

Research Paper

Factors Influencing the Effectiveness of Tax Audit in Iran

Mohammad Hosein Fatheh *

Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran.
Mh_fatheh@pnu.ac.ir

Hosein Shalal Nezhad

Department of Accounting, Dezful Branch, Islamic Azad University, Dezful, Iran.
Shwt2000@gmail.com

Fatemeh Izad

MSc. Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran.
fatemeh.izad79@gmail.com

Abstract

Considering the important role that tax plays in the country's income and budget. Conducting an effective tax audit that can correctly identify taxpayers' taxes and gain the satisfaction of payers in terms of correctness and correct implementation of laws is of particular importance. The purpose of this research is to investigate the factors affecting the effectiveness of tax audit in Iran. Based on theoretical and empirical bases, the factors affecting the effectiveness of tax audit are divided into four main categories, organizational, tax auditors, taxpayers and legislation. The statistical population of this research is all the employees of the tax affairs organization in different ranks of this organization, including: tax expert, senior tax expert, head of the tax department, head of tax affairs (31 operational areas), all of whom are somehow in Tax audits play a role. To determine the sample size, Cochran's formula was used, and for this purpose, a standard questionnaire was randomly distributed among the respondents and 365 questionnaires were received from different tax areas. In order to analyze the model and test the hypotheses, statistical software PLS and T-statistics were used using the structural equation modeling method with partial least squares approach and correlation coefficient. The results of the test showed that legislation and organizational factors have a significant effect on the effectiveness of tax audits.

Keywords: Tax Compliance, Tax Audit, Tax Auditors, Tax Evasion and Avoidance, Taxpayers.

* Corresponding author

Fatheh, M.H., Shalal Nezhad, H., Izad, F. (2022). Factors Influencing the Effectiveness of Tax Audit in Iran. *Quarterly Financial Accounting*, 14(53): 59-82.

مقاله پژوهشی

عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری مالیاتی در ایران

محمدحسین فتحه*

استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.

Mh_fatheh@pnu.ac.ir

حسین شلال نژاد

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد دزفول، دانشگاه آزاد اسلامی، دزفول، ایران.

Shwt2000@gmail.com

فاطمه ایزد

کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.

fatemeh.izad79@gmail.com

چکیده:

با توجه به نقش مهمی که مالیات در درآمد و تأمین بودجه کشور ایفا می‌کند، انجام یک حسابداری مالیاتی مؤثر که بتواند مالیات مؤدیان را به درستی تشخیص دهد و رضایت پرداخت‌کنندگان را از جهت صحت درستی و اجرای صحیح قوانین جلب کند، اهمیت ویژه‌ای دارد. هدف از این پژوهش بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری مالیاتی در ایران می‌باشد. بر اساس مبانی نظری و تجربی، عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری مالیاتی به چهار دسته اصلی، سازمانی، ممیزان مالیاتی، مؤدیان مالیاتی و قانون‌گذاری تقسیم می‌شوند. جامعه آماری این پژوهش کلیه کارکنان سازمان امور مالیاتی در رده‌های مختلف این سازمان شامل: کارشناس مالیاتی، کارشناس ارشد مالیاتی، رئیس گروه مالیاتی و رئیس امور مالیاتی (۳۱ حوزه عملیاتی) می‌باشند، که همگی به نحوی در حسابداری مالیاتی نقش دارند. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شد، که بدین منظور پرسشنامه استاندارد، به صورت تصادفی بین پرسش‌شوندگان توزیع و از مناطق مختلف مالیاتی، ۳۶۵ پرسشنامه دریافت گردید. جهت تحلیل مدل و آزمون فرضیه‌ها از نرم‌افزار آماری پی ال اس و آماره تی با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و ضریب همبستگی استفاده گردید. نتایج آزمون نشان داد که قانون‌گذاری و عوامل سازمانی تأثیر معناداری بر اثربخشی حسابداری مالیاتی دارند.

کلیدواژه‌ها: تمکین مالیاتی، حسابداری مالیاتی، حساب‌رسان مالیاتی، فرار و اجتناب مالیاتی، مالیات‌دهندگان.

* نویسنده مسئول

فتحه، محمدحسین، شلال نژاد، حسین، ایزد، فاطمه. (۱۴۰۱). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری مالیاتی در ایران. فصلنامه حسابداری مالی، ۱۴(۵۳):

مقدمه

مالیات قسمتی از درآمد یا دارایی افراد است، که به موجب قانون و جهت تأمین مخارج عمومی دولت، اجرای سیاست‌های مالی، حفظ و گسترش فعالیت‌های اقتصادی، نقش فزاینده دولت در ایجاد و گسترش خدمات عمومی، اجتماعی و بالا بردن سطح رفاه جامعه و تلاش در جهت رشد اقتصادی و توزیع عادلانه ثروت دریافت می‌گردد. به دلیل نقش خاص مالیات و تأثیرات اقتصادی آن، موضوع مالیات و قوانین و سازوکارهای مربوط به آن، از دیرباز مورد توجه صاحب‌نظران اقتصاد و مالی قرار داشته است (مشایخی و سیدی، ۱۳۹۴). هرگاه تحولی در قوانین مالیاتی رخ می‌دهد تمامی عوامل اقتصاد یک کشور از جمله گزارشگری مالی تحت‌الشعاع قرار می‌گیرد (صبوری، ایزدینیا و صمدی، ۱۳۹۹). بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه بهمن ماه ۱۳۸۰، دولت برای وصول درآمدهای مالیاتی، عمدتاً بر اظهارنامه‌های مالیاتی که توسط مؤدیان تنظیم و تسلیم می‌شود، تکیه می‌کند. به این ترتیب، جلب اعتماد و همکاری مؤدیان مالیاتی یکی از مؤثرترین راه‌حل‌ها برای توفیق سازمان امور مالیاتی هر کشور در امر تشخیص و وصول مالیات بشمار می‌رود (علیمی، ۱۳۸۳). یکی از مهم‌ترین مراحل فرآیند وصول مالیات، مرحله تعیین درآمد مشمول مالیات می‌باشد که سازمان امور مالیاتی به‌عنوان بازوی اجرایی دولت با ابزار حسابرسی مالیاتی، این وظیفه را به عهده دارد. بنابراین، این پژوهش با هدف بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی در ایران، با پرداختن به این سؤال اصلی انجام شد: چگونه حسابرسی مالیاتی می‌تواند در ایران مؤثر واقع شود؟ این سؤال از آن جهت مهم است که ایران نیز مانند بسیاری از کشورهای در حال توسعه دیگر از برنامه حسابرسی مالیاتی استفاده می‌کند تا نسبت به وصول درآمدهای رضایت‌بخش از مالیات‌دهندگان اطمینان حاصل کند. باید توجه داشت که کشورها از طریق حسابرسی مالیاتی اثربخش، اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی را به حداقل رسانیده و همچنین درجه بالایی از تمکین مالیات‌دهندگان را نیز حاصل می‌کنند (اوکلو^۱، ۲۰۱۴). حسابرسی مالیاتی دو نوع اثر دارد: اثر مستقیم و اثر غیرمستقیم. اثر مستقیم مربوط به درآمد اضافی جمع‌آوری شده در نتیجه حسابرسی مالیاتی است، در حالی که اثر غیرمستقیم به یک اثر بازدارنده اشاره دارد که به موجب آن حسابرسی مالیاتی برای جلوگیری از فرار مالیاتی بالقوه در نظر گرفته می‌شود (جمل و راتو^۲، ۲۰۱۲ و بیرسکایت^۳، ۲۰۱۳). در نتیجه، برنامه‌های حسابرسی مالیات‌دهندگان نه تنها نقش بازدارنده‌ای ایفا می‌کند، بلکه نقش گسترده‌تری در افزایش تمکین مالیات‌دهندگان نیز دارند (ویکرسون^۴، ۱۹۹۴). به این ترتیب، هدف این پژوهش از سنجش اثربخشی حسابرسی مالیاتی شامل رویه‌های شفاف برای به حداقل رساندن شکایات مالیات‌دهندگان، بهبود فرآیندهای مرتبط با تمکین داوطلبانه مالیاتی، مستندسازی مناسب یافته‌های حسابرسی مالیاتی، کاهش فرار مالیاتی و ارائه مطلوب گزارش‌های حسابرسی مالیاتی می‌باشد. بنابراین این مطالعه به دلایل زیر حائز اهمیت است.

در کشورهای در حال توسعه، به دلیل مشارکت محدود بخش خصوصی، دولت‌ها نقش پررنگ‌تری نسبت به بخش خصوصی در ارائه خدمات ایفا می‌کنند (چالو و مزی^۵، ۲۰۱۷). بنابراین، اولین و مهم‌ترین دلیل، این است که علیرغم اهمیت مالیات برای ارائه خدمات دولتی، حسابرسی مالیاتی آنچنان که در قوانین مالیاتی بر روی آن تأکید شده، مورد توجه قرار نگرفته است. بحث کیفیت مطلوب حسابرسی از موضوعات مهم در شناسایی و کشف تقلب به‌ویژه در شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی است (هادلونو، جعفری و مهران پور، ۱۳۹۹). تحقیقات قبلی در مورد جمع‌آوری مالیات در کشورهای در حال توسعه به این نتیجه رسیده است که کارایی و اثربخشی (کیفیت حسابرسی مالیاتی) مراجع وصول درآمد، هنوز بسیار پایین است و درجه بالایی از عدم تمکین مالیاتی نیز وجود دارد (لابوا^۶، ۲۰۱۴). یکی از دلایل این موضوع این است که حسابرسی‌های مالیاتی بی‌اثر و ناکارآمد بوده، زیرا این روش‌ها هنوز نتوانسته از دست دادن درآمد برای دولت‌ها را کاهش یا تمکین مالیاتی را افزایش دهند (کاسرا و سرب^۷، ۲۰۰۷؛ بیبرا^۸، ۲۰۱۰؛ جایالاشمی، رامایر و ایرنیو^۹، ۲۰۱۲ و ذوالکفل، شوکیه و موهد^{۱۰}، ۲۰۱۴)، از این رو نیاز

¹ Okello

² Gemmell & Ratto

³ Birskyte

⁴ Wickerson

⁵ Chalu & Mzee

⁶ Lubua

⁷ Kassera & Sserebe

به مطالعه دلایل ناکارآمدی حسابرسی مالیاتی ضرورت دارد (رابلن^۴، ۲۰۱۴). در حالی که تحقیقات قبلی نیاز به مطالعه دلایل عدم اثربخشی حسابرسی مالیاتی را نشان می‌دهد، ما در نظر داریم، برعکس عمل نموده و عوامل اثربخشی حسابرسی مالیاتی را جستجو و تحلیل نماییم. این حالت نه تنها به پژوهشگر در درک وضعیت فعلی کمک می‌کند، بلکه در شناسایی عوامل حیاتی جهت اثربخشی حسابرسی مالیاتی نیز، مؤثر خواهد بود.

دلیل دوم این مطالعه، این است که با وجود مطالعات کم در مورد اثربخشی حسابرسی مالیاتی در کشورهای در حال توسعه (میرت و ایسماو^۵، ۲۰۰۷؛ الفریجات^۶، ۲۰۱۴؛ آیالو^۷، ۲۰۱۴ و چالو و مزی، ۲۰۱۷) هیچ مطالعه تجربی پیرامون این موضوع در ایران انجام نشده است.

بسیاری از مطالعات رابطه مثبت بین حسابرسی مالیاتی و تمکین مالیات را گزارش کرده‌اند، مطالعات دیگری نیز وجود دارند که رابطه ضعیف یا منفی را مشاهده کرده‌اند (ماهانگیلا^۸، ۲۰۱۴)، بنابراین با وجود تناقض در مطالعات گذشته، در نهایت، این مطالعه مکمل تحقیقات قبلی در مورد اثربخشی حسابرسی مالیاتی بوده و آن را بسط و گسترش می‌دهد. در این پژوهش به تبعیت از مطالعه چالو و مزی (۲۰۱۷)، عوامل مستقل را در چهار دسته ترکیب کردیم: عوامل سازمانی، عوامل مرتبط با حسابرس مالیاتی، عوامل مرتبط با مؤدیان مالیاتی و عوامل نظارتی، که در این راستا، چهار فرضیه مربوط به این چهار مقوله را توسعه و آزمون نمودیم و به همین ترتیب، جهت اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی مالیاتی، هر دو اثر مستقیم و غیرمستقیم ترکیب شدند.

در آخر از طریق توزیع پرسشنامه استاندارد ما بین حدود هفت هزار نفر از کارکنان سازمان امور مالیاتی کشور (۳۱ منطقه مالیاتی) به وسیله شبکه‌های اجتماعی، داده‌ها جمع‌آوری شد و در نهایت با استفاده از معادلات ساختاری داده‌ها را تجزیه و تحلیل و نتایج را تفسیر نمودیم.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

با توجه به شاخص‌های سازمانی، ممیزان مالیاتی، مؤدیان مالیاتی و قانون‌گذاری و همچنین بررسی تأثیر این شاخص‌ها بر روی اثربخشی حسابرسی مالیاتی، در این قسمت مبانی نظری هر شاخص طرح و با توجه به آن، فرضیه‌های پژوهش مطرح گردید.

