فصلنامه علمی اقتصاد و بانکداری اسلامی، شماره پنجاه و یکم، تابستان ۱۴۰۴- صفحات ۱۶۵-۱۳۹

بررسی رابطه بین رعایت اصول اخلاقی و کیفیت حسابرسی و تأثیر آن بر کاهش فرار مالیاتی

نوع مقاله: پژوهشی

اسماعیل شاه نظری[۱]
حبیب پیری[۲]
قدرت طالب‌نیا[۳]

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۴/۲۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۷/۱۴

چکیده

اخلاق حرفه‌ای به منزله یک گسترهٔ معرفتی با گرایش‌های بسیار متنوعِ آن از شاخه‌های عمدهٔ علم اخلاق است. اخلاق در حسابداری و حسابرسی موضوعی حیاتی است، زیرا اخلاق روی سه جنبه مهم رفتار فردی، رفتار سازمانی و رفتار اجتماعی حسابداران و حسابرسان تأثیر می‌گذارد و حتی از آنها تأثیر می‌پذیرید. هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه بین رعایت اصول اخلاقی و کیفیت حسابرسی و تأثیر آن بر کاهش فرار مالیاتی است. روش پژوهش کاربردی و از نوع توصیفی- همبستگی بوده و جامعه آن شامل حسابرسان مختلف کشور است که ۱۶۴ نفر از آنان با استفاده از نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شدند. برای آزمون فرضیه‌ها نیز از تحلیل معادلات ساختاری و نرم افزار PLS Smart استفاده شد. یافته‌های کلی پژوهش نشان می‌دهد. بین نظریه‌های موردبررسی و رفتار اخلاقی در حسابرسان رابطه معناداری در سطح ۷۷ درصد وجود دارد. همچنین، یافته‌ها نشان داد که عوامل زمینه‌ای اخلاق حرفه‌ای، راهبردها و استراتژی‌ها اخلاق حرفه‌ای، عوامل علی اخلاق حرفه‌ای و عوامل ساختاری اخلاق حرفه‌ای به ترتیب در رتبه‌های اول تا چهارم از دیدگاه خبرگان در رفتار اخلاقی و کیفیت حسابرسی جهت کاهش فرار مالیاتی قرار دارد. در ادامه با توجه به اینکه کارکرد حسابرسی در جامعه اطمینان دهی به گزارش‌های مالی شرکت‌ها و انعکاس واقعی و منصفانه‌ای از

---

[۱] دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.
drshahnazari1071@gmail.com

[۲] استادیار گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران (نویسنده مسئول)
habibpiri14@gmail.com

[۳] دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
Gh_talebnia@yahoo.com

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

عملکرد شرکت است. لذا گروه‌های مختلفی از این کارکرد بهره‌مند می‌شوند. به منظور ارائه صحیح و مناسب این کارکرد حسابرسان از صلاحیت حرفه‌ای و اخلاقی مناسبی بایستی برخوردار باشند تا جامعه نسبت به بی طرفی آنان اطمینان حاصل نماید.

واژگان کلیدی: اصول اخلاقی، کیفیت حسابرسی، فرار مالیاتی، رفتارسازمانی، اخلاق حرفه‌ای.
طبقه بندی JEL: D01، I24، H26

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

مقدمه

اخلاق را می‌توان به عنوان شاخه‌ای از فلسفه تعریف کرد که به ارزش‌های مربوط به انسان، درستی و نادرستی اعمال و خوبی و بدی اهداف و پیامدهای رفتار و محتوای این گونه اقدام‌ها می‌پردازد (رؤیایی و ابراهیمی، ۱۳۹۹). اخلاق در حسابداری و حسابرسی موضوعی حیاتی است، زیرا اخلاق روی سه جنبه مهم رفتار فردی، رفتار سازمانی و رفتار اجتماعی حسابداران و حسابرسان تأثیر می-گذارد و حتی از آنها تأثیر می‌پذیرید. عوامل فردی مواردی است که به شخص و شخصیت حسابداران و حسابرسان مرتبط است. عوامل فردی به حسابداران و حسابرسان کمک می‌کند تا بتواند در شرایطی که برای عمل به وظایف استانداردها دارای ابهام است یا استاندارد خاصی وجود ندارد، بهترین قضاوت اخلاق را داشته باشد. عوامل سازمانی به نقش حسابداران و حسابرسان در سازمان و فعالیت‌های اقتصادی سازمان مرتبط است. عوامل اجتماعی نیز عواملی است که نقش حسابداران و حسابرسان را در رابطه با محیط اجتماعی و پیرامونی روشن می‌کند. شایان ذکر است بررسی تعامل و تأثیر عوامل ذکرشده برای رسیدن به کارایی بیشتر ضروری است و باید به همه ابعاد به صورت مدون رأی نمونه، با استفاده از فن ارزیابی متوازن توجه شود (نمازی و رجب دری، ۱۴۰۱). مقوله اخلاق و عمل کردن به اخلاق حرفه‌ای، از مباحث جدی و مورد توجه در حوزه حسابداری و حسابرسی است. منظور از این سخن آن است که علاوه بر نفع و انگیزه‌های شخصی که لازمه زندگانی بشری است و در مواردی هم می‌تواند منجر به بهبود اوضاع در جامعه گردد. اولین نمودی که از یک شخص در جامعه ظاهر می‌شود اخلاق آن فرد است. این مهم در مشاغل هم ورود می‌کند و اخلاق حرفه‌ای حسابداری، مسئله مهمی است که به طور مستقیم بر روی صداقت و توانایی حسابداران برای جلب اعتماد عمومی تأثیر دارد. به خصوص اینکه عدم آموزش صحیح و اخلاقی می‌تواند منجر به فعالیت‌های متقلبانه شود (جینگ و همکاران[1]، ۲۰۲۰).

اهمیت اخلاق حرفه‌ای در جامعه حسابرسی به این علت است که افراد جامعه نسبت به این امر بسیار حساس بوده و از متخصصین حوزه حسابرسی انتظار دارند که در کمال صداقت مسئولیت‌های خود را به اجرا در آورند به همین دلیل متخصصین رشته‌های مختلف باید فعالیت‌های خود را درزمینه های حرفه‌ای مطابق با قوانین و مقررات موجود به نحو احسن انجام دهند. در حال حاضر درعرصه بین‌المللی سه مرکز مهم نظارت براخلاق حرفه‌ای به عنوان منبع اصلی ارزشیابی فعالیت حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان درجهان به شمار می‌آیند (بالی و همکاران[2]، ۲۰۱۹). این سه مرکز شامل انجمن حسابداران رسمی امریکا، انجمن حسابرسان داخلی، انجمن حسابداران مدیریت، بوده

1 Jing etal
2 Bali etal

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

و مقررات آنها در رابطه با رعایت اخلاق حرفه‌ای در حسابداری کم و بیش مشابه یکدیگر و توسط اغلب سازمان‌های خصوصی و دولتی حسابداری و حسابرسی جهان لازم الاجرا می‌باشند. به عبارت دیگر درمقررات مصوب توسط هرسه مرکز فوق التزام به صداقت حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری، توانمندی حرفه‌ای، احترام به قوانین و مقررات، کار آمدی، اعتماد به نفس، التزام به سودآوری شرکت، اعتقاد به کار گروهی و رازداری توصیه شده‌اند و حسابداران براساس این شاخص‌ها در هر سازمان مورد ارزشیابی اخلاق حرفه‌ای قرار می‌گیرند (گرینفیلد[1]، ۲۰۲۲).

