

عوامل کیفی و کمی موثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط

غلامحسین آموزگاری

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران

amozegarihossein@gmail.com

حمیدرضا شماخی

استادیار، گروه حسابداری، واحد اسلامشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، اسلامشهر، ایران

Shammakhi.h@gmail.com

نقی فاضلی

استادیار، گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران.

fazeli.n@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۹/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۲/۲۷

چکیده

این پژوهش با هدف ارائه الگویی برای شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی در SMEs، با رویکرد ترکیبی (کیفی و کمی) انجام شد. در بخش کیفی، مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۵ خبره مالیاتی (حسابرسان سازمان حسابداری و خبرگان دانشگاهی) با روش نمونه‌گیری هدفمند گلوله برفی انجام و داده‌ها با تحلیل تم و دو مرحله دلفی فازی تحلیل شدند. جامعه دلفی مشابه بخش کیفی بود. در بخش کمی، 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 حسابداری مالیاتی رابطه منفی معناداری با فرار مالیاتی دارد. عوامل کلیدی شامل عوامل محیطی (وضعیت قوانین و مقررات مالیاتی، توان و تخصص مراجع ناظر، فرهنگ جامعه)، عوامل سازمانی (صلاحیت و تخصص حسابرسان، استقلال حسابرسان، کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی)، عوامل مرتبط با فرآیند حسابداری (برنامه‌ریزی و رویکرد حسابداری، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شواهد، مستندسازی فرآیند حسابداری)، عوامل مرتبط با شرکت‌های کوچک و متوسط (محدودیت‌های منابع، فقدان تخصص مالی، فشارهای رقابت)، و راهکارهای ارتقای کیفیت حسابداری (آموزش و ارتقای تخصص حسابرسان، تقویت استقلال حسابرسان، حمایت از شرکت‌های کوچک و متوسط، ترویج فرهنگ قانون‌مداری) شناسایی شدند. این الگو شفافیت مالی را افزایش داده، تخلفات را کاهش می‌دهد، و اعتماد به نظام مالیاتی را تقویت می‌کند. یافته‌ها برای سیاست‌گذاران، حسابرسان، و مدیران شرکت‌های کوچک و متوسط ارزشمند بوده و مبنایی برای تحقیقات آینده فراهم می‌کند.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابداری مالیاتی؛ شرکت‌های کوچک و متوسط؛ فرار مالیاتی؛ فرآیند حسابداری؛ استقلال حسابرسان؛ کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی؛ رعایت قوانین مالیاتی

۱- مقدمه

فرار مالیاتی یکی از چالش‌های بنیادین نظام‌های مالیاتی در سراسر جهان، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه مانند ایران، به شمار می‌رود که با کاهش درآمدهای دولت، تضعیف عدالت مالیاتی، و ایجاد اختلال در تخصیص منابع عمومی، اثرات منفی قابل توجهی بر اقتصاد کلان و توسعه پایدار دارد (بحری^۱، ۲۰۲۳). این معضل در شرکت‌های کوچک و متوسط (SMEs)، که به‌عنوان ستون فقرات اقتصادهای نوظهور شناخته می‌شوند، به دلیل ویژگی‌های خاص این شرکت‌ها از جمله مدیریت غیررسمی، محدودیت منابع مالی و انسانی، و فقدان تخصص مالی، به مراتب پیچیده‌تر و پررنگ‌تر است. SMEs حدود ۹۰ درصد از کسب‌وکارهای جهانی را تشکیل داده و بیش از ۵۰ درصد مشاغل را در سطح جهان ایجاد می‌کنند، ضمن اینکه تا ۴۰ درصد از تولید ناخالص داخلی (GDP) در اقتصادهای در حال توسعه را به خود اختصاص می‌دهند (راکشت و بردهان^۲، ۲۰۲۳). با این حال، سهم مالیاتی این شرکت‌ها به دلیل استفاده از روش‌های غیرقانونی (فرار مالیاتی) یا قانونی (اجتناب مالیاتی) به‌طور قابل توجهی کمتر از ظرفیت واقعی آن‌هاست، که این امر نه‌تنها درآمدهای دولت را کاهش می‌دهد، بلکه نابرابری در توزیع بار مالیاتی را تشدید می‌کند (نگین^۳، ۲۰۲۲). در ایران، SMEs با چالش‌های مضاعفی مانند هزینه‌های بالای تأمین مالی ناشی از تحریم‌های اقتصادی، ضعف در اجرای سیاست‌های مالیاتی، و ناکارآمدی نظام‌های نظارتی مواجه هستند، که این عوامل احتمال فرار مالیاتی را افزایش می‌دهد (ثنائی‌پور، ۱۳۹۹). حسابرسی مالیاتی به‌عنوان ابزاری نظارتی برای کشف تخلفات، افزایش شفافیت مالی و تقویت انطباق مالیاتی می‌تواند این چالش را مهار کند، اما کیفیت پایین حسابرسی مالیاتی، که ناشی از عواملی مانند ناکافی بودن قوانین و مقررات، کمبود صلاحیت و تخصص حسابرسان، ناکارآمدی فرآیندهای حسابرسی و ضعف در مستندسازی شواهد است، اثربخشی آن را به‌شدت محدود کرده است (خافیزه^۴ و دیگران، ۲۰۲۰).

این پژوهش با هدف شناسایی عوامل کیفی و کمی مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی و ارائه الگویی برای کاهش فرار مالیاتی در SMEs انجام شده است، اما مسئله اصلی این است که درک جامعی از این عوامل و روابط علی آن‌ها در زمینه SMEs وجود ندارد، و این شکاف تحقیقاتی، طراحی راهکارهای مؤثر برای بهبود نظام مالیاتی را دشوار می‌سازد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

بررسی اهمیت فرار مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط را می‌توان از طریق چندین بعد مطرح کرد. اول، فرار مالیاتی در SMEs به دلیل ویژگی‌های ساختاری این شرکت‌ها، مانند محدودیت منابع و فقدان سیستم‌های مالی قوی، به یک معضل سیستمیک تبدیل شده است. این شرکت‌ها اغلب فاقد زیرساخت‌های مالی پیچیده هستند و به دلیل فشارهای رقابتی و نیاز به کاهش هزینه‌ها، ممکن است به روش‌های غیرقانونی یا قانونی برای کاهش بدهی مالیاتی متوسل شوند (کووا^۵، ۲۰۲۰). دوم، کیفیت حسابرسی مالیاتی به‌عنوان یک ابزار نظارتی کلیدی، به عوامل متعددی وابسته است که شناسایی و اولویت‌بندی آن‌ها در زمینه SMEs به دلیل تنوع و پیچیدگی این عوامل چالش‌برانگیز است. برای مثال، عواملی مانند صلاحیت حسابرسان، استقلال آن‌ها، کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی، و برنامه‌ریزی حسابرسی همگی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند، اما چگونگی تعامل این عوامل و تأثیر آن‌ها بر کاهش فرار مالیاتی به‌صورت جامع بررسی نشده است (الکساندر و بلوک-ورلیک^۶، ۲۰۲۲). سوم، ضعف در اجرای سیاست‌های مالیاتی در ایران، به‌ویژه در مواجهه با SMEs، به دلیل محدودیت‌های نظارتی و فساد احتمالی در برخی ادارات مالیاتی، تشخیص تخلفات مالیاتی را دشوار کرده است (ثنائی‌پور، ۱۳۹۹). این چالش‌ها نشان‌دهنده نیاز مبرم به یک چارچوب تحلیلی است که بتواند عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی را شناسایی کرده و راهکارهایی برای کاهش فرار مالیاتی در SMEs ارائه دهد. اگرچه مطالعات متعددی به بررسی فرار مالیاتی و حسابرسی مالیاتی پرداخته‌اند، اما بیشتر این پژوهش‌ها یا به‌صورت کلی و بدون تمرکز خاص بر SMEs انجام شده‌اند یا صرفاً بر جنبه‌های خاصی از حسابرسی مالیاتی متمرکز بوده‌اند. برای مثال، برخی مطالعات کیفی مانند ابیضی و دیگران (۱۴۰۰) به شناسایی عوامل کلی کیفیت حسابرسی مالیاتی پرداخته‌اند، اما فاقد تحلیل‌های کمی برای تأیید روابط علی هستند. از سوی دیگر، پژوهش‌های کمی مانند تودوروویچ^۷ و دیگران (۲۰۱۷) اغلب به بررسی داده‌های بزرگ‌تر پرداخته‌اند، اما به دلیل ماهیت پیشنهادی و عدم استفاده از رویکرد ترکیبی، نتوانسته‌اند چارچوبی جامع ارائه دهند. علاوه بر این، بسیاری از مطالعات پیشین فاقد فرضیه‌های مشخص در مورد جهت علیت بین عوامل

⁵ Kivuva⁶ Alexander & Balavac-Orlic⁷ Todorović¹ Behuria² Rakshit & Bardhan³ Nguyen⁴ Khafizah

کیفیت حسابرسی و فرار مالیاتی هستند و نتایج آن‌ها بیشتر بر همبستگی‌ها استوار است تا روابط علی (قشقایی و خلیق، ۱۴۰۱؛ سلطانی^۱، ۲۰۲۲؛ روتیمی^۲ و دیگران، ۲۰۲۱). این شکاف‌ها نشان‌دهنده کمبود تحقیقات جامع در زمینه SMEs، به‌ویژه در ایران، است که بتواند با استفاده از رویکرد ترکیبی (کیفی-کمی) عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی را شناسایی کرده و روابط علی آن‌ها را با فرار مالیاتی تحلیل کند. همچنین، فقدان راهکارهای عملی و متناسب با محدودیت‌های SMEs، مانند کمبود منابع یا فشارهای رقابتی، شکاف دیگری است که این پژوهش به دنبال پر کردن آن است.

