حسابرسی مالیاتی، برخی شرایط مداخله‌گر همچون عدم تجربه و سهل‌انگاری کارشناسان مالیاتی، فرصت- طلبی مدیران، پیچیدگی و تغییر سریع قوانین و مقررات حاکم، کیفیت حسابرسی مالیاتی را با دشواری مواجه ساخته است.

### ۳- الگوی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ هدف، کاربردی، به لحاظ روش استنتاج، اکتشافی و به لحاظ ماهیت داده‌ها، کیفی و کمی (آمیخته) است. که در ادامه تشریح می‌گردد:

فرآیند و رهبران تیم با استفاده از پرسشنامه و مصاحبه جمع- آوری شد. تحلیل موضوعی و PLS-SEM با استفاده از ADANCO به ترتیب برای تجزیه و تحلیل داده‌های کیفی و کمی استفاده شد. یافته‌ها نشان داد که عوامل ورودی حسابرسی، فرآیند حسابرسی و عوامل زمینه‌ای بر کیفیت حسابرسی مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارند. علاوه بر این، فرآیند حسابرسی بر رابطه بین متغیرهای توضیحی این پژوهش و کیفیت حسابرسی مالیاتی اثر میانجی داشت.

جمشیدی و دیگران (۱۴۰۲)، در پژوهشی به تبیین و اعتباریابی عوامل مؤثر در مدل ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی پرداختند. در این پژوهش، گردآوری داده‌ها برای فرایند آزمون مدل طراحی شده از طریق پرسشنامه و با توجه به مقوله‌های بدست آمده از زیر مجموعه‌های مقوله‌های اصلی صورت گرفت و برای سنجش اعتبار مدل طراحی شده از مدل معادلات ساختاری (تجزیه و تحلیل داده‌های کمی از طریق تحلیل عاملی تأییدی) 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 مؤثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی بر مقوله‌های پدیده محوری مؤثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارند. همچنین یافته‌ها نشان داد مقوله‌های پدیده محوری، عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر مؤثر بر ارتقای مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی بر عوامل راهبردی مؤثر 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.

قشقایی و خلیق (۱۴۰۱)، در پژوهشی به شناسایی و رتبه- بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی پرداختند. در این پژوهش، برای گردآوری داده‌های مورد نیاز، از مطالعات کتابخانه‌ای و میدانی (پرسشنامه خبرگان) استفاده شد. جامعه آماری پژوهش از اساتید دانشگاه، حسابرسان، مدیران ارشد و مدیران فنی سازمان حسابرسی با سابقه کاری و پژوهشی در زمینه حسابرسی مالیاتی تشکیل شده است. نمونه آماری با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند و با استفاده از تکنیک نمونه‌گیری گلوله برفی به تعداد ۲۳ نفر انتخاب شد. سپس، از طریق مرور پیشینه پژوهش، با استفاده از مطالعات و تحقیقات گذشته و همچنین پرسشنامه دلفی بر مبنای نظر خبرگان، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی، شناسایی و در بخش- های مختلف گروه‌بندی گردید. سپس با استفاده از روش دلفی

<sup>۱</sup> Strauss and Corbin

بودن، همانند بخش کیفی است. جامعه پژوهش در بخش آماری پژوهش (مدلسازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی) شامل مدیران و صاحبان شرکت‌های کوچک و متوسط، حسابرسان مالیاتی، متخصصان مالی و حسابداری، مسئولان مالیاتی و سایر افرادی هستند که دخالت یا تأثیری در فرآیندهای مالیاتی و حسابرسی مالیاتی شرکت‌ها دارند. همچنین، افرادی که در حوزه تحقیقات مالیاتی، حسابرسی مالیاتی، مدیریت مالی و اخلاق حرفه‌ای فعالیت می‌کنند نیز می‌توانند به عنوان افراد مورد مطالعه در این پژوهش شناخته شوند.

جهت تعیین حجم نمونه تصادفی در معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی (PLS)، از روش نمونه‌گیری دردسترس و فرمول نامعین کوکران به شرح زیر بهره گرفته می‌شود:

$$N = \frac{t^2 pq}{d^2}$$

در این فرمول، N حجم جامعه را نشان می‌دهد. همچنین:

- آماره p به عنوان درصد توزیع صفت در جامعه، به معنای نسبت افرادی است که دارای صفت مورد مطالعه هستند.
- آماره q نیز درصد افرادی است که فاقد صفت مورد مطالعه هستند.
- اگر میزان p و q مشخص نباشد، از حداکثر مقدار آن‌ها یعنی ۰.۵ استفاده می‌شود.
- آماره  $Z = t$  است و در سطح خطای ۵٪ مقدار t برابر با ۱.۹۶ و t2 برابر با ۱.۳ است.
- مقدار d نیز تفاضل نسبت واقعی صفت در جامعه با میزان تخمین محقق برای وجود آن صفت در جامعه است. دقت نمونه‌گیری به این عامل بستگی دارد و اگر بخواهیم نمونه‌گیری دارای بیشترین دقت باشد، از حداکثر مقدار d برابر با ۰.۰۵ استفاده می‌شود.

با توجه به موارد فوق الذکر و نامحدود بودن جامعه پژوهش، حداقل حجم نمونه برای پژوهش حاضر ۳۸۴ نفر تخمین زده شد. بر همین اساس پرسشنامه پژوهش طراحی و در اختیار پاسخ دهندگان قرار داده شد.

به منظور اعتبارسنجی مولفه‌های شناسایی شده پژوهش از پرسشنامه (محقق ساخته) و روش دلفی، استفاده خواهد شد. به همین جهت پرسشنامه اولیه‌ای طراحی و در ادامه پس از بازنگری در پرسشنامه اولیه با استفاده از نظرات اساتید و خبرگان، نسخه نهایی آن طراحی و از خبرگان پژوهش خواسته می‌شود تا نظر خود را در رابطه با متغیرهای مدل پژوهش که بر

پژوهش حاضر در رسته تحقیقات کاربردی قرار می‌گیرد. هدف پژوهش کاربردی توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. در اینجا سطح گفتمان انتزاعی و کلی، اما در یک زمینه خاص است. همچنین از لحاظ شیوه استنتاج پژوهش حاضر، از نوع اکتشافی است. زمانی از مطالعه اکتشافی استفاده می‌شود که درباره وضع موجود یک پدیده اطلاعات چندانی وجود ندارد یا این که درباره چگونگی حل مسائلی که در گذشته پدید آمده‌اند و با وضعیت موجود شباهت دارند، اطلاعات درستی در دسترس نیست در این گونه موارد باید بررسی گسترده برای آشنایی با پدیده‌های مربوط به وضعیت مورد نظر صورت گیرد، تا بتواند مدلی را پدید آورد و برای تکمیل مطالعه طرح منسجمی را پیاده کرد. این گونه پژوهش‌ها درصدد پاسخ به چرایی‌ها درک یا توصیف یک پدیده در اجتماع است. در واقع مطالعات اکتشافی برای درک بهتر ماهیت مسئله‌ای انجام می‌گیرد که لازم باشد برای درک وضعیت و پدیده‌های آن مصاحبه‌های گسترده با افراد خبره انجام شود. برخی از پژوهشگران این پژوهش را در طیف پژوهش‌های توصیفی قرار می‌دهند. علاوه بر این از بین تحقیقات کیفی، کمی و آمیخته، این پژوهش در دسته تحقیقات آمیخته قرار می‌گیرد. روش‌های پژوهش آمیخته به عنوان رویکردی از روش‌های کمی و کیفی موقعیتی را برای پژوهشگران به وجود آورده که بر اساس آن می‌توانند متدولوژی‌ها، طرح‌ها، مدل‌ها و روش‌های به کار گرفته شده در یک مطالعه پژوهشی واحد را در کنار هم قرار دهند. این پژوهش با توجه به شکل‌گیری روش‌های آمیخته و بررسی پارادایم‌های پژوهشی مدل‌ها و طرح‌های روش‌شناسی، پژوهش آمیخته را به عنوان یک متدولوژی برای ارزیابی راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی در مواجهه با فرار مالیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط، مورد استفاده قرار داده است. همچنین، پژوهش حاضر از فرایندی چهار مرحله‌ای تبعیت خواهد کرد که به ترتیب زیر است:

- (۱) ابتدا با مطالعه کتابخانه‌ای، ضمن بررسی مبانی نظری و تجربی مرتبط با مبحث پژوهش، پیشینه تحقیقات همسو مورد بررسی قرار گرفت.
- (۲) در مرحله دوم، به منظور اعتبارسنجی مولفه‌های شناسایی شده پژوهش از پرسشنامه (محقق ساخته) و روش دلفی، استفاده شد.
- (۳) در مرحله سوم، الگوی پژوهش با استفاده از پرسشنامه (محقق ساخته) و روش مدلسازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) برازش خواهد شد. بخش کمی پژوهش حاضر، با دو تکنیک دلفی، مدلسازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS)، انجام خواهد گرفت. جامعه پژوهش در روش دلفی به دلیل خبره محور

#### ۱-۴- ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

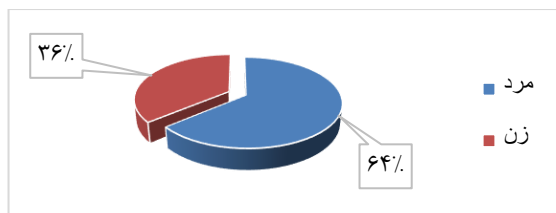
##### ۱-۴-۱- جنسیت

جنسیت، از جمله پارامترهایی بوده است که به نظر می‌رسد می‌تواند کیفیت داده‌های جمع‌آوری شده را تحت تأثیر قرار دهد.