فرار مالیات انگیزه اصلی برای روی آوردن به اقتصاد زیر زمینی است. در بسیاری از موارد دیده شده که تولیدکنندگان کالا برای فرار از مالیات تمام یا بخشی از درآمد خود را به مراجع مالیاتی اعلام نمی‌کنند. فرار مالیاتی یک نو تقلب است که به طور خلاصه علیه یک نهاد اقتصاد دولتی صورت می‌گیرد. و دولت ساختار و سطح مالیات‌ها را تعیین و نحوی نظارت و ساز و کار لازم برای دریافت آن را در نظر می‌گیرد همچنین می‌توان بیان داشت که فرار مالیاتی ریشه در عناصر اصلی درگیر در اقتصاد زیر زمینی دارد این عناصر را فرار مالیاتی می‌توان نامید. مقایسه عملکرد مالیاتی و ظرفیت مالیاتی کشور، توجه ویژه‌ای را نسبت به پایین بودن ظاهری نسبت مالیات به محصول ناخالص داخلی در اقتصاد ایران پدید می‌آورد (باباجانی و همکاران، ۱۴۰۲). از این رو، وزارت اموراقتصادی و دارائی بایستی در کنار توجه به موضوعاتی مانند: شناسایی منابع مالیاتی، تعیین میزان بهینه مالیات قابل پرداخت و مباحثی مانند میزان مشمولیت یا اصابت مالیاتی، تمکین مالیاتی و معافیت‌های مالیاتی، بخش مهمی از کارایی نظام مالیاتی کشور را در پدید آوردن زمینه‌ها و شرایطی جستجو کند که با دقت، سرعت، کمترین میزان هزینه به ازای هر واحد مالیات وصول شده، و کمترین میزان سوء استفاده بتوان مالیات تعیین شده را وصول نماید. در این باره محاسبه نسبت هزینه‌های مستقیم وصول درآمد دولت، به کل درآمدهای مالیاتی نماگری را به دست می‌دهد که هزینه بالای وصول درآمدهای مالیاتی را در اقتصاد ایران به موضوعی مهم برای حداقل ساختن آن مبدل می‌سازد (جینگ و همکاران، ۲۰۱۹). همچنین مقوله اخلاق و عمل کردن به اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در سازمان‌ها، از مباحث جدی و مورد توجه در حوزه حسابداری است که به طور مستقیم بر روی صداقت و توانایی حسابرس برای جلب اعتماد عمومی تأثیر دارد. به خصوص اینکه عدم آموزش صحیح و اخلاقی می‌تواند منجر به فعالیت‌های متقلبانه در حوزه مالیاتی شود (جینسوگ و همکاران[2]، ۲۰۲۳).

1 Gerifiled
2 Jinsong etal

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

با اخذ مالیات عادلانه و واقعی می‌توان بر مشکلات مهم اجتماعی و اقتصادی دولت‌ها مانند کسری بودجه، معضل بیکاری و کاهش سرمایه‌گذاری در بخش‌های تولیدی، فائق آمد. به عبارت دیگر، افزایش و تنوع فعالیت‌های اقتصادی از یک سو و نقش رو به افزایش دولت‌ها از سوی دیگر در جهت ایجاد و گسترش خدمات عمومی، تأمین اجتماعی و افزایش تعهدات دولت در عرصه‌های اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق رشد اقتصادی و توزیع عادلانه درآمد، پرداخت و دریافت مالیات را به مسأله‌ای مهم و تأثیرگذار تبدیل کرده است. (میلز و نیوبری[1]، ۲۰۲۱). به بیان دیگر، دولت‌ها با استفاده از مالیات‌ها، توانایی تأمین بخش قابل توجهی از هزینه‌های مختلف خود را خواهند داشت و متناسب با حجم درآمدهای مالیاتی می‌توانند منابع در اختیار خود را بر اساس اولویت‌های مورد نظر خود تخصیص دهند. از میان منابع درآمدی مختلف، درآمدهای مالیاتی نقش مهمی را ایفاء می‌کنند و اتکای دولت به این گونه از درآمدها حکایت از سلامت اقتصاد دارد. امروزه درآمدهای مالیاتی بهترین، سالم‌ترین و منطقی‌ترین روش تأمین مخارج دولت‌ها می‌باشد و از مالیات‌ها به عنوان مهمترین و مؤثرترین ابزار اقتصادی دولت نام برده می‌شود. از طرفی در بررسی‌های مربوط به ظرفیت بالقوه مالیاتی کشور مشخص شده است که شکاف قابل توجهی میان ظرفیت بالقوه مالیاتی و وصولی بالفعل مالیاتی وجود دارد و در شرایط فعلی امکان افزایش درآمدهای مالیاتی ممکن می‌باشد. از طرف دیگر، برای برنامه ریزی جهت افزایش درآمدهای مالیاتی، شناخت عوامل اثر گذار بر ظرفیت مالیاتی و اطلاع دقیق از توان بالقوه کشور در این زمینه ضروری می‌باشد. از این رو با توجه به اهمیت حوزه‌های اخلاقی و حسابرسی مطرح شده تاثیرگذار بر فرار مالیاتی، تحقیق حاضر به ارائه مدل عوامل اخلاق حرفه‌ای حسابرس تاثیرگذار بر کاهش فرار مالیاتی می‌پردازد.

۱- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

اخلاق حرفه‌ای به منزله یک گسترهٔ معرفتی با گرایشهای بسیار متنوعِ آن از شاخه‌های عمدهٔ علم اخلاق است. اخلاق حرفه‌ای یکی از مسائل اساسی همه جوامع بشری است هر جامعه‌ای نیازمند آن است تا ویژگی‌های اخلاق حرفه‌ای مانند دلبستگی به کار، روحیه مشارکت و اعتماد، ایجاد تعامل با یکدیگر و غیره تعریف و برای تحقق آن فرهنگ‌سازی کنند. امروزه بسیاری از کشورها به این بلوغ فکری رسیده‌اند که بی‌اعتنایی به مسائل اخلاقی و فرار از مسئولیت‌ها و تعهدات اجتماعی به از بین رفتن موسسه و سازمان می‌انجامد به همین دلیل بسیاری از مؤسسات و سازمانهای موفق، برای تدوین استراتژی اخلاقی احساس نیاز کرده و به این باور رسیده‌اند که باید در سازمان یک فرهنگ

1 Milez&Neboyery

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

مبتنی بر اخلاق رسوخ کند، از این رو کوشیده‌اند به تحقیقات درباره اخلاق حرفه‌ای جایگاه ویژه‌ای بدهند (جینسوگ و همکاران، ۲۰۲۳).

حسابداری در دنیای پیشرفته اقتصادی امروز حرفه‌ای است حیاتی، زیرا سامانه اقتصادی جاری بدون آن نمی‌تواند، وجود داشته باشد. برجستگی متمایز کننده حرفه حسابداری پذیرش مسئولیت نسبت به عموم است. جامعه انتظارات فراوانی از اهل این حرفه دارد و مردم باید به کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حرفه حسابداری اعتماد داشته باشند. از این رو اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران باید به طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکا، واقعی و بی غرضانه باشد، پس حسابداران نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند، بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهم‌ترین دارایی‌های آنها باشد. در نتیجه اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه‌ای و افرادی که به خدمات حسابداری تکیه دارند اهمیت زیادی دارد (دالیوال و همکاران[1]، ۲۰۲۴). از طرف دیگر چالش‌های اخلاقی دهه‌ی گذشته و انحرافات اخلاقی موجود در حسابداری حرفه‌ای، اعتماد جامعه نسبت به این حرفه کمرنگ کرده است، به همین دلیل لزوم ارائه علوم اخلاقی احساس می‌شود. اخلاق حرفه‌ای حسابداری، مسئله مهمی است که به طور مستقیم بر روی صداقت حرفه‌ای و توانایی حسابداران برای جلب اعتماد عمومی تأثیر دارد. در حقیقت فعالیتهای متقلبانه در دهه گذشته در زمینه حسابداری، نشان دهنده عدم آموزش صحیح و اخلاقی در حسابداری است. تحقیقات بسیاری در رابطه با آموزش علوم اخلاقی و ارزشی در حسابداری انجام شده است (هانلون و هیتزمن، ۲۰۲۰). افزایش میزان رسوایی‌های حسابداری در طی دهه گذشته و قوانین تصویب شده در رابطه با حاکمیت شرکتی از جمله قانون ساربن- اکسلی، باعث افزایش اهمیت اخلاق در آموزش حسابداری شده است. با توجه به تأکید و تمرکز مذهب و از جمله اسلام بر روی ارزش‌ها و علوم اخلاقی، این نیاز احساس می‌شود که علوم اخلاقی به عنوان جزئی از برنامه آموزش حسابداری باشد. در حال حاضر به دلیل عدم آموزش اخلاق حرفه‌ای در چارچوب حسابداری حرفه‌ای، تجارت جهانی با مشکلات بسیاری مواجه شده است. تقلب، جعل و اغراق عمدی در حسابداری شرکتها و دیگر رفتارهای سوء حرفهای منجر به افزایش مؤسسات مالی در حال ورشکستگی شده است. فروپاشی شرکتهای بزرگی مانند انرون، وردکام، گلوبال کراسینگ در ایالات متحده آمریکا و ... همگی اعتبار گزارش‌های مالی و پاسخگویی آنها را به شدت پایین آورده است (مورگان[2]، ۲۰۲۳). چنین مواردی تا حدی ممکن است منجر به اثرات نامطلوب بر روی وضعیت اقتصادی کشورها شود. علاوه بر این فعالیت‌های متقلبانه تا به حال اثرات مخربی بر سرمایه

1 Daleyol etal
2 Morgan

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

گذاری و بازارهای مالی گذاشته است، زیرا مردم چنین استدلال می‌کنند که این اعمال به دلیل رفتارهای غیر اخلاقی حسابداران و عدم درک صحیح آنها از اصول اخلاقی صورت گرفته است و باعث بحران اخلاقی در حرفه حسابداری شده است (واردن[1]،۲۰۲۴).