نیاز به حسابرسی مالیاتی و کیفیت آن از این منظر حیاتی است که حسابرسی مالیاتی به‌عنوان یک سازوکار نظارتی، توانایی کشف تخلفات مالیاتی، افزایش شفافیت در گزارشگری مالی، و تقویت اعتماد عمومی به نظام مالیاتی را دارد. کیفیت بالای حسابرسی مالیاتی می‌تواند با شناسایی دقیق‌تر تحریفات مالی و گزارش‌دهی معتبر، انگیزه شرکت‌ها برای فرار مالیاتی را کاهش دهد (بهشور و احمدی، ۱۳۹۸). با این حال، کیفیت حسابرسی مالیاتی تحت تأثیر عوامل متعددی مانند صلاحیت و استقلال حسابرسان، کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی، و برنامه‌ریزی مؤثر حسابرسی قرار دارد. در SMEs، این عوامل به دلیل محدودیت‌های ذاتی این شرکت‌ها، مانند کمبود تخصص مالی و منابع محدود، به‌طور خاص چالش‌برانگیز هستند. برای مثال، نبود سیستم‌های مالی قوی در SMEs می‌تواند منجر به خطاهای غیرعمدی یا عمدی در گزارشگری مالی شود، که کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (رحمت‌اللهی، ۱۴۰۰). از سوی دیگر، ضعف در قوانین و مقررات مالیاتی یا ناکافی بودن نظارت مراجع مالیاتی، توانایی حسابرسان برای کشف تخلفات را کاهش می‌دهد. این پژوهش با شناسایی این عوامل و ارائه راهکارهایی برای بهبود کیفیت حسابرسی، به دنبال پاسخ به این نیاز است که چگونه می‌توان فرآیندهای حسابرسی را بهینه کرد تا فرار مالیاتی در SMEs کاهش یابد.

تأثیر کیفیت حسابرسی مالیاتی بر کاهش فرار مالیاتی نیز از جنبه‌های کلیدی این مسئله است. مطالعات نشان داده‌اند که حسابرسی مالیاتی با کیفیت بالا، از طریق کشف تحریفات مالی و افزایش شفافیت، رابطه منفی معناداری با فرار مالیاتی دارد (خافیزه و دیگران، ۲۰۲۰). در SMEs، این تأثیر به دلیل آسیب‌پذیری این شرکت‌ها در برابر تخلفات مالیاتی، اهمیت بیشتری دارد. برای مثال، فشارهای رقابتی و نیاز به کاهش

هزینه‌ها ممکن است SMEs را به سمت پنهان‌کاری مالی سوق دهد، اما حسابرسی مالیاتی با کیفیت می‌تواند با شناسایی این تخلفات، انطباق مالیاتی را تقویت کند. با این حال، فقدان یک مدل جامع که عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی را به‌صورت یکپارچه تحلیل کند، مانع از بهره‌برداری کامل از این پتانسیل شده است. این پژوهش با ارائه الگویی که عوامل محیطی (مانند قوانین مالیاتی و فرهنگ جامعه)، سازمانی (مانند صلاحیت و استقلال حسابرسان)، و فرآیندمحور (مانند برنامه‌ریزی و مستندسازی) را در نظر می‌گیرد، به دنبال پر کردن این شکاف و تقویت تأثیر حسابرسی مالیاتی بر کاهش فرار مالیاتی است.

دلیل تمرکز بر شرکت‌های کوچک و متوسط در این پژوهش به اهمیت اقتصادی و اجتماعی این شرکت‌ها و ویژگی‌های خاص آن‌ها در زمینه فرار مالیاتی بازمی‌گردد. SMEs در ایران و جهان نقش محوری در ایجاد اشتغال (حدود ۷۰ درصد مشاغل) و تولید ارزش افزوده (۵۰ تا ۶۰ درصد) دارند (OECD، ۲۰۱۷). با این حال، این شرکت‌ها به دلیل محدودیت‌های ساختاری، مانند کمبود منابع مالی و انسانی، فقدان تخصص مالی، و فشارهای رقابتی، در برابر فرار مالیاتی آسیب‌پذیرتر هستند. در ایران، این آسیب‌پذیری به دلیل چالش‌های اقتصادی مانند تحریم‌ها، که دسترسی به تأمین مالی ارزان را دشوار کرده، و ضعف در اجرای سیاست‌های مالیاتی تشدید شده است (ثنائی‌پور، ۱۳۹۹). برای مثال، SMEs اغلب به دلیل هزینه‌های بالای انطباق مالیاتی یا عدم آگاهی از قوانین، ممکن است به‌طور عمدی یا غیرعمدی از پرداخت مالیات طفره برونند. این ویژگی‌ها، SMEs را به سوژه‌ای ایده‌آل برای مطالعه تبدیل کرده‌اند، زیرا بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی در این شرکت‌ها می‌تواند تأثیر قابل‌توجهی بر افزایش درآمدهای مالیاتی و تقویت عدالت مالیاتی داشته باشد. علاوه بر این، SMEs در ایران بخش بزرگی از اقتصاد را تشکیل می‌دهند، اما داده‌های محدودی در مورد نرخ فرار مالیاتی آن‌ها وجود دارد، که این پژوهش را به ابزاری برای پر کردن این شکاف اطلاعاتی تبدیل می‌کند (کبوا، ۲۰۲۰). تمرکز بر SMEs همچنین به دلیل پتانسیل بالای این شرکت‌ها برای رشد اقتصادی و ضرورت حمایت از آن‌ها در برابر چالش‌های مالیاتی، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

نیاز به این پژوهش در ارائه الگویی ترکیبی (کیفی-کمی) برای شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی در SMEs ریشه دارد. این الگو با استفاده از روش‌هایی مانند مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته، تحلیل تم، دلفی

³ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

¹ Soltani

² Rotimi

فازی و مدل سازی معادلات ساختاری (PLS) به دنبال ارائه چارچوبی جامع است که نه تنها عوامل کلیدی (مانند قوانین، تخصص حسابرسان، و ویژگی های SMEs) را شناسایی کند، بلکه روابط علی بین این عوامل و فرار مالیاتی را نیز تحلیل کند. این رویکرد ترکیبی، برخلاف مطالعات پیشین که اغلب تک بعدی بودند، امکان تعمیق پذیری یافته ها و ارائه راهکارهای عملی را فراهم می کند. برای مثال، این پژوهش می تواند به سیاست گذاران کمک کند تا با تقویت قوانین مالیاتی، آموزش حسابرسان، و حمایت از SMEs، نظام مالیاتی را کارآمدتر کنند. در نهایت، این مطالعه با تمرکز بر SMEs در ایران، به دنبال پاسخ به این سؤال اصلی است که چه عواملی کیفیت حسابرسی مالیاتی را بهبود می بخشد و چگونه این بهبود می تواند فرار مالیاتی را در این شرکت ها کاهش دهد، که پاسخی به یکی از چالش های اساسی اقتصاد ایران ارائه می دهد.

الوان و بوگاتف^۱ (۲۰۲۴)، در پژوهشی به بررسی ارزیابی تأثیر اجرای استانداردهای بین المللی 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، اندازه گیری شده است. علاوه بر این، کیفیت روش های حسابرسی مالیاتی در محدوده های مربوطه ارزیابی شده است. به منظور دستیابی به اهداف پژوهش، پرسشنامه ها به تخصص های مالیاتی ارسال شده و داده های به دست آمده از آن ها از طریق تحلیل رگرسیون و همبستگی مورد تحلیل قرار گرفته است. یافته ها نشان می دهند که ارتباط مثبت معنی داری بین کیفیت حسابرسی مالیاتی و استانداردهای بین المللی حسابرسی داخلی، به ویژه ویژگی ها و عملکردها، وجود دارد.

موهوا و اچوکی^۲ (۲۰۲۳)، در پژوهشی به بررسی تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رعایت مالیات شرکت های کوچک و متوسط پرداختند. هدف از این مطالعه بررسی تأثیر حسابرسی مالیاتی در افزایش انطباق مالیاتی در بین شرکت های کوچک و متوسط در شهرستان نایروبی، کنیا بود. این مطالعه بر اساس تئوری اقتصادی انطباق مالیاتی انجام شد و جامعه هدف شرکت های کوچک و متوسط در شهرستان نایروبی بودند که از آن ها یک نمونه ۳۹۹ نفری که مدیران و صاحبان شرکت های کوچک و متوسط در این شهرستان را تشکیل می دهند، به دست آمد. از پرسشنامه ساختاریافته برای جمع آوری داده ها استفاده شد. داده های به دست آمده با استفاده از روش های توصیفی و تحلیل

رگرسیون با استفاده از نرم افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته ها 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 شرکت های کوچک و متوسط در شهرستان نایروبی، کنیا داشت. سلطانی^۳ (۲۰۲۲)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر رعایت مالیات پرداخت. به این منظور، نمونه ای از ۱۹ شرکت در تونس بین سال های ۲۰۱۳ و ۲۰۱۷ مورد مطالعه قرار گرفت. از رویکرد تجربی با پیروی از اقتصادسنجی داده های تابلویی استفاده شد. همچنین، از یک تحلیل با رگرسیون بر روی داده های تابلویی استفاده شد، زیرا یکی از تکنیک های آماری را نشان می دهد که امکان برقراری رابطه بین متغیر قابل توضیح و متغیرهای توضیحی را فراهم می کند و مدل سازی را در حضور اثرات فردی انجام می دهد. نتیجه بدست آمده با کمک نرم افزار STATA نشان می دهد که کیفیت حسابرسی انطباق مالیاتی را در تونس بهبود می بخشد، در حالی که فرار مالیاتی را با تفاوت بین نرخ مالیات قانونی و نرخ مؤثر مالیات اندازه گیری می کند. نتایج این مطالعه همچنین نشان می دهد که فرار مالیاتی در شرکت های تونس با کیفیت حسابرسی بهتر، کاهش می یابد.