اثربخشی حسابرسی مالیاتی

با توجه به اینکه انواع مختلفی از معیارهای اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی مالیاتی در کشورهای گوناگون توسط مطالعات مختلف شناسایی شده است (برون، توچن و وایت^۹، ۱۹۸۸؛ هاسلدین و ببینگتون^{۱۰}، ۱۹۹۱؛ کاسلانگر، کرچلر، میتون و پیترس^{۱۱}، ۲۰۰۹؛ عیسی و پوپ^{۱۲}، ۲۰۱۱؛ آیالو، ۲۰۱۴؛ دروگالاس، لوینس، دیمیترا و لوینس^{۱۳}، ۲۰۱۵؛ چالو و مزی، ۲۰۱۷ و کاریجا^{۱۴}، ۲۰۲۱)، این مطالعات از پرداختن به موضوع اثربخشی حسابرسی مالیاتی و گسترش آن حمایت می‌کنند. اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی مالیاتی به خاطر فقدان اجماع در مورد ابعاد شاخص‌های اثربخشی و روش‌شناسی، پیچیده است. در برخی موارد، از ابعاد ذهنی استفاده شده است، به‌عنوان مثال، دروگالاس و همکاران (۲۰۱۵) از مقیاس‌هایی استفاده کردند که بر

¹ Biber

² Jayalakshmy, Ramaiyer & Ireneo

³ Zulkifl, Shokiyah, & Mohd

⁴ Rablen

⁵ Mihret & Yismaw

⁶ Al Frijat

⁷ Ayalew

⁸ Mahangila

⁹ Beron, Tauchen & Witte

¹⁰ Hasseldine & Bebbington

¹¹ Kastlunger, Kirchler, Mittone & Pitters

¹² Isa and Pope

¹³ Drogalas, Ioannis, Dimitra & Ioannis

¹⁴ Karyeiija

اساس سؤالات ذهنی، برای شناسایی و ردیابی تخلفات مالیاتی در یونان استفاده می‌شود. سؤالات ذهنی، در واقع مواردی مانند تفاوت بین گردش مالی ارائه شده و آنچه در صورت‌های مالی ارائه شده است، تفاوت در هزینه‌ها، در مقدار موجودی و همچنین تفاوت در روش‌های ارزیابی موجودی‌ها می‌باشد. علاوه بر این، شامل ردیابی فاکتورهای جعلی، تفاوت در ثبت مشتری و عرضه، تفاوت در سود خالص، تفاوت در ارزش مالیات بر ارزش افزوده، تفاوت در مبالغ نقل و انتقالات و تفاوت در هزینه‌ها نیز می‌باشد. کاسلانگر و همکاران (۲۰۰۹) اثربخشی حسابرسی مالیاتی را از نظر تأثیرگذاری بر رفتار مالیات‌دهندگان نسبت به تمکین مالیاتی، اندازه‌گیری کردند. آن‌ها بیان کردند که بحث‌هایی در مورد تأثیر حسابرسی مالیاتی بر جلوگیری از فرار مالیاتی وجود دارد، برخی از مطالعات نشان می‌دهند که حسابرسی مالیاتی می‌تواند از فرار مالیاتی جلوگیری کند، در حالی که برخی دیگر فقط یک رابطه ضعیف را نشان می‌دهند. از این منظر، کاسلانگر و همکاران (۲۰۰۹) تمکین مالیاتی (عدم فرار مالیاتی) را به‌عنوان شاخص اثربخشی حسابرسی مالیاتی در نظر گرفتند. اعتقاد بر این است که حسابرسی مالیاتی، مالیات‌دهندگان را متقاعد می‌کند که در تهیه اظهارنامه دقت بیشتری داشته باشند و مخاطرات را کاهش دهند (دیووس^۱، ۲۰۱۴). دیووس (۲۰۱۴)، سپس، استدلال می‌کند که یک حسابرسی مالیاتی مؤثر، حسابرسی است که می‌تواند اقدامات بازدارنده را با افزایش احتمال کشف و دستگیری، به جای اعمال تحریم، بهبود بخشد. آیالو (۲۰۱۴) نیز تأیید می‌کند که یک سنجش (سنجه) اثربخشی حسابرسی مالیاتی، دارای اثر بازدارنده خاص و کافی، برای افزایش تمکین مالیاتی داوطلبانه است. برای آیالو (۲۰۱۴)، یک حسابرسی مالیاتی مؤثر، حسابرسی است که نه تنها می‌تواند به حسابرسان مالیاتی اجازه داده تا مالیات‌دهندگان را در مورد اجرای قوانین مالیاتی آموزش دهند، بلکه مالیات را نیز تشخیص داده، مالیات بیشتری را بازبایی کرده و عدم تمکین مالیاتی را نیز جریمه نماید. ایسا و پوپ (۲۰۱۱) مطالعه‌ای را برای بررسی میزان ادراکات مالیات‌دهندگان از تجربه حسابرسی مالیاتی انجام دادند و استدلال کردند که اگر حسابرسی‌های مالیاتی به طور مؤثر انجام شوند، می‌توانند سیاست‌ها و اجرای یک سیستم مالیاتی را بهبود بخشیده و در نتیجه تمکین مالیاتی داوطلبانه را افزایش دهند.

ایسا و پوپ (۲۰۱۱) استدلال کردند که حسابرسی مالیاتی مؤثر را می‌توان برحسب افزایش تمکین داوطلبانه، با اطمینان از پیروی مؤدیان مالیاتی از قوانین و مقررات مالیاتی فعلی، سنجید. علاوه بر این، بر اساس استدلال‌های ایسا و پوپ (۲۰۱۱)، می‌توان مشاهده کرد که اثربخشی حسابرسی مالیاتی به‌وسیله ادراکات صحیح مالیات‌دهندگان نیز سنجیده می‌شود. این امر را می‌توان روان‌شناختی و اقتصادی دانست، زیرا تصورات مالیات‌دهندگان تحت تأثیر عوامل روانی و اقتصادی در حال تغییر می‌باشد. دیدگاه‌های ارائه شده توسط ایسا و پوپ (۲۰۱۱) مکمل دیدگاه‌های قبلی ارائه شده توسط هاسلدین و بینگتون (۱۹۹۱) است. به گفته هاسلدین و بینگتون (۱۹۹۱)، بسیاری از مدیران مالیاتی روش‌های حسابرسی مالیاتی خود را در زمینه‌هایی مانند انتخاب پرونده و سیستم‌های اطلاعاتی بهبود یافته (در این مطالعه، این دو را می‌توان به‌عنوان عوامل در نظر گرفت) به گونه‌ای اجرا می‌کنند، تا تمایل مالیات‌دهندگان، با توجه به خصوصیات شخصی‌شان، به فرار مالیاتی را بررسی کنند. هاسلدین و بینگتون (۱۹۹۱) بررسی کردند، اگر حسابرسی مالیاتی مؤثر باشد، فرار کشف نشده باید کاهش یابد، به این معنا که «اثر موجی^۲» ممکن است رخ دهد و تمکین مالیاتی نیز ممکن است افزایش یابد. این تأثیر بر تمکین مالیاتی تابعی از یک حسابرسی مالیاتی دقیق طراحی شده برای گروه‌های مالیات‌دهندگان خاص خواهد بود. در حالی که هاسلدین و بینگتون (۱۹۹۱) به اندازه‌گیری روان‌شناختی اثربخشی حسابرسی مالیاتی توجه کردند، برون و همکاران (۱۹۸۸) حسابرسی مالیاتی مؤثر را از نظر گزارش دقیق کسورات (صورت‌های مالی) که منعکس‌کننده اصول تطبیق مناسب و همچنین بررسی خطاها است، بررسی کردند. استفاده از صورت‌های مالی مؤدیان مالیاتی به‌عنوان معیاری برای حسابرسی مالیاتی مؤثر در مطالعه انجام شده توسط ساموئل و دی دیو^۳ (۲۰۱۴) نیز دیده می‌شود، که تأثیر حسابرسی صورت‌های مالی را بر روی رشد درآمد مالیاتی در کشور رواندا ارزیابی کردند. آن‌ها دریافتند که حسابرسی مالیاتی به افزایش درآمد در کشور کمک کرده است.

¹ Devos

^۲ اثر موجی به پدیده‌هایی اطلاق می‌شود، که پس از سقوط جسمی در درون یک مایع، چندین موج ایجاد شده و به سمت بیرون گسترش پیدا می‌کنند. در اقتصاد از این مفهوم برای بیان چند برابر شدن و رشد تصاعدی استفاده می‌شود. (Ripple Effect)

³ Samuel & De Dieu

بر اساس ادبیات بررسی شده، می‌توان استدلال کرد که، اگرچه اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی مالیاتی ممکن است یک کار ساده در نظر گرفته شود، اما اجماع کمی در مورد نوع اندازه‌گیری در عمل و اجرا وجود دارد. در این پژوهش از انواع مختلف معیارهای اندازه‌گیری برای بیان اثربخشی حسابرسی مالیاتی استفاده شده است. علاوه بر این، مواردی مانند شفافیت در حسابرسی مالیاتی برای به حداقل رساندن شکایات از مؤدیان مالیاتی، ارتقای تمکین داوطلبانه مالیاتی، مستندسازی مناسب یافته‌های حسابرسی مالیاتی، کاهش تعدد فرار مالیاتی و همچنین تهیه گزارش‌های واضح، مختصر و شفاف را ترکیب نمودیم.

عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیاتی

بر اساس مبانی نظری موجود در مورد عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی، می‌توان مشاهده کرد که متغیرهای مختلفی وجود دارند، که شاخص‌های مؤثری به حساب می‌آیند. از این رو، در این پژوهش، عوامل اثربخشی حسابرسی مالیاتی به چهار دسته تقسیم می‌شوند: سازمانی، ممیزان مالیاتی، مؤدیان مالیاتی و قانون‌گذاری.

عوامل سازمانی مؤثر بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی

دسته اول، مربوط به محیط‌های سازمانی، یعنی خود سازمان‌های مالیاتی است. عوامل سازمانی مرتبط با تئوری‌های سازمان، برای اطمینان از بهبود عملکرد سازمان مهم بوده و در واقع کلید موفقیت سازمان می‌باشند (هانسن و ورنرفلت^۱، ۱۹۸۹ و چالو و مزی، ۲۰۱۷). هانسن و ورنرفلت (۱۹۸۹) بیان کردند که سازمان‌ها برای موفقیت، نیاز به تطبیق عوامل سازمانی با محیط سازمان، دارند. در این جنبه، عوامل سازمانی با تئوری اقتضایی^۲ مرتبط هستند، که بیان می‌کند هیچ راه جهانی برای مدیریت سازمان‌ها وجود ندارد و یک سازمان مؤثر، باید تناسب مناسبی بین محیط و زیرسیستم‌هایش داشته باشد (لارنس و لورش^۳، ۱۹۶۷؛ گالبریت^۴، ۱۹۷۳ و امانوئل، اوتلی و مرچانت^۵، ۱۹۹۰). در واقع در نظر گرفتن عوامل داخلی و خارجی برای موفقیت مسئولین مالیاتی در انجام حسابرسی مالیاتی، کاربرد تئوری اقتضایی در این مطالعه می‌باشد. با وجود اینکه یکی از محدودیت‌های تئوری اقتضایی، در دسترس نبودن بسیاری از متغیرها است، اما مسئولین مالیاتی، هنگام طراحی و توسعه وظایف حسابرسی مالیاتی، باید رابطه بین متغیرهای داخلی و خارجی سازمانی را در نظر بگیرند.

هیچ پژوهشی که به دقیقاً از تئوری اقتضایی برای اثربخشی حسابرسی مالیاتی استفاده کرده باشد، یافت نشد. فقط تعدادی از مطالعات وجود دارد که متغیرهایی را برای تمکین مالیاتی (کالینز، میلیرون و توی^۶، ۱۹۹۲؛ ریاحی بلکوئی^۷، ۲۰۰۴ و دووس، ۲۰۱۴) و همچنین در مبانی نظری حسابرسی (گوپتا، دیرسمیث و فوگرتی^۸، ۱۹۹۴؛ جوکیپی^۹، ۲۰۱۰) به کار برده‌اند، که در تئوری اقتضایی قابل مشاهده است. با وجود اینکه، اکثر مطالعات در مورد مالیات، دارای نتایج متناقض و اندازه‌گیری‌های متفاوتی از اثربخشی حسابرسی مالیاتی هستند، اما در این مطالعه متغیرهای سازمانی که توسط مطالعات حسابرسی شناسایی شده‌اند را در نظر می‌گیریم. استفاده از متغیرهای سازمانی با مطالعات مختلف اثربخشی حسابرسی مالیاتی سازگار است، حتی اگر این مطالعات تئوری اقتضایی را اعمال نکرده باشند (بندل^{۱۰}، ۲۰۰۶؛ میرت و ایسماو، ۲۰۰۷؛ بییر، ۲۰۱۰؛ جایلاشمی و همکاران، ۲۰۱۲؛ آیلو، ۲۰۱۴؛ رابن، ۲۰۱۴؛ دروگلاس و همکاران، ۲۰۱۵؛ چالو و مزی، ۲۰۱۷ و کاریجا، ۲۰۲۱). بر اساس تئوری اقتضایی، عوامل تأثیرگذار می‌توانند از فرهنگ، فناوری، محیط، اندازه و فناوری، سرچشمه بگیرند (امانوئل و همکاران، ۱۹۹۰). در پژوهش دروگلاس و همکاران (۲۰۱۵)، برای بررسی اثربخشی حسابرسی مالیاتی از متغیرهای فناوری، تحصیلات،