مقوله مالیات، به‌موازات امور دیوانی و محاسباتی، از زمان پیدایش دولت‌ها، سابقه تاریخی دارد. امروزه، هیچ واحد اقتصادی و موسسه انتفاعی و حتی غیرانتفاعی وجود ندارد که در امور روزمره با پرداخت مالیات و مسائل مالیاتی سروکار نداشته باشد. چنانکه حتی مؤسسات غیرانتفاعی یا غیرمعمول مالیات نیز، بدون استثناء با تکالیف کسر و پرداخت مالیات حقوق کارکنان، مالیات اجاره یا نقل‌وانتقال و وسایط نقلیه، سروکار روزانه دارند. در یک عبارت کلی، دستگاه مالیاتی دولت‌ها، اولی‌ترین شریک سود مؤسسات تلقی می‌شود که حتی قبل از تقسیم سود بین شرکا موسسه، سهم خود را مطالبه و دریافت می‌کند. بنابراین، دانش حسابداری و به‌تبع آن مسئولان امور مالی مؤسسات، به‌عنوان ابزار و عوامل نگهداری و تعیین سود و زیان مؤسسات اقتصادی، بدون تجهیز به دانش مالیاتی، قادر به محافظت حقوق کارفرمایان، در قبال این شریک همیشه حاضر و آماده برای استیفای حق خود (مالیات) نخواهد بود (اشنایدر[2]،۲۰۲۲). فرار مالیاتی واقعیتی اجتناب‌ناپذیر است که پیامدهای نامطلوبی را برای اقتصاد کشورها به همراه خواهد داشت. این گزارش به ۵ پیامد فرار مالیاتی اشاره دارد. یک؛ کاهش درآمدهای دولت و تنزل توان آن در ارائه کالا و خدمات عمومی نظیر بهداشت، آموزش و پرورش، امنیت، انرژی، احداث و توسعه راه‌ها و پل‌ها و... دو؛ توزیع نامناسب درآمدها و افزایش شکاف طبقاتی در جامعه. سه؛ خنثی شدن ابزارها و اهرم‌های کنترلی و نظارتی دولت در مسیر دستیابی به رشد و توسعه اقتصادی و در نتیجه تضعیف رشد اقتصاد و کاهش رفاه عمومی. چهار؛ تضعیف امنیت اقتصادی مورد نیاز برای گسترش فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری و پنج؛ ایجاد شکاف مالیاتی، ناکارآمد کردن نظام مالیاتی و کاهش تمایل شهروندان به پرداخت مالیات. با توجه به این پیامدها، مبارزه با مشکل فرار مالیاتی به‌منظور بهبود وضعیت اقتصاد ملی، امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر به‌شمار می‌آید (گراوال[3]،۲۰۲۱). این گزارش می‌افزاید: تا زمانی که مشکلات ساختاری اقتصاد و محیط کسب‌وکار کشور که زمینه‌ساز بروز فرار مالیاتی هستند، مورد بررسی و اصلاح قرار نگیرند، نمی‌توان به گسترش درآمدهای مالیاتی و کاهش وابستگی بودجه به درآمدهای نفتی امیدوار بود. در مجموع می‌توان گفت که هم‌اکنون جایگزین کردن درآمدهای مالیاتی به جای درآمدهای نفتی و برنامه‌ریزی دقیق برای ایجاد درآمدهای مالیاتی پایدار، ضرورتی انکارناپذیر برای کشور محسوب می‌شود که تحقق این امر نه تنها در گرو ایجاد

1 Varden
2 Eshnaider
3 Geraval

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

زیرساخت‌ها و بهبود سیستم مالیاتی کشور، بلکه مستلزم بستن تمام راه‌های فرار مالیاتی در اقتصاد ایران است (سرین[1]، ۲۰۱۸). بحث اجتناب مالیاتی بیشتر در مورد شرکت‌هایی که موضوع جدایی مالکیت از کنترل در آن مطرح است عنوان می‌شود، زیرا افراد حقیقی به خاطر وجود احتمال کشف و جریمه شدن و ریسک گریزی و یا انگیزه‌های درونی مثل وظیفه‌ی اجتماعی، کمتر درگیر فرار و اجتناب مالیاتی می‌شوند ولی در شرکت‌ها به‌طورمعمول، سهامداران انتظار دارند که مدیران به دنبال منافع شخصی خود باشند و تا مادامی‌که منافع اضافی حاصل از کاهش بدهی‌های احتمالی بیشتر از هزینه‌های اضافی مورد انتظار برای آن‌ها باشد، به دنبال کاهش بدهی‌های مالیاتی و افزایش اجتناب مالیاتی هستند. بنابراین، اجتناب مالیاتی می‌تواند انعکاسی از نظریه نمایندگی باشد و ممکن است منجر به تصمیمات مالیاتی شود که منافع شخصی مدیر را دنبال کند. ازاین‌رو، یکی از چالش‌های پیش روی سهامداران و هیئت‌مدیره، یافتن روش‌ها و انگیزه‌های کنترلی است تا هزینه‌های نمایندگی را به حداقل برسانند (شین[2]، ۲۰۲۰). در ادامه به پژوهش‌های مرتبط با موضوع و سؤال اصلی تحقیق پرداخته می‌شود.

مایر و همکاران[3] (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و نگرش فرار مالیاتی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که فلسفه اخلاق فردی بر نگرش فرار مالیاتی حسابداران تأثیر گذار است، بطوریکه بین نسبی‌گرایی و نگرش فرار مالیاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد اما بین آرمانگرایی و نگرش فرار مالیاتی رابطه معنادار وجود ندارد. همچنین متغیرهای کنترل شامل میزان تحصیلات، جنسیت و نوع اشتغال در بخش خصوصی یا دولتی، تأثیری بر نگرش فرار مالیاتی ندارند.

کوهن و همکاران[4] (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی رابطه بین فساد مالی و فرار مالیاتی پرداختند. ایشان بیان داشتند که شرکت‌هایی که فساد بیشتری در آن صورت می‌گیرد ممکن است فرار مالیاتی بیشتری نیز داشته باشند. یافته‌ها نشان می‌دهد بین فساد مالی و فرار مالیاتی رابطه مثبت و معناداری دارد. این یافته‌ها می‌تواند برای کاربران از جهت تبیین چگونگی ارتباط بین متغیرهای فوق مفید باشد.

کریمی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی اثر مالیات بر ارزش‌افزوده بر ثبات اقتصاد بخش عمومی در ایران (با رویکرد ارتقای اخلاق و فرهنگ مالیاتی) پرداختند. نتایج حاصل از برآورد الگوهای پژوهش حکایت از آن دارد که مالیات بر ارزش‌افزوده از طریق ایجاد کاهش در نوسانات

1 Serein
2 Shein
3 Mayer etal
4 Kohen etal

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

درآمدهای مالیاتی و نوسانات کسری بودجه دولت در ایران، در تأمین و ایجاد ثبات در اقتصاد بخش عمومی کشور مؤثر و مفید بوده و این موضوع با تثبیت و گسترش فعالیت‌های بخش عمومی، موجب تحقق رفاه بیشتر برای عموم افراد جامعه و همچنین بهبود فرهنگ و اخلاق مالیاتی در کشور می‌گردد.

احمدی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به ارزیابی مدل‌های سنجش فرار مالیاتی از اقتصاد نئوکلاسیک تا اقتصاد رفتاری: رهیافت تحلیل سلسله مراتبی در اقتصاد ایران پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که عدم ثبات ترجیحات، زیان گریزی، و ابهام گریزی از عوامل اصلی تاثیرگذار بر فرار مالیاتی هستند. همچنین، پیش فرض رفتاری عقلایی و سازگاری رفتاری کمترین درجه توضیح دهندگی فرار مالیاتی را در ایران دارد.

بهشور و احمدی (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرس با فرار مالیاتی پرداختند. مالیات یکی از اساسی‌ترین منابع مالی بیشتر کشورهاست که به گونه مستقیم یا غیرمستقیم بر درآمدها نهاده می‌شود و توان اجرایی دولت از همین راه تأمین می‌گردد. مسئله‌ای که در تعیین میزان مالیات اشخاص حقیقی وجود دارد، وجود استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی می‌باشد که باعث تفاوت در سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی می‌شود. کیفیت حسابرس احتمالاً می‌تواند برخی از تفاوت‌های سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی را کاهش داده و در نهایت بر فرار مالیاتی تاثیرگذار باشد.