مرشا^۴ و دیگران (۲۰۲۲)، در پژوهشی بررسی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی مالیاتی با فرآیند حسابرسی پرداختند. به این منظور، از رویکرد پژوهشی ترکیبی با مثلث سازی همزمان استفاده شد. مدل مفهومی بر اساس نظریه آژانس، نظریه احتمالی، نظریه اعتماد الهام گرفته، نظریه ذی-نفعان و بررسی ادبیات تجربی توسعه داده شد. داده ها از حسابرسان مالیاتی شامل مدیران مالیاتی، سرپرستان، صاحبان 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 داده های کیفی و کمی استفاده شد. یافته ها نشان داد که عوامل ورودی حسابرسی، فرآیند حسابرسی و عوامل زمینه ای 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.

رزقی و لاستیتی^۵ (۲۰۲۱)، در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر اجتناب از مالیات پرداختند. علاوه بر این، بررسی کردند که آیا یک هیئت مستقل از کمیسیونرها و نیز تخصص کمیته حسابرسی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و

^۴ Mersha^۵ Rizqia and Lastiati^۱ Alwan and Bougatef^۲ Muhwa and Achoki^۳ Soltani

ترتیب عامل فرهنگی، عامل علمی، عامل سیاسی و عامل اقتصادی دارای بیش‌ترین درجه اهمیت بودند.

طاهری و دیگران (۱۴۰۰)، در پژوهشی به تدوین مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی پرداختند. در این پژوهش، با استفاده از رهیافت کیفی و با کمک روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان و استفاده از مصاحبه‌های عمیق، ذی-نفعان اساسی نظام حسابرسی مالیاتی ارزش‌افزوده مورد بررسی قرار گرفتند. برای این منظور با ۲۶ نفر از خبرگان با تخصص حسابرسی مالیاتی ارزش‌افزوده که در این حوزه دارای تجربه اجرایی بوده‌اند در اواخر سال ۱۳۹۸ مصاحبه‌های عمیق صورت پذیرفت. روش نمونه‌گیری در این تحقیق، روش نمونه‌گیری نظری و انتخاب نمونه با استفاده از تکنیک گلوله برفی صورت پذیرفت. داده‌های پژوهش به کمک روش کُدگذاری باز، کُدگذاری محوری و انتخابی که از اجزاء پیکره روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های اصلی و خردمقوله‌ها (مفاهیم) استخراج شد. در این پژوهش، در مجموع ۴۹ مقوله اصلی و همچنین ۲۵۶ خردمقوله‌ها (مفاهیم) کشف و شناسایی گردید و در قالب مدل جامع راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش‌افزوده ارائه گردید. مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش‌افزوده بر اساس رویکرد سیستمی که دربرگیرنده دو بخش کلان شامل ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش‌افزوده در سه خرده‌سطح (سطح کار حسابرسی مالیاتی، سطح ارکان رفع اختلاف مالیاتی و سطح سازمانی) و بخش دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش‌افزوده در یک خرده سطح (مؤدیان مالیاتی ارزش‌افزوده) با کشف و شناسایی عوامل راهبردی، شرایط مداخله‌گر (زمینه‌ای) و پیامدهای آن به همراه شرایط بستر طراحی و ارائه شد.

۳- الگوی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ هدف، کاربردی، به لحاظ روش استنتاج، اکتشافی و به لحاظ ماهیت داده‌ها، کیفی و کمی (آمیخته) است. پژوهش حاضر در رسته تحقیقات کاربردی قرار می‌گیرد. همچنین از لحاظ شیوه استنتاج پژوهش حاضر، از نوع اکتشافی است. 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

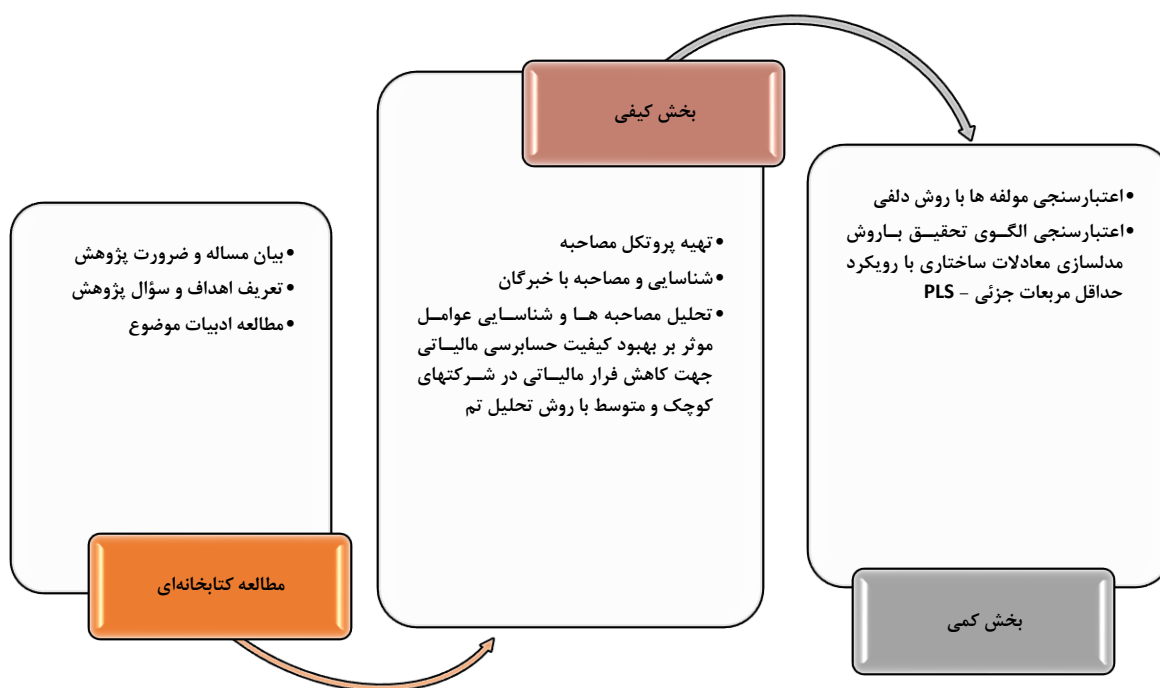
اجتناب از مالیات تأثیر می‌گذارد یا خیر. این تحقیق شرکت‌های تولیدی موجود در بورس اندونزی و بورس مالزی در سال ۲۰۱۸ را مورد بررسی قرار داد. نتایج آزمون نشان می‌دهد که شرکت‌های حسابرسی بزرگ سطح فرار مالیاتی انجام شده توسط شرکت‌ها را کاهش می‌دهند، اما مدت زمان حسابرسی چنین تأثیری ندارد.

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.

قشقای و خلیق (۱۴۰۱)، در پژوهشی به شناسایی و رتبه‌بندی 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 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

مالیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط، مورد استفاده قرار داده است. دیاگرام مراحل انجام تحقیق در شکل بیان شده است:

دهند. این پژوهش با توجه به شکل‌گیری روش‌های آمیخته و بررسی پارادایم‌های پژوهشی مدل‌ها و طرح‌های روش شناسی، پژوهش آمیخته را به عنوان یک متدولوژی برای ارزیابی راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی در مواجهه با فرار



شکل ۳-۱- مراحل انجام تحقیق

۳-۲- ابزار گردآوری داده‌ها بخش کمی پژوهش

در این تحقیق جهت اعتبارسنجی مولفه‌های شناسایی شده تحقیق با استفاده از روش دلفی و همچنین، اعتبارسنجی الگوی تحقیق در روش مدلسازی معادلات ساختاری، از پرسشنامه محقق ساخته استفاده خواهد شد.

در بخش کیفی، بایستی از خبرگان و متخصصان بهره گرفته شود که حائز شرایط لازم برای پیشبرد اهداف تحقیق باشند تا مصاحبه‌ها از اعتبار مناسبی برخوردار باشد. جامعه تحقیق در بخش کیفی را صاحب‌نظران و حساب‌رسان حوزه مالیاتی در سازمان حسابرسی و نیز خبرگان دانشگاهی، تشکیل می‌دهند. برای انتخاب افراد مورد نظر در بخش کیفی این تحقیق، از روش هدفمند گلوله برفی، استفاده خواهد شد. بدین‌صورت که پژوهشگر از کسانی مصاحبه به عمل می‌آورد که مایل به ارائه اطلاعات بوده و از آگاهی لازم در آن زمینه خاص برخوردار باشند.

به طور کلی روش‌های جمع‌آوری اطلاعات، به دو دسته کتابخانه‌ای و میدانی تقسیم می‌شوند که در این پژوهش، از هر دو روش استفاده شده و داده‌های مورد نیاز تحقیق نیز از طریق ابزار زیر به دست آمد:

۳-۱- ابزار گردآوری داده‌ها بخش کیفی پژوهش

در این تحقیق پس از مطالعات کتابخانه‌ای شامل بررسی کتب، مقالات، پایان‌نامه‌ها و جستجو در پایگاه‌های اینترنتی، از روش میدانی و نیز ابزار مصاحبه، برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز استفاده خواهد گردید. بدین صورت که برای جمع‌آوری داده‌های کیفی از طریق مصاحبه نیمه ساختاریافته با مدیران و صاحب‌نظران حوزه بهداشت و درمان استفاده شد. در مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته، هدف این است که گفتگوها به شیوه باز انجام شده و به مصاحبه‌شوندگان اجازه داده شود که عقیده‌ها و افکار خود را با کلمات مخصوص بیان کنند.

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 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-PM) 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 پارامتریک 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

۴-۱- بخش کیفی

در این مرحله، تم‌های اصلی تحقیق تعیین گردید. با توجه به ویژگی‌های احصا شده در مراحل قبلی و نیز در نظر گرفتن هدف اصلی تحقیق، عوامل محیطی، عوامل سازمانی، عوامل مرتبط با فرآیند حسابرسی، عوامل مرتبط با شرکت‌های کوچک و متوسط و نیز راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی، به عنوان تم‌های اصلی تحقیق تعیین شد. در ادامه، خلاصه یافته‌های پژوهش حاضر در بخش کیفی (تحلیل تم)، در

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 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 ۰.۵٪، مقدار t برابر با ۱.۹۶ و t_2 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 جدول، آورده شده است.