¹ Hansen & Wernerfelt

² Contingency Theory

³ Lawrence & Lorsch

⁴ Galbraith

⁵ Emmanuel, Otley & Merchant

⁶ Collins, Milliron & Toy

⁷ Riahi-Belkaoui

⁸ Gupta, Dirsmith & Fogarty

⁹ Jokipii

¹⁰ Bendel

تجربه و آموزش استفاده شد. با وجود اینکه ارتباط معنادار عوامل سازمانی با اثربخشی حسابرسی مالیاتی، مطابق با سایر مطالعات همانند آیالو (۲۰۱۴) بود اما آن‌ها از دیدگاه اقتضایی استفاده نکرده‌اند. مطالعه آن‌ها عوامل داخلی سازمانی (یعنی سیستم‌های اطلاعاتی) و قوانین مالیاتی را در یک سطح و بدون در نظر گرفتن میزان نفوذ و تأثیر، ترکیب می‌کند. از آنجا که جنس این دو متغیر متفاوت است ترکیب آن‌ها با یکدیگر اشتباه است. به عبارت دیگر، اگر قانون مالیاتی مناسبی وجود نداشته باشد، یک سیستم اطلاعاتی مؤثر ممکن است تأثیر مثبتی نداشته باشد. در این پژوهش، قوانین مالیاتی به‌عنوان یک عامل مجزا ارائه شده و در زمره عوامل مرتبط با قانون‌گذاری و نظارت قرار می‌گیرد. الفریجات (۲۰۱۴)، دریافت که سیستم‌های اطلاعات حسابداری مورد استفاده توسط مسئولین مالیاتی ارتباط مثبتی با اثربخشی حسابرسی مالیاتی دارد، اما این ارتباط، به وجود منابع انسانی متخصص و استفاده از سیستم‌های رایانه‌ای و کنترلی پیشرفته بستگی دارد. توجه به منابع انسانی توسط الفریجات (۲۰۱۴) با میزان اهمیت پشتیبانی توسط مدیریت برای اثربخشی سیستم‌های اطلاعاتی و همچنین اثربخشی هر عملکرد سازمانی، سازگار است. آیالو (۲۰۱۴) نیز استدلال کرد، که پشتیبانی مدیریت برای اثربخشی حسابرسی مالیاتی مهم است، زیرا با تعهد مدیریت به اجرای توصیه‌های حسابرسی مالیاتی برای دستیابی به اثربخشی حسابرسی مالیاتی همراه است. میهرت^۱ (۲۰۱۱) نیز در مطالعه خود بر عوامل سازمانی، یعنی آن دسته از متغیرهایی که مرتبط با عملکرد حسابرسی مالیاتی بودند، تمرکز کرد. این متغیرها شامل مناسب بودن نوع حسابرسی مورد استفاده، نرخ حسابرسی، مناسب بودن روش‌های انتخاب پرونده حسابرسی، تکنیک‌های بررسی حسابرسی مورد استفاده و همچنین تجربه و توانایی کارکنان حسابرسی مالیاتی بود. به همین ترتیب، ملات^۲ (۲۰۱۶)، در بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی برای شرکت‌های بزرگ اتیوپی، دریافت که عوامل سازمانی (به‌عنوان مثال کیفیت حسابرسی، پشتیبانی مدیریت) تأثیر قابل توجهی بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی دارند. در واقع تنها مطالعه‌ای که به‌صراحت برای تبیین متغیرها از تئوری اقتضایی استفاده کرده و از آن نامبرده است، مطالعه چالو و مزی (۲۰۱۷) می‌باشد. آن‌ها بیان کردند که اولین عامل در اثربخشی حسابرسی مالیاتی، اجرای توصیه‌های حسابرسان مالیاتی توسط مدیریت است، که این عامل در دسته عوامل سازمانی قرار گرفته بود. کاریجا (۲۰۲۱) با بیان اینکه ساختار سازمانی تأثیر منفی بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی دارد، نتیجه متفاوتی از عوامل اثربخشی حسابرسی مالیاتی نشان داد. به این ترتیب، انتظار داریم عوامل سازمانی تأثیر معناداری بر روی اثربخشی حسابرسی مالیاتی داشته باشند. از این رو، بر اساس مبانی نظری و شواهد تجربی، فرضیه زیر انتظارات این مطالعه را از عوامل سازمانی خلاصه می‌کند:

فرضیه اول: عوامل سازمانی بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی تأثیر معناداری دارند.

عوامل مرتبط با ممیزان مالیاتی مؤثر بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی

دسته دوم عوامل این تحقیق مربوط به ممیزان (حسابرسان) مالیاتی است. عوامل مرتبط با ممیزان مالیاتی بر اساس تئوری نمایندگی، که توسط جکسون و میلیرون^۳ (۱۹۸۶) به رسمیت شناخته شده است، ارائه شدند. به گفته جکسون و میلیرون (۱۹۸۶)، ممیزان مالیاتی ممکن است به‌عنوان عوامل دولت، با هدف به حداکثر رساندن درآمد و در عین حال به حداقل رساندن تلاش‌ها، در نظر گرفته شوند. در نقطه مقابل، مالیات‌دهندگان تمایل دارند، هزینه‌های مالیاتی از نظر مالیات پرداختی، هزینه زمان صرف شده در ثبت رویدادها و هزینه‌های مرتبط با حسابرسی مالیاتی را به حداقل رسانند. شناسایی مستقیم رابطه حسابرسان مالیاتی و مالیات‌دهندگان از نظر تئوری نمایندگی آسان نیست (پنتلند و کارلیل^۴، ۱۹۹۶) زیرا این تئوری با اشاره به روابط مدیریت و مالک، مستقیماً به رابطه مدیر و نماینده مربوط می‌شود. با این حال، با استفاده از دیدگاه سنتی حسابرسی، تئوری نمایندگی می‌تواند برای درک تأثیر عوامل مرتبط با ممیزان مالیاتی بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی، مفید باشد. از منظر حسابرسی، رابطه نمایندگی زمانی وجود دارد که یک یا چند مدیر، شخص دیگری را به‌عنوان نماینده خود برای انجام خدمات

¹ Mihret

² Melat

³ Jackson & Milliron

⁴ Pentland & Carlile

از طرف آن‌ها. استخدام کنند (موسسه حسابداران خبره انگلستان و ولز،^۱ ۲۰۰۵). این امر به دلیل عدم تقارن اطلاعاتی و منافع شخصی ضروری است، زیرا مدیران به کارگزاران خود اعتماد محدودی دارند و از این رو مکانیسم‌هایی را برای همسویی با منافع خود و کاهش دامنه عدم تقارن اطلاعاتی و رفتار فرصت‌طلبانه، به کار می‌گیرند (واتس و زیمرمن^۲، ۱۹۸۳ و موسسه حسابداران خبره انگلستان و ولز، ۲۰۰۵). در واقع حسابرسان به‌عنوان نمایندگان مدیران اصلی (مالکان) برای اطمینان از ارائه اطلاعات قابل اتکا و مرتبط می‌باشند. این وضعیت با ممیزان مالیاتی که به‌عنوان کارگزاران دولت برای نظارت بر عملکرد مالیات‌دهندگان (که ممکن است انگیزه‌ای برای عدم افشای اطلاعات کامل در مورد عملیات خود داشته باشند تا بدهی مالیاتی کاهش یابد) استخدام می‌شوند، قابل مقایسه است. به گفته جکسون و میلیرون (۱۹۸۶)، از یک سو، حسابرسان مالیاتی، کارگزاران اصلی دولت به حساب می‌آیند، اما از سوی دیگر، مسئولیت‌هایی نیز در قبال مؤدیان مالیاتی دارند. محمد^۳ (۲۰۱۳) اظهار داشت که حسابرسان مالیاتی باید کسب و کار مالیات‌دهندگان را نیز درک کنند و از استراتژی‌های حسابرسی مناسب، برای اطمینان از پرداخت صحیح مبلغ مالیات توسط مؤدیان، استفاده کنند.

تعدادی از مطالعات حسابرسی مالیاتی وجود دارد که از متغیرهای تحصیلات، تجربه و آموزش (دروگلاس و همکاران، ۲۰۱۵) و همچنین ارتباطات و استقلال (دیووس، ۲۰۱۴)، به‌عنوان عواملی برای اثربخشی حسابرسی مالیاتی استفاده کرده‌اند. این مطالعات بیان می‌کنند که عوامل مرتبط با ممیزان مالیاتی، شامل تحصیلات، تجربه، ارتباطات، استقلال و همچنین آموزش، برای بهبود فرآیند حسابرسی و بازدارندگی کلی از عدم تمکین مالیاتی مورد نیاز است. این امر به افزایش اعتماد دولت و در نتیجه تحکیم رابطه اصلی و عامل، بین حسابرسان مالیاتی و دولت، که انتظار دارد درآمد بیشتری جمع‌آوری نماید، کمک خواهد کرد (چالو و مزی، ۲۰۱۷). علیرغم ارتباط بین دولت به‌عنوان اصلی و حسابرسان مالیاتی به‌عنوان نمایندگان، مطالعات بسیار کمی از نظریه نمایندگی به‌عنوان مبنای یافته‌های خود استفاده کرده‌اند. بر اساس استدلال‌های قبلی، این نظریه را مطرح کردیم که حسابرسان مالیاتی می‌توانند اثربخشی حسابرسی‌های مالیاتی را بهبود بخشند. بر همین اساس فرضیه زیر را پیشنهاد می‌کنیم:

فرضیه دوم: اثربخشی حسابرسی مالیاتی به طور مثبت تحت تأثیر عوامل مرتبط با ممیزان مالیاتی قرار دارد.

عوامل مرتبط با مالیات‌دهندگان (مؤدیان مالیاتی)

دسته سوم، عوامل مربوط به مالیات‌دهندگان است. مالیات‌دهندگان برای اثربخشی حسابرسی مالیاتی بسیار مهم هستند (کاریجا، ۲۰۲۱)، زیرا آن‌ها هستند که باید قوانین و مقررات مالیاتی را رعایت کنند. الفریجات (۲۰۱۴) استدلال کرد که اگر مالیات‌دهندگان اطلاعات دقیق و درستی ارائه دهند، به ایجاد و بازبایی پل‌های اعتماد بین خودشان و مسئولان مالیاتی کمک خواهند کرد. اگر حسابرسان مالیاتی قادر به درک دیدگاه مالیات‌دهندگان و همچنین ماهیت عملیات تجاری و سیستم‌های حسابداری آن‌ها باشند، می‌توانند به حسابرسی مالیاتی اثربخش، دست یابند (محمد، ۲۰۱۳). درک دیدگاه مالیات‌دهندگان به مسئولان مالیاتی کمک می‌کند تا عوامل مرتبط با مالیات‌دهندگان را که ممکن است بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی تأثیر بگذارند، شناسایی نمایند. همان‌طور که توسط فت و لینگ^۴ (۲۰۰۹) استدلال شد، حسابرسی مالیاتی چالش‌ها و هزینه‌های زیادی را برای مالیات‌دهندگان ایجاد کرده است و از این رو، همکاری کامل آن‌ها برای مؤثر بودن حسابرسی مالیاتی ضروری است. این دیدگاه‌ها با مطالعات انجام شده توسط کاسلانگر و همکاران (۲۰۰۹) و دوبین و وایلد^۵ (۱۹۸۸) مطابقت دارد. کاسلانگر و همکاران (۲۰۰۹)، با مطالعه تأثیر حسابرسی مالیاتی بر تمکین مالیاتی و با بررسی موقعیت حسابرسی از دیدگاه مالیات‌دهندگان، دریافتند که تمکین، تابعی از هزینه حسابرسی و جریمه عدم تمکین و انطباق است. دوبین و وایلد (۱۹۸۸) نیز با استفاده از یک رویکرد اقتصادی (یعنی تئوری اقتصادی تمکین مالیاتی که توسط آلینگهام و ساندمو^۶ در سال ۱۹۷۲ رایج

¹ Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW)

² Watts & Zimmerman

³ Muhammad

⁴ Fatt & Ling

⁵ Dubin & Wilde

⁶ Allingham and Sandmo

شد)، دریافتند که اثربخشی حسابرسی مالیاتی تحت تأثیر نوع تجارت مالیات‌دهندگان است. آن‌ها دریافتند که حسابرسی مالیاتی کسب‌وکارهای کم درآمد مؤثرتر از حسابرسی مالیاتی مشاغل با درآمد بالا است. پیرامون چالش‌ها و هزینه‌های حسابرسی مالیاتی، ممکن است مالیات‌دهندگان از متخصصان مالیاتی برای تهیه اظهارنامه مالیاتی و نمایندگی آن‌ها برای حسابرسی مالیاتی کمک بگیرند (فت و لینگ، ۲۰۰۹؛ مک کرچار^۱، ۲۰۰۵). این تلاش‌های مؤدیان، دستیابی به یک حسابرسی مالیاتی مؤثر را تسهیل نموده و تمکین داوطلبانه مالیاتی را به‌عنوان ویژگی‌های اساسی سیستم‌های مالیاتی مدرن ترویج می‌کند (رینگانوم و وایلد^۲، ۱۹۸۵؛ اسنو و وارن^۳، ۲۰۰۵ و آلم و مک کی^۴، ۲۰۰۶). متخصصان مالیاتی علاوه بر کمک به مؤدیان مالیاتی در تهیه اظهارنامه و درک قوانین مالیاتی، ممکن است به مؤدیان کمک کنند تا نگرش مثبتی نسبت به حسابرسی مالیاتی داشته باشند، که این مسئله به آن‌ها کمک می‌کند تا به تردیدهای حسابرسی پیش‌آمده در فرآیند حسابرسی، پاسخ دهند (استالانس و لیند^۵، ۱۹۹۷؛ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۶، ۲۰۰۶؛ سعد^۷، ۲۰۱۴ و آیالو، ۲۰۱۴). بنابراین در این مطالعه این نظریه مطرح می‌شود، که مؤدیان مالیاتی به‌عنوان حسابرسی شونده‌گان می‌توانند بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی تأثیر بگذارند، زیرا این احتمال را می‌دهند که، حسابرسی شده و جریمه شوند. اگر مؤدیان مالیاتی این‌گونه فکر کنند که حسابرسی مالیاتی احتمالاً تخلف آن‌ها را تشخیص نمی‌دهد، به احتمال زیاد، به عدم تمکین ادامه می‌دهند. اما، افزایش عدم تمکین، بازخوردی را به مقامات مالیاتی ارائه می‌کند که بر اساس آن، در رویکرد حسابرسی خود، به‌منظور افزایش اثربخشی حسابرسی مالیاتی، تجدیدنظر خواهند کرد (چالو مزی، ۲۰۱۷). به این ترتیب، این نظریه مطرح شد، که عوامل مرتبط با مالیات‌دهندگان برای اثربخشی حسابرسی مالیاتی بسیار مهم هستند و از این رو، فرضیه زیر مورد آزمون قرار خواهد گرفت:

فرضیه سوم: عوامل مرتبط با مالیات‌دهندگان، تأثیر مثبت بر روی اثربخشی حسابرسی مالیاتی دارد.