در سال‌های اخیر، در بعضی از کشورها، دولت‌ها و محققان سعی در اندازه گیری میزان فرار مالیاتی، برای مالیات‌های خاص و نیز برای کل سیستم مالیاتی داشته‌اند. لیکن اندازه گیری میزان دقیق فرار مالیاتی در کشور ایران، با مشکلاتی روبه رو بوده است که از اهم موانع در راه تخمین فرار مالیاتی می‌توان به موارد زیراشاره کرد: ناتوانی در استفاده از روش‌های مستقیم اندازه گیری (چرا که مردم مقادیر فرار مالیاتشان را ابراز نمی‌کنند)، انجام نشدن تحقیق جامع در مورد میزان فرار مالیاتی در هر یک از شاخه‌های مشمول مالیات در ایران، تفاوت تعاریف بین المللی مالیات با تعاریف مالیات در ایران، به نحوی که برخی از درآمدهایی که در ایران جزو درآمدهای مالیاتی محسوب نمی‌گردد، در سایر کشورها سهم عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی را به خود اختصاص داده است و عدم تطبیق آمارهای مراکز مختلف می‌باشد. اما با این حال به دلیل آثار سوئی که فرار مالیاتی بر اقتصاد کشور دارد، به توجه و بررسی بیشتری در این زمینه نیاز است. به طور کلی، فرار مالیاتی سبب می‌شود که درآمدهای مورد نیاز دولت برای هزینه‌های دولت تأمین نگردد و در نتیجه خدماتی که دولت می‌باید آن را فراهم سازد، در حد مورد نیاز و باکیفیت ارائه نشود.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

۲- روش شناسی تحقیق

پژوهش حاضر ازلحاظ گردآوری داده‌ها توصیفی- پیمایشی است. روش‌های گردآوری اطلاعات اولیه در این پژوهش ترکیبی از روش‌های تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی است. با استفاده از روش کتابخانه‌ای از طریق مطالعه، ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش، چارچوبی مناسب برای موضوع فراهم شد. در این تحقیق ابتدا داده‌های مورد نیاز به روش تحلیل اسنادی جمع آوری خواهد شد. سپس به منظور بررسی دیدگاه متخصصان، صاحب نظران، مدیران و اساتید از روش مصاحبه نیمه ساختار یافته استفاده می‌شود.

پس از شناسایی مؤلفه‌ها، بر اساس اطلاعات به دست آمده یک پرسش نامه محقق ساخته بر اساس طیف لیکرت جهت بررسی وضعیت موجود تنظیم می گرددر روش میدانی، از طریق ابزار پرسشنامه، اطلاعات موردنیاز برای بررسی موضوع گردآوری شد. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش (فرضیه‌های مربوط به بررسی رابطه متغیرهای مستقل و وابسته)، با توجه به پاسخ‌های دریافت شده از پاسخگویان، از فن معادلات ساختاری در نرمافزار PLS Smart نسخه ۳,۲,۱ استفاده شد. الگو یابی معادلات ساختاری، به بررسی مجموعه‌ای از روابط وابستگی به گونه همزمان می‌پردازد. جذابیت الگو یابی معادلات ساختاری در حوزه‌های مختلف علمی به این دلیل است که این شیوه در مواجهه با روابط چندگانه همزمان، روش مستقیمی ارائه می‌کند که دارای کارایی آماری نیز است. همچنین، توانایی این شیوه در ارزیابی روابط به گونه چندجانبه سبب شده که پژوهش از تحلیل اکتشافی به تحلیل تأییدی انتقال یابد. این انتقال به نوبه خود سبب می‌شود تا نگرش منظم‌تر و کلیتری از مسائل پدیدار شود.

در پرسشنامه‌های ذکرشده نیز از طیف لیکرت پنج گزینه‌ای و گزینه‌های » کاملاً مخالف «،» مخالف «،» نه موافق و نه مخالف «،» موافق «و» کاملاً موافق «برای پاسخگویی استفاده شد. برای بررسی روایی محتوایی پرسشنامه‌ها نیز از روش لاوشه استفاده شد. جهت اطمینان از اینکه شاخص‌ها به بهترین نحو جهت اندازه‌گیری محتوا طراحی شده‌اند، از شاخص روایی محتوا استفاده می‌شود. برای این منظور، با کسب نظر متخصصان در مورد هر یک از سؤال‌های پژوهش با سه طیف» ضروری است «،» مفید است، اما ضروری نیست «و» ضرورتی ندارد«، این موضوع بررسی شد. ازآنجاکه این بخش با کسب نظر ۸ نفر از دانشگاهیان حسابداری با روش نمونه‌گیری در دسترس انجام گرفت و بر اساس جدول لاوشه، با حضور این تعداد ارزیاب میزان روایی به دست آمده باید باالتر از ۰/۷۵ باشد، درنتیجه، بر اساس یافته‌ها روایی محتوایی همه سؤال‌های پژوهش تائید شد. جامعه آماری و نمونه پژوهش جامعه پژوهش موردنظر پژوهش حاضر مدیران، مودیان و کارکنان مالیاتی در کشور است. با توجه به اینکه دسترسی به کل افراد ذکرشده با پراکندگی‌های

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

مختلف، سخت و تا حدودی غیرممکن است، تعداد جامعه آماری نامشخص فرض شد؛ بنابراین، برای محاسبه حجم نمونه در جامعه نامشخص از رابطه ۲ استفاده شد. انحراف معیار برای داده‌های طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای حاصل از رابطه ۱ برابر با ۰/۶۶۷ است. همچنین، Zدر سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر با ۱/۹۶ و دقت برآورد که در مخرج کسر دوم قرار دارد، به میزان ۰/۱ است.

$$\delta = \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{6} = \frac{5-1}{6} = 0/667$$

$$n = \frac{z^2_{\alpha/2}\delta^2}{\varepsilon^2} = \frac{(1/96)^2(0/667)^2}{(0/1)^2} = 170$$

۳- یافته‌های تحقیق

بررسی ویژگی‌های جمعیت شناختی نیز نشان داد که از ۱۶۴ پاسخ دهنده (۴/۹۶ از حجم نمونه)، ۹۳ نفر مرد و ۷۱ نفر زن بوده‌اند. همچنین، میانگین سنی آنها ۴۴/۶۳ با انحراف معیار ۱۵/۷۳ و میانگین سابقه کار آنان ۲۰/۴۸ با انحراف معیار ۱۳/۰۴ است. این اطلاعات نشان می‌دهد جامعه آماری این مطالعه از شرایط مناسبی برخوردار و واجد شرایط پاسخگویی بوده‌اند. درنتیجه، یافته‌ها تا آنجا که به ویژگی جامعه شناختی ارتباط پیدا می‌کند، دارای ویژگی کیفی لازم، ازجمله روایی داخلی است. از پاسخ دهندگان نیز ۱۸ نفر داری مدرک دکتری، ۲۸ نفر دانشجوی دکتری، ۴۸ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد، ۲۱ نفر دانشجوی کارشناسی ارشد و ۴۹ نیز دارای مدرک کارشناسی بوده‌اند. برای تهیه پرسشنامه‌های پژوهش از روش حضوری و مجازی استفاده شد. به منظور کنترل این موضوع که آیا نتایج پرسشنامه‌های دریافت نشده می‌توانست بر یافته‌های پژوهش اثر بگذارد، میانگین دو مرحله (مراحل حضوری و مجازی) از طریق اجرای آزمون T مقایسه شد. با توجه به مقدار معناداری این آزمون (۰/۰۰۰) کمتر از ۵ درصد است، می‌توان گفت در صورت پاسخگویی افراد دیگر نیز یافته‌های بهدست آمده تغییری نمی‌کرد. در برآورد پایایی پرسشنامه‌های پژوهش نیز از آلفای کرونباخ در نرم افزار SPSS استفاده و مشخص شد که رقم آن در همه موارد بالاتر از ۷۰ است که پایایی پرسشنامه‌ها مورد تأیید قرار گرفت.

همچنین، روایی همگرا نیز محاسبه شده است. هرگاه یک یا چند خصیصه از طریق دو یا چند روش اندازه گیری شود، همبستگی بین این اندازه‌گیری‌ها دو شاخص مهم اعتبار را فراهم می‌سازد. اگر همبستگی بین نمرات آزمون‌هایی که خصیصه واحدی را اندازه‌گیری می‌کند بالا باشد،

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

پرسشنامه دارای اعتبار همگرا است. وجود این همبستگی برای اطمینان از این که آزمون آنچه را باید سنجیده شود می‌سنجد، ضروری است. برای روایی همگرا میانگین واریانس استخراج باید باالتر از ۰/۵ و روایی مرکب نیز باید بالاتر از ۰/۷ باشد. در ادامه، جدول ۱ یافته‌های این بخش را نشان می‌دهد.