جدول ۴-۱- خلاصه نتایج پژوهش حاضر در بخش کیفی (تحلیل تم)

تم اصلی	تم فرعی	کدهای اولیه (مفاهیم)	شواهد گفتاری از مصاحبه‌شونده	شماره مصاحبه‌شونده
وضعیت قوانین و مقررات مالیاتی		شفافیت قوانین مالیاتی	"قوانین مالیاتی دقیقاً مشخص نیستن. ما همیشه با ابهاماتی روبه‌رو می‌شیم که باعث می‌شه نتونیم به درستی عمل کنیم. مثلاً بعضی از مفاد رو خیلی گنگ نوشته‌اند و این کار رو سخت می‌کنه."	۸
			"اگر قوانین شفاف و روشن بودن، هیچ‌وقت مشکلات اینقدر پیچیده نمی‌شد. الان باید همیشه دنبال این باشیم که ببینیم تغییرات جدید چی هست!"	۱۱
		انسجام قوانین مالیاتی	"قوانین ما اصلاً یکپارچه نیستند، گاهی اوقات بخش‌های مختلفی از اقتصاد با هم فرق دارن و هر بخش قانون خودشو داره. این مسئله باعث می‌شه که حسابرسی مالیاتی دچار مشکل بشه."	۶
			"اینکه یک مجموعه قوانین مختلف برای بخش‌های مختلف وجود داشته باشه، واقعاً باعث می‌شه که حس کنیم هیچ‌چیزی در یک خط و مسیر نیست."	۵
		تناسب قوانین با شرایط اقتصادی	"واقعاً بعضی از قوانین اصلاً به روز نیستند و به شرایط اقتصادی حالا ما نمی‌خورن. مثلاً توی وضعیت رکود، همچنان از شرکت‌ها انتظار داریم که مالیات‌های سنگین پرداخت کنند."	۴
			"نمی‌شه قوانینی رو که برای دوره‌های خوب اقتصادی نوشته شده‌اند، در زمان بحران اقتصادی هم اجرا کرد. نیاز به اصلاحات جدی داریم."	۱۲
عوامل محیطی	توان و تخصص مراجع ناظر	سطح تخصص مراجع ناظر بر حسابرسی مالیاتی	"مراجع ناظر باید در حسابرسی مالیاتی تخصص و تجربه کافی داشته باشن. الان خیلی وقت‌ها مراجع ناظر اطلاعات دقیق ندارن و از بعضی مسائل بی‌خبرن."	۱۰
			"گاهی اوقات، ناظرها خودشان هم دقیقاً نمی‌دونن چه قوانینی برای یک کسب‌وکار باید اعمال بشه. این باعث می‌شه که کیفیت حسابرسی پایین بیاد."	۹
	تجربه مراجع ناظر		"تجربه خیلی مهمه. مراجع ناظر که تجربه کافی ندارن ممکنه اشتباهات بزرگی مرتکب بشن. وقتی کسی سال‌ها تو این حوزه کار کرده، بهتر می‌تونه مشکلات رو شناسایی کنه."	۷
			"یادمون نره که اگه حسابرس تازه‌کار باشه، خیلی از موارد پیچیده رو از دست می‌ده. این تجربه است که می‌تونه روند حسابرسی رو بهتر کنه."	۲
	نهادینه شدن فرهنگ قانون‌مداری		"اگه فرهنگ قانون‌مداری تو جامعه ما نهادینه بشه، مردم و شرکت‌ها خودشون به قوانین مالیاتی احترام می‌ذارن و این باعث می‌شه که کیفیت حسابرسی بهتر بشه."	۱
			"اینکه مردم به طور واقعی باور کنن که پرداخت مالیات مسئولیتیه که باید انجام بدن، خیلی مهمه. این تغییر در رفتار، هم به نفع جامعه هست هم به نفع کار حسابرسی."	۲
فرهنگ جامعه		تعهد به پرداخت مالیات در جامعه	"برای بهبود کیفیت حسابرسی، باید اول مردم رو متقاعد کنیم که مالیات رو به درستی پرداخت کنن. اگه مردم این حس رو پیدا کنن که مالیات به درستی خرج می‌شه، خودشون تعهد بیشتری پیدا می‌کنن."	۵
			"اگر مردم ببینن که مالیات‌ها صرف توسعه زیرساخت‌ها و خدمات میشه، مطمئن باشن که این فرهنگ در جامعه تقویت می‌شه و این به حسابرسی مالیاتی کمک می‌کنه."	۴
عوامل ساز مانی	صلاحیت و تخصص حسابرسان	دانش و تجربه کافی حسابرسان در زمینه قوانین مالیاتی	"حسابرس باید کاملاً مسلط به قوانین مالیاتی باشه. خیلی وقت‌ها، بعضی حسابرسان از قوانین جدید اطلاع ندارن و همین باعث میشه حسابرسی دچار مشکل بشه."	۷
			"وقتی حسابرس دانش کافی نداشته باشه، نمی‌تونه به درستی وضعیت مالی شرکت رو ارزیابی کنه. همین موضوع می‌تونه مشکلات زیادی ایجاد کنه."	۱۲

شماره مصاحبه‌شونده	شواهد گفتاری از مصاحبه‌شونده	کدهای اولیه (مفاهیم)	تم فرعی	تم اصلی
۲	"حسابرس‌ها باید تخصص عمیقی در حسابرسی مالیاتی داشته باشن. خیلی وقت‌ها متخصصین حسابرسی، فقط در یک بخش خاص از حسابداری خبره هستن و در حسابرسی مالیاتی چندان مهارت ندارن."	تخصص در حسابرسی مالیاتی		
۴	"اگر حسابرس تسلط کافی روی حسابرسی مالیاتی داشته باشه، می‌تونه خطاهایی رو که ممکنه از دید خیلی‌ها مخفی بمونه، شناسایی کنه."			
۹	"مهم‌ترین نکته اینه که حسابرس نباید وابسته به هیچ‌یک از ذینفعان شرکت باشه. اگر حسابرس بخواد به منافع شخصی یا شرکتی وابسته باشه، کیفیت کار حسابرسی پایین میاد."	استقلال از مراجع ذینفع در شرکت	استقلال حسابرسان	
۱۴	"استقلال حسابرسان خیلی مهمه. مثلاً اگر حسابرس از مدیرعامل تأثیر بپذیره، ممکنه واقعیت‌ها رو به درستی گزارش نکنه و این کار حسابرسی رو زیر سوال می‌بره."			
۱۱	"حسابرس باید بی‌طرف باشه و هیچ‌گونه وابستگی به ذینفعان نداشته باشه. اینطور می‌تونه بدون هیچ‌گونه تعصبی، وضعیت واقعی مالی شرکت رو ارزیابی کنه."	بی‌طرفی و دقت نظر در فرآیند حسابرسی		
۵	"وقتی حسابرس مستقل عمل می‌کنه، می‌تونه دقیق‌تر و درست‌تر عمل کنه. اگه تحت تأثیر کسی باشه، این ممکنه باعث بشه که گزارش نادرستی ارائه بده."			
۳	"سیستم کنترل داخلی در یک شرکت، مثل یک سپر حفاظتی می‌مونه. اگه سیستم کنترل داخلی قوی نباشه، حسابرس نمی‌تونه به راحتی تشخیص بده که کجا ممکنه خطا یا فرار مالیاتی وجود داشته باشه."	وجود سیستم‌های کنترل داخلی قوی		
۸	"شرکت‌هایی که سیستم کنترل داخلی قوی دارن، همیشه راحت‌تر حسابرسی می‌شن. این باعث میشه که فرار مالیاتی هم کمتر بشه."		کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی	
۶	"سیستم‌های کنترل داخلی باعث میشن که هیچ‌گونه فعالیت غیرقانونی یا مالیاتی از چشم حسابرسان پنهان نمونه. این سیستم‌ها در واقع شفافیت رو افزایش میدن و باعث کاهش ریسک فرار مالیاتی میشن."	کمک به ارتقای کیفیت حسابرسی و کاهش ریسک فرار مالیاتی		
۱۵	"اگر سیستم کنترل داخلی ضعیف باشه، ممکنه خیلی از مسائل مالیاتی اصلاً شناسایی نشه و همین باعث میشه که فرار مالیاتی بیشتر بشه. سیستم‌های کنترل داخلی خوب، به حسابرسان کمک زیادی می‌کنن."			
۱	"ما همیشه باید ریسک‌ها رو شناسایی کنیم و تمرکز حسابرسی رو بر اساس اون‌ها بچینیم. اینطور هم زمان و هم منابع به بهترین شکل استفاده میشه."	استفاده از رویکردهای مبتنی بر ریسک	برنامه ریزی و رویکرد حسابرسی	
۱۳	"برنامه‌ریزی حسابرسی با توجه به ریسک‌های مالیاتی، کمک می‌کنه که از ابتدای کار، تمام خطرات پنهان شناسایی بشه."			
۱۰	"وقتی که حسابرس از قبل به صورت دقیق برنامه‌ریزی کنه، خیلی راحت‌تر می‌تونه فرآیند حسابرسی رو مدیریت کنه و هیچ چیزی از قلم نمی‌افته."	برنامه ریزی دقیق برای حسابرسی		
۶	"من همیشه تأکید دارم که برنامه‌ریزی حسابرسی باید خیلی دقیق باشه. اگه اینطور نباشه، ممکنه کار حسابرسی به صورت کامل پیش نره."			
۴	"شواهد باید به اندازه کافی دقیق و معتبر باشن تا بشه روی اون‌ها حساب کرد. اگه شواهد ضعیف باشن، هیچ نتیجه‌ای از حسابرسی به دست نمیاد."	جمع‌آوری شواهد کافی و معتبر	جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شواهد	عوامل مرتبط با فرآیند حسابرسی
۱۲	"ما هیچ وقت نباید برای جمع‌آوری شواهد عجله کنیم. باید هر چیزی رو با دقت بررسی کنیم که بعداً مشکلی پیش نیاد."			
۱۱	"تحلیل شواهد به طور دقیق و درست خیلی اهمیت داره. گاهی اوقات خیلی از خطاها و تخلفات به راحتی از طریق تجزیه و تحلیل دقیق شواهد شناسایی میشه."	تجزیه و تحلیل دقیق شواهد		
۹	"شواهد باید به درستی تجزیه و تحلیل بشن تا بتونیم نتیجه‌گیری صحیحی داشته باشیم. این کار، دقت حسابرسی رو خیلی بالا می‌بره."			
۸	"هر مرحله از حسابرسی باید به طور دقیق مستند بشه. این مستندات می‌تونن در آینده به عنوان مرجعی برای ارزیابی کیفیت حسابرسی استفاده بشن."	مستندسازی دقیق مراحل حسابرسی	مستندسازی فرآیند حسابرسی	
۷	"مستندسازی تمام مراحل و یافته‌ها، کمک می‌کنه که فرآیند حسابرسی مورد نظارت قرار بگیره و اگر نیاز به اصلاح چیزی بود، راحت‌تر بشه تغییرات رو اعمال کرد."			
۵	"ما همیشه تمام یافته‌ها و مشاهدات حسابرسی رو مستند می‌کنیم. این کار اطمینان می‌ده که همه چیز شفاف و قابل پیگیری باشه."			