جدول ۱-۴- توصیف نمونه مورد مطالعه برحسب جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
مرد	۲۳۰	۶۴
زن	۱۳۰	۳۶
جمع کل	۳۶۰	۱۰۰

توزیع جنسیتی نمونه آماری پژوهش، که در جدول ارائه شده است، نشان‌دهنده مشارکت ۳۶۰ نفر از مدیران و صاحبان، حسابرسان مالیاتی، متخصصان مالی و حسابداری و مسئولان مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط است. بر اساس داده‌ها، ۲۳۰ نفر (معادل ۶۴ درصد) از نمونه را مردان و ۱۳۰ نفر (معادل ۳۶ درصد) را زنان تشکیل می‌دهند. این توزیع با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس به‌دست آمده و نشان‌دهنده ترکیب جنسیتی جامعه آماری مورد مطالعه در پژوهش حاضر است. این ویژگی در نمودار دایره‌ای (۱-۴) به شرح ذیل توصیف می‌گردد:



نمودار ۱-۴- درصد فراوانی سطوح جنسیت پاسخ‌دهندگان

##### ۲-۴-۱- سن

سن پاسخ‌دهندگان نیز از جمله پارامترهایی بوده است که به نظر می‌رسد می‌تواند کیفیت داده‌های جمع‌آوری شده را تحت تأثیر قرار دهد.

جدول ۲-۴- توصیف نمونه مورد مطالعه برحسب سن

وضعیت	فراوانی	درصد فراوانی
۲۵ تا ۳۰ سال	۶۰	۱۷
۳۱-۳۵	۱۲۸	۳۵
بالای ۳۶ سال	۱۷۲	۴۸

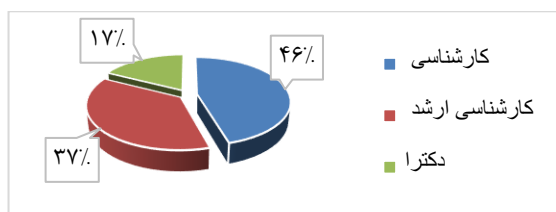
اساس مصاحبه شناسایی شد، متناسب با شرایط موجود بیان کنند و هم چنین عوامل احتمالی دیگر را به لیست اضافه نمایند. در آخر، جهت بررسی برازش الگوی پژوهش، از مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده می‌شود. استفاده از روش حداقل مربعات جزئی (PLS) می‌تواند در مواردی که مدل در مراحل اولیه توسعه باشد و تئوری‌های پیشین برای تأیید آن وجود نداشته باشد، مفید باشد. این روش، یک روش ناپارامتریک است که برای تحلیل روابط بین متغیرها و تأثیر آن‌ها بر یکدیگر استفاده می‌شود. همچنین، این روش می‌تواند به محققان کمک کند تا مدل‌هایی را که نیاز به تأیید دارند، بررسی کنند. در نرم افزار Smart PLS مدل‌های بیرونی و مدل‌های درونی آزمون می‌شود. بخش اندازه‌گیری مدل که نمایشگر روابط بین متغیرهای پنهان با شاخص‌هایشان به دو صورت ترکیبی و انعکاسی است، مدل بیرونی و بخش ساختاری مدل که نمایانگر رابطه بین متغیرهای مکنون است، مدل درونی نام دارد (امانی و دیگران، ۱۳۹۱).

#### ۴- برآورد مدل

در پژوهش حاضر، به منظور اعتبارسنجی و برازش الگوی پژوهش، از پرسشنامه محقق ساخته و روش حداقل مربعات جزئی (PLS)، استفاده شد. نتایج این بخش در ادامه در قالب آمار توصیفی و استنباطی گزارش شده است.

به منظور ارائه دیدگاهی جامع و دقیق درباره ویژگی‌های افراد مورد مطالعه، در این بخش توزیع فراوانی افراد نمونه بر اساس متغیرهای جمعیت‌شناختی مورد بررسی قرار گرفته است. برای تسهیل مقایسه و درک بهتر نحوه توزیع افراد مورد مطالعه، علاوه بر ذکر تعداد افراد بر اساس این متغیرها، این ارقام به صورت درصدی نیز بیان شده‌اند. در نهایت، نمودارهای مرتبط با توزیع افراد در زیر جداول مربوطه آورده شده است تا از طریق این نمودارها بتوان مقایسه‌ای بصری و دقیق‌تر از توزیع داده‌ها ارائه داد. این روش امکان تحلیل و تفسیر دقیق‌تر و کارآمدتر اطلاعات جمعیت‌شناختی را فراهم می‌کند. در این بخش از تحلیل آماری، مشخصات پاسخ‌دهندگان پژوهش از حیث متغیرهایی چون جنسیت، سن و وضعیت تحصیلات مورد بررسی قرار می‌گیرد. این بررسی به تحلیل عمیق‌تر و قابل فهم‌تر داده‌ها کمک کرده و به محققان امکان می‌دهد تا تصویری روشن و دقیق از ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نمونه‌های پژوهش ارائه دهند. از این رو، این بخش نه تنها به تبیین ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان می‌پردازد، بلکه پایه‌ای قوی برای تفسیر و تحلیل‌های بعدی فراهم می‌کند.

دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۶۳ نفر (معادل ۱۷ درصد) دارای مدرک دکتری هستند. این توزیع تحصیلی، که با روش نمونه‌گیری در دسترس به‌دست آمده، نشان‌دهنده غلبه نسبی افراد با مدرک کارشناسی در نمونه آماری پژوهش حاضر است. این ویژگی در نمودار دایره‌ای (۴-۳) به شرح ذیل توصیف می‌گردد:



نمودار ۳-۳- درصد فراوانی سطوح تحصیلات پاسخ دهندگان

#### ۴-۲- تحلیل آمار استنباطی

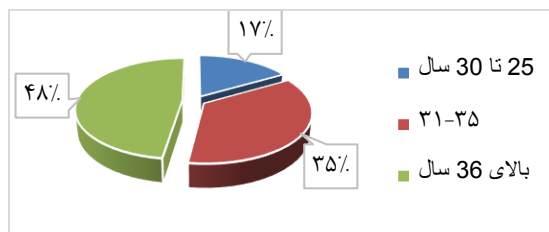
در این بخش از پژوهش، مدل پایه مورد مطالعه در نرم‌افزار رسم شد. در ادامه، با استفاده از آزمون مدل‌یابی معادلات ساختاری به روش حداقل مجذورات جزئی مدل اندازه‌گیری و ساختاری، برازش گردید.

##### ۴-۲-۱- برازش مدل‌های اندازه‌گیری

برازش مدل‌های اندازه‌گیری با چهار شاخص اصلی ارزیابی شد. نخست، بارهای عاملی بودند که باید بالای ۰.۷ باشند. این شاخص به‌صورت عددی بین ۰ تا ۰.۹ برای هر سوال محاسبه می‌شود و مقدار آن نباید کمتر از ۰.۷ باشد، که نشان‌دهنده همبستگی قوی هر سوال با متغیر مربوطه‌اش است. دوم و سوم، به ترتیب آلفا کرونباخ و ضریب پایایی اشتراکی یا ترکیبی هستند که باید بالاتر از ۰.۷ باشند. این ضرایب بیانگر قابلیت اعتماد مقیاس هستند و نشان می‌دهند که سنجها به طور مداوم و پایا اندازه‌گیری می‌شوند. چهارمین شاخص، میانگین واریانس استخراج‌شده است که باید بالاتر از ۰.۵ باشد. این مقدار از میانگین توان دوم بارهای عاملی تک‌تک سوالات یک متغیر و تقسیم بر تعداد سوالات محاسبه می‌شود و نشان می‌دهد که بیش از نیمی از واریانس متغیر توسط سوالات مربوط به آن توضیح داده شده است، که حاکی از کفایت و روایی سنجها می‌باشد. در ادامه، نتیجه بررسی در هر یک از شاخص‌های فوق ارائه شده است. این نتایج نشان می‌دهند که مدل اندازه‌گیری تا چه حد با داده‌های جمع‌آوری‌شده تناسب دارد و تا چه حد می‌توان به دقت و قابلیت اعتماد نتایج پژوهش اعتماد کرد.