عوامل مرتبط با قانون‌گذاری و نظارت

چهارمین و آخرین دسته از عوامل در این مطالعه، عوامل مرتبط با قانون‌گذاری بر اساس قوانین و چارچوب‌های نظارتی حسابرسی مالیاتی است. ساتپاتی، چندرا و رامو^۸ (۲۰۱۳) استدلال کردند که بازیگران حسابرسی مالیاتی، دولت و مالیات‌دهندگان هستند، که هر دو، دو گزینه پیش رو دارند، دولت، گزینه حسابرسی یا عدم حسابرسی و مالیات‌دهندگان، گزینه صداقت یا تقلب. پنتلند و کارلیل (۱۹۹۶) فرآیند حسابرسی مالیاتی را مانند ابزارهای عمومی می‌دانند که حساب‌رسان مالیاتی و پرداخت‌کنندگان مالیات از آن برای مذاکره و حصول نتایج استفاده می‌کنند. از نظر آن‌ها مالیات‌دهندگان به نظر تنها یک گزینه داشتند و آن هم صداقت بود زیرا در این تعامل (محقق و مصاحبه‌گر) تا حد ممکن تلاش کردند تا نمایشی از صداقت و تبعیت (نه نمایش فریب) را نشان دهند. در مقابل نیز، حساب‌رسان مالیاتی شایسته، منصف و بی طرف و همچنین حرفه‌ای به نظر می‌رسیدند (پنتلند و کارلیل، ۱۹۹۶). در صورتی می‌توان به این مهم دست یافت که مقررات و استانداردهای مناسبی وجود داشته باشد، تا همه طرف‌ها بتوانند، در فرآیند تعامل، از آن پیروی کنند. این دیدگاه با استدلال ارائه شده توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (۲۰۰۶)، مطابقت دارد. این سازمان بیان می‌کند که، حسابرسی مالیاتی به‌عنوان یکی از حساس‌ترین ارتباطات بین مؤدیان مالیاتی و مقامات مالیاتی، نیاز به یک چارچوب قانونی دارد، زیرا اطمینان نسبت به قدرت حساب‌رسان مالیاتی در دسترسی به اطلاعات مؤدیان، اطمینان از جلوگیری عدم تمکین و در عین حال اطمینان از بازرسی‌های مالیاتی صادقانه، بسیار مهم است. محمد (۲۰۱۳) نیز استدلال می‌کند که مکانیسم‌های نظارتی برای حسابرسی مالیاتی به دستیابی به شفافیت و سازگاری کمک می‌کند و در نتیجه روند علاقه‌مندی حساب‌رسان مالیاتی به عیب‌یابی و جریمه کردن

¹ McKerchar

² Reinganum & Wilde

³ Snow & Warren

⁴ Alm & McKee

⁵ Stalans & Lind

⁶ Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)

⁷ Saad

⁸ Satpathi, Chandra, & Ramu

مؤدیان را کاهش و همچنین احترام و اعتماد عمومی به مقامات مالیاتی را افزایش می‌دهد. البته باید توجه داشت که نظارت نیز انواع مختلف دارد. طبق مطالعه محمد (۲۰۱۳)، حسابرسان مالیاتی از پنج سبک نظارتی اجرایی استفاده می‌کنند که عبارت‌اند از: توضیح و آموزش، چانه‌زنی، فشار بر شرکت، تهدید و اجتناب. به عبارت دیگر، مطالعه محمد (۲۰۱۳)، بر قوانین و استانداردهای هدایت‌کننده تعاملات بین ممیزان مالیاتی و مؤدیان مالیاتی که ممکن است ممیزان مالیاتی را وادار به اجرای سبک نظارتی خاصی نماید، متمرکز شده است. بر اساس این ادبیات، ما معتقدیم که شناسایی عوامل مرتبط با نظارت و قانون-گذاری و ارزیابی تأثیر آن‌ها بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی مهم است. به این ترتیب، عوامل مرتبط با نظارت بر اساس تعهدات و مسئولیت‌های مؤدیان، ممیزان مالیاتی و مسئولان مالیاتی تبیین می‌شود. مؤدیان موظفان دسترسی به اسناد و توضیحات را برای ممیزان مالیاتی فراهم کنند. ممیزان مالیاتی از اختیار قانونی برای دسترسی به اسناد و تعیین میزان صحیح مالیات برخوردارند. به این ترتیب، آن‌ها موظف به انجام حسابرسی به شیوه‌ای حرفه‌ای و بر اساس قوانین و استانداردها هستند. مسئولان مالیاتی نیز موظفانند با ارائه سیاست‌ها و رویه‌های مناسب، نسبت به حسابرسی شفاف و منسجم، اطمینان حاصل کنند. بنابراین، با داشتن قوانین، استانداردها و مقررات مناسب برای تعامل بین حسابرسان مالیاتی و مؤدیان، اثربخشی حسابرسی مالیاتی بهبود می‌یابد. به این ترتیب، ما فرضیه زیر را آزمون خواهیم کرد:

فرضیه چهارم: اثربخشی حسابرسی مالیاتی به طور مثبت تحت تأثیر عوامل قانون‌گذاری و نظارتی قرار دارد.

پیشینه پژوهش

کاریجا (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی با استفاده از رویکرد کیفی پرداخت. در مجموع ۲۸ مصاحبه عمیق با حسابرسان مالیاتی انجام داد. یافته‌های این مطالعه سه نوع حسابرسی انجام شده توسط سازمان امور مالیاتی اوگاندا را نشان می‌داد که عبارت‌اند از حسابرسی پروژه‌های خاص، حسابرسی استرداد و حسابرسی انحلال. عوامل مرتبط با سازمان و عوامل مرتبط با مالیات‌دهندگان به‌عنوان مؤثرترین عوامل تأثیرگذار بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی بیان شد. تعاملات حسابرسی، محیط سازمانی، پشتیبانی مدیریت، استقلال سازمانی و کیفیت حسابرسی نیز بر روی اثربخشی حسابرسی مالیاتی مؤثر بوده است. که سهم متغیرهای مستقل از این تأثیر، ۸۱ درصد بوده است.

چالو مزی (۲۰۱۷)، عوامل تعیین‌کننده اثربخشی حسابرسی مالیاتی در تانزانیا را مورد بررسی قرار دادند. این مطالعه عوامل را به چهار دسته تقسیم کرد: عوامل مرتبط با سازمان، مرتبط با حسابرسان مالیاتی، مرتبط با مالیات‌دهندگان و عوامل مرتبط با مقررات. یافته‌های این مطالعه نشان داد که پنج عامل اصلی و حیاتی برای اثربخشی حسابرسی مالیاتی وجود دارد. اولین عامل، که اجرای توصیه‌های حسابرسان مالیاتی توسط مدیریت است و مربوط به عوامل سازمانی است، تعیین شد. عامل دوم که کفایت واحد حسابرسی مالیاتی بود، در طبقه حسابرسان مالیاتی و عامل سوم، نگرش مؤدیان، که در دسته مؤدیان قرار داشت. عوامل چهارم و پنجم که به ترتیب در دسترس بودن و اعمال مقررات و استانداردهای حسابرسی مالیاتی و سیاست‌های رهبری بودند، در دسته نظارتی قرار گرفتند.

دروگالاس و همکاران (۲۰۱۵) نیز در پژوهشی به بررسی رابطه بین اثربخشی حسابرسی مالیاتی، قوانین مالیاتی و استفاده از ابزارهای تخصصی سیستم اطلاعاتی پرداختند. آن‌ها از توانایی حسابرسان مالیاتی برای ردیابی تخلفات مالیاتی به‌عنوان معیاری برای اثربخشی حسابرسی مالیاتی استفاده کردند. بیش از دویست پرسشنامه ساختاریافته بین حسابرسان مالیاتی که در سازمان‌های مالیاتی یونان کار می‌کردند، توزیع شد. نتایج نشان داد که استفاده از ابزارهای سیستم اطلاعاتی می‌تواند حسابرسان مالیاتی را قادر سازد تا تخلفات مالیاتی را به درستی ردیابی کنند، در نتیجه به افزایش اثربخشی حسابرسی مالیاتی کمک می‌کند. همچنین متغیرهای دیگری مانند تحصیلات، تجربه و آموزش، روابط قابل توجهی با اثربخشی حسابرسی مالیاتی داشتند.

سنجرانی (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر پیاده‌سازی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کارایی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در تهران پرداخت. متغیر پیاده‌سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک به‌عنوان متغیر مستقل و کاهش اشتباهات انسانی ممیزی، کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی، کارایی و اثربخشی بیشتر سرمایه انسانی و

کاهش فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مؤدی به عنوان متغیرهای وابسته می‌باشد. نتایج پژوهش نشان داد، پیاده‌سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، بر کاهش اشتباهات انسانی ممیزی، کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی، کارایی و اثربخشی بیشتر سرمایه انسانی و کاهش فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مؤدی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

رضایی پسته نوئی، غلامرضا پور و امیرنیا (۱۳۹۹) به اثربخشی کمیته حسابرسی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها پرداختند و برای سنجش اجتناب مالیاتی شرکت از سه معیار تفاوت دفتری مالیات، نرخ مؤثر مالیاتی و نرخ مؤثر مالیاتی جریان نقد عملیاتی و همچنین از دو معیار استراتژی رهبری هزینه و استراتژی تمایز برای اندازه‌گیری استراتژی تجاری استفاده کردند. نتایج این پژوهش نشان داد که استراتژی تجاری رابطه منفی بین اثربخشی کمیته حسابرسی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها را تعدیل می‌کند. به طوری که استراتژی رهبری هزینه (تدافعی) بر رابطه بین اثربخشی کمیته حسابرسی و اجتناب مالیاتی اثرگذار بوده و رابطه منفی بین آن‌ها را تضعیف می‌کند.

میرمحمدی، قربانی و وظیفه‌دوست (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر ارتقای تمکین مؤدیان مالیاتی (اشخاص حقوقی) از دیدگاه کارکنان مالیاتی تهران پرداختند. جامعه آماری ۲۱۱ نفری این پژوهش، کارکنان مالیاتی اداره کل مؤدیان بزرگ مالیاتی شهر تهران بودند، که نمونه‌ای به حجم ۳۴ نفر از این جامعه انتخاب شد. یافته‌های این پژوهش نشان داد که آگاهی مؤدیان در خصوص قوانین و مقررات مالیاتی و تکالیف مربوط، اعمال جرائم مالیاتی نسبت به مؤدیان و مصرف صحیح درآمدهای مالیاتی و اعلام آن برای مؤدیان مالیاتی، بر تمکین مؤدیان مالیاتی اثر مثبت می‌گذارد.

حیدرپور، خداویسی و داغانی (۱۳۸۹) نقش حسابرسی مالیاتی در نظام مالیاتی و کاهش فاصله انتظاراتی بین حسابرسان، مؤدیان و سازمان مالیاتی را بررسی نمودند. برای ارزیابی عملکرد نقش حسابرسی مالیاتی در نظام مالیاتی، از چهار بعد، فاصله زمانی بین زمان رسیدگی تا صدور برگ تشخیص، فاصله زمانی صدور برگ تشخیص تا صدور برگ قطعی، فاصله زمانی صدور برگ قطعی تا انجام عملیات اجرایی، رعایت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی برای ارزیابی این نقش استفاده شده است. جامعه آماری این تحقیق را مؤدیان از اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی غرب تهران که طی پنج سال متوالی ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۵ از حسابرسی استقبال کرده‌اند، تشکیل می‌دهد. اطلاعات مورد نیاز روش اسناد کاوی (اطلاعات واقعی پرونده‌های مالیاتی) به دست آمد. در این پژوهش مشخص گردید انجام حسابرسی مالیاتی موجب تسریع در وصول مالیات، کاهش وقفه‌های مالیاتی و افزایش سطح کیفی گزارش‌های مالی می‌گردد.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری مطرح شده، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر است:

فرضیه اول: عوامل سازمانی بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی تأثیر معناداری دارند.

فرضیه دوم: اثربخشی حسابرسی مالیاتی به طور مثبت تحت تأثیر عوامل مرتبط با ممیزان مالیاتی قرار دارد.

فرضیه سوم: عوامل مرتبط با مالیات‌دهندگان، تأثیر مثبت بر روی اثربخشی حسابرسی مالیاتی دارد.

فرضیه چهارم: اثربخشی حسابرسی مالیاتی به طور مثبت تحت تأثیر عوامل قانون‌گذاری و نظارتی قرار دارد.

روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و در طبقه پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی قرار می‌گیرد. مدل تحقیق شامل پنج مفهوم اصلی با ۳۰ متغیر و در پرسشنامه پیمایشی با مقیاس لیکرت پنج سطحی (برگرفته از پژوهش چالو و مزی، ۲۰۱۷)، گنجانده شد. مقیاس عوامل سازمانی با ۹ متغیر، مقیاس ممیزان مالیاتی با ۵ متغیر، مقیاس مؤدیان مالیاتی با ۶ متغیر، مقیاس قانون‌گذاری با ۵ متغیر و در نهایت مقیاس اثربخشی حسابرسی مالیاتی با ۵ متغیر، اقتباس شد.

برای آزمون صحت مدل نظری تحقیق و محاسبه ضرایب تأثیر از روش مدلیابی معادلات ساختاری به وسیله نرم‌افزار پی ال اس^۱ استفاده شده است. مدل معادلات ساختاری^۱ یک رویکرد جامع برای آزمون فرضیات مشاهده‌شده و مکنون است. برای

^۱ Partial Least Squares (PLS)

مدل معادلات ساختاری دو روش را می‌توان شناسایی کرد. اول مدل معادلات ساختاری مبتنی بر کوواریانس به علت توسعه چندین برنامه رایانه مانند آموس و لیزرل^۲. دیدگاه دوم، کمترین مربعات بخش (پی ال اس) که بر روی واریانس بین سازه‌ها تمرکز کرده است (تمه، کرایس و هیلدبرنت^۳، ۲۰۰۶). آنچه باعث می‌شود روش معادلات ساختاری روشی قدرتمند و مورد استفاده در میان پژوهشگران باشد، این است که علاوه بر ظاهر گرافیکی آن که تفسیر را آسان می‌کند، این است که، روش می‌تواند مجموعه‌ای از روابط میان متغیرها را به صورت هم‌زمان محاسبه کند. هیر^۴ (۲۰۰۶)، معتقد است هیچ کدام از روش‌های پیشین نمی‌توانستند هم‌زمان هم مدل اندازه‌گیری و هم روابط علی مدل را محاسبه کنند. به‌طور کلی روش معادلات ساختاری از طریق مجموعه‌ای از معادلات شبیه به رگرسیون چندگانه ساختار روابط درونی متغیرها را آشکار می‌کند (آذر، یعقوبی و همراهی، ۱۳۹۶). لذا برای پاسخ به پرسش‌های این پژوهش، از روش معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار پی ال اس استفاده شده است.

جامعه آماری و روش انتخاب نمونه

جامعه آماری این پژوهش شامل حدود هفت هزار نفر از کارکنان سازمان امور مالیاتی در رده‌های مختلف سازمانی شامل: کارشناس مالیاتی، کارشناس ارشد مالیاتی، رئیس گروه مالیاتی و رئیس امور مالیاتی و نمایندگان هیئت حل اختلاف مالیاتی در ۳۱ منطقه مالیاتی (سراسر کشور) می‌باشد. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شد و تعداد نمونه بر اساس سطح خطای ۵ درصد، ۳۶۴ نفر تعیین گردید. جهت گردآوری داده‌ها، اقدام به توزیع پرسشنامه استاندارد از طریق شبکه‌های اجتماعی در سراسر کشور شد. که تعداد ۳۶۵ پرسشنامه تکمیل و برای انجام آزمون فرضیه‌ها مورد استفاده قرار گرفت. پرسشنامه دارای ۲۵ سؤال برای عوامل مختلف (سازمانی، ممیزان مالیاتی، مؤدیان مالیاتی و قانون‌گذاری) و ۵ سؤال برای اثربخشی حسابرسی مالیاتی است. در این پرسشنامه از طیف پنج گزینه‌ای لیکرت (خیلی مخالفم تا خیلی موافقم) استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های حاصل از تحلیل آماری پژوهش در دو بخش آمار توصیفی و آمار استنباطی ارائه می‌گردد.

آمار توصیفی

به‌منظور شناخت بهتر ماهیت جامعه‌ای که در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است و آشنایی بیشتر با متغیرهای پژوهش، قبل از تجزیه و تحلیل داده‌های آماری، لازم است این داده‌ها توصیف شود. این داده‌ها از طریق هشت سؤال اول پرسشنامه جمع‌آوری گردید. جدول (۱) وضعیت استان محل خدمت نمونه آماری انتخاب شده را نشان می‌دهد.

¹ Structural Equation Modelling

² Amos & Lisrel

³ Temme, Kreis & Hildebrandt

⁴ Hair

جدول (۱). توزیع فراوانی پاسخ‌دهندگان بر حسب استان محل خدمت

استان محل خدمت	فراوانی	درصد
همدان ، کردستان ، کرمانشاه ، زنجان	۲۳	۶/۳
قزوین ، قم ، اراک	۱۰	۲/۷
سمنان ، تهران ، البرز	۴۷	۱۲/۹
آذربایجان غربی ، آذربایجان شرقی ، اردبیل	۴۵	۱۲/۳
مازندران ، گلستان ، گیلان	۲۳	۶/۳
کهگیلویه و بویراحمد ، چهارمحال بختیاری ، اصفهان	۲۳	۶/۳
خوزستان ، لرستان ، ایلام	۱۲۸	۳۵/۱
یزد ، فارس ، بوشهر	۲۰	۵/۵
سیستان و بلوچستان ، هرمزگان ، کرمان	۱۷	۴/۷
خراسان شمالی ، خراسان رضوی ، خراسان جنوبی	۲۹	۷/۹
کل	۳۶۵	۱۰۰

در این مطالعه ۳۶۵ نفر شرکت داشته‌اند. همان‌طور که مشاهده می‌شود، قزوین، قم و اراک با ۱۰ نفر (۲/۷ درصد) از همه کمتر و همچنین خوزستان، لرستان و ایلام با ۱۲۸ نفر (۳۵/۱ درصد) بالاترین جمعیت را به خود اختصاص دادند. توزیع فراوانی پاسخ‌دهندگان بر حسب جنسیت، سن، مدرک، رشته تحصیلی، سابقه کاری، پست سازمانی و تجربه شرکت در دوره‌های آموزشی خاص، در جدول ۲ نمایان است.

جدول (۲). توزیع فراوانی پاسخ‌دهندگان

نام متغیر	نوع	فراوانی	درصد	نام متغیر	نوع	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۲۸۱	۷۷	پست سازمانی	حسابرس مالیاتی	۶۳	۱۷/۳
	زن	۸۴	۲۳		حسابرس ارشد مالیاتی	۲۱۸	۵۹/۷
	مجموع	۳۶۵	۱۰۰		رئیس گروه حسابرسی مالیاتی	۵۸	۱۵/۹
سن	+۶۱	۳	۰/۸	مدیر حسابرسی مالیاتی	۲۶	۷/۱	
	۶۰-۵۱	۴۴	۱۲/۱	مجموع	۳۶۵	۱۰۰	
	۵۰-۴۱	۱۲۱	۳۳/۲	دکتری	۱۳	۳/۶	
	۴۰-۳۱	۱۸۵	۵۰/۷	کارشناسی ارشد	۲۲۳	۶۱/۱	
	۳۰-۲۱	۱۲	۳/۳	مدرک تحصیلی	کارشناسی	۱۲۴	۳۴/۰
	مجموع	۳۶۵	۱۰۰	دیپلم	۵	۱/۴	
	۲۱ سال و بیشتر	۸۹	۲۴/۴	مجموع	۳۶۵	۱۰۰	
	۱۶ لغایت ۲۰ سال	۶۲	۱۷/۲	حسابداری	۱۹۰	۵۲/۱	
	۱۱ لغایت ۱۵ سال	۴۸	۱۳/۳	اقتصاد	۲۵	۶/۸	
	۶ لغایت ۱۰ سال	۱۴۴	۳۹/۵	رشته تحصیلی	مدیریت	۱۰۱	۲۷/۷
۱ لغایت ۵ سال	۱۹	۵/۲	غیره	۴۹	۱۳/۴		
مجموع	۳۶۵	۱۰۰	مجموع	۳۶۵	۱۰۰		
شرکت در دوره‌های خاص	دوره آشنایی با استانداردهای حسابداری و حسابرسی				۵۱	۱۴/۰	
	دوره آشنایی با انواع معافیت‌ها و نرخ صفر و بخشودگی مالیاتی				۳۳	۹/۰	
	دوره آشنایی با قوانین مربوط به قانون مالیات‌های مستقیم و قانون ارزش				۱۱۹	۳۲/۶	
	غیره				۱۱۲	۳۰/۷	
	بدون آموزش				۵۰	۷/۱۳	
	مجموع				۳۶۵	۱۰۰	

از دیگر یافته‌های توصیفی نمونه مورد مطالعه می‌توان به چگونگی توزیع افراد بر مبنای جنسیت اشاره کرد، که بیشترین فراوانی مربوط به جنسیت مرد می‌باشد، که ۷۷ درصد را به خود اختصاص داده است. در مورد گروه سنی، بیشترین مشارکت مربوط به گروه سنی ۳۱ تا ۴۰ سال بوده که نیمی از وزن کل را شامل می‌شود و پس از آن گروه سنی ۴۱ تا ۵۰ سال، که ۳۳/۲ درصد از وزن کل را به خود اختصاص داده است. در مدرک تحصیلی نیز بیشترین فراوانی مربوط به مدرک کارشناسی

ارشد با تعداد ۲۲۳ نفر (۶۱/۱ درصد) و کارشناسی با ۱۲۴ نفر (۳۴ درصد) و کمترین مربوط به مدرک دیپلم بود. همچنین بیشترین فراوانی در زمینه تحصیلات، رشته حسابداری با ۱۹۰ نفر و بیش از نیمی از وزن نمونه و کمترین مربوط به رشته اقتصاد بود. بیشترین فراوانی مربوط به سنوات تجربی ۶ الی ۱۰ سال با تعداد ۱۴۴ نفر (حدوداً ۳۹/۵ درصد) و کمترین میزان مربوط به سنوات تجربی ۱ الی ۵ سال بود. همان‌طور که در جدول ۲ مشخص است، بیشترین فراوانی مربوط به شرکت در دوره آشنایی با قوانین مربوط به قانون مالیات‌های مستقیم و قانون ارز با تعداد ۱۱۹ نفر (۳۲/۶ درصد) و کمترین فراوانی مربوط به دوره آشنایی با انواع معافیت‌ها و نرخ صفر و بخشودگی مالیاتی با تعداد ۳۳ نفر (۹ درصد) بود.

آمار استنباطی

در بخش آمار استنباطی از مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی^۱ و ضریب همبستگی^۲ استفاده شده است. قبل از هر اقدام می‌بایست آزمون نرمال بودن برای داده‌های جمع‌آوری شده را انجام داد تا در بررسی فرضیات آزمون مناسب استفاده نمود. توزیع نرمال بدین معناست که توزیع متغیرها در دو طرف میانگین یکسان باشد به طوری که نمودار توزیع شکل زنگوله‌ای داشته باشد. اگر توزیع متغیرها نرمال نباشد، توزیع از حالت زنگوله‌ای خارج خواهد شد و به سمت چپ و یا راست میانگین متمایل می‌شود. زمانی که توزیع متغیرها نرمال است، جهت آزمون فرضیات آزمون‌های پارامتریک استفاده می‌شود و در غیر این صورت، آزمون‌های ناپارامتریک مورداستفاده قرار می‌گیرد. بنابراین به جهت دستیابی به هدف فوق در این تحقیق آزمون کولموگروف-اسمیرنف^۳ و شاپیرو ویلک^۴ بکار گرفته می‌شود. همان‌طور که از یافته‌های جدول ۳ استنباط می‌شود، از آنجا که سطح معناداری به دست آمده در آزمون گلوموگروف-اسمیرنف و شاپیرو ویلک، در همه متغیرهای پژوهش به تفکیک گروه، کمتر از مقدار معیار ($P > 0/05$) می‌باشد، در نتیجه می‌توان گفت که توزیع متغیرهای مورد بررسی در نمونه آماری دارای توزیع غیر نرمال بوده و می‌توانیم فرضیه‌های پژوهش را از طریق آزمون‌های ناپارامتریک مورد آزمون قرار دهیم.

جدول (۳). نتایج آزمون نرمال بودن متغیرهای موجود در پژوهش

شاپیرو-ویلک		گلوگروف-اسمیرنف		سازه‌های پژوهش
آماره	سطح معناداری	آماره	سطح معناداری	
۰/۰۰۸	۰/۹۸۹	۰/۰۱۸	۰/۰۵۲	عوامل سازمانی
۰/۰۰۰	۰/۹۷۷	۰/۰۰۰	۰/۰۶۸	ممیزان مالیاتی
۰/۰۰۰	۰/۹۸۳	۰/۰۰۰	۰/۰۹۲	مؤدیان مالیاتی
۰/۰۰۶	۰/۹۸۹	۰/۰۰۰	۰/۰۷۶	قانون‌گذاری
۰/۰۰۸	۰/۹۸۹	۰/۰۰۰	۰/۰۷۵	اثربخشی حسابرسی

ضریب همبستگی پیرسون

ضریب همبستگی، آماره‌ای است که جهت اندازه‌گیری قدرت یا درجه یک رابطه خطی بین دو متغیر به کار می‌رود. این ضریب به گونه‌ای تعریف شده است که مقادیری بین -۱ و +۱ را می‌گیرد. هرچه مقدار همبستگی بدون توجه به علامت آن بزرگ‌تر باشد، روابط بین دو متغیر قوی‌تر است. جدول ۴ ماتریس ضرایب همبستگی بین متغیرهای مورد مطالعه را نشان می‌دهد.