جدول ۱. روایی همگرا و پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	آلفای کرونباخ	واریانس استخراج	روایی مرکب
وظیفه گرایی	۰/۷۶۱	۰/۵۹۵	۰/۷۲۸
سودگرایی	۰/۸۰۳	۰/۶۴۸	۰/۷۳۱
دیگرگرایی	۰/۷۹۵	۰/۶۲۹	۰/۷۷۰
عدالت گرایی	۰/۸۱۲	۰/۵۸۱	۰/۷۲۵
خیرگرایی	۰/۸۴۴	۰/۶۸۲	۰/۸۶۲
فضلیت محور	۰/۷۵۸	۰/۶۸۶	۰/۸۶۲
رفتار اخلاقی	۰/۷۹۹	۰/۵۷۷	۰/۷۴۸
سن	۰/۷۴۲	۰/۷۶۸	۰/۸۱۳
جنسیت	۰/۷۳۴	۰/۵۶۹	۰/۷۷۰

منابع: یافته های پژوهش

۳-۱- بررسی نرمال بودن گویه‌ها

آزمون نرمال بودن (کولموگروف اسمیرنوف) برای مؤلفه عوامل علی اخلاق حرفه‌ای

داده‌ها نرمال است (داده‌ها از جامعه نرمال آمده‌اند) :H0

داده‌ها نرمال نیست (داده‌ها از جامعه نرمال نیامده اند) :H1

اگر مقدار سطح معنی داری بزرگتر از مقدار خطا (۰/۰۵) باشد فرض صفر را نتیجه می‌گیریم و در صورتی که مقدار سطح معنی داری کوچکتر از خطا (۰/۰۵) باشد فرض یک را نتیجه می‌گیریم.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

جدول ۲. نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف برای مؤلفه عوامل علی اخلاق حرفه‌ای

متغیر	سطح معنی داری	مقدار خطا	تأیید فرضیه	نتیجه گیری
عوامل علی اخلاق حرفه‌ای	۰/۳۶۲	۰/۰۵	H0	نرمال است

منابع: یافته های پژوهش

چون مقدار سطح معنی داری برابر ۰/۳۶۲ و بزرگتر از مقدار خطا (۰/۰۵) می‌باشد پس فرض صفر را نتیجه می‌گیریم یعنی عوامل علی اخلاق حرفه‌ای نرمال می‌باشد.

آزمون نرمال بودن (کولموگروف اسمیرنوف) برای مؤلفه عوامل زمینه‌ای اخلاق حرفه‌ای

H0: داده‌ها نرمال است (داده‌ها از جامعه نرمال آمده‌اند)

H1: داده‌ها نرمال نیست (داده‌ها از جامعه نرمال نیامده اند)

اگر مقدار سطح معنی داری بزرگتر از مقدار خطا (۰/۰۵) باشد فرض صفر را نتیجه می‌گیریم و در صورتی که مقدار سطح معنی داری کوچکتر از خطا (۰/۰۵) باشد فرض یک را نتیجه می‌گیریم.

جدول ۳. نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف برای مؤلفه عوامل زمینه‌ای اخلاق حرفه‌ای

متغیر	سطح معنی داری	مقدار خطا	تأیید فرضیه	نتیجه گیری
عوامل زمینه‌ای اخلاق حرفه-ای	۰,۱۴۹	۰/۰۵	H0	نرمال است

منابع: یافته های پژوهش

چون مقدار سطح معنی داری برابر ۰/۱۴۹ و بزرگتر از مقدار خطا (۰/۰۵) می‌باشد پس فرض صفر را نتیجه می‌گیریم یعنی مؤلفه عوامل زمینه‌ای اخلاق حرفه‌ای نرمال می‌باشد.

آزمون نرمال بودن (کولموگروف اسمیرنوف) برای مؤلفه عوامل ساختاری اخلاق حرفه‌ای

H0: داده‌ها نرمال است (داده‌ها از جامعه نرمال آمده‌اند)

H1: داده‌ها نرمال نیست (داده‌ها از جامعه نرمال نیامده اند)

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

اگر مقدار سطح معنی داری بزرگتر از مقدار خطا (۰/۰۵) باشد فرض صفر را نتیجه می‌گیریم و در صورتی که مقدار سطح معنی داری کوچکتر از خطا (۰/۰۵) باشد فرض یک را نتیجه می‌گیریم.

جدول ۴. نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف برای مؤلفه عوامل ساختاری اخلاق حرفه‌ای

متغیر	سطح معنی داری	مقدار خطا	تأیید فرضیه	نتیجه گیری
عوامل ساختاری اخلاق حرفه‌ای	۰/۲۹۵	۰/۰۵	H0	نرمال است

منابع: یافته های پژوهش

چون مقدار سطح معنی داری برابر ۰/۲۹۵ و بزرگتر از مقدار خطا (۰/۰۵) می‌باشد پس فرض صفر را نتیجه می‌گیریم یعنی مؤلفه عوامل ساختاری اخلاق حرفه‌ای نرمال می‌باشد.

آزمون نرمال بودن (کولموگروف اسمیرنوف) برای مؤلفه راهبردها و استراتژی‌ها اخلاق حرفه‌ای

داده‌ها نرمال است (داده‌ها از جامعه نرمال آمده‌اند) :H0

داده‌ها نرمال نیست (داده‌ها از جامعه نرمال نیامده اند) :H1

اگر مقدار سطح معنی داری بزرگتر از مقدار خطا (۰/۰۵) باشد فرض صفر را نتیجه می‌گیریم و در صورتی که مقدار سطح معنی داری کوچکتر از خطا (۰/۰۵) باشد فرض یک را نتیجه می‌گیریم.

جدول ۵. نتایج آزمون کولموگروف- اسمیرنوف برای مؤلفه راهبردها و استراتژی‌ها اخلاق حرفه‌ای

متغیر	سطح معنی داری	مقدار خطا	تأیید فرضیه	نتیجه گیری
راهبردها و استراتژی‌ها اخلاق حرفه‌ای	۰,۳۸۸	۰/۰۵	H0	نرمال است

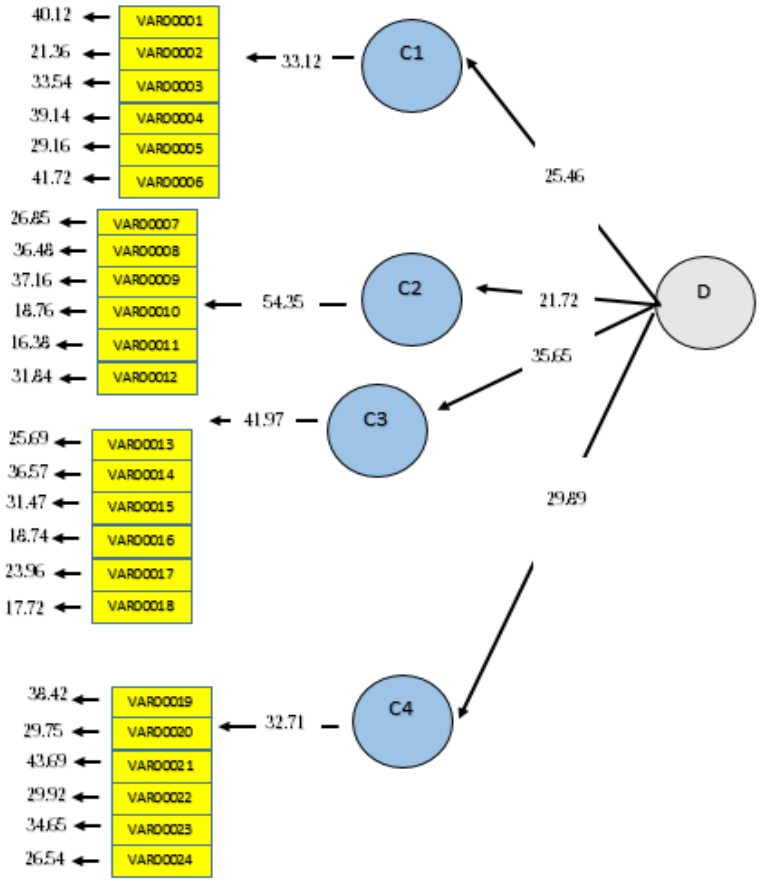
منابع: یافته های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

چون مقدار سطح معنی داری برابر ۰/۳۸۸ و بزرگتر از مقدار خطا (۰/۰۵) می‌باشد پس فرض صفر را نتیجه می‌گیریم یعنی مؤلفه درگیری و مشارکت مشتری نرمال می‌باشد.

۳-۲- آزمون معادلات ساختاری و طراحی مدل نهایی

در این بخش خروجی‌های مدل ران شده به وسیله نرم افزار PLS نمایش داده شده است.



شکل ۱. معادلات ساختاری مدل نهایی

منابع: یافته های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

۳-۳- رتبه بندی مؤلفه‌های تحقیق

به منظور رتبه بندی مؤلفه‌های تحقیق، از آزمون فریدمن برای رتبه بندی عوامل با توجه به میانگین نمره‌ها استفاده شده است. در این آزمون فرض‌های H0 و H1 به صورت زیر تعریف شده است:

H0: $\mu1= \mu2 = \mu3 = \mu4 = \ldots$

H1: حداقل یکی از میانگین‌ها برابر نمی‌باشد.