جمع کل	۳۶۰	۱۰۰
--------	-----	-----

توصیف نمونه مورد مطالعه بر اساس سن، بر پایه داده‌های جدول ۳-۳، به این صورت است که از مجموع ۳۶۰ نفر از مدیران و صاحبان، حسابرسان مالیاتی، متخصصان مالی و حسابداری و مسئولان مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط، ۶۰ نفر (معادل ۱۷ درصد) در بازه سنی ۲۵ تا ۳۰ سال، ۱۲۸ نفر (معادل ۳۵ درصد) در بازه سنی ۳۱ تا ۳۵ سال و ۱۷۲ نفر (معادل ۴۸ درصد) در بازه سنی بالای ۳۶ سال قرار دارند. این توزیع سنی، که با روش نمونه‌گیری در دسترس به‌دست آمده، نشان‌دهنده حضور پررنگ‌تر افراد بالای ۳۶ سال در نمونه آماری پژوهش حاضر است. این ویژگی در نمودار دایره‌ای (۴-۲) به شرح ذیل توصیف می‌گردد:



نمودار ۴-۲- درصد فراوانی سن پاسخ دهندگان

##### ۴-۱-۳- وضعیت تحصیلات

میزان تحصیلات از جمله پارامترهایی بوده است که به نظر می‌رسد می‌تواند کیفیت داده‌های جمع‌آوری شده را تحت تأثیر قرار دهد.

جدول ۳-۳- Error! No text of specified style in document.

##### توصیف نمونه مورد مطالعه بر حسب تحصیلات

تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
کارشناسی	۱۶۴	۴۶
کارشناسی ارشد	۱۳۳	۳۷
دکتر	۶۳	۱۷
جمع کل	۳۶۰	۱۰۰

توصیف نمونه مورد مطالعه بر اساس تحصیلات، بر پایه داده‌های جدول ۳-۳، به این صورت است که از مجموع ۳۶۰ نفر از مدیران و صاحبان، حسابرسان مالیاتی، متخصصان مالی و حسابداری و مسئولان مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط، ۱۶۴ نفر (معادل ۴۶ درصد) دارای مدرک کارشناسی، ۱۳۳ نفر (معادل ۳۷ درصد)

۱-۲-۴- بارهای عاملی متغیرهای آشکار

طبق نظر محققان، مدل اندازه‌گیری انعکاسی زمانی معتبر است که بار عاملی هر یک از متغیرهای مشاهده‌شده با متغیر پنهان مربوطه حداقل ۰.۷ باشد. به همین دلیل، بارهای عاملی مورد بررسی قرار گرفتند و در این مرحله مدل پژوهش برازش شد (همانگونه که در **Error! Not a valid bookmark self-reference.** مشاهده می‌شود، در راستای ارزیابی مدل، از ضریب مسیر استفاده گردید. هر ضریب مسیر در مدل ساختاری PLS، می‌توان معادل یک ضریب بتای استاندارد شده در رگرسیون‌های کمترین مربعات معمولی در نظر گرفت. مسیرهای ساختاری که

علامت آن‌ها موافق، با علامت جبری فرض‌های پیشین است، یک اعتباربخشی تجربی به مفروضات تئوریک در مورد روابط بین متغیرهای مکنون ارائه می‌دهند. مسیرهایی که علامت جبری آن‌ها برخلاف انتظار است، فرضیات شکل گرفته قبلی را تأیید نمی‌کنند.

همانطور که نتایج جدول فوق نشان می‌دهد، مقادیر بار عاملی بیرونی برخی گویه‌ها کمتر از ۰/۷ است. این گویه حذف شدند تا مدل اندازه‌گیری، مدلی همگن و مقادیر بار عاملی، مقادیر قابل قبولی باشند. در ادامه، مدل پژوهش مجدداً برازش شد و نتایج در ادامه گزارش شده است.

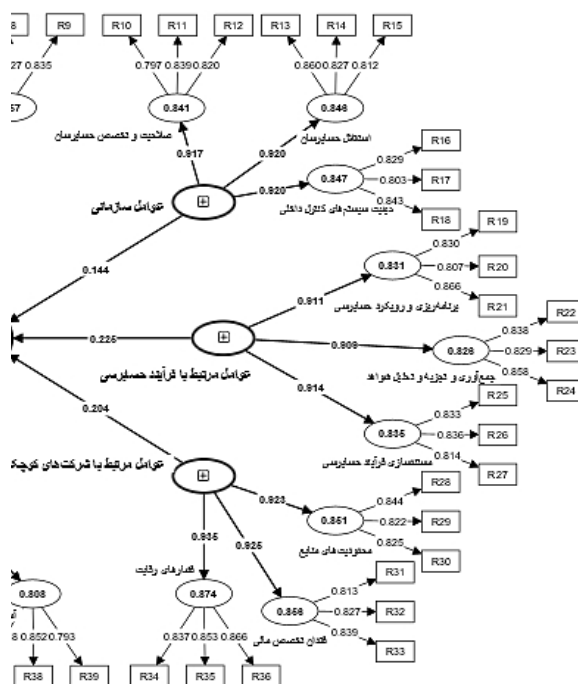
(شکل).

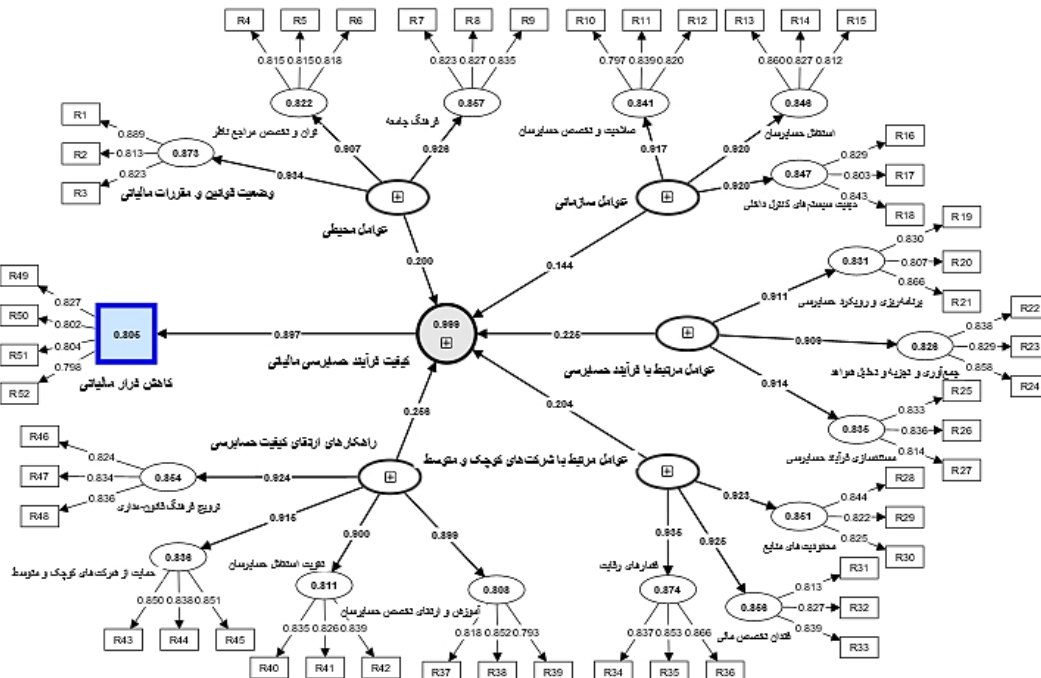
همانگونه که در **Error! Not a valid bookmark self-reference.**

مشاهده می‌شود، در راستای ارزیابی مدل، از ضریب مسیر استفاده گردید. هر ضریب مسیر در مدل ساختاری PLS، می‌توان معادل یک ضریب بتای استاندارد شده در رگرسیون‌های کمترین مربعات معمولی در نظر گرفت. مسیرهای ساختاری که علامت آن‌ها موافق، با علامت جبری فرض‌های پیشین است، یک اعتباربخشی تجربی به مفروضات تئوریک در مورد روابط بین متغیرهای مکنون ارائه می‌دهند. مسیرهایی که علامت جبری آن‌ها برخلاف انتظار است، فرضیات شکل گرفته قبلی را تأیید نمی‌کنند.