¹ Partial Least Squares (PLS)

² Correlation coefficient

³ Kolmogorov-Smirnov

⁴ Shapiro-Wilk

جدول (۴). ماتریس ضرایب همبستگی بین متغیرها

		عوامل سازمانی				ممیزان مالیاتی				مؤدیان مالیاتی				قانون گذاری				اثربخشی حسابرسی			
عوامل سازمانی	ضریب همبستگی	۱																			
	سطح خطا																				
	تعداد	۳۶۵																			
ممیزان مالیاتی	ضریب همبستگی	۰/۷۴۸				۱															
	سطح خطا	۰/۰۰۰																			
	تعداد	۳۶۵				۳۶۵															
مؤدیان مالیاتی	ضریب همبستگی	۰/۴۷۴				۰/۴۰۸				۱											
	سطح خطا	۰/۰۰۰																			
	تعداد	۳۶۵				۳۶۵				۳۶۵											
قانون گذاری	ضریب همبستگی	۰/۶۱۱				۰/۵۶۷				۰/۴۷۶				۱							
	سطح خطا	۰/۰۰۰																			
	تعداد	۳۶۵				۳۶۵				۳۶۵				۳۶۵							
اثربخشی حسابرسی	ضریب همبستگی	۰/۶۴۷				۰/۴۹۰				۰/۳۹۱				۰/۶۰۰				۱			
	سطح خطا	۰/۰۰۰																			
	تعداد	۳۶۵				۳۶۵				۳۶۵				۳۶۵				۳۶۵			

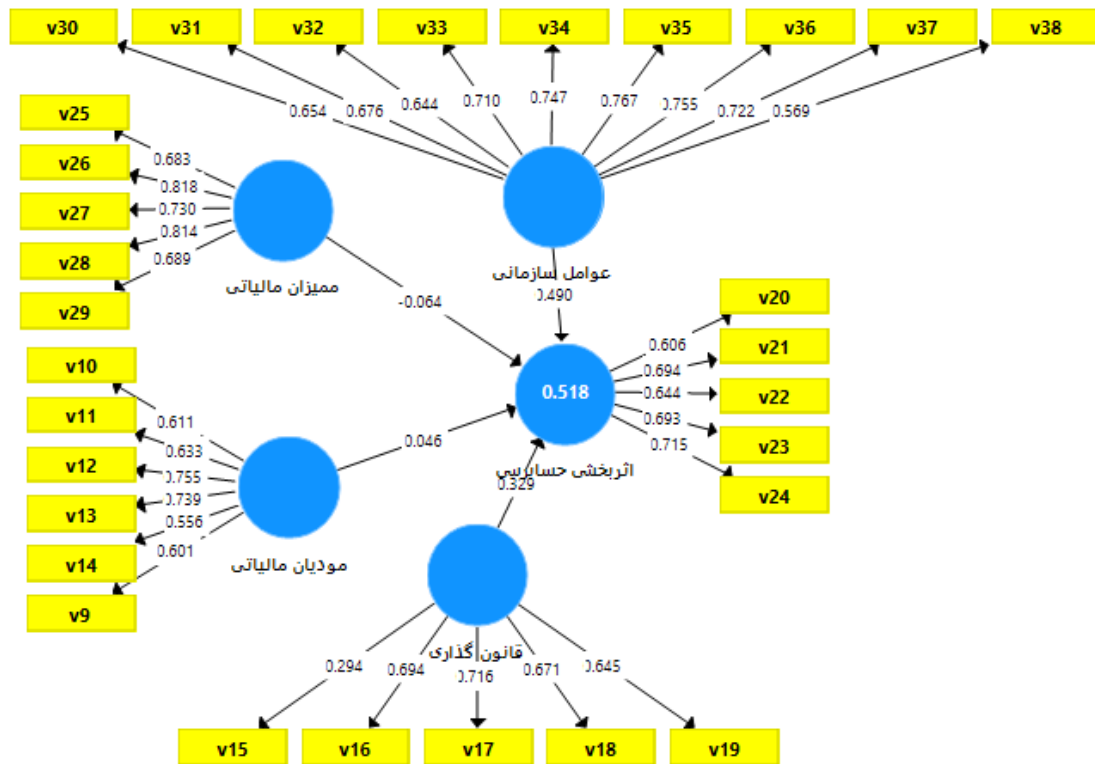
همان طور که در جدول ۴ مشاهده می شود، سطح معناداری آزمون در تمامی موارد کمتر از ۰/۰۵ به دست آمده و نشان می دهد، بین هر پنج متغیر موجود در جدول فوق، رابطه معناداری وجود دارد. به گونه ای که تغییر در یکی از آنها موجب ایجاد تغییر در سایر متغیرها خواهد شد.

تحلیل مدل اندازه گیری

مطابق با الگوریتم تحلیل پی ال اس، برای بررسی برازش مدل های اندازه گیری سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می شود. پایایی از سه طریق سنجش بارهای عاملی^۱، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی^۲ بررسی می گردد. شکل ۱ مدل مفهومی پژوهش در حالت استاندارد شده بارهای عاملی و ضرایب مسیر را نشان می دهد، که در شکل با حرف V نمایش داده شده و بیانگر متغیر مربوطه بوده که در جدول ۶ آمده است. بارهای عاملی بالای ۰/۴ قابل قبول است، یعنی اگر بار عاملی شاخصی زیر ۰/۴ بود، باید از مدل حذف شود. همان طور که مشاهده می شود همه اعداد به جز سؤال ۱۵، بالای ۰/۴ است. بنابراین سؤال ۱۵ از مدل خارج شده و مجدد آزمون ها انجام می شود.

¹ Loadings

² Composite Reliability



شکل (۱). مدل مفهومی با ضرایب مسیر و ضرایب استاندارد شده بار عاملی

پس از سنجش بارهای عاملی شاخص‌ها، باید به محاسبه و گزارش پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ پرداخت. با توجه به تعریف آلفای کرونباخ، هر قدر همبستگی مثبت بین سؤالات بیشتر شود، میزان آلفای کرونباخ نیز بیشتر خواهد شد و بالعکس، هر قدر واریانس میانگین سؤالات بیشتر شود آلفای کرونباخ کاهش پیدا خواهد کرد. بدیهی است که هر قدر شاخص آلفای کرونباخ به ۱ نزدیک‌تر باشد، همبستگی درونی بین سؤالات بیشتر و در نتیجه پرسش‌ها همگن‌تر خواهند بود. کرونباخ^۱ (۱۹۵۱)، ضریب پایایی ۰/۴۵ را کم، ۰/۷ را متوسط و قابل قبول و ۰/۹۵ را زیاد پیشنهاد کرده است. از آنجا که این شاخص بسیار سخت‌گیرانه بوده، برای بررسی همسانی درونی مدل اندازه‌گیری در روش پی ال اس از معیار مدرن‌تری به نام پایایی ترکیبی هم استفاده می‌شود (ورتس، لین و جورسکاو^۲، ۱۹۷۴). در صورتی که مقدار پایایی ترکیبی برای هر سازه بالای ۰/۷ شود، نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری دارد (نانلی^۳، ۱۹۷۸) و مقدار کمتر از ۰/۶ عدم وجود پایایی را نشان می‌دهد (نانلی و برنستین^۴، ۱۹۹۴).

جدول (۵). نتایج ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی

سازه‌های پژوهش	ضریب آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی
عوامل سازمانی	۰/۹	۰/۹
میزان مالیاتی	۰/۸	۰/۹
مؤدیان مالیاتی	۰/۷	۰/۸
قانون‌گذاری	۰/۷	۰/۸
اثربخشی حسابرسی	۰/۷	۰/۸

همان‌طور که در جدول ۵ ملاحظه می‌شود، نتایج ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرها با توجه به محدوده گفته شده برای هر دو معیار، برای تمامی سازه‌های پژوهش مورد قبول می‌باشند.

- 1 Cronbach
- 2 Werts, Linn, & Jöreskog
- 3 Nunnally
- 4 Nunnally & Bernstein

با توجه به خروجی نرم‌افزار و پس از حذف سؤال ۱۵، ضرایب استاندارد (بارهای عاملی) هر یک از گویه‌ها (سازه‌ها) در جدول ۶ نمایان می‌باشد. همان‌طور که در جدول ۶ مشاهده می‌گردد، همه گویه‌ها بارهای عاملی بالاتر از ۰/۴ دارند که مورد تأیید قرار می‌گیرند. علاوه بر این، بالاترین ضریب عاملی در هر سازه بیانگر بیشترین تأثیر متغیر مربوطه در آن سازه می‌باشد.

جدول (۶). ضرایب استاندارد یا بارهای عاملی متغیرها

سؤالات	اثربخشی حسابرسی	عوامل سازمانی	قانون‌گذاری	ممیزان مالیاتی	مؤدیان مالیاتی
v9	مؤدیان مالیاتی با مأموران مالیاتی همکاری می‌کنند.			۰/۶۰۱	
v10	اظهارنامه و دفاتر مؤدیان، طبق قوانین مالیاتی تهیه می‌شود.			۰/۶۱۱	
v11	نگرش مؤدیان مالیاتی نسبت به حسابرسان مالیاتی خوب است.			۰/۶۳۳	
v12	مالیات‌دهندگان بلافاصله به درخواست حسابرسان مالیاتی پاسخ می‌دهند.			۰/۷۵۵	
v13	تمایل مالیات‌دهندگان در پرداخت مالیات بیشتر از آنچه قبلاً ارزیابی شده بود، بالا است.			۰/۷۲۹	
v14	کسانی که حسابرسان می‌شوند رضایت بیشتری از کار حسابرسان مالیاتی دارند.			۰/۵۵۶	
v16	قوانین جاری برای اجرای حسابرسی مالیاتی برای مؤدیان مالیاتی بسیار روشن است.			۰/۶۹۴	
v17	حسابرسانی مالیاتی با رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام شده است.			۰/۷۱۶	
v18	حسابرسان مالیاتی از اختیار قانونی مناسب برای دریافت هرگونه سند از مؤدی بدون محدودیت برخوردار است.			۰/۶۷۱	
v19	توصیه‌های ارائه شده توسط حسابرسان مالیاتی جهت بهبود کار حسابرسانی توسط مدیریت مورد توجه قرار می‌گیرد.			۰/۶۴۵	
v20	روش‌های حسابرسانی مالیاتی شفاف وجود دارد که شکایت مؤدیان را به حداقل برساند.			۰/۶۰۶	
v21	سیستم حسابرسانی مالیاتی به اندازه کافی مشوق مؤدیان، برای پرداخت داوطلبانه مالیات است.			۰/۶۹۴	
v22	تشخیص مالیات توسط حسابرسان مالیاتی بر اساس اسناد و مدارک مستند می‌باشد			۰/۶۴۴	
v23	با افزایش حسابرسانی مالیاتی، تعداد متهمان فرار مالیاتی کاهش یافته است.			۰/۶۹۳	
v24	گزارشات حسابرسانی مالیاتی واضح، مختصر و به خوبی ارائه شده است.			۰/۷۱۵	
v25	بودجه مالی کافی برای حسابرسانی مالیاتی اختصاص داده شده است.			۰/۶۸۳	
v26	مدیریت در توسعه کارکنان حسابرسانی مالیاتی در حرفه حسابرسانی بسیار جدی است.			۰/۸۱۸	
v27	امر حسابرسانی از نظر مدیریت دارای ارزش بالایی می‌باشد.			۰/۷۳۰	
v28	مدیریت با ارائه پشتیبانی کافی در زمینه آموزش حرفه‌ای و آموزش کارکنان، باعث ایجاد انگیزه حسابرسان مالیاتی می‌شود.			۰/۸۱۴	
v29	مدیریت تجهیزات لازم برای انجام حسابرسانی از قبیل رایانه، وسایل نقلیه، اینترنت و ... را فراهم می‌کند.			۰/۶۸۹	
v30	بخش حسابرسانی مالیاتی برای انجام وظایف خود استقلال کامل دارد.			۰/۶۵۴	
v31	در بخش حسابرسانی مالیاتی تقسیم کار مشخصی وجود دارد.			۰/۶۷۶	
v32	دستورالعمل‌های حسابرسانی کافی برای انجام حسابرسانی وجود دارد.			۰/۶۴۴	
v33	یک تیم حسابرسانی قوی وجود دارد که توسط مدیر حسابرسانی هدایت می‌شود.			۰/۷۱۰	
v34	ساختار رهبری حسابرسانی مالیاتی از مرکز تا سطح منطقه‌ای بسیار واضح است تا امکان اجرای آسان دستورالعمل‌ها فراهم گردد.			۰/۷۴۷	
v35	سیاست‌های جدید حسابرسانی مالیاتی به‌طور شفاف در اختیار حسابرسان مالیاتی قرار می‌گیرد.			۰/۷۶۷	
v36	روش‌های سیستماتیک مدیریتی جهت سهولت در انجام امر حسابرسانی برای تبعیت هر یک از کارکنان وجود دارد.			۰/۷۵۵	
v37	ساختار سازمانی این امکان را فراهم می‌آورد تا کارکنان انعطاف‌پذیر باشند و با خلاقیت، خود را با تغییرات سازگار کنند.			۰/۷۲۲	
v38	تعداد کارکنان کافی در بخش حسابرسانی مالیاتی برای انجام کلیه وظایف طبق حسابرسانی وجود دارد.			۰/۵۶۹	

بنابراین با توجه به جدول ۶ می‌توان گفت نتایج تحلیل عاملی تأییدی نشان می‌دهد که سازه‌های مورد استفاده از جهت روایی دارای اعتبار بالایی هستند و بارهای عاملی در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار بوده و در اندازه‌گیری سازه‌های موردنظر، سهم بسزایی دارند.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

در این بخش به بررسی فرضیه‌های پژوهش پرداخته شده است. پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در روش پی ال اس به بررسی و آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود. نتایج جداول آزمون فرضیه‌ها شامل سه ضریب یا آماره «ضریب مسیر»، «مقدار t» و «سطح معناداری» است که به کمک این سه آماره می‌توان فرضیات را آزمون و نتایج را تفسیر کرد. یافته‌های پژوهش مربوط به فرضیه‌ها در جدول ۷ آمده است.