شماره مصاحبه‌شونده	شواهد گفتاری از مصاحبه‌شونده	کدهای اولیه (مفاهیم)	تم فرعی	تم اصلی		
۱۴	"مستندسازی کامل و دقیق نتایج حسابرسی باعث میشه که اگر در آینده هر گونه سوالی پیش بیاد، بتونیم به راحتی به مدارک مراجعه کنیم."	مستندسازی یافته‌های حسابرسی				
۳	"شرکت‌های کوچک به دلیل محدودیت منابع مالی، نمی‌توانند حسابرسی‌های دقیق و کاملی انجام دهند. این باعث میشه که بسیاری از ریسک‌ها نادیده گرفته بشه."	محدودیت‌های منابع مالی	محدودیت‌های منابع	عوامل مرتبط با شرکت‌های کوچک و متوسط		
۵	"محدودیت مالی برای خرید نرم‌افزارهای حسابرسی و استخدام حسابرسان متخصص یکی از مشکلات اصلی ماست."					
۷	"منابع انسانی در شرکت‌های کوچک خیلی محدود هست و این باعث میشه که حسابرسی به درستی انجام نشه، چون وقت کافی برای بررسی همه چیز نداریم."	محدودیت‌های منابع انسانی				
۹	"برخی از شرکت‌های کوچک حتی یک حسابدار ثابت هم ندارند، چه برسد به حسابرس مالیاتی."					
۱۴	"در شرکت‌های کوچک به ندرت افراد متخصص در امور مالیاتی پیدا میشه. این نداشتن تخصص کافی باعث میشه که در موارد حساس دچار اشتباهات جدی بشیم."	عدم تخصص کافی در مسائل مالیاتی	فقدان تخصص مالی			
۱۲	"برای مسائل پیچیده مالیاتی، ما معمولاً مجبوریم از مشاوران خارجی استفاده کنیم، چون تیم داخلی توانایی لازم رو نداره."					
۴	"مشکلی که در شرکت‌های کوچک داریم اینه که هیچ تیم مالی متخصص نداریم و این خیلی به حسابرسی مالیاتی آسیب می‌زنه."	عدم آگاهی از قوانین مالیاتی				
۸	"آگاهی پایین از تغییرات قوانین مالیاتی باعث میشه گاهی شرکت‌ها جریمه بشن، چون اصلاً نمی‌دونند باید چه کاری انجام بدن."					
۲	"رقابت در بازار باعث میشه که شرکت‌ها بخواهند برای کاهش هزینه‌ها از طرقی مثل فرار مالیاتی استفاده کنند تا بتونند هزینه‌ها رو پایین بیاورن."	رقابت شدید در بازار	فشارهای رقابت			
۶	"در محیط رقابتی، هزینه‌ها مهم‌ترین موضوع میشه و بعضی وقت‌ها حسابرسی‌های مالیاتی کمتر از اهمیت برخوردار میشه."					
۶	"زمانی که فشارهای رقابتی بالا باشه، خیلی از شرکت‌های کوچک به جای پرداخت مالیات، به دنبال راه‌های غیرقانونی برای کاهش هزینه‌ها می‌گردن."	فشار مالی برای کاهش هزینه‌ها				
۱۰	"این رقابت باعث میشه که بیشتر به بهینه‌سازی هزینه‌ها فکر کنیم، اما بعضی وقت‌ها این بهینه‌سازی شامل اجتناب از پرداخت مالیات میشه."					
۴	"برای ارتقای کیفیت حسابرسی، باید حسابرسان دوره‌های آموزشی تخصصی در زمینه قوانین مالیاتی و حسابرسی شرکت کنند. این آموزش‌ها می‌تواند بسیار موثر باشد."	برگزاری دوره‌های آموزشی تخصصی برای حسابرسان	آموزش و ارتقای تخصص حسابرسان	راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی		
۱۲	"برگزاری کارگاه‌های آموزشی و به‌روز رسانی اطلاعات حسابرسان در زمینه تغییرات قوانین مالیاتی به شدت ضروری است."					
۷	"اگر حسابرسان تخصص کافی در زمینه‌های مختلف مالیاتی داشته باشند، قطعاً کیفیت حسابرسی بهبود می‌یابد."	توسعه تخصص در حوزه‌های مختلف حسابرسی				
۲	"اگر دوره‌های تخصصی در زمینه حسابرسی مالیاتی برای حسابرسان برگزار بشه، می‌تونه به شدت به کیفیت کار حسابرسان کمک کنه."					
۶	"اگر قوانین و مقرراتی برای تضمین استقلال حسابرسان تدوین شود، می‌توانیم امیدوار باشیم که فرآیند حسابرسی به دقت بیشتری انجام شود."	تدوین قوانین برای تضمین استقلال حسابرسان	تقویت استقلال حسابرسان			
۸	"در صورتی که استقلال حسابرسان به صورت قانونی تضمین شود، آن‌ها می‌توانند بدون هیچ فشاری، گزارش‌های مالی را با دقت و صحت بیشتری تهیه کنند."					
۱۰	"دولت باید برای تقویت استقلال حسابرسان از نظر قانونی اقداماتی انجام دهد تا مانع از تأثیرات منفی بر فرآیند حسابرسی شود."	حمایت قانونی از حسابرسان مستقل				
۱۴	"اگر حسابرسان بتوانند از لحاظ قانونی مستقل باشند، کیفیت حسابرسی‌ها به مراتب افزایش می‌یابد."					
۹	"اگر تسهیلات مالی برای شرکت‌های کوچک و متوسط در زمینه حسابرسی مالیاتی ارائه بشه، می‌توانند حسابرسی‌های دقیق‌تری انجام دهند."	ارائه تسهیلات مالی برای شرکت‌ها	حمایت از شرکت‌های کوچک و متوسط			
۳	"در صورتی که دولت به شرکت‌های کوچک و متوسط کمک مالی کند، می‌تواند به راحتی هزینه‌های حسابرسی مالیاتی را پوشش دهد."					

شماره مصاحبه‌شونده	شواهد گفتاری از مصاحبه‌شونده	کدهای اولیه (مفاهیم)	تم فرعی	تم اصلی
۱	"به نظر من ارائه مشوق‌های مالی برای شرکت‌های کوچک می‌تواند آن‌ها را به سمت انجام حسابرسی صحیح سوق دهد."	مشوق‌های مالی برای انجام حسابرسی مالیاتی		
۱۱	"اگر کمک‌های مالی برای انجام حسابرسی مالیاتی به شرکت‌های کوچک داده شود، آن‌ها راحت‌تر می‌توانند در این مسیر پیش بروند."			
۵	"اگر فرهنگ قانونمداری در جامعه نهادینه شود، مردم و شرکت‌ها به راحتی و با اطمینان بیشتری مالیات خود را پرداخت می‌کنند."	ارتقای آگاهی عمومی از قوانین مالیاتی	ترویج فرهنگ قانونمداری	
۷	"اگر آگاهی عمومی از قوانین مالیاتی افزایش پیدا کند، احتمال فرار مالیاتی کاهش می‌یابد."			
۱۳	"ما باید از طریق رسانه‌ها و برنامه‌های آموزشی، مردم را به پرداخت مالیات ترغیب کنیم تا فرهنگ قانونمداری در جامعه شکل بگیرد."	ترویج فرهنگ پرداخت مالیات		
۶	"با ترویج فرهنگ تعهد به پرداخت مالیات، می‌توانیم بهبود زیادی در فرآیند حسابرسی مالیاتی مشاهده کنیم."			

با توجه به نتایج پژوهش در بخش کیفی)

کدگذاری گردید. بر این اساس و در طی مرحله آشنایی با داده‌ها، شواهد گفتاری (۶۶ مورد) شناسایی شده از متن مصاحبه‌ها در قالب ۳۳ کد اولیه برچسب‌زنی شد. در ادامه، کدهای اولیه در قالب ۱۶ تم فرعی و سپس، پنج تم اصلی دسته‌بندی شدند. با توجه به نتایج پژوهش حاضر در بخش کیفی، ابعاد و مولفه‌های الگویی شناسایی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی جهت کاهش فرار مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط در قالب در ادامه، الگویی شناسایی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی جهت کاهش فرار مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط، مطابق شکل ذیل ارائه شده است.

در ادامه، الگویی شناسایی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی جهت کاهش فرار مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط، مطابق شکل ذیل ارائه شده است.