همانطور که نتایج **Error! Reference source not found.**

نشان می‌دهد، مقادیر بار عاملی بیرونی برخی گویه‌ها کمتر از ۰/۷ است. این گویه حذف شدند تا مدل اندازه‌گیری، مدلی همگن و مقادیر بار عاملی، مقادیر قابل قبولی باشند. در ادامه، مدل پژوهش مجدداً برازش شد و نتایج در ادامه گزارش شده است.





شکل ۴-۴- آزمون اولیه مدل پژوهش در حالت ضرایب استاندارد شده

۴-۲-۱-۲- آلفا کرونباخ

ضریب آلفای کرونباخ به عنوان یک شاخص مهم در سنجش پایایی ابزارهای اندازه گیری مانند پرسشنامه ها، نشان دهنده میزان هماهنگی و سازگاری درونی سوالات یا گویه های یک مقیاس است. هرچه مقدار این ضریب به ۱ نزدیک تر باشد، نشان دهنده پایایی بیشتر و هماهنگی بهتر بین سوالات است (سرستدت و دیگران، ۲۰۱۷).

۴-۲-۱-۳- ضریب پایایی ترکیبی

پایایی ترکیبی در واقع نسبت مجموع بارهای عاملی متغیرهای مکنون به مجموع بارهای عاملی بعلاوه واریانس خطا است. مقادیر آن بین ۰ تا ۱ است و جایگزینی برای آلفای کرونباخ جدول -Error! No text of specified style in document. مشاهده می شود، پایایی ترکیبی و روایی همگرا هر یک از ابعاد گزارش شده است.

جدول -Error! No text of specified style in document. -۵- مقادیر پایایی (پایایی ترکیبی و روایی همگرا)

روایی همگرا (AVA>0/5)	پایایی ترکیبی (Alpha>0/7)	آلفا کرونباخ (Alpha>0/7)	
0.675	0.764	0.759	آموزش و ارتقای تخصص حسابسان
0.694	0.781	0.779	استقلال حسابسان
0.697	0.785	0.782	برنامه ریزی و رویکرد حسابرسی
0.691	0.777	0.777	ترویج فرهنگ قانون-مداری

0.695	0.781	0.780	تقویت استقلال حسابرسان
0.665	0.749	0.749	توان و تخصص مراجع ناظر
0.709	0.795	0.794	جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شواهد
0.716	0.802	0.802	حمایت از شرکت‌های کوچک و متوسط
0.574	0.933	0.932	راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی
0.670	0.755	0.754	صلاحیت و تخصص حسابرسان
0.576	0.908	0.908	عوامل سازمانی
0.585	0.913	0.911	عوامل محیطی
0.602	0.918	0.917	عوامل مرتبط با شرکت‌های کوچک و متوسط
0.572	0.933	0.932	عوامل مرتبط با فرآیند حسابرسی
0.686	0.772	0.772	فرهنگ جامعه
0.726	0.812	0.811	فشارهای رقابت
0.683	0.769	0.768	فقدان تخصص مالی
0.690	0.775	0.775	محدودیت‌های منابع
0.685	0.770	0.770	مستندسازی فرآیند حسابرسی
0.709	0.805	0.795	وضعیت قوانین و مقررات مالیاتی
0.653	0.824	0.823	کاهش فرار مالیاتی
0.681	0.766	0.765	کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی
0.549	0.983	0.982	کیفیت فرآیند حسابرسی مالیاتی

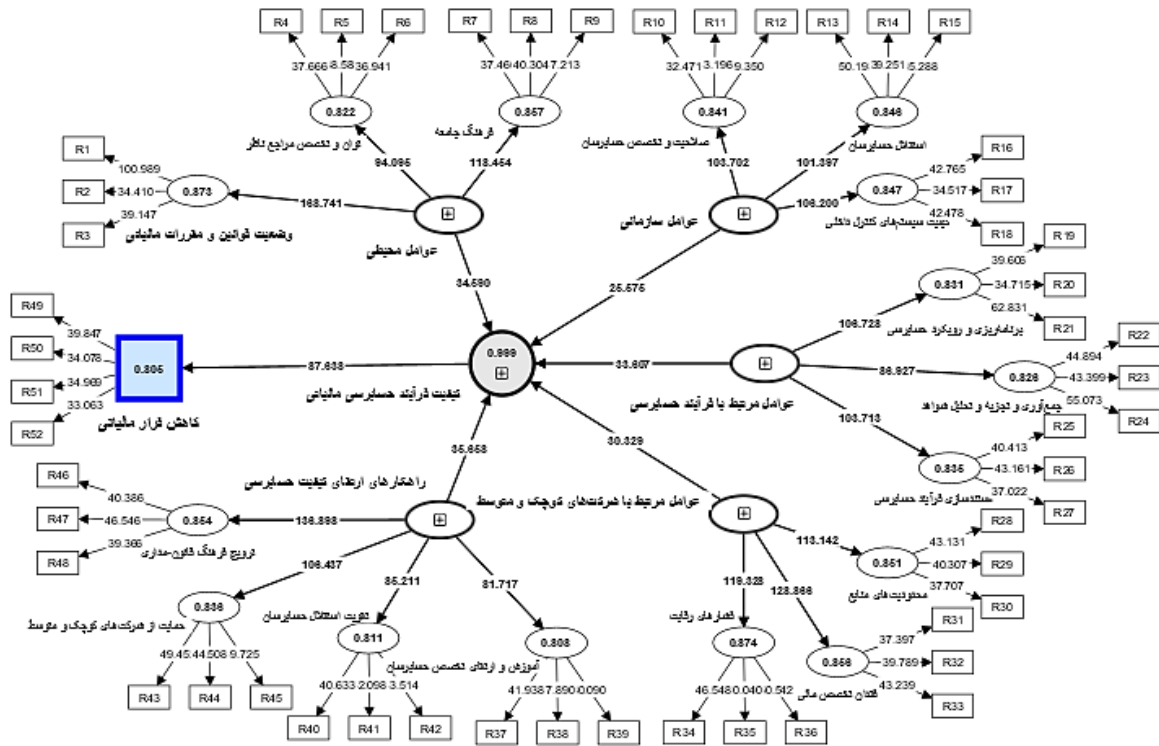
نتایج بررسی آلفا کرونباخ و پایایی مرکب (ترکیبی) در جدول نشان داد. Error! No text of specified style in document. نشان داد که مقادیر این شاخص‌ها برای همه متغیرهای پنهان، بیشتر از ۰/۷ است و بنابراین پایایی ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از این دو شاخص تأیید شد. همچنین، نتایج بررسی مقادیر واریانس استخراج شده متغیرهای پنهان پژوهش (روایی همگرا) نشان داد که همه متغیرها مقادیری بیش از ۰/۵ به خود اختصاص دادند. بر این اساس می‌توان گفت، روایی همگرایی ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از شاخص میانگین واریانس استخراج شده، تأیید شد.

#### ۲-۴-۲- برازش مدل ساختاری

ضرایب مسیر در قالب آماره t-value ضرایب مسیر در قالب آماره t-value برای برازش مدل ساختاری چهار شاخص اصلی را شامل می‌شود. شاخص اول، ضرایب مسیر در قالب آماره t-value باید بیشتر از ۱.۹۶ باشد و میزان احتمال آماره مذکور کمتر از ۰.۰۵

باشد. شاخص دوم، بررسی روایی افتراقی یا تفکیکی با استفاده از ماتریس فورنل-لارکر انجام می‌شود، به این صورت که مجذور مربع میانگین یک سازه باید از مجذور مربع آن سازه با سایر سازه‌ها بیشتر باشد. شاخص سوم، قدرت مدل یا اعتبار افزونگی (Q2) است، که در آن متغیرهای پنهان درونزا مقادیر ۰.۰۲، ۰.۱۵ و ۰.۳۵ را به ترتیب به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی به خود اختصاص می‌دهند. شاخص چهارم، ضریب تعیین (R2) است که در آن متغیرهای پنهان درونزا مقادیر ۰.۶۷، ۰.۳۳ و ۰.۱۹ را به ترتیب به عنوان مقادیر قوی، متوسط و ضعیف نشان می‌دهند.

مدل ساختاری، فرضیه‌ها و یا روابط متغیرهای مکنون را مورد آزمون قرار می‌دهد. بر همین اساس، مدل پژوهش با استفاده از تکنیک حداقل مجذورات جزئی و با نرم‌افزار Smart Pls مورد آزمون قرار گرفت. در ادامه، مدل ساختاری پژوهش در حالت معنی‌داری (آماره t) (شکل) برازش و ارائه شده است.