جدول (۷). نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیه	متغیر مستقل ← متغیر وابسته	ضریب مسیر	آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
اول	عوامل سازمانی ← اثربخشی حسابرسی مالیاتی	۰/۴۹۰	۸/۰۵۴	۰/۰۰۰	تأیید
دوم	ممیزان مالیاتی ← اثربخشی حسابرسی مالیاتی	-۰/۰۶۴	۱/۱۳۶	۰/۲۵۷	رد
سوم	مؤدیان مالیاتی ← اثربخشی حسابرسی مالیاتی	۰/۰۴۶	۱/۰۰۴	۰/۳۱۶	رد
چهارم	قانون‌گذاری ← اثربخشی حسابرسی مالیاتی	۰/۳۲۱	۶/۰۷۶	۰/۰۰۰	تأیید

همان‌طور که در جدول ۷ مشاهده می‌گردد، تأثیر متغیر عوامل سازمانی بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی با ضریب مسیر ۰/۴۹۰ و مقدار آماره تی ۸/۰۵۴ (بالاتر از حداقل ممکن یعنی ۱/۹۶) مورد قبول واقع شد. می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی عوامل سازمانی بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارند. با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات عوامل سازمانی، شاهد افزایش در نمرات اثربخشی حسابرسی مالیاتی به اندازه ۰/۴۹۰ انحراف استاندارد خواهیم بود. لذا می‌توان این‌گونه استنباط نمود که فرضیه اول تحقیق مبنی بر اثرگذاری عوامل سازمانی بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی با احتمال ۹۵ درصد و با توجه به داده‌های گردآوری شده تأیید می‌شود.

بررسی ضریب اثر ممیزان مالیاتی بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی در جدول ۷ نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان -۰/۰۶۴ برآورد شده است. با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری آماره تی، برابر با ۱/۱۳۶ و از ۱/۹۶ کمتر می‌باشد و سطح معناداری (۰/۲۵۷) بیشتر از ۰/۰۵ به دست آمده؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار نیست؛ یعنی ممیزان مالیاتی بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی تأثیر معناداری ندارند.

بررسی ضریب اثر مؤدیان مالیاتی بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی در جدول ۷ نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰/۰۴۶ برآورد شده است. با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری آماره تی برابر با ۱/۰۰۴ و از ۱/۹۶ کمتر می‌باشد و سطح معناداری (۰/۳۱۶) بیشتر از ۰/۰۵ به دست آمده؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار نیست؛ یعنی مؤدیان مالیاتی بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری ندارند.

پس از حذف سؤال ۱۵، ضریب مسیر این سازه به عددی ۰/۳۲۱ تغییر یافت. با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری آماره تی برای فرضیه چهارم، برابر با ۶/۰۷۶ و از ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد و سطح معناداری (۰/۰۰۰) کمتر از ۰/۰۵ به دست آمده؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی قانون‌گذاری بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات قانون‌گذاری، شاهد افزایش در نمرات اثربخشی حسابرسی مالیاتی به اندازه ۰/۳۲۱ انحراف استاندارد خواهیم بود. لذا می‌توان این‌گونه استنباط نمود که فرضیه چهارم تحقیق مبنی بر اثرگذاری قانون‌گذاری بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

بحث، نتیجه‌گیری و محدودیت‌های پژوهش

هدف از این مطالعه، بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی مالیات در ایران بود. این پژوهش از تئوری‌های نمایندگی و تئوری اقتضایی برای توسعه عوامل تأثیرگذار بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی استفاده کرد.

نتایج حاصل از تحلیل فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که در مورد عوامل مرتبط با اثربخشی حسابرسی، تنها دو عامل، یعنی عوامل سازمانی و قانون‌گذاری، به طور قابل توجهی تأثیر مثبتی روی اثربخشی حسابرسی مالیاتی دارد. در حالی که ممیزان و مؤدیان مالیاتی تأثیر بسزایی نداشت. بر اساس مبانی نظری مطرح شده، عوامل سازمانی با تئوری اقتضایی مرتبط هستند، که بیان می‌کند هیچ راه جهانی برای مدیریت سازمان‌ها وجود ندارد و یک سازمان مؤثر، باید تناسب مناسبی بین

محیط و زیرسیستم‌هایش داشته باشد (لارنس و لورش، ۱۹۶۷؛ گالبریت، ۱۹۷۳ و امانوئل، اوتلی و مرچانت، ۱۹۹۰). بر اساس تئوری اقتضایی، عوامل تأثیرگذار می‌توانند از فرهنگ، فناوری، محیط، اندازه و فناوری، سرچشمه بگیرند (امانوئل و همکاران، ۱۹۹۰). نتایج فرضیه اول با پژوهش میهرت (۲۰۱۱)، ملات (۲۰۱۶) و چالو و مزی (۲۰۱۷) همخوانی دارد. میهرت (۲۰۱۱) در مطالعه خود بر عوامل سازمانی، یعنی آن دسته از متغیرهایی که مرتبط با عملکرد حسابرسی مالیاتی بودند، تمرکز کرد. این متغیرها شامل مناسب بودن نوع حسابرسی مورد استفاده، نرخ حسابرسی، مناسب بودن روش‌های انتخاب پرونده حسابرسی، تکنیک‌های بررسی حسابرسی مورد استفاده و همچنین تجربه و توانایی کارکنان حسابرسی مالیاتی بود. به همین ترتیب، ملات (۲۰۱۶)، در بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی برای شرکت‌های بزرگ اتیوپی، دریافت که عوامل سازمانی (به‌عنوان مثال کیفیت حسابرسی، پشتیبانی مدیریت) تأثیر قابل‌توجهی بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی دارند. همچنین، چالو و مزی (۲۰۱۷) بیان کردند که اولین عامل در اثربخشی حسابرسی مالیاتی، اجرای توصیه‌های حسابرسان مالیاتی توسط مدیریت است، که این عامل در دسته عوامل سازمانی قرار گرفته بود. نتایج این فرضیه با پژوهش کاریجا (۲۰۲۱) مطابقت ندارد زیرا پژوهش کاریجا، با بیان اینکه ساختار سازمانی تأثیر منفی بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی دارد، نتیجه متفاوتی از عوامل اثربخشی حسابرسی مالیاتی نشان داد.

فرضیه دوم این پژوهش مربوط به ممیزان (حسابرسان) مالیاتی بود. در این پژوهش مشخص شد که عوامل مرتبط با ممیزان مالیاتی بر اساس تئوری نمایندگی نتوانستند اثربخشی حسابرسی‌های مالیاتی را بهبود بخشند. دلیل رد شدن این فرضیه را می‌توان در انگیزه آن‌ها برای عدم افشای اطلاعات کامل در مورد عملیات خود جستجو کرد. نتایج این فرضیه با پژوهش‌های دروگالاس و همکاران، (۲۰۱۵) و دیووس (۲۰۱۴) همخوانی ندارد. این پژوهش‌ها از متغیرهای تحصیلات، تجربه و آموزش (دروگالاس و همکاران، ۲۰۱۵) و همچنین ارتباطات و استقلال (دیووس، ۲۰۱۴)، به‌عنوان عواملی برای اثربخشی حسابرسی مالیاتی استفاده کرده‌اند. این مطالعات بیان می‌کنند که عوامل مرتبط با ممیزان مالیاتی، شامل تحصیلات، تجربه، ارتباطات، استقلال و همچنین آموزش، برای بهبود فرآیند حسابرسی و بازدارندگی کلی از عدم تمکین مالیاتی مورد نیاز است. این امر به افزایش اعتماد دولت و در نتیجه تحکیم رابطه اصلی و عامل، بین حسابرسان مالیاتی و دولت، که انتظار دارد درآمد بیشتری جمع‌آوری نماید، کمک خواهد کرد.

فرضیه سوم این پژوهش مربوط به مالیات‌دهندگان بود. در این پژوهش مشخص شد که عوامل مرتبط با مؤدیان مالیاتی نتوانستند اثربخشی حسابرسی‌های مالیاتی را بهبود بخشند و موجب ناتوانی در درک دیدگاه مالیات‌دهندگان به مسئولان مالیاتی شد. زیرا طبق فت و لینگ (۲۰۰۹)، حسابرسی مالیاتی چالش‌ها و هزینه‌های زیادی را برای مالیات‌دهندگان ایجاد کرده است و از این رو، همکاری کامل آن‌ها برای مؤثر بودن حسابرسی مالیاتی با چالش روبرو بود. دلیل دیگر این می‌تواند باشد که مؤدیان مالیاتی این‌گونه فکر می‌کنند که حسابرسی مالیاتی احتمالاً تخلف آن‌ها را تشخیص نمی‌دهد و به احتمال زیاد، می‌توانند به عدم تمکین ادامه دهند. این یافته‌ها با مطالعات انجام شده توسط کاسلانگر و همکاران (۲۰۰۹) و دوبین و وایلد (۱۹۸۸) مطابقت ندارد. کاسلانگر و همکاران (۲۰۰۹)، با مطالعه تأثیر حسابرسی مالیاتی بر تمکین مالیاتی و با بررسی موقعیت حسابرسی از دیدگاه مالیات‌دهندگان، دریافتند که تمکین، تابعی از هزینه حسابرسی و جریمه عدم تمکین و انطباق است. دوبین و وایلد (۱۹۸۸) نیز با استفاده از یک رویکرد اقتصادی (یعنی تئوری اقتصادی تمکین مالیاتی که توسط آلینگهام و ساندمو در سال ۱۹۷۲ رایج شد)، دریافتند که اثربخشی حسابرسی مالیاتی تحت تأثیر نوع تجارت مالیات‌دهندگان است. آن‌ها دریافتند که حسابرسی مالیاتی کسب‌وکارهای کم درآمد مؤثرتر از حسابرسی مالیاتی مشاغل با درآمد بالا است.

چهارمین فرضیه در این مطالعه، در مورد عوامل مرتبط با قانون‌گذاری بر اساس قوانین و چارچوب‌های نظارتی حسابرسی مالیاتی بود. یافته‌ها نشان داد که عوامل مرتبط با قانون‌گذاری، به طور قابل‌توجهی تأثیر مثبتی روی اثربخشی حسابرسی مالیاتی دارد. این دیدگاه با استدلال ارائه شده توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (۲۰۰۶)، مطابقت دارد. این سازمان بیان می‌کند که، حسابرسی مالیاتی به‌عنوان یکی از حساس‌ترین ارتباطات بین مؤدیان مالیاتی و مقامات مالیاتی، نیاز به یک چارچوب قانونی دارد، زیرا اطمینان نسبت به قدرت حسابرسان مالیاتی در دسترسی به اطلاعات مؤدیان، اطمینان از جلوگیری عدم تمکین و در عین حال اطمینان از بازرسی‌های مالیاتی صادقانه، بسیار مهم است. در تبیین این فرضیه می‌توان گفت،

عوامل مرتبط با نظارت بر اساس تعهدات و مسئولیت‌های مؤدیان، ممیزان مالیاتی و مسئولان مالیاتی تبیین می‌شود. مؤدیان موظفانند دسترسی به اسناد و توضیحات را برای ممیزان مالیاتی فراهم کنند و ممیزان مالیاتی نیز از اختیار قانونی برای دسترسی به اسناد و تعیین میزان صحیح مالیات برخوردارند. به این ترتیب، آن‌ها موظف به انجام حسابرسی به شیوه‌ای حرفه‌ای و بر اساس قوانین و استانداردها هستند. مسئولان مالیاتی نیز موظفانند با ارائه سیاست‌ها و رویه‌های مناسب، نسبت به حسابرسی شفاف و منسجم، اطمینان حاصل کنند. بنابراین، با داشتن قوانین، استانداردها و مقررات مناسب برای تعامل بین حسابرسان مالیاتی و مؤدیان، اثربخشی حسابرسی مالیاتی بهبود می‌یابد. یافته‌های این فرضیه با پژوهش محمد (۲۰۱۳) همخوانی دارد. طبق مطالعه محمد (۲۰۱۳)، حسابرسان مالیاتی از پنج سبک نظارتی اجرایی استفاده می‌کنند که عبارت‌اند از: توضیح و آموزش، چانه‌زنی، فشار بر شرکت، تهدید و اجتناب.

تحلیل دیگر مربوط به بیشترین تأثیر متغیرها می‌باشد که پنج گزینه اول به ترتیب مربوط به تلاش مدیریت در استخدام نیروهای جدید، آموزش حرفه‌ای کارکنان، پاسخ سریع مالیات‌دهندگان، پرداخت مالیات بیشتر نسبت به قبل و ارزش‌دهی مدیریت به حسابرسی است. متغیرهای اول، دوم و پنجم مربوط به سازه قانون‌گذاری و متغیر سوم و چهارم مربوط به سازه مؤدیان مالیاتی می‌باشد. با توجه به تأیید فرضیه قانون‌گذاری و اینکه بیشترین تأثیرها مربوط به متغیرهای این سازه می‌باشد، می‌توان استدلال نمود که قانون‌گذاری مهم‌ترین شاخص در اثربخشی حسابرسی مالیاتی می‌باشد و دولت‌ها با وضع قوانین دوطرفه (که هم منافع دولت و هم منافع مالیات‌دهندگان در نظر گرفته شود)، می‌توانند عدم تمکین مالیاتی را کاهش، رضایت مالیات‌دهندگان و در نهایت درآمد مالیاتی را افزایش دهند.