اگر مقدار سطح معنی داری بزرگتر از مقدار خطا باشد فرض صفر را نتیجه می‌گیریم و در صورتی که مقدار سطح معنی داری کوچکتر از خطا باشد فرض یک را نتیجه می‌گیریم.

چون مقدار سطح معنی داری ۰/۰۰۰ کوچک‌تر از مقدار خطا ۰/۰۵ می‌باشد به ازای حداقل یکی از عوامل میانگین‌ها با یکدیگر برابر نمی‌باشند، بنابراین رتبه بندی عوامل با توجه به میانگین رتبه‌ای به شرح زیر می‌باشد.

جدول ۶. رتبه بندی مؤلفه‌های ۴ گانه تحقیق

رتبه	مؤلفه	میانگین رتبه‌ای
۱	عوامل زمینه‌ای اخلاق حرفه‌ای	۵/۷۹
۲	راهبردها و استراتژی‌ها اخلاق حرفه‌ای	۵/۳۳
۳	عوامل علی اخلاق حرفه‌ای	۵/۲۵
۴	عوامل ساختاری اخلاق حرفه‌ای	۴/۴۷

منابع: یافته های پژوهش

۳-۴- تحلیل عاملی اکتشافی جهت کشف مدل نهایی

تحلیل عامل اکتشافی پژوهشگر به دنبال بررسی داده‌های تجربی به منظور کشف و شناسایی شاخص‌ها و نیز روابط بین آنهاست و این کار را بدون تحمیل هر گونه مدل معینی انجام می‌دهد. به بیان دیگرتحلیل اکتشافی علاوه بر آنکه ارزش تجسسی یا پیشنهادی دارد می‌تواند ساختارساز، مدل ساز یا فرضیه ساز باشد. تحلیل اکتشافی وقتی به کار می‌رود که پژوهشگر شواهد کافی قبلی و پیش تجربی برای تشکیل فرضیه درباره تعداد عامل‌های زیربنایی داده‌ها نداشته و به واقع مایل

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

باشد درباره تعیین تعداد یا ماهیت عامل‌هایی که همپراشی بین متغیرها را توجیه می‌کنند داده‌ها را بکاود. بنابر این تحلیل اکتشافی بیشتر به عنوان یک روش تدوین و تولید تئوری و نه یک روش آزمون تئوری در نظر گرفته می‌شود. تحلیل عاملی اکتشافی روشی است که اغلب برای کشف و اندازه گیری منابع مکنون پراش و همپراش در اندازه گیری‌های مشاهده شده به کار می‌رود. پژوهشگران به این واقعیت پی برده‌اند که تحلیل عاملی اکتشافی می‌تواند در مراحل اولیه تجربه یا پرورش تست‌ها کاملاً مفید باشد. توانشهای ذهنی نخستین ترستون، ساختار هوش گیلفورد نمونه‌های خوبی برای این مطلب می‌باشد. اما هر چه دانش بیشتری درباره طبیعت اندازه گیری‌های روانی و اجتماعی به دست آید ممکن است کمتر به عنوان یک ابزار مفید به کار رود و حتی ممکن است بازدارنده نیز باشد. در این تحقیق هدف از کاربرد تحلیل عاملی مشخص نمودن مولفه‌ها و شاخص‌های مربوط به مدلی مناسب برای موضوع مورد بررسی و تعیین مقدار واریانس تعیین شده توسط هر کدام از متغیرها در قالب عامل‌های بسته بندی شده می‌باشد. در راستای انجام تحلیل عاملی در این تحقیق به طور کلی مراحل زیر طی شده است:

۱. تعیین و تشخیص مناسب بودن داده‌ها برای تحلیل عاملی با استفاده از آزمون KMO و بارتلت: در صورتیکه مقدار KMO کمتر از ۰/۵ باشد، داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب نخواهند بود و اگر مقدار آن بین ۰/۵ تا ۰/۷ باشد همبستگی موجود در بین داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب و اگر بزرگتر از ۰/۷ باشد متغیرها بسیار مناسب خواهند بود. همچنین برای اطمینان از مناسب بودن داده‌ها برای تحلیل عاملی افزون بر اینکه ماتریس همبستگی‌هایی که پایه تحلیل قرار می‌گیرند در جامعه برابر صفر نیست، باید از آزمون کرویت بارتلت بر اساس فرمول زیر استفاده کرد:

$$\chi^2 = -(n-1-\frac{2p+5}{6})\ln|R|$$

که در آن n معرف تعداد آزمودنی‌ها، p تعداد متغییرها، R قدر مطلق دترمینان ماتریس همبستگی است. این آماره که دارای توزیع مربع کای با P(P-1)،۵ درجه آزادی است. مقدار اطلاعات موجود در قدر مطلق R را با بررسی رابطهٔ بین تعداد مشاهده‌ها و تعداد متغیرها ارزشیابی می‌کند و احتمال خطا را برای رد کردن فرضیهٔ صفر عدم وجود تفاوت از ماتریس همانی می‌آزماید. آزمون بارتلت این فرضیه را که ماتریس همبستگی‌های مشاهده شده متعلق به جامعه‌ای با

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

متغیرهای ناهمبسته است می‌آزماید. برای آنکه یک مدل عاملی مفید و دارای معنا باشد، لازم است متغیرها همبسته باشند، در غیر این صورت دلیلی برای تبیین مدل عاملی وجود ندارد. اگر فرضیهٔ " متغیرها با هم رابطه ندارند" رد نشود، کاربرد تحلیل عاملی زیر سئوال خواهد رفت، بنابراین باید در آن تجدید نظر کرد. مربع کای معنی دار بیانگر حداقل شرایط لازم برای اجرای تحلیل عاملی است.

۲- تعیین تعداد عوامل: یکی از موارد مهم در تحلیل عاملی تعیین تعداد عامل‌های قابل استخراج است. اگر چه مبنای کمی دقیقی برای تصمیم گیری در مورد تعداد عوامل استخراجی ارائه نشده است، اما ضوابطی وجود دارد که از آنها در تصمیم گیری برای تعیین تعداد عوامل استخراجی استفاده می‌شود که این معیارها عبارتند از:

- معیار مقدار ویژه
- معیار پیشین
- معیار درصد واریانس
- معیار تست بریدگی.

که در این تحقیق با توجه به اینکه تحلیل عاملی از نوع اکتشافی می‌باشد، از معیار اول یعنی مقدار ویژه استفاده شده است و منظور استخراج عواملی است که مقدار ویژه‌شان از یک بزرگتر باشد.

۳- چرخش عامل‌ها: هدف از چرخش در تحلیل عاملی، چرخانیدن محورهای عامل حول مرکز مختصات است. چرخش را موقعی انجام می‌دهند که تفسیر عوامل به سادگی ممکن نباشد. بنابراین به منظور ساده کردن ساختار عاملها و تفسیر پذیر کردن آنها از چرخش عاملی استفاده می‌شود. روش‌های متعددی برای چرخش عوامل وجود دارد که در این تحقیق از روش وریماکس استفاده شده است و متغیرهایی که بار عاملی آن‌ها بزرگ‌تر از ۰/۵ بوده به عنوان بارهای عاملی معنی دار استخراج گردید.

۴- محاسبه مقادیر عاملی: تحلیل عاملی متغیرهای اصلی را در تعدادی محدود از عامل‌ها خلاصه می‌کند. وقتی این عاملهای محدود در تحلیل‌های بعدی (مانند تحلیل تشخیصی یا رگرسیون استفاده شود)، برخی از مقادیر باید برای استنتاج متغیرهای جدید بکار گرفته شوند. این مقادیر، در واقع ترکیبی از کلیه متغیرهای اصلی است که در ساختن عامل‌های جدید نقش عمده‌ای

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

داشته‌اند. این ترکیب متغیرها، نمره (مقادیر) عاملی نامیده می‌شود. از آنجایی که در این تحقیق هدف دستیابی به مجموعه جدید، اما محدود از متغیرهای ترکیبی برای بکارگیری به جای متغیرهای اصلی در تحلیل‌های بعدی (تحلیل تشخیصی، تحلیل رگرسیون) نمی‌باشد، بنابراین مقادیر عاملی برای تحقق این هدف محاسبه نمی‌گردد. بر اساس یافته‌های حاصل از تحلیل عاملی مدلی مناسب برای موضوع مورد بررسی مقدار KMO و مقدار ضریب بارتلت و سطح معنی داری به شرح جدول زیر می‌باشد:

جدول ۷. مقدار KMO و مقدار ضریب بارتلت و سطح معنی داری مؤلفه‌های ۴ گانه تحقیق

ردیف	مؤلفه	KMO	ضریب بارتلت	سطح معنی داری
۱	عوامل زمینه‌ای اخلاق حرفه‌ای	۰/۷۸۲	۴۷۲۲/۰۳۱	۰/۰۰۰
۲	راهبردها و استراتژی‌ها اخلاق حرفه‌ای	۰/۷۵۳	۴۵۲۱/۰۲۲	۰/۰۰۰
۳	عوامل علی اخلاق حرفه‌ای	۰/۶۴۲	۴۴۹۰/۰۷۱	۰/۰۰۰
۴	عوامل ساختاری اخلاق حرفه‌ای	۰/۶۴۰	۴۴۳۹/۱۴۶	۰/۰۰۰

منابع: یافته های پژوهش

با توجه به ملاک کیسر[1]، عوامل فوق دارای مقادیر ویژه بزرگتر از یک استخراج شدند. پس از چرخش عاملی به روش وریماکس، عوامل بازدارنده این سیستم‌ها به عوامل فوق دسته بندی شدند. به منظور دسته بندی عامل‌ها، از معیار مقدار ویژه استفاده گردیده است و عامل‌هایی مدنظر بوده است که مقدار ویژه آنها از یک بزرگ‌تر بوده است.

1 Kaiser Criteria

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

۳-۵- تحلیل عاملی اکتشافی برای مولفه‌ها

نتایج تحلیل عاملی برای شاخص‌های مؤلفه مختلف نشان داد که از میان ۴ عامل مطرح شده در این بخش ۳ عامل با تبیین ۴۹/۷۹ ضریب تغییرات بیشترین تأثیر را بر این مؤلفه داشته‌اند. این عوامل به شرح جدول زیر می‌باشند.

جدول ۸. مولفه‌ها استخراج شده مربوط به مولفه‌ها

مولفه‌ها	مقدار ویژه	درصد واریانس مقدار ویژه	درصد واریانس تجمعی
۱	۳/۳۳۶	۱۷/۵۵۷	۱۷/۵۵۷
۲	۳/۲۰۴	۱۶/۸۶۴	۳۴/۴۲۱
۳	۳/۰۵۳	۱۶/۰۶۹	۵۰/۴۹۷
۴	۳/۵۲۰	۱۵/۳۰۳	۱۵/۳۰۳

منابع: یافته های پژوهش

بر اساس یافته‌های حاصل از جدول ۸ عامل اول با مقدار ویژه ۳/۳۳۶ به تنهایی تبیین کننده بیش از ۱۷/۵۵۷٪ واریانس کل می‌باشد. که برای عوامل ۴ گانه بدست آمده مقدار بسیار بالای است.

۳-۶- اخذ دیدگاه خبرگان در خصوص مدل

پرسشنامه نهایی جهت اخذ دیدگاه خبرگان در خصوص مدل به صورت حضوری و از طریق ایمیل به ۳۵ نفر از اعضای پانل تحویل داده شد و پیگیری برای دریافت پاسخ آنها چهار روز بعد از توزیع آغاز گشت. به این منظور با هر عضو به طور میانگین ۳ بار به صورت تلفنی و یک بار از طریق ایمیل تماس گرفته شد.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

جدول ۹. ارزیابی نظر نهایی خبرگان در خصوص مدل

شرح مؤلفه	تعداد پاسخ‌ها	میانگین پاسخ‌ها	انحراف معیار پاسخ‌ها	کندال	ترتیب اهمیت
عوامل زمینه‌ای اخلاق حرفه‌ای	۳۵	۴/۰۳	۰/۴۱۶	۲/۱۶	۱
راهبردها و استراتژی‌ها اخلاق حرفه‌ای	۳۵	۴/۰۸	۰/۵۴۲	۲/۲۴	۲
عوامل علی اخلاق حرفه‌ای	۳۵	۴/۱۱	۰/۶۵۳	۲/۴۱	۳
عوامل ساختاری اخلاق حرفه‌ای	۳۵	۳/۱۸	۰/۵۳۴	۲/۴۸	۴

منابع: یافته های پژوهش

۴- بحث و نتیجه گیری

اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی یک نیاز اساسی و بسیار مهم در این شغل محسوب می‌وشود که نبود آن با هیچ امتیاز دیگری قابل جبران نیست. اخلاق در حسابرسی به استانداردهای پذیرفته شده در رفتار شخصی و تجاری، ارزش‌ها و اصول‌های اصلی حسابرسی داخلی اشاره می‌کند. این موضوع شامل استانداردهای سازمانی و حتی شرکتی هم می‌شود که از متخصصان انتظار می‌رود به آن‌ها توجه داشته باشند. افراد حرفه‌ای و کسانی که در مشاغل معتبر کار می‌کنند به صورت کلی این تخصص و مهارت را در تمامی کارهای محول شده به آن‌ها اعمال می‌کنند. نحوۀ استفاده از این دانش هنگام ارائه خدمات به عموم مردم می‌تواند یک مسئله اخلاقی تلقی شود و از آن به عنوان اخلاق حرفه‌ای در کار یاد می‌کنند. امروزه اخلاق فردی، اجتماعی و شغلی موضوعی است که توجه زیادی را در سراسر جامعه به خود معطوف کرده است. دلیل این توجه دو نشانه بارز است. اول نقش مهم و پرمعنای رفتار اخلاقی در حفظ رقبای یک جامعه مدنی و دوم وجود تعداد پرشماری از نمونه‌های رفتار ضد اخلاقی می‌باشد. حرفه حسابرسی مانند سایر حرفه‌ها برای حفظ جایگاه خود، نیازمند کسب اعتماد عمومی است آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه می‌باشد. یکی از عوامل مهم و کلیدی کیفیت حسابرسی رعایت

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

اصول اخلاقی است. رکن اساسی حرفه حسابرسی قضاوت است و برای رسیدن به قضاوت درست و مناسب رعایت اصل بیطرفی از مؤلفه‌های حیاتی آن است. بی طرفی در حسابرسی یکی از ابعاد تردید حرفه‌ای است و استانداردهای حسابرسی تردید حرفه‌ای را در بعد بی طرفی آن مدنظر قرار داده است. همانطوری که در متون حسابرسی مطرح است، حسابرس برای اظهارنظر، شواهد زیربنای صورت‌های مالی را به صورت بی طرفانه مورد ارزیابی قرار می‌دهد. لذا ویژگی اخلاقی حسابرس در مواجه با شواهد و ارزیابی آن می‌تواند در نتیجه گیری آن تأثیر گذارد.

افزون بر آن، یافته‌های مربوط به مؤلفه زمینه‌ای اخلاق حرفه‌ای نشان داد که همسو با بهشور و احمدی (۱۳۹۹) و کوهن و همکاران (۲۰۱۹) و رفتار اخلاقی حسابرسان، رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین بین عوامل علی اخلاق حرفه‌ای و رفتار اخلاقی حسابرسان نیز همسو با مایر و همکاران (۲۰۲۰) و کریمی و همکاران (۱۴۰۰) رابطه معناداری مشاهده شد و نتایج تحقیق با یافته‌های قبل همراستاست. اگرچه پژوهش به گونه کامل مشابهی برای مقایسه یافته‌ها مشاهده نشد، اما یافته‌های کلی پژوهش که به اهمیت عوامل ساختاری اخلاق حرفه‌ای در رفتار اخلاقی در حسابداری و حسابرسی تأکید دارد همسو با احمدی و همکاران (۱۴۰۰) و کوهن و همکاران (۲۰۱۹) است. همچنین، تأکید صورت گرفته بر اهمیت توجه به راهبردها و استراتژی‌ها اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی نیز همسو با آقایی و حصارزاده (۱۴۰۰) و مایر و همکاران (۲۰۲۰) است. با توجه به اینکه کارکرد حسابرسی در جامعه اطمینان دهی به گزارش‌های مالی شرکت‌ها و انعکاس واقعی و منصفانه‌ای از عملکرد شرکت است. لذا گروه‌های مختلفی از این کارکرد بهره‌مند می‌شوند. به منظور ارائه صحیح و مناسب این کارکرد حسابرسان از صلاحیت حرفه‌ای و اخلاقی مناسبی بایستی برخوردار باشند تا جامعه نسبت به بی طرفی آنان اطمینان حاصل نماید. اخلاق هنجاری به این موضوع می‌پردازد که چه چیزی از نظر اخلاقی درست و چه چیزی غلط است و شامل تجویزها و نظریه‌های اخلاقی مانند درستکاری، پرهیز از جانب داری و عدم افشای اطلاعات صاحب کار است. اصل درست کاری، همه حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای را به صداقت و صراحت در همه روابط حرفه‌ای و تجاری خود ملزم می‌کند. پرهیز از جانب داری در راستای حفظ بی طرفی حسابرس است و عدم افشای اطلاعات صاحب کار مبتنی بر این اصل است که اطلاعات مربوط به صاحبکار یا کارفرما باید همواره محرمانه محسوب شود و حسابدار حرفه‌ای مجاز به افشای آن نیست، مگر آنکه مجوز صاحبکار یا کارفرما دریافت شود یا الزامات قانونی یا حرفهای، ارائه یا