شکل ۴-۶- آزمون مدل ساختاری پژوهش در حالت معنی داری (آماره t)

متغیرهای مکنون بر کیفیت فرآیند حسابرسی مالیاتی با ضرایب پایین‌تر (۰.۱۴۲ تا ۰.۲۵۷) است، که بیانگر اثر محدودتر این عوامل و نیاز به بررسی عوامل میانجی یا تعدیل‌کننده در آینده است. رابطه بین راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی و مولفه‌های آن (آموزش: ۰.۸۹۹، فرهنگ قانون‌مداری: ۰.۹۲۴، استقلال: ۰.۹۰۰، حمایت: ۰.۹۱۵) قوی است. همچنین، رابطه کیفیت فرآیند حسابرسی مالیاتی با کاهش فرار مالیاتی با ضریب ۰.۸۹۷ تأیید شده، که نشان‌دهنده نقش کلیدی بهبود حسابرسی در کاهش فرار مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط است.

با توجه به مدل برازش داده شده، مقدار آماره  $t$ ، برای تمامی مسیرها بیشتر از  $1/96$  و میزان احتمال آماره مذکور کمتر از  $0/05$  است. بنابراین، در محدوده قابل قبول قرار می‌گیرد. بر همین اساس، با توجه به مدل برازش داده شده؛ ضرایب مسیر، انحراف استاندارد، آماره  $T$  و مقدار احتمال ( $P$ ) به صورت جدول ۴-۶ است.

با توجه به نتایج بدست آمده از **Error! Not a valid bookmark self-reference.** آماره  $T$ ، معنی‌دار بودن روابط متغیرهای مدل را نشان می‌دهد، زیرا مقدار احتمال این آماره کمتر از  $0/05$  است. به عبارت دیگر آزمون معنی‌داری ضرایب مسیر، نشان می‌دهد که همه مسیرها از نظر آماری، معنادار و اثر آن‌ها تأیید می‌شود. در واقع، تحلیل خروجی‌های PLS نشان‌دهنده تأیید تمامی مسیرهای مدل با مقادیر احتمال صفر ( $p\text{-value}=0.000$ ) و آماره‌های  $T$  بالا است، که بیانگر برازش مناسب مدل و معناداری روابط است. ضرایب مسیر برای مولفه‌های زیرمجموعه متغیرهای مکنون (مانند قوانین و مقررات مالیاتی: ۰.۹۳۴، فرهنگ جامعه: ۰.۹۲۶، فشارهای رقابت: ۰.۹۳۵) بسیار بالا هستند، که نشان‌دهنده تأثیر قوی این مولفه‌ها بر متغیرهای مکنون مربوطه (عوامل محیطی، سازمانی، شرکت‌های کوچک و متوسط، و فرآیند حسابرسی) است. تأثیر

جدول ۶- نتایج اجرای مدل ساختاری

نتیجه	مقادیر احتمال	آماره T	انحراف استاندارد	ضرایب مسیر	
تایید	0.000	81.717	0.900	0.899	راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی -> آموزش و ارتقای تخصص حسابرسان
تایید	0.000	136.898	0.924	0.924	راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی -> ترویج فرهنگ قانون-مداری
تایید	0.000	85.211	0.901	0.900	راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی -> تقویت استقلال حسابرسان
تایید	0.000	106.437	0.915	0.915	راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی -> حمایت از شرکتهای کوچک و متوسط
تایید	0.000	35.658	0.257	0.257	راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی -> کیفیت فرآیند حسابرسی مالیاتی
تایید	0.000	101.397	0.920	0.920	عوامل سازمانی -> استقلال حسابرسان
تایید	0.000	103.702	0.917	0.917	عوامل سازمانی -> صلاحیت و تخصص حسابرسان
تایید	0.000	106.200	0.920	0.920	عوامل سازمانی -> کیفیت سیستمهای کنترل داخلی
تایید	0.000	25.575	0.142	0.142	عوامل سازمانی -> کیفیت فرآیند حسابرسی مالیاتی
تایید	0.000	94.095	0.907	0.907	عوامل محیطی -> توان و تخصص مراجع ناظر
تایید	0.000	118.454	0.927	0.926	عوامل محیطی -> فرهنگ جامعه
تایید	0.000	168.741	0.935	0.934	عوامل محیطی -> وضعیت قوانین و مقررات مالیاتی
تایید	0.000	34.590	0.199	0.200	عوامل محیطی -> کیفیت فرآیند حسابرسی مالیاتی
تایید	0.000	119.328	0.935	0.935	عوامل مرتبط با شرکتهای کوچک و متوسط -> فشارهای رقابت
تایید	0.000	128.866	0.926	0.925	عوامل مرتبط با شرکتهای کوچک و متوسط -> فقدان تخصص مالی
تایید	0.000	113.142	0.923	0.923	عوامل مرتبط با شرکتهای کوچک و متوسط -> محدودیتهای منابع
تایید	0.000	30.329	0.205	0.205	عوامل مرتبط با شرکتهای کوچک و متوسط -> کیفیت فرآیند حسابرسی مالیاتی
تایید	0.000	106.728	0.912	0.911	عوامل مرتبط با فرآیند حسابرسی -> برنامه‌ریزی و رویکرد حسابرسی
تایید	0.000	86.927	0.909	0.909	عوامل مرتبط با فرآیند حسابرسی -> جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شواهد
تایید	0.000	103.713	0.915	0.914	عوامل مرتبط با فرآیند حسابرسی -> مستندسازی فرآیند حسابرسی
تایید	0.000	33.607	0.226	0.226	عوامل مرتبط با فرآیند حسابرسی -> کیفیت فرآیند حسابرسی مالیاتی
تایید	0.000	87.638	0.899	0.897	کیفیت فرآیند حسابرسی مالیاتی -> کاهش فرار مالیاتی

آزمون فورنل- لارکر، استفاده شده است. طبق این معیار یک متغیر پنهان در مقایسه با سایر متغیرهای پنهان، باید پراکندگی بیشتری را در بین مشاهده‌پذیرهای خود داشته باشد، تا بتوان گفت متغیر پنهان مدنظر روایی تشخیصی بالایی دارد. بر این اساس جذر میانگین استخراج شده هر متغیر پنهان باید بیشتر از حداکثر همبستگی آن متغیر پنهان با متغیرهای پنهان دیگر باشد. در ادامه، همانگونه که در

۳-۲-۴- بررسی روایی افتراقی یا تفکیکی  
روایی تشخیصی، افتراقی یا واگرا، توانایی یک مدل اندازه‌گیری انعکاسی را در میزان افتراق مشاهده پذیرهای متغیر پنهان آن مدل با سایر مشاهده‌پذیرهای موجود در مدل را می‌سنجد. روایی تشخیصی در واقع مکمل روایی همگرا است که نشان دهنده تمایز نشانگرهای یک متغیر پنهان از سایر نشانگرهای دیگر در همان مدل ساختاری است. در پژوهش حاضر جهت روایی افتراقی، از

جدول ، مشاهده می شود، روایی افتراقی هر یک از متغیرها محاسبه شده است.

جدول ۴-۷- روایی واگرا بارهای عاملی متقابل متغیرهای پنهان

کیفیت فرآیند حسابرسی مالیاتی	کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی	کاهش فرآیند مالیاتی	وضعیت قوانین و مقررات مالیاتی	مستندسازی فرآیند حسابرسی	محدودیت‌های منابع	فقدان تخصص مالی	فشارهای رقابت	فرهنگ جامعه	عوامل مرتبط با فرآیند حسابرسی	عوامل مرتبط با شرکت‌های کوچک و متوسط	راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی	صلاحیت و تخصص حسابرسان	عوامل سازمانی	حمایت از شرکت‌های کوچک و متوسط	جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شواهد	توان و تخصص مراجع ناظر	تقویت استقلال حسابرسان	ترویج فرهنگ قانون-مداری	برنامه‌ریزی و رویکرد حسابرسی	استقلال حسابرسان	آموزش و ارتقای تخصص حسابرسان
																					آموزش و ارتقای تخصص حسابرسان
																					استقلال حسابرسان
																					برنامه‌ریزی و رویکرد حسابرسی
																					ترویج فرهنگ قانون-مداری
																					تقویت استقلال حسابرسان
																					توان و تخصص مراجع ناظر
																					جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شواهد
																					حمایت از شرکت‌های کوچک و متوسط
																					راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی
																					صلاحیت و تخصص حسابرسان
																					عوامل سازمانی
																					عوامل محیطی
																					عوامل مرتبط با شرکت‌های کوچک و متوسط
																					عوامل مرتبط با فرآیند حسابرسی
																					فرهنگ جامعه
																					فشارهای رقابت
																					فقدان تخصص مالی
																					محدودیت‌های منابع
																					مستندسازی فرآیند حسابرسی
																					وضعیت قوانین و مقررات مالیاتی
																					کاهش فرآیند مالیاتی
																					کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی
																					کیفیت فرآیند حسابرسی مالیاتی

بر این اساس نتایج بدست آمده از

جدول ، جذر میانگین استخراج شده هر متغیر پنهان (سلول خاکستری)، بیشتر از حداکثر همبستگی آن متغیر پنهان با متغیرهای پنهان دیگر (ستون زیر سلول خاکستری) است. بر این اساس روایی واگرا مدل اندازه‌گیری با استفاده از آزمون فورنل-لارکر، تأیید شد.