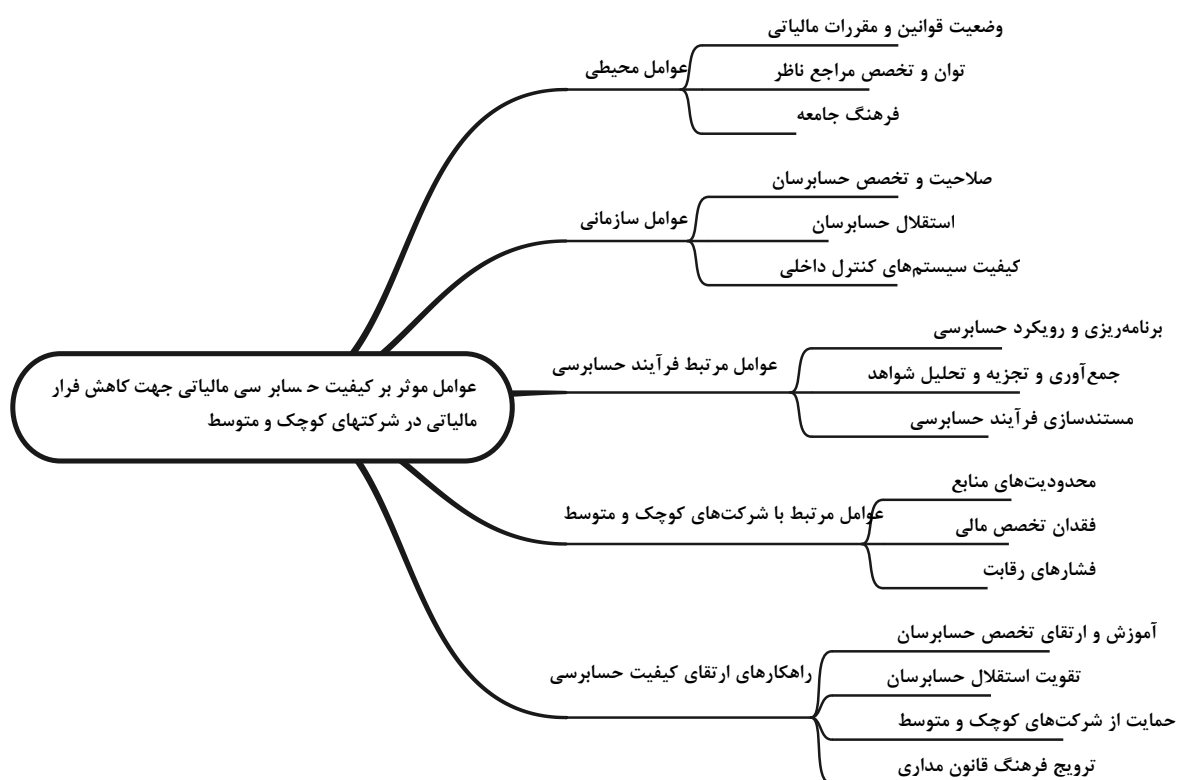
جدول)، به طور خلاصه می‌توان گفت که در تحقیق حاضر و در بخش کیفی، به‌منظور جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات، از مصاحبه و جهت تحلیل از روش تحلیل تم (مضمون)، استفاده شد. بر همین اساس و باهدف جمع‌آوری داده‌های کیفی، پس از بررسی ادبیات مرتبط با مبحث تحقیق، چارچوبی برای طرح پرسش‌های مصاحبه‌ها با خبرگان تدوین گردید. در ادامه، ۱۵ نفر از مدیران و صاحب‌نظران و حسابرسان حوزه مالیاتی در سازمان حسابرسی و نیز خبرگان دانشگاهی، از طریق روش نمونه‌گیری هدفمند گلوله برفی انتخاب شدند. در فاز دوم، مصاحبه‌های انجام‌شده با روش تحلیل تم استقرایی شش مرحله‌ای کلارک و براون،

جدول ، ارائه شده است.

جدول ۴-۲- عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی جهت کاهش فرار مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط

تعداد تکرار	شماره مصاحبه‌شوندگان	تم فرعی	تم اصلی
۶	۱۲، ۴، ۵، ۶، ۱۱، ۸	وضعیت قوانین و مقررات مالیاتی	عوامل محیطی
۴	۲، ۷، ۹، ۱۰	توان و تخصص مراجع ناظر	
۴	۴، ۵، ۲، ۱	فرهنگ جامعه	
۴	۴، ۲، ۱۲، ۷	صلاحیت و تخصص حسابرسان	عوامل سازمانی
۴	۵، ۱۱، ۱۴، ۹	استقلال حسابرسان	
۴	۱۵، ۶، ۸، ۳	کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی	

۴	۶, ۱۰, ۱۳, ۱	برنامه‌ریزی و رویکرد حسابرسی	عوامل مرتبط با فرآیند حسابرسی
۴	۹, ۱۱, ۱۲, ۴	جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شواهد	
۴	۱۴, ۵, ۷, ۸	مستندسازی فرآیند حسابرسی	
۴	۹, ۷, ۵, ۳	محدودیت‌های منابع	عوامل مرتبط با شرکت‌های کوچک و متوسط
۴	۸, ۴, ۱۲, ۱۴	فقدان تخصص مالی	
۴	۱۰, ۶, ۶, ۲	فشارهای رقابت	
۴	۲, ۷, ۱۲, ۴	آموزش و ارتقای تخصص حساب‌برسان	راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی
۴	۱۴, ۱۰, ۸, ۶	تقویت استقلال حساب‌برسان	
۴	۱۱, ۱, ۳, ۹	حمایت از شرکت‌های کوچک و متوسط	
۴	۶, ۱۳, ۷, ۵	ترویج فرهنگ قانونمداری	



۴-۲- بخش کمی

در بخش کمی، 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. 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 به صورت 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

چه حد با داده‌های جمع‌آوری‌شده تناسب دارد و تا چه حد می‌توان به دقت و قابلیت اعتماد نتایج پژوهش اعتماد کرد.

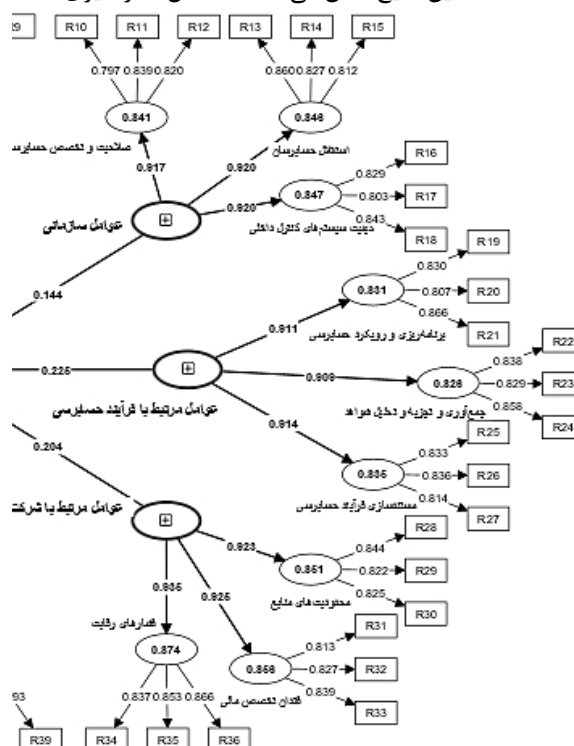
۱-۲-۴- بارهای عاملی متغیرهای آشکار

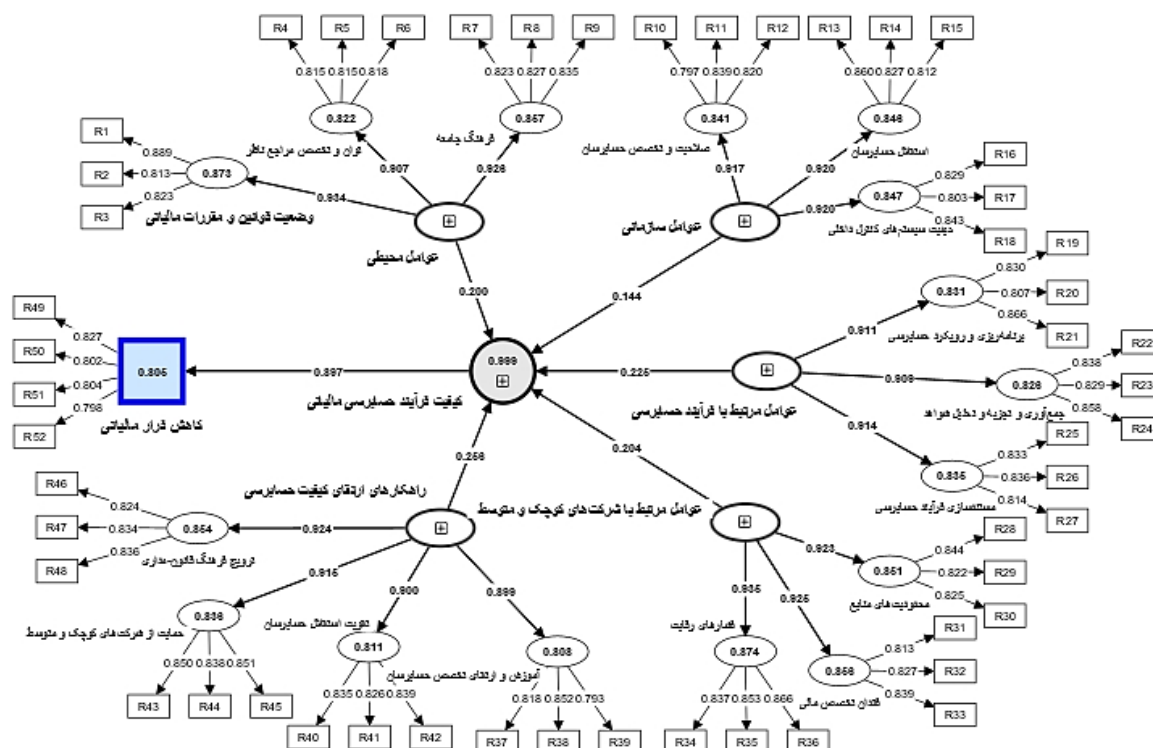
طبق نظر محققان، مدل اندازه‌گیری انعکاسی زمانی معتبر است که بار عاملی هر یک از متغیرهای مشاهده‌شده با متغیر پنهان مربوطه حداقل ۰.۷ باشد. به همین دلیل، بارهای عاملی مورد بررسی قرار گرفتند و در این مرحله مدل پژوهش برازش شد (

شکل).