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

افشای آن اطلاعات را ایجاب کند. گزارش‌های اخلاقی ناشی از بروز موارد غیراخلاقی در سازمان، یک سازوکار کنترل داخلی محسوب شده و از آن به عنوان ابزاری برای حفظ محیط کنترلی اثربخش در شرکت‌ها یاد می‌شود. ازاین رو، حرفه حسابداری و حسابرسی و هیئت‌های قانون گذاری کوشیده‌اند تا این مورد به یکی از ارکان اصلی فرهنگ سازمانی تبدیل شود. ماهیت کار انجام شده توسط حسابداران و حسابرسان نیاز به سطح بالایی از اخلاق دارد. سهامداران، سهامداران بالقوه، و دیگر کاربران از اطلاعات صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری آگاهانه در مورد سرمایه گذاری استفاده کنند. شناخت اخلاق می‌تواند حسابداران و حسابرسان را برای غلبه بر معضلات اخلاقی کمک کند، همچنین به آنها برای انتخاب صحیح کمک می‌کند، اگر چه ممکن است به نفع شرکت نباشد، اما برای سرمایه گذاران و ذینفعانی که از این اطلاعات استفاده می‌کنند، مفید است. این تحقیق به دنبال رسیدن به مدل عوامل اخلاق حرفه‌ای حسابرس تاثیرگذار بر کاهش فرار مالیاتی می‌باشد که بر اساس ارزیابی‌های صورت گرفته مدل در قالب ۴ حوزه زیر ارائه گردید:

عوامل علی اخلاق حرفه‌ای

بی طرفی، ارزش‌های فردی، مسئولیت پذیری، رازداری، اعتماد بیش از حد، صلاحیت حرفه‌ای

عوامل زمینه‌ای اخلاق حرفه‌ای

حق‌الزحمه حسابرس، اعتبار حسابرس، ماهیت فعالیت سازمان، تحصیلات حسابرس، انسجام و وحدت رویه، مهارت‌های فنی

عوامل ساختاری اخلاق حرفه‌ای

پیچیدگی اطلاعات، سیستم حاکمیت شرکتی، الزامات قانونی، رقابت در بازار حسابرسی، فشار روانی کار حسابرس، بودجه زمانی کار حسابرس

راهبردها و استراتژی‌ها اخلاق حرفه‌ای

بهبود روابط، افزایش جو تفاهم و کاهش تعارضات، سبک‌های نوین رهبری مالی افزایش تعهد و مسئولیت پذیری بیشتر کارکنان، واقع بینی و واقع گرایی، پایبندی به اصول صداقت، درستکاری، افزایش مشروعیت سازمان و اقدامات آن. با توجه به یافته‌های بدست آمده پیشنهادهای زیر جهت رعایت اصول اخلاقی و کیفیت حسابرسی و تأثیر آن بر کاهش فرار مالیاتی ارائه می‌شود.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

۱. مدیرعامل سازمان باید دارای ویژگی مسئولیت پذیری و حمایت در امور داخلی باشد به صورتی که اگر مدیرعامل کاملاً پشتیبان برنامه نباشد، کارکنان متوجه می‌شوند و این دورویی آشکار ممکن است چنان بدبینی‌ای ایجاد کند که وضعیت سازمان بدتر از حالتی شود که هیچ برنامه اخلاقی رسمی وجود نداشت. بنابراین، مدیرعامل باید برای تدوین و اجرای برنامه تلاش کند و مهمتر اینکه باید دائماً دغدغه این را داشته باشد که با منشی اخلاقی سازمان را رهبری کند و اگر هم اشتباهی رخ داد آن را بپذیرد.

۲. ایجاد یک کمیته اخلاق در سطح هیئت مدیره برای کاهش تعارضات اخلاقی در وظایف اجرایی و نظارت بر پیشرفت و اجرای برنامه مدیریت اخلاق است.

۳. طراحی ابزارهای اخلاقی: ابزارهای اخلاقی عبارتند از کدهای اخلاق، کدهای رفتار، خط مشی‌ها و رویه‌ها، روش‌های حل معضلات اخلاقی و آموزش.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

منابع

۱. گلستانی، شهرام، دلدار، مصطفی، سیدی، سیدجلال و جعفری شورچه، سید حبیب (۱۳۹۳). رابطه نرخ مؤثر مالیاتی با سیاست تقسیم سود و بازده سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. *فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*، ۲۲(۷۰)، ۲۰۴-۱۸۱.

۲. باباجانی، محسن و عبدی، میلاد (۱۴۰۲). رابطه فرار مالیاتی و سود مشمول مالیات شرکت‌ها. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۶۵-۸۶.

۳. رؤیایی، مهدی و ابراهیمی، رضا (۱۳۹۹). بررسی نقش اخلاق در حرفه حسابداری، اولین همایش منطقه‌ای پژوهش ها و راه کارهای نوین در حسابداری و مدیریت.

۴. بحری ثالث، جمال، بهنمون، یعقوب و مددی زاده، ابراهیم (۱۳۹۳). ویژگی‌های هیات مدیره و استراتژی مالیاتی جسورانه. *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت*، ۷(۲۲)، ۶۷-۵۳.

۵. نیک بخت، محمدرضا و شریفی، مریم (۱۳۸۹). پیش بینی ورشکستگی مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از شبکه‌های عصبی مصنوعی. *مدیریت صنعتی*، ۲(۴)، ۱۶۳-۱۸۰.

6. Berger M., Fellner R. G., Sausgruber R. & Traxler C. (2016). Higher Taxes, More Evasion? Evidence from Border Differentials in TV License fees. *Journal of Public Economics*, 135, 74-86.
7. Baker, M & Wurgler, J. (2002). Market timing and capital structure .*The Journal of finance*, 57(1), 1-32.
8. Bradley, M., Jarrel, G & ,.Kim. (1984) .On the existence of an optimal capital structure:Theory and evidence .*Journal of finance*, 39(3), 857-878.
9. Chen, S., Chen, X., Cheng, Q. & Shevlin, T. (2010) .Are family firms more tax fraud than non-family firms ?*Journal of financial economics*, 95(1), 41-61.
10. Daleyol, C., Xue, C., Q, C & ,.T, S ..(2024) .Are Family firm more tax fraud than non-family firm ?Journal of financial economics,253-284
11. Minnick, K. & Noga, T. (2023). Do corporate goverance characteristics influence tax management . *Journal of Corporate Finance*, 16(5), 703-718.
12. Meylz, C& Neyoberi, C.,. (2021) .Are Family firm more tax fraud than non-family firm ?*Journal of financial economics*, 253-284.
13. Gheorghe Guias, E. & Haineala, C. (2021). Investigating the combination of tax evasion and economic growth in countries in the Western European region. *Journal of Economic Surveys*, 30(2), 229- 238.
14. Sereyn, B,. (2018). The Impact of Tax Morale and Institutional Quality on the Shadow Economy, IZA Discussion Paper, 2541.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]

15. Hebous, S. (2011). The effects of discretionary fiscal policy on macroeconomic aggregates: a reappraisal. *Journal of Economic Surveys*, 25(4), 674-707.
16. Greenfield, A. C., Strand Norman, C. & Wier, B. (2008). The Effect of Ethical Orientation and Professional Commitment on Earnings Management Behavior. *Journal of Business Ethics*, 83, 419–434.
17. Jing, K., Yham, L & ,L, Z ..(2020) Corporate social responsibility and tax fraud .*Journal of Accounting*,152-463.
18. Jinseok S. Chun, Yuhyung Shin, Jin Nam Choi and Min Soo Kim. (2011). How Does Corporate Ethics Contribute to Firm Financial Performance? The Mediating Role of Collective Organizational Commitment and Organizational Citizenship Behavior. *Journal of Management*, 39(4).
19. Eshneider, F (2010). The Influence of Public Institutions on the Shadow Economy: An Empirical Investigation for OECD Countries. *Review of Law and Economic*, 6(3), 7-7.
20. Ugrin, kpo. (2020). The effects tax evasion of discretionary fiscal policy on macroeconomic aggregates: a reappraisal. *Journal of Economic Surveys*, 25(4), 674-707.
21. Vardan, S. (2024). The effects of discretionary fiscal policy on macroeconomic aggregates: a reappraisal. *Journal of Economic Surveys*, 25(4), 674-707.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-13]