#### ۴-۲-۴- قدرت مدل یا اعتبار افزونگی<sup>۱</sup> (Q2)

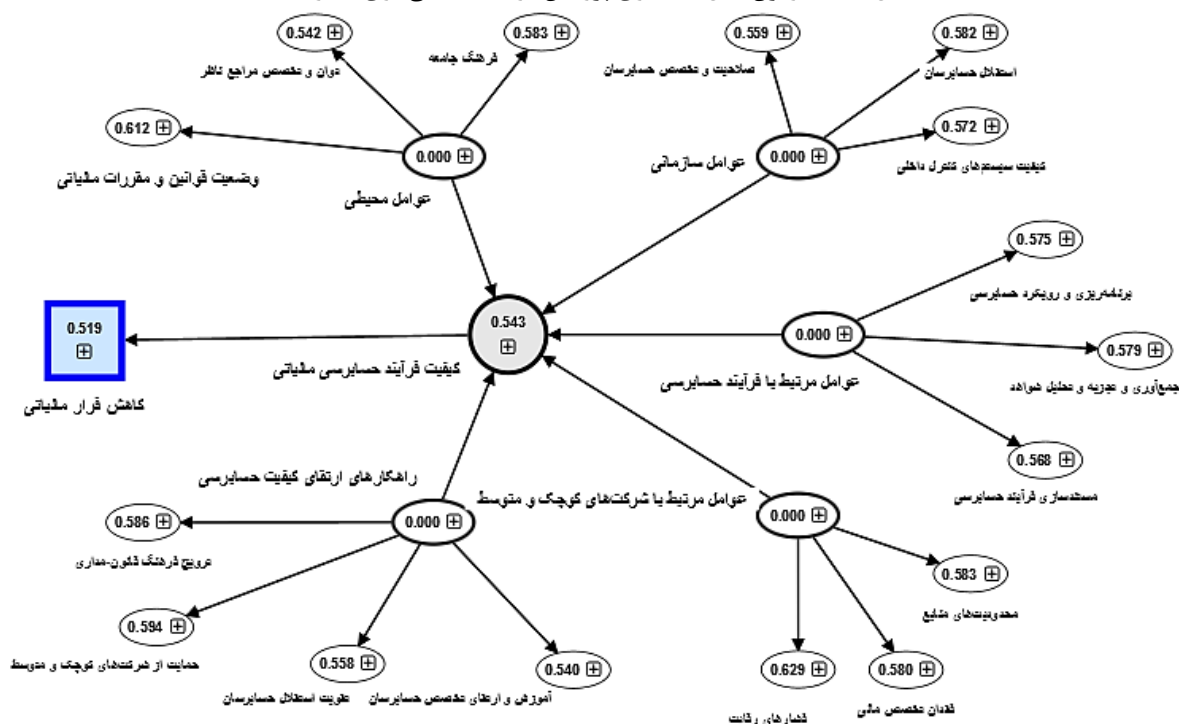
قدرت پیش‌بینی مدل، که به آن اشتراک افزونگی نیز گفته می‌شود، معیاری برای ارزیابی برازش مدل ساختاری است. این شاخص به توانایی مدل در پیش‌بینی متغیرها به روش چشم‌پوشی می‌پردازد. شاخص Q2 به‌عنوان معروف‌ترین معیار برای سنجش این توانایی، به بررسی می‌پردازد که آیا مدل می‌تواند به‌طور مؤثر نشانگرهای متغیرهای مکنون درون‌زای انعکاسی را پیش‌بینی کند یا خیر. اگر مقادیر به‌دست‌آمده از این

شاخص مثبت باشند، نشان‌دهنده کیفیت بالای مدل ساختاری خواهد بود. برای سنجش قدرت پیش‌بینی مدل در ارتباط با متغیرهای پنهان درون‌زای، مقادیر ۰.۰۲، ۰.۱۵ و ۰.۳۵ به ترتیب به عنوان قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شوند. (سرستندت و دیگران، ۲۰۱۷). بر همین اساس، نتایج توان پیش‌بینی مدل یا اعتبار افزونگی، در جدول (۴-۸)، بیان شده که در سطح قابل قبول قرار دارند.

با توجه به نتایج گزارش شده در جدول ، قدرت مدل یا اعتبار افزونگی (Q2)، در محدوده قابل قبول (قوی) قرار دارند. نتایج تحلیل توان پیش‌بینی مدل و اعتبار افزونگی، که در جدول شده است، نشان‌دهنده کیفیت پیش‌بینی سازه‌های درون‌زای مدل معادلات ساختاری در پژوهش حاضر است. نتایج توان پیش‌بینی مدل یا اعتبار افزونگی (Q<sup>2</sup>) برای متغیرهای پنهان درون‌زای در مدل معادلات ساختاری، بر اساس مقادیر SSO

(جمع مربعات مشاهدات)، SSE (جمع مربعات خطا) و فرمول  $Q^2 = 1 - SSE/SSO$ ، نشان‌دهنده قدرت پیش‌بینی مدل است. مقدار  $Q^2$  برای تمامی متغیرها مثبت و بالاتر از صفر است که بیانگر توان پیش‌بینی قابل قبول مدل است.

شکل ۴-۸- آزمون مدل ساختاری پژوهش در حالت معنی‌داری (آماره t)



جدول ۴-۸- نتایج توان پیش‌بینی مدل یا اعتبار افزونگی

متغیر پنهان درون زا در مدل معادلات ساختاری	SSO	SSE	$Q^2 = 1 - SSE/SSO$
آموزش و ارتقای تخصص حسابرسان	1080	496.500	0.540
استقلال حسابرسان	1080	451.053	0.582
برنامه‌ریزی و رویکرد حسابرسی	1080	459.409	0.575
ترویج فرهنگ قانون-مداری	1080	447.050	0.586
تقویت استقلال حسابرسان	1080	476.828	0.558
توان و تخصص مراجع ناظر	1080	494.551	0.542
جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شواهد	1080	454.447	0.579
حمایت از شرکت‌های کوچک و متوسط	1080	438.955	0.594
صلاحیت و تخصص حسابرسان	1080	476.229	0.559
فرهنگ جامعه	1080	450.103	0.583
فشارهای رقابت	1080	400.699	0.629
فقدان تخصص مالی	1080	453.561	0.580
محدودیت‌های منابع	1080	450.841	0.583
مستندسازی فرآیند حسابرسی	1080	466.687	0.568
وضعیت قوانین و مقررات مالیاتی	1080	418.778	0.612
کاهش فرار مالیاتی	1440	692.510	0.519
کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی	1080	462.141	0.572

0.543	7898.732	17280	کیفیت فرآیند حسابداری مالیاتی
-------	----------	-------	-------------------------------

به خوبی قادر به توضیح روابط بین متغیرها و پیش‌بینی کیفیت حسابداری مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی است.

#### ۵-۲-۴- ضریب تعیین ( $R^2$ )

در این بخش، مقادیر ضریب تعیین ( $R^2$ ) است گزارش شده است که برای سنجش آن، مقادیر ۰.۶۷، ۰.۳۳ و ۰.۱۹ برای متغیرهای پنهان درونزا به ترتیب به عنوان مقادیر قوی، متوسط و ضعیف در نظر گرفته می‌شود.

با توجه به نتایج گزارش شده در **Error! Not a valid bookmark self-reference.** ضریب تعیین ( $R^2$ )، در محدوده قابل قبول (قوی) قرار دارند. بنابراین، الگوی پژوهش از برآزش لازم برخوردار است.