پیشنهادها

نتایج مطالعه، پیامدهایی برای مسئولان مالیاتی و حسابرسان مالیاتی دارد و به آن‌ها اجازه می‌دهد تا به درک بهتری برای تقویت قابلیت‌ها و توسعه استراتژی‌های مناسب برای ارتقای واحدهای حسابرسی مالیاتی برسند. علاوه بر این، مسئولان مالیاتی و حسابرسان مالیاتی می‌توانند درک بهتری از دیدگاه و رضایت مؤدیان داشته باشند؛ از این رو به آن‌ها کمک می‌کند تا طرز فکر خود را در مورد مالیات‌دهندگان تغییر دهند. حسابرسی‌های مالیاتی باید به‌عنوان راهی برای تعامل بین حسابرسان مالیاتی و مؤدیان در نظر گرفته شوند.

محدودیت‌های پژوهش

با وجود کمک‌های این پژوهش، محدودیت‌هایی هست که باید اقرار کرد. اول اینکه، فقط از حسابرسان مالیاتی اطلاعات دریافت شد. بنابراین گزارش نتایج باید به این گروه از پاسخ‌دهندگان محدود شود. این امکان وجود دارد که مالیات‌دهندگان و مقامات دولتی دیدگاه متفاوتی نسبت به اثربخشی حسابرسی مالیاتی داشته باشند. دوم اینکه، اظهارات عناصر تنها شامل ۳۰ پرسش است و اگرچه این ویژگی‌ها توسط پژوهش‌های قبلی پشتیبانی می‌شوند، اما ممکن است ویژگی‌های مرتبط دیگری وجود داشته باشد که احتمالاً بر اثربخشی حسابرسی مالیاتی تأثیر می‌گذارد. سوم اینکه، این مطالعه از داده‌های اولیه استفاده کرده است و این احتمال وجود دارد که استفاده از داده‌های ثانویه، نتایج متفاوتی به دست آورد. همچنین، در این مطالعه از حجم دریافتی اثربخشی حسابرسی مالیاتی استفاده شده است؛ به‌عنوان مثال، از نسبت مالیات‌دهندگان حسابرسی شده به کل مؤدیان استفاده نکرده‌ایم که در صورت استفاده از این موارد، می‌توان به نتایج متفاوتی دست یافت. بنابراین، پژوهش‌های آینده می‌توانند در مناطقی که محدودیت‌ها مشخص شده‌اند، نیز اجرا شوند.

منابع

- آذر، عادل؛ نورمحمد یعقوبی و مهرداد همراهی. (۱۳۹۶). **روش تحقیق در مدیریت**. مرنديز: سيستان و بلوچستان حيدرپور، فرزانه؛ جليل خداويسی و رضا داغانی. (۱۳۸۹). بررسی میزان کارایی اجرایی حسابرسی مالیاتی در کاهش فاصله حسابرسی. **پژوهشنامه مالیات** ۸(۱۸): ۲۱۱-۲۳۰.
- رضایی پسته نوئی، یاسر؛ محمد غلامرضا پور و نرجس امیرنیا. (۱۳۹۹). اثربخشی کمیته حسابرسی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها: مطالعه نقش تعدیلی استراتژی رهبری هزینه و تمایز. **دانش حسابرسی** ۲۰(۸۰): ۱۱۷-۱۴۶.
- سنجرائی، طوبی. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر پیاده‌سازی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کارایی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار در تهران. **رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری** ۴۵(۴): ۱۳۹-۱۵۹.
- صبوری، مصطفی؛ ناصر ایزدی نیا و سعید صمدی. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر استقرار سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده بر ارتقاء گزارشگری مالیاتی (کاهش اختلاف و پرهیز مالیاتی) شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. **فصلنامه حسابداری مالی** ۱۲(۴۶): ۴۹-۷۳.
- علیمی، حسینعلی. (۱۳۸۳). **برنامه‌های حسابرسی مالیاتی، مروری بر مالیات**. تهران. مؤسسه فرهنگی حسابداران امروز.
- مشایخی، بیبا؛ و سیدجلال سیدی. (۱۳۹۴). راهبری شرکتی و اجتناب مالیاتی. **دانش حسابداری** ۶(۲۰): ۸۳-۱۰۳.
- میرمحمدی، رشید؛ رحیم قربانی و حسین وظیفه دوست. (۱۳۹۰). بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر ارتقای تمکین مؤدیان مالیاتی (اشخاص حقوقی) از دیدگاه کارکنان مالیاتی در شهر تهران (مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ تهران). **مدیریت فرهنگی** ۱۲(۵): ۱۱۳-۱۲۶.
- هادلونند، فاطمه؛ سیده محبوبه جعفری و محمدرضا مهران پور. (۱۳۹۹). ارزیابی ریسک مالیاتی با استفاده از معیارهای خروجی کیفیت حسابرسی و هزینه‌های نمایندگی عمودی و افقی. **فصلنامه حسابداری مالی** ۱۲(۴۵): ۹۲-۱۱۶.
- Al Frijat, Y.S. (2014). The impact of accounting information systems used in the Income Tax Department on the effectiveness of tax audit and collection in Jordan, **Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences** 5(1): 19.
- Allingham, M.G., & A. Sandmo. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis, **Journal of Public Economics** 1(3/4): 323-338.
- Alm, J., & M. McKee. (2006). **Audit certainty, audit productivity, and taxpayer compliance**, Working Paper 06-43, Andrew Young School of Policy Studies Research Paper Series.
- Ayalew, E. (2014). **Factors affecting tax audit effectiveness a study on category 'a' taxpayer in Bahir Dar city administration revenue office**, Master of Science in Accounting and Finance, Bahir Dar University College of Business & Economics.
- Bendel, D.R. (2006). **What is an Effective Audit and How Can You Tell?**, Cranfield University School of Management, Cranfield.
- Beron, K.L., H.V. Tauchen & A.D. Witte. (1988). **A structural equation model for tax compliance and auditing**, NBER Working Paper No 2556, National Bureau of Economic Research, available at: www.nber.org/papers/w2556 (accessed 23 October 2008).
- Biber, E. (2010). **Revenue Administration: Taxpayer Audit-Development of Effective Plans**, International Monetary Fund-Fiscal Affairs Department, Washington, DC.
- Birskyte, L. (2013). Effects of tax auditing: does the deterrent deter?, **Research Journal of Economics, Business and ICT** 8(2): 1-8.
- Chalu, H., & H. Mzee. (2017). Determinants of tax audit effectiveness in Tanzania, **Managerial Auditing Journal**, <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2016-1390>.

- Chan, K.H., & P.L. Lan Mo. (2000). Tax holidays and tax noncompliance: an empirical study of corporate tax audits in China's developing economy, **The Accounting Review** 75(4): 469-484.
- Collins, J.H., V.C. Milliron & D.R. Toy. (1992). Determinants of tax compliance: a contingency approach, **The Journal of the American Taxation Association** 14(2): 1.
- Cronbach, L.J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests, **psychometrika** 16(3): 297-334.
- Devos, K. (2014). **Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour**, Springer Science & Business Media.
- Drogalas, G., S. Ioannis, K. Dimitra & D. Ioannis. (2015). Tax audit effectiveness in Greek firms: tax auditor's perceptions, **Journal of Accounting and Taxation** 7(7): 123-130.
- Dubin, J.A., & L.L. Wilde. (1988). An empirical analysis of federal income tax auditing and compliance, **National Tax Journal** 61-74.
- Emmanuel, C., D. Otley & K. Merchant. (1990). **Accounting for Management Control**, Springer.
- Fatt, C.K., & L.M. Ling. (2009). **Tax Audit in Malaysia: Survey Evidence from Professional Accountants in Tax Practice**, Malayan Institute of Accountants, MIA.
- Galbraith, J.R. (1973). **Designing Complex Organizations**, Addison-Wesley Longman Publishing.
- Gemmell, N., & M. Ratto. (2012). Behavioural responses to taxpayer audits: evidence from random taxpayer inquiries, **National Tax Journal** 65(1): 33-57.
- Gupta, P.P., M.W. Dirsmith & T.J. Fogarty. (1994). Coordination and control in a government agency: contingency and institutional theory perspectives on GAO audits, **Administrative Science Quarterly** 39(2): 264-284.
- Hair, J.F., W.C. Black, B.J. Babin, R.E. Anderson & R. Tatham. (2006). **Multivariate Analysis** (6th ed.), New Jersey: Pearson Education In
- Hansen, G.S., & B. Wernerfelt. (1989). Determinants of firm performance: the relative importance of economic and organizational factors, **Strategic Management Journal** 10(5): 399-411.
- Hasseldine, D.J., & K.J. Bebbington. (1991). Blending economic deterrence and fiscal psychology models in the design of responses to tax evasion: the New Zealand experience, **Journal of Economic Psychology** 12(2): 299-324.
- Isa, K., & J. Pope. (2011). Corporate tax audits: evidence from Malaysia, **Global Review of Accounting and Finance** 2(1): 42-56.
- Jackson, B.R., & V.C. Milliron. (1986). Tax compliance research: findings, problems, and prospects, **Journal of Accounting Literature** 5(1): 125-165.
- James, S., & C. Alley. (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration, **Journal of Finance and Management in Public Services** 2(2): 27-42.
- Jayalakshmy, R., S. Ramaiyer & J.K. Ireneo. (2012). Effectiveness of internal audit in Tanzanian commercial banks, **British Journal of Arts and Social Sciences** 8(1): 32-44.
- Jokipii, A. (2010). Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis, **Journal of Management & Governance** 14(2): 115-144.
- Karyeija, N. (2021). **Factors that affect tax audit effectiveness: a case study of Uganda Revenue Authority**, Unpublished master's research report. Makerere University, Kampala.
- Kassera, P., & D. Sserebe. (2007). **Taxpayer Audit Improvement Guide: The East Afritag**, Uganda Revenue Authority, Kampala.
- Kastlunger, B., E. Kirchler, L. Mittone & J. Pitters. (2009). Sequences of audits, tax compliance, and taxpaying strategies, **Journal of Economic Psychology** 30(3): 405-418.

- Lawrence, P.R., & J.W. Lorsch. (1967). Differentiation and integration in complex organizations, **Administrative Science Quarterly** 12(1): 1-47.
- Lubua, E.W. (2014). Influencing tax compliance in SMEs through the use of ICTs, **International Journal of Learning, Teaching and Educational Research** 2(1).
- Mahangila, D.N.W. (2014). **SMEs' corporate income tax compliance in Tanzania**, Doctoral dissertation, University of Southampton, Southampton.
- McKerchar, M. (2005). The impact of income tax complexity of practitioners in Australia, **Australian Taxation Office** 20: 529.
- Melat, A. (2016). **Factors affecting tax audit effectiveness evidence from large tax payers office of Ethiopian revenue and customs authority**, Master's Thesis, Addis Ababa University.
- Mihret, D.G., & A.W. Yismaw. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. **Managerial auditing journal**.
- Mihret, G. (2011). **Tax audit practice in Ethiopia: the case of the Federal Government**, MSc Dissertation, University of Addis Ababa.
- Muhammad, I. (2013). An exploratory study of Malaysian tax auditors' enforcement regulatory styles, **Procedia Economics and Finance**, 7: 188-196.
- Nunnally, J.C. (1978). An overview of psychological measurement, **Clinical diagnosis of mental disorders** 97-146.
- Nunnally, J.C., & I.H. Bernstein. (1994). **Psychometric theory**, New York: McGraw-Hill.
- Okello, A. (2014). **Managing income tax compliance through self-assessment**, International Monetary Fund.
- Pentland, B.T., & P. Carlile. (1996). Audit the taxpayer, not the return: tax auditing as an expression game, **Accounting, Organizations and Society** 21(2/3): 269-287.
- Rablen, M.D. (2014). Audit probability vs effectiveness: the beckerian approach revisited, **Journal of Public Economic Theory** 16(2): 322-342.
- Reinganum, J.F., & L.L. Wilde. (1985). Income tax compliance in a principal-agent framework, **Journal of Public Economics** 26(1): 1-18.
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation** 13(2): 135-143.
- Saad, N. (2014). Tax knowledge, tax complexity and tax compliance: Taxpayers' view, **Procedia Social and Behavioral Sciences** 109: 1069-1075.
- Samuel, M., & R.J. De Dieu. (2014). The impact of taxpayers' financial statements audit on tax revenue growth, **International Journal of Business & Economic Development** 2(2).
- Satpathi, D.K., B.J. Chandra & A. Ramu. (2013). An expository analysis of tax evasion and policy formulation using game theory, **International Journal of Engineering, Business and Enterprise Applications** 5(2): 121-124.
- Snow, A. & R.S. Warren. (2005). Tax evasion under random audits with uncertain detection, **Economics Letters** 88(1): 97-100.
- Stalans, L., & E.A. Lind. (1997). The meaning of procedural fairness: a comparison of taxpayers' and representatives' views of their tax audits, **Social Justice Research** 10(3): 311-331
- Temme, D., H. Kreis & L. Hildebrandt. (2006). **PLS path modeling: A software review** (No. 2006, 084). SFB 649 discussion paper.
- Watts, R.L., & J.L. Zimmerman. (1983). Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence, **The journal of law and Economics** 26(3): 613-633.
- Werts, C.E., R.L. Linn & K.G. Jöreskog. (1974). Intraclass reliability estimates: Testing structural assumptions, **Educational and Psychological measurement** 34(1): 25-33.

- Wickerson, J. (1994). The changing roles of taxpayer audit programs: some recent developments in the Australian taxation office, **Revenue Law Journal** 4(2): 2.
- Zulkifl, B.D., A. Shokiyah & S.I. Mohd. (2014). Factors that contribute to the effectiveness of internal audit in public sector, **Ministry of Science, Technology & Innovation Malaysia** 70: 126-132.