همانگونه که در شکل ۴-۲- 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.

مقیاس هستند و نشان می‌دهند که سنجه‌ها 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 سنجه‌ها می‌باشد. در ادامه، نتیجه بررسی در هر یک از شاخص‌های فوق ارائه شده است. این نتایج نشان می‌دهند که مدل اندازه‌گیری تا





شکل ۴-۲- آزمون اولیه مدل پژوهش در حالت ضرایب استاندارد شده

پایایی ترکیبی درواقع نسبت مجموع بارهای عاملی متغیرهای 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 برآزش شد و نتایج در ادامه گزارش شده است.

۴-۲-۱-۲- آلفا کرونباخ

ضریب آلفای کرونباخ به عنوان یک شاخص مهم در سنجش پایایی ابزارهای اندازه‌گیری مانند پرسشنامه‌ها، نشان‌دهنده میزان هماهنگی و سازگاری درونی سوالات یا گویه‌های یک مقیاس است. هرچه مقدار این ضریب به ۱ نزدیک‌تر باشد، نشان‌دهنده پایایی بیشتر و هماهنگی بهتر بین سوالات است (سرستد و دیگران، ۲۰۱۷).

۴-۲-۱-۳- ضریب پایایی ترکیبی

جدول ذیل مشاهده می‌شود، پایایی ترکیبی و روایی همگرا هر یک از ابعاد گزارش شده است.

نتایج بررسی آلفا کرونباخ و پایایی مرکب (ترکیبی) در جدول (۴-۳) نشان داد که مقادیر این شاخص‌ها برای همه متغیرهای پنهان، بیشتر از ۰/۷ است و بنابراین پایایی ابزارهای اندازه‌گیری

پایایی ترکیبی درواقع نسبت مجموع بارهای عاملی متغیرهای 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 برآزش شد و نتایج در ادامه گزارش شده است.

۴-۲-۱-۴- روایی همگرا

منظور از شاخص روایی همگرا سنجش میزان تبیین متغیر پنهان توسط متغیرهای مشاهده‌پذیر آن است. برای شاخص متوسط واریانس استخراج شده ۱ حداقل مقدار ۰/۵ مقدار قابل قبولی است که این مقدار نشان دهنده این است که متغیرهای مشاهده‌پذیر حداقل ۵۰ درصد واریانس متغیر پنهان خود را تبیین می‌کند (هر جر و دیگران، ۲۰۱۷).

همان گونه که در استفاده از این دو شاخص تأیید شد. همچنین، نتایج بررسی مقادیر واریانس استخراج شده متغیرهای پنهان پژوهش (روایی همگرا) نشان داد که همه متغیرها مقداری بیش از ۰/۵ به خود اختصاص دادند. بر این اساس می‌توان گفت، روایی همگرای

ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از شاخص میانگین واریانس استخراج شده، تأیید شد.

جدول ۴-۳- 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 حسابرسان
0.694	0.781	0.779	استقلال حسابرسان
0.697	0.785	0.782	برنامه‌ریزی 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

۴-۲-۲- برازش مدل ساختاری

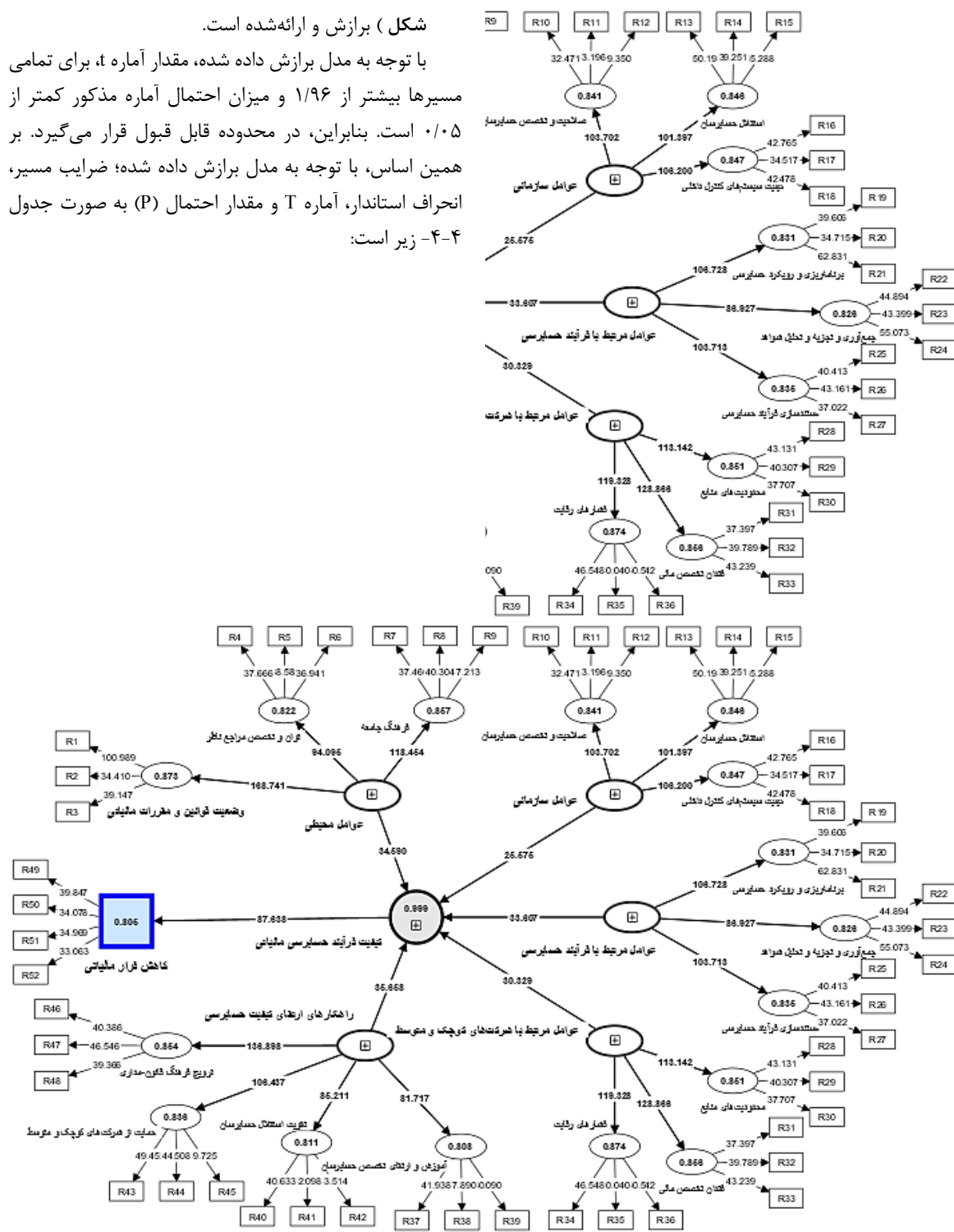
ضرایب مسیر در قالب آماره t-value ضرایب مسیر در قالب آماره t-value برای برازش مدل ساختاری چهار شاخص اصلی را شامل می‌شود. شاخص اول، ضرایب مسیر در قالب آماره t-value باید بیشتر از ۱.۹۶ باشد و میزان احتمال آماره مذکور کمتر از ۰.۰۵ باشد. شاخص دوم، بررسی روایی افتراقی یا تفکیکی با استفاده از ماتریس فورنل-لارکر 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.

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 ۴-۴ زیر است:



شکل ۴-۳- آزمون مدل ساختاری پژوهش در حالت معنی‌داری (آماره t)

جدول ۴-۴- نتایج اجرای مدل ساختاری

نتیجه	مقادیر احتمال	آماره T	انحراف استاندارد	ضرایب مسیر	راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی - آموزش و ارتقای تخصص حسابرسان
تایید	0.000	81.717	0.900	0.899	

نتیجه	مقادیر احتمال	آماره T	انحراف استاندارد	ضرایب مسیر	
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

بر متغیرهای مکنون مربوطه (عوامل محیطی، سازمانی، شرکت‌های کوچک و متوسط، و فرآیند حسابرسی) است. تأثیر 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 نتایج بدست آمده از جدول فوق، آماره T، معنی‌دار بودن روابط متغیرهای مدل را نشان می‌دهد، زیرا مقدار احتمال این آماره کمتر از ۰/۰۵ است. به عبارت دیگر آزمون معنی‌داری ضرایب مسیر، نشان می‌دهد که همه مسیرها از نظر آماری، معنادار و اثر آن‌ها تأیید می‌شود. درواقع، تحلیل خروجی‌های PLS نشان‌دهنده تأیید تمامی مسیرهای مدل با مقادیر احتمال صفر (p-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