به طور خاص، متغیر «فشارهای رقابت» با  $Q^2 = 0.629$  بالاترین توان پیش‌بینی را دارد، که نشان‌دهنده توضیح قوی این متغیر توسط مدل است. متغیر «وضعیت قوانین و مقررات مالیاتی» با  $Q^2 = 0.612$  و «حمایت از شرکت‌های کوچک و متوسط» با  $Q^2 = 0.594$  نیز توان پیش‌بینی بالایی دارند. سایر متغیرها مانند «فرهنگ جامعه» ( $Q^2 = 0.583$ )، «استقلال حسابرسان» ( $Q^2 = 0.582$ )، و «فقدان تخصص مالی» ( $Q^2 = 0.580$ ) نیز مقادیر بالایی دارند که نشان‌دهنده برآزش خوب مدل است. متغیر «کاهش فرار مالیاتی» با  $Q^2 = 0.519$  پایین‌ترین توان پیش‌بینی را دارد، اما همچنان مثبت و قابل قبول است. متغیر کلیدی «کیفیت فرآیند حسابداری مالیاتی» با  $Q^2 = 0.543$  توان پیش‌بینی متوسط رو به بالا را نشان می‌دهد. به طور کلی، مقادیر  $Q^2$  بین ۰.۵۱۹ تا ۰.۶۲۹ نشان‌دهنده قدرت پیش‌بینی متوسط تا قوی مدل برای متغیرهای درونزا است، که تأیید می‌کند مدل

جدول ۴-۹- نتایج ضریب تعیین ( $R^2$ )

$R^2$	R	متغیرهای پنهان در مدل معادلات ساختاری
0.808	0.808	آموزش و ارتقای تخصص حسابرسان
0.845	0.846	استقلال حسابرسان
0.830	0.831	برنامه‌ریزی و رویکرد حسابداری
0.854	0.854	ترویج فرهنگ قانون-مداری
0.810	0.811	تقویت استقلال حسابرسان
0.821	0.822	توان و تخصص مراجع ناظر
0.826	0.826	جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شواهد
0.836	0.836	حمایت از شرکت‌های کوچک و متوسط
0.841	0.841	صلاحیت و تخصص حسابرسان
0.857	0.857	فرهنگ جامعه
0.874	0.874	فشارهای رقابت
0.855	0.856	فقدان تخصص مالی
0.851	0.851	محدودیت‌های منابع
0.835	0.835	مستندسازی فرآیند حسابداری
0.873	0.873	وضعیت قوانین و مقررات مالیاتی
0.804	0.805	کاهش فرار مالیاتی
0.847	0.847	کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی
0.999	0.999	کیفیت فرآیند حسابداری مالیاتی

معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) در نرم‌افزار SmartPLS، الگویی جامع ارائه کرده که عوامل کلیدی مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی را شناسایی و روابط بین آن‌ها را تبیین می‌کند.

#### ۵- خلاصه و نتیجه‌گیری

نتایج پژوهش حاضر، نشان‌دهنده تأثیر مثبت و معنادار بهبود کیفیت حسابداری مالیاتی بر کاهش فرار مالیاتی است. این پژوهش با بهره‌گیری از رویکرد کمی و استفاده از مدل‌سازی

یافته‌های پژوهش نشان داد که کیفیت حسابرسی مالیاتی رابطه‌ای منفی و معنادار با فرار مالیاتی دارد؛ به این معنا که هرچه کیفیت حسابرسی مالیاتی بالاتر باشد، میزان فرار مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط کاهش می‌یابد. این نتیجه بیانگر آن است که حسابرسی دقیق‌تر، منظم‌تر و اثربخش‌تر می‌تواند به افزایش شفافیت مالی، بهبود انطباق مؤدیان با قوانین مالیاتی و کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه منجر شود.

همچنین نتایج پژوهش حاکی از آن است که تقویت سازوکارهای نظارتی، ارتقای تخصص و استقلال حسابرسان، و بهره‌گیری از رویه‌های حرفه‌ای در حسابرسی مالیاتی می‌تواند نقش مهمی در محدود کردن زمینه‌های فرار مالیاتی داشته باشد. به بیان دیگر، کیفیت بالاتر حسابرسی مالیاتی نه تنها ابزار کنترلی مؤثری برای شناسایی تخلفات مالیاتی است، بلکه می‌تواند به‌عنوان عاملی بازدارنده در برابر فرار مالیاتی عمل کند.

در مجموع، می‌توان نتیجه گرفت که افزایش کیفیت حسابرسی مالیاتی یکی از راهکارهای مؤثر برای کاهش فرار مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط است. از آنجا که این شرکت‌ها سهم قابل توجهی در اقتصاد دارند و در عین حال ممکن است به دلیل محدودیت‌های نظارتی و ساختاری بیشتر در معرض تخلفات مالیاتی قرار گیرند، توجه به ارتقای کیفیت حسابرسی در این بخش اهمیت ویژه‌ای دارد.

بر اساس یافته‌های پژوهش، به سیاست‌گذاران و نهادهای مالیاتی پیشنهاد می‌شود با تقویت نظام حسابرسی، آموزش و توانمندسازی حسابرسان، تدوین استانداردهای دقیق‌تر و افزایش نظارت بر فرآیندهای مالیاتی، زمینه‌های فرار مالیاتی را کاهش دهند. همچنین مدیران شرکت‌های کوچک و متوسط نیز با پذیرش شفافیت مالی و رعایت الزامات قانونی می‌توانند در بهبود انطباق مالیاتی و اعتماد متقابل با نظام مالیاتی نقش مؤثری ایفا کنند.

در نهایت، پژوهش حاضر نشان می‌دهد که حسابرسی مالیاتی باکیفیت، ابزاری کلیدی در پیشگیری از فرار مالیاتی و ارتقای سلامت نظام مالیاتی است و توجه بیشتر به آن می‌تواند آثار مثبتی بر عدالت مالیاتی و درآمدهای عمومی دولت داشته باشد.

#### فهرست منابع

آصفی، سعید. (۱۴۰۰). شناسایی و رتبه بندی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در صنایع شرکت‌های کوچک و متوسط (پایان‌نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه پیام نور مرکز شاهین شهر.

داده‌های پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده از ۳۰۰ شرکت کوچک و متوسط (انتخاب شده با نمونه‌گیری تصادفی خوشه‌ای) در سال‌های ۱۴۰۳ و ۱۴۰۴ با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری تحلیل شد. نتایج PLS نشان داد که تمام ابعاد شناسایی شده تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی مالیاتی دارند. ضرایب مسیر برای ابعاد به شرح زیر است: عوامل محیطی با ضریب مسیر  $0.200$ ،  $(T=34.590)$ ،  $(p\text{-value} < 0.000)$ ، عوامل سازمانی با ضریب مسیر  $0.142$ ،  $(T=25.575)$ ،  $(p\text{-value} < 0.000)$ ، عوامل مرتبط با فرآیند حسابرسی با ضریب مسیر  $0.226$ ،  $(T=33.607)$ ،  $(p\text{-value} < 0.000)$ ، عوامل مرتبط با شرکت‌های کوچک و متوسط با ضریب مسیر  $0.205$ ،  $(T=30.329)$ ،  $(p\text{-value} < 0.000)$  و راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی با ضریب مسیر  $0.257$ ،  $(T=35.658)$ ،  $(p\text{-value} < 0.000)$ . همچنین، کیفیت حسابرسی مالیاتی رابطه منفی قوی با فرار مالیاتی داشت (ضریب مسیر  $-0.897$ )،  $(p\text{-value} < 0.000)$  به طوری که بهبود کیفیت حسابرسی به کاهش تخلفات مالیاتی منجر شد.

پژوهش حاضر، با وجود دستاوردهای قابل توجه در ارائه الگویی برای شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط، با محدودیت‌هایی مواجه بوده است که می‌تواند بر دقت، جامعیت، و تعمیم‌پذیری نتایج تأثیر بگذارد. فرآیند توزیع و جمع‌آوری ۳۶۰ پرسشنامه در سال‌های ۱۴۰۳ و ۱۴۰۴ با موانعی مانند عدم همکاری برخی پاسخ‌دهندگان، به‌ویژه مدیران SMEs با محدودیت‌های زمانی، و مشکلات هماهنگی با حسابرسان و مسئولان مالیاتی مواجه بود. این چالش‌ها در برخی موارد به تأخیر در جمع‌آوری داده‌ها منجر شد و ممکن است بر کیفیت پاسخ‌ها (مانند پاسخ‌های ناقص یا عجولانه) تأثیر گذاشته باشد. همچنین، وابستگی به نرم‌افزار SmartPLS برای تحلیل داده‌ها نیازمند ورود داده‌های کامل و دقیق بود، که هرگونه خطا در جمع‌آوری می‌توانست بر نتایج مدل‌سازی معادلات ساختاری (مانند ضرایب مسیر) اثر بگذارد. اگرچه مدل معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) به بررسی روابط بین ابعاد (مانند عوامل سازمانی و راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی) و کیفیت حسابرسی مالیاتی پرداخت، برخی متغیرهای مداخله‌گر احتمالی مانند تغییرات ناگهانی در قوانین مالیاتی، سطح فساد اداری، یا تحولات اقتصادی (مانند تورم بالا در ایران) به‌طور کامل کنترل نشدند. این محدودیت می‌تواند دقت ضرایب مسیر (مانند  $0.897$ ) برای رابطه کیفیت حسابرسی مالیاتی با کاهش فرار مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهد.

- Rotimi, Oladele; Alababan, Dinatu Nna; Adekunle, Adediran Rasheed; Olabode, Oladele Taiwo; & Moronke, Lawal Adenike. (2021). Impact of Audit Quality on Tax compliance in Nigeria. *Annals of Spiru Haret University. Economic Series*, 21(2), 141-162.
- Soltani, Lynda. (2022). The Quality Effect of Auditing on Tax Compliance: Evidence from Tunisian Context. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 12(1), 24-27.
- Todorović, Miodrag; Stanković, Ivan; & Ljajić, Samir. (2017). Tax audit as a significant factor in suppressing tax evasion. *Economic Themes*, 55(2), 161-178.
- Alexander, Phyllis; & Balavac-Orlic, Merima. (2022). Tax morale: Framing and fairness. *Economic Systems*, 46(1), 100936.
- Alwan, Alaa Hussein; & Bougatef, Khemaies. (2024). The Quality of Tax Accounting in Accordance with International Internal Auditing Standards: The Case of Iraq. *Tec Empresarial*, 19(1), 29-48.
- Behuria, Prithish. (2023). The political economy of a tax haven: the case of Mauritius. *Review of International Political Economy*, 30(2), 772-800.
- Hair Jr, Joseph F; Ringle, Christian; Sarstedt, Marko; & Gudergan, Siegfried P. (2017). *Advanced issues in partial least square structural equation modeling*. SAGE.
- Hallsworth, Michael; List, John A; Metcalfe, Robert D; & Vlaev, Ivo. (2017). The behavioralist as tax collector: Using natural field experiments to enhance tax compliance. *Journal of Public Economics*, 148, 14-31.
- Kivuva, M. (2020). Kenya's burden—the effects of digital taxes on SMEs. *Nairobi, Kenya*.
- Kurniawan, Dedi. (2020). The influence of tax education during higher education on tax knowledge and its effect on personal tax compliance. *Journal of Indonesian Economy and Business: JIEB.*, 35(1), 57-72.
- Matarirano, Obert; Chiloane-Tsoka, Germinah E; & Makina, Daniel. (2019). Factors driving tax compliance costs of small businesses in the South African construction industry. *Acta Commercii*, 19(1), 1-10.
- McKee, Michael; Siladke, Caleb A; & Vossler, Christian A. (2018). Behavioral dynamics of tax compliance when taxpayer assistance services are available. *International Tax and Public Finance*, 25, 722-756.
- Nguyen, H. (2022). Factors affecting tax compliance of small and medium enterprises in Hung Yen province, Vietnam. *Accounting*, 8(2), 111-122.
- OECD, P. (2017). *Enhancing the contributions of SMEs in a global and digitalised economy*. Paris. Retrieved Feb, 25, 2019.
- Rakshit, Bijoy; & Bardhan, Samaresh. (2023). Bank competition and SMEs access to finance in India: evidence from World Bank Enterprise Survey. *Asian Review of Accounting*, 31(2), 317-347.
- Sarstedt, Marko; Ringle, Christian M; & Hair, Joseph F. (2017). Partial least squares structural equation modeling. *Handbook of Market Research*, 26(1), 1-40.
- ابیضی، عیسی؛ اقدم مزرعه، یعقوب؛ نونهال نهر، علی اکبر؛ و محمدزاده سالطه، حیدر. (۱۴۰۰). تدوین الگوی جامع کیفیت حسابرسی مالیاتی در ایران با استفاده از رویکرد زمینه بنیان. *دانش حسابرسی*، ۸۳(۲)، ۱۰۵-۱۳۱.
- امانی، جواد؛ خضری آذر، هیمین؛ و محمودی، حجت. (۱۳۹۱). معرفی مدل یابی معادلات ساختاری به روش حداقل مجذورات جزئی - PLS - PM - و کاربرد آن در پژوهش های رفتاری. *برخط دانش روان‌شناختی*، ۱(۱)، ۴۱-۵۵.
- بهشور، اسحاق؛ و احمدی، فرشته. (۱۳۹۸). رابطه بین کیفیت حسابرس با فرار مالیاتی. *مقاله ارائه شده در پنجمین کنفرانس بین المللی علوم مدیریت و حسابداری*.
- ثنائی پور، هادی. (۱۳۹۹). شناسایی و اولویت بندی عوامل موثر بر فرار مالیاتی در کسب و کارهای کوچک و متوسط از دیدگاه کارکنان سازمان امور مالیاتی کشور: مطالعه ای آمیخته. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۸(۴۷)، ۷-۳۰.
- جمشیدی، رامین؛ برزگر، بهرام؛ و محسنی، عبدالرضا. (۱۴۰۲). تبیین و اعتبار یابی عوامل موثر در مدل ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی. *فصلنامه اقتصاد مالی*، ۱۷(۶۴)، ۴۵-۷۴.
- رحمت الهی، پرستو. (۱۴۰۰). بررسی رابطه کیفیت حسابرسی با فرار مالیاتی. *مقاله ارائه شده در نخستین کنفرانس بین المللی الگوهای نوین مدیریت کسب و کار*.
- قشقای، علیرضا؛ و خلیق، جواد. (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی با روش تحلیل سلسله مراتبی فازی (FAHP). *مقاله ارائه شده در دومین کنفرانس بین المللی آزمایشگاه مدیریت و رویکردهای نوآورانه در مدیریت و اقتصاد*.
- Dlamini, Banele. (2017). Determinants of Tax Non-Compliance among Small and Medium Enterprises in Zimbabwe. *Journal of Economics and Behavioral Studies*, 9(4), 242-250. [https://doi.org/10.22610/jeb.v9i4\(J\).1837](https://doi.org/10.22610/jeb.v9i4(J).1837)
- Khafizah, Nurul; Azwardi, Azwardi; & Fuadah, Lukluk. (2020). The Influence of Tax Knowledge, Tax Service Quality, Tax Audit, and Use of Tax Sanctions on Tax Evasion: The Case Study of KPP Pratama Seberang Ulu 1 Palembang. *Облік і Фінанси*, (4), 68-74.
- Mersha, Shemelis Zewdie; Belaye, Amsalu Bedemo; & Gobena, Lemessa Bayissa. (2022). Determinants of tax audit quality with audit process as the mediator in Ethiopia: the case of the ministry of revenues / Shemelis Zewdie Mersha, Amsalu Bedemo Belaye and Lemessa Bayissa Gobena. *Management & Accounting Review (MAR)*, 21(1), 181-202.

Werekoh, Eugene Adjei. (2022). The effects of taxation on economic development: the moderating role of tax compliance among SMEs.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*

*Vol. 17/ No. 66/ Summer 2027*

## **Providing a model to identify factors affecting the quality of tax audits to reduce tax evasion in small and medium-sized companies**

**Gholamhossein Amozegari**

PhD student in Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.

**Hamidreza Shammakhi**

Assistant Professor, Department of Accounting, Islamshahr Branch, Islamic Azad University, Islamshahr, Iran

**Naghi Fazeli**

Assistant Professor, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran

### **Abstract**

Tax evasion is one of the main challenges of tax systems, especially in small and medium-sized enterprises (SMEs), which reduce the share of these companies in tax revenues by using illegal (tax evasion) or legal (tax avoidance) methods. This study was conducted with a quantitative approach with the aim of providing a model to identify factors affecting the quality of tax audits to reduce tax evasion in SMEs. A standard questionnaire was distributed among 360 managers, auditors, financial specialists, and tax officials of small and medium-sized enterprises (selected by convenience sampling) in 1403 and 1404. The data were analyzed using structural equation modeling (PLS) in SmartPLS software. Although the structural equation model with partial least squares (PLS) approach examined the relationships between dimensions (such as organizational factors and audit quality improvement strategies) and tax audit quality, some potential confounding variables such as sudden changes in tax laws, the level of administrative corruption, or economic developments (such as high inflation in Iran) were not fully controlled. This limitation could affect the accuracy of the path coefficients (such as 0.897 for the relationship between tax audit quality and tax evasion reduction). The results showed that tax audit quality has a significant negative relationship with tax evasion. The findings are valuable for policymakers, auditors, and managers of small and medium-sized enterprises and provide a basis for future research.