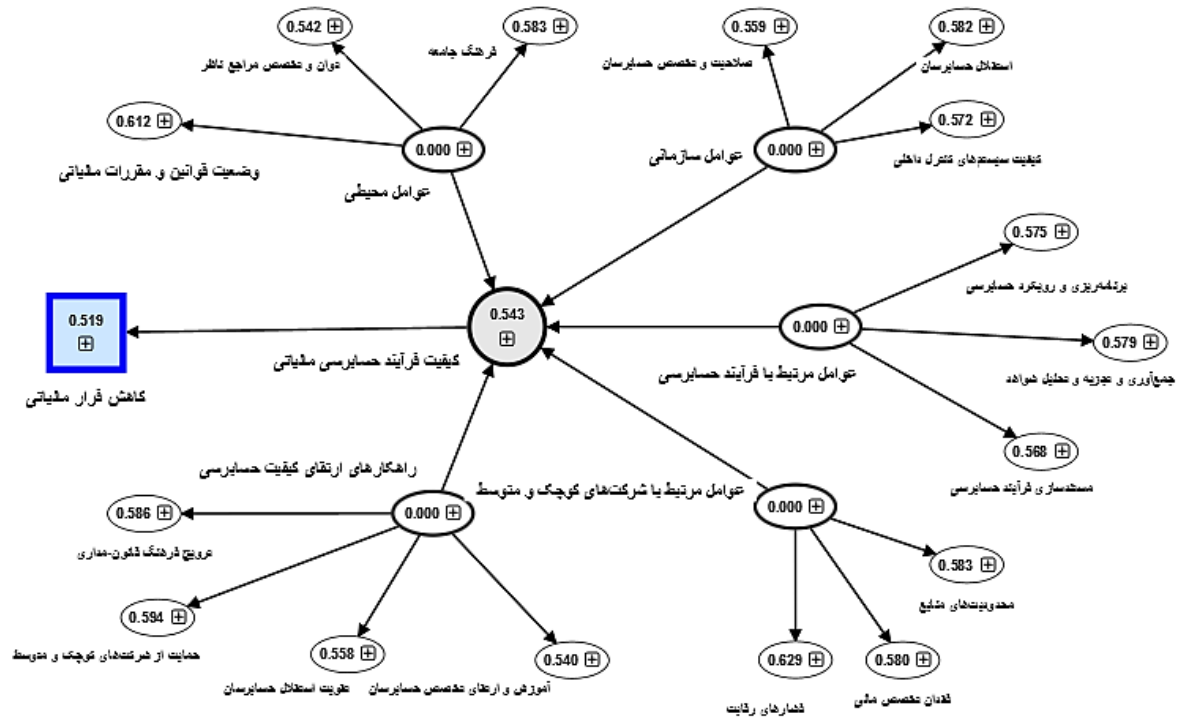
میانگین استخراج شده هر متغیر پنهان (سلول خاکستری)، بیشتر از حداکثر همبستگی آن متغیر پنهان با متغیرهای پنهان دیگر (ستون زیر سلول خاکستری) است. بر این اساس روایی واگرا مدل اندازه‌گیری با استفاده از آزمون فورنل-لارکر، تأیید شد.

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 درواقع 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 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 بر این اساس نتایج بدست آمده از **Error! Not a valid bookmark self-reference.** جذر جدول، مشاهده می‌شود، روایی افتراقی هر یک از متغیرها محاسبه شده است.

بر این اساس نتایج بدست آمده از **Error! Not a valid bookmark self-reference.** 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.

جدول ۴-۵- روایی واگرا بارهای عاملی متقابل متغیرهای پنهان



شکل ۴-۵- آزمون مدل ساختاری پژوهش در حالت معنی‌داری (آماره t)

جدول ۴-۶- 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
کیفیت فرآیند حسابرسی مالیاتی	17280	7898.732	0.543

پیش‌بینی متوسط رو به بالا را نشان می‌دهد. به‌طور 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

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 حسابرسی مالیاتی» با $Q^2 = 0.543$ توان

به خوبی قادر به توضیح روابط بین متغیرها و پیش‌بینی کیفیت حسابرسی 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 برازش لازم برخوردار است.

جدول ۴-۷- نتایج ضریب تعیین (R^2)

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

۵- خلاصه و نتیجه‌گیری

نتایج تحقیق حاضر، نشان‌دهنده تأثیر مثبت و معنادار بهبود کیفیت حسابرسی مالیاتی بر کاهش فرار مالیاتی است. این پژوهش با بهره‌گیری از رویکرد ترکیبی (کیفی و کمی) و استفاده از روش‌های تحلیل تم، دو مرحله دلفی فازی، و مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) در نرم‌افزار SmartPLS، الگوی جامع ارائه کرده که عوامل کلیدی

مؤثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی را شناسایی و روابط بین آن‌ها را تبیین می‌کند.

در بخش کیفی، تحلیل تم بر اساس مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۵ خبره مالیاتی (شامل حسابرسان مالیاتی) با بیش از ۱۰ سال تجربه و کارشناسان سازمان امور مالیاتی) انجام شد. خروجی‌های تحلیل تم، پنج مضمون اصلی شامل عوامل محیطی، عوامل سازمانی، عوامل مرتبط با فرآیند حسابرسی، عوامل مرتبط با شرکت‌های کوچک و متوسط (SMEs)، و راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی را به عنوان عوامل کلیدی استخراج کرد. این مضامین نشان‌دهنده اهمیت قوانین شفاف، شایستگی و استقلال حسابرسان، فرآیندهای مؤثر حسابرسی، چالش‌های ساختاری SMEs، و راهکارهای سیاستی برای بهبود کیفیت بودند. در ادامه، روش دلفی فازی در دو مرحله اجرا شد تا اجماع خبرگان بر این عوامل تأیید شود. در مرحله اول دلفی فازی، ضرایب فازی برای هر مولفه محاسبه و وزن‌دهی شد. به عنوان مثال، مولفه حمایت از شرکت‌های کوچک و متوسط (از بعد راهکارهای ارتقای کیفیت) با وزن فازی ۰.۹۸۱ و مولفه محدودیت‌های منابع (از بعد عوامل مرتبط با SMEs) با وزن فازی ۰.۹۷۸ از اولویت بالاتری برخوردار بودند. در مرحله دوم، با اصلاح و بازبینی نظرات خبرگان، اجماع نهایی با نرخ توافق بالا حاصل شد، که این عوامل را به عنوان پایه الگوی پیشنهادی تأیید کرد. میانگین وزن‌های فازی در دور اول ۰.۸۱۷ و در دور دوم ۰.۸۰۸ بود، که نشان‌دهنده همگرایی قوی نظرات خبرگان است.

در بخش کمی، داده‌های پرسشنامه‌ای 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 ۰.۲۰۰ ($T=34.590$ ، $p < 0.000$)، عوامل سازمانی با ضریب مسیر ۰.۱۴۲ ($T=25.575$ ، $p < 0.000$)، عوامل مرتبط با فرآیند حسابرسی با ضریب مسیر ۰.۲۲۶ ($T=33.607$ ، $p < 0.000$)، عوامل مرتبط با شرکت‌های کوچک و متوسط با ضریب مسیر ۰.۲۰۵ ($T=30.329$ ، $p < 0.000$)، و راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی با ضریب مسیر ۰.۲۵۷ ($T=35.658$ ، $p < 0.000$). همچنین، کیفیت حسابرسی مالیاتی رابطه منفی قوی با فرار مالیاتی داشت (ضریب مسیر -۰.۸۹۷، $p < 0.000$)، به طوری که بهبود کیفیت حسابرسی به کاهش تخلفات مالیاتی منجر شد.

- دومین کنفرانس بین المللی آزمایشگاه مدیریت و رویکردهای نوآورانه در مدیریت و اقتصاد.
- طاهری، محمد؛ جهانگیر نیا، حسین؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ و خان محمدی، محمدحامد. (۱۴۰۰). تدوین مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران. دانش حسابداری مالی، ۳۹(۸)، ۶۴-۳۰.
- 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 i 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.
- 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*

این الگو نه تنها شفافیت مالی را افزایش داد، بلکه به مدیران شرکت‌ها امکان بهره‌مندی از معافیت‌های قانونی و کاهش جریمه‌ها را فراهم کرد. از نظر اقتصادی، اجرای این الگو درآمدهای مالیاتی دولت را تقویت کرد و به توسعه زیرساخت‌ها و رفاه اجتماعی کمک نمود. محدودیت‌هایی نظیر دسترسی محدود به داده‌های مالی برخی شرکت‌ها و نیاز به زیرساخت‌های فناوری پیشرفته مطرح شد، و پیشنهادهایی مانند تقویت آموزش حسابرسان، توسعه فناوری‌های حسابرسی، و بررسی عوامل فرهنگی در تحقیقات آینده ارائه گردید. این نتایج، با دقت بالا و قابلیت تعمیم، راهکارهایی عملی برای کاهش فرار مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط ارائه می‌دهند.

منابع

- 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*، ۲۱(۸۳)، 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 پژوهش‌های 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*.
- قشقایی، 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*

- 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 Commerci*, 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.
- 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

Qualitative and Quantitative Factors Affecting the Quality of Tax Audit in Small and Medium-Sized Enterprises (SMEs)

Gholamhossein Amouzegari

Ph.D. Candidate in Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran

Hamid Reza Shammakhi

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

Nagi Fazeli

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

Abstract

This study aims to identify and develop a comprehensive model of the qualitative and quantitative factors affecting tax audit quality in small and medium-sized enterprises (SMEs) and to examine its role in reducing tax evasion. The study is applied in terms of purpose and adopts a mixed-methods (qualitative and quantitative) approach. In the qualitative phase, data were collected through semi-structured interviews with 15 tax experts, auditors from the Audit Organization, and academic experts using purposive snowball sampling, and were analyzed through thematic analysis and fuzzy Delphi techniques. In the quantitative phase, data were collected through a researcher-developed questionnaire administered to managers, auditors, financial specialists, and tax officials associated with SMEs. The data were analyzed using partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM) and SmartPLS software. The findings showed that tax audit quality has a significant negative relationship with tax evasion. Environmental, organizational, audit-process-related, and SME-specific factors were identified as key determinants of tax audit quality. In addition, strategies such as training and enhancing auditors' expertise, strengthening auditor independence, supporting SMEs, and promoting a culture of compliance were identified as important measures for improving tax audit quality. The proposed model can contribute to greater financial transparency, reduced tax violations, and increased trust in the tax system.

Keywords: Tax Audit Quality-Small and Medium-sized Enterprises (SMEs)-Tax Evasion-Audit Process-Auditor Independence-Internal Control System Quality-Tax Compliance