فصلنامه علمی اقتصاد و بانکداری اسلامی، شماره پنجاه و چهارم، بهار ۱۴۰۵- صفحات ۵۷۶-۵۴۹

طراحی الگوی گزارشگری برای سازمان امور مالیاتی کشور با تاکید بر اخلاق اسلامی

نوع مقاله: پژوهشی

ذبیح‌اله پور یحیی ناو[۱]
سیدرضا سیدنژاد فهیم[۲]
صغری براری نوکاشتی[۳]

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۲/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۴/۱۷

چکیده

پژوهش حاضر با هدف طراحی الگوی گزارشگری برای سازمان امور مالیاتی کشور با تأکید بر فرآیندها انجام شده است. در این مطالعه از روش تلفیقی کمی و کیفی جهت ارائه مدل تحقیق استفاده شده است. در بخش کیفی از خبرگان با استفاده از روش گلوله برفی سؤال شده است. پس از انجام مصاحبه، مولفه های تحقیق با استفاده ازکدگذاری استخراج گردیدند. در بخش کمّی با استفاده از نظر کارشناسان و مدیران سازمان امنوز مالیاتی و با استفاده از فرم معادلات ساختاری به تحلیل عاملی تاییدی مدل پرداخته شده است. مطابق نظر خبرگان در مرحله اول تحقیق ۶۶ مفهوم در چارچوب ۶ مقوله شناسایی شد. پس از گردآوری و مرتب‌سازی مفاهیم در مرحله اول، در مرحله دوم مفاهیم به خبرگان ارجاع داده شده و از آنها در رابطه با مفاهیم مرحله اول سوال شده است. در نهایت تعداد مؤلفه‌هایی که در مدل نهایی تحقیق مورد تأیید قرار گرفتند ۵۳ در چارچوب ۶ مقوله می‌باشند. بنابراین مدل نهایی تحقیق شامل ۵۳ مؤلفه در چارچوب ۶ مقوله؛ عوامل علی، پدیده اصلی، راهبردها، عوامل زمینه ای، شرایط مداخله گر و پیامدها می‌باشد. در بخش کمی نیز، با استفاده از تحلیل عامل تاییدی، نتایج مورد تایید قرار گرفت.

واژگان کلیدی: گزارشگری، بخش عمومی، سازمان امور مالیاتی.
طبقه بندی JEL: A1, D73, H21

---

[۱] دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران
z.pouryahya@yahoo.com
[۲] استادیار گروه حسابداری، واحد لاهیجان، دانشگاه آزاد اسلامی، لاهیجان، ایران (نویسنده مسئول)
Fahim_re@iau.ir
[۳] استادیار گروه حسابداری ،واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی ، رشت، ایران barari@iaurasht.ac.ir

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

مقدمه

بودجه دولت عمدتاً از طریق منابع عمومی کشور که متعلق به همه مردم است، تأمین می شود و به همین دلیل دولت برای فعالیت های انجام شده خود به عموم مردم پاسخگو خواهد بود. در کشورهای در حال توسعه مردم خواستار پاسخگویی دولت در تمامی سطوح هستند. کشورهای در حال توسعه دارای ویژگی های فردی و متمایزی هستند که ممکن است بر کنترل و ارزیابی پاسخگویی عمومی بخش دولتی اثرگذار باشد؛ از جمله این ویژگی ها می توان به ظرفیت های نهادی کم، دخالت محدود ذینفعان و فساد نسبتاً زیاد اشاره کرد (رضایی و همکاران، ۱۴۰۰). از دیدگاه راجیب[1] و همکاران (۲۰۱۹) در صورت دستیابی به حاکمیت مناسب در کشورهای در حال توسعه، نیاز به اصلاح بخش عمومی از ضروری ترین عواملی است که باید به آن توجه شود.

برای درک پاسخگویی در سازمان های بخش دولتی، توجه به مدیریت عمومی جدید و نظریه نمایندگی سودمند است. مدیریت عمومی جدید یک مفهوم چندبعدی است. عناصر اصلی شامل شکل های مختلف تمرکززدایی مدیریت از عرضه خدمات عمومی (مانند ایجاد نمایندگی های خودمختار)، افزایش استفاده از بازارها و رقابت در ارائه خدمات عمومی و تأکید بیشتر بر عملکرد، خروجی ها و مشتری مداری است (ترن[2] و همکاران، ۲۰۲۱). توصیه های سازمان همکاری و توسعه اقتصادی[3] در مورد شفافیت مالی و افزایش کارایی در بخش دولتی با نظریه مدیریت عمومی جدید مطابقت دارد (آرلانو-گالت و لپوره[4]، ۲۰۱۱). یکی از ویژگی های مدیریت عمومی جدید، تشکیل سازمان های نسبتاً خودمختار در بخش ولتی است که باید نسبت به وظایف و دستاوردهای خود به رده های بالاتر پاسخگو باشند (کلیم الله[5] و همکاران، ۲۰۱۲). بر این اساس، می توان گفت که نظریه نمایندگی به اصلاح بخش عمومی در چارچوب مدیریت عمومی جدید مرتبط است (بوستون[6]، ۲۰۱۶). بنابراین، سیاستگذاران و نهادهای نظارتی عمومی بدنبال تحمیل مسئولیت پذیری به سازمان ها در قبال اقداماتشان و اطمینان از این که آنها وظایفشان را مطابق با مسئولیت های تعیین شده انجام می دهند، هستند. در زمینه اطلاعات نامتقارن، الزامات کیفیت برای گزارشگری مالی در تأمین نیاز به ارزیابی تصمیم گیری در سازمان های عمومی و همچنین پاسخگویی آنها در برابر ذینفعان گسترده تر مهم است (کرامبیا-کاپاردیس[7] و همکاران، ۲۰۱۶). در نتیجه، این موضوع مدیران را برای اداره

[1] Rajib
[2] Tran
[3] The Organization for Economic Co-operation and Development
[4] Arellano-Gault & Lepore
[5] Kalimullah
[6] Boston
[7] Krambia-Kapardis

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

کارآمدتر سازمان های عمومی تحت فشار قرار می دهد. از این دیدگاه، به نظر می رسد کیفیت گزارشگری مالی هم بر عملکرد سازمان های دولتی و هم بر پاسخگویی آنها در برابر ذینفعان اثرگذار است. با این حال، مطابق با هپورث[1] (۲۰۱۷) شواهد تجربی اندکی در خصوص ارزیابی استانداردهای حسابداری بخش عمومی و گزارشگری مالی در این بخش وجود دارد. افزون بر این، دوبنیک[2] (۲۰۰۵) بیان می کند که برای شناخت دقیق رابطه بین پاسخگویی و عملکرد باید پژوهشگران مطالعات تجربی بیشتری انجام دهند.

مشابه با سایر اقتصادهای در حال توسعه، اقتصاد ایران نیز با مشکلاتی همچون ظرفیت های نهادی کم، نبود شفافیت و سطح بالایی از فساد مواجه است. بنابراین، انتظار می رود که پاسخگویی و شفافیت اطلاعات مالی در دستیابی به اصلاحات مورد نظر برای شهروندان کشور (به عنوان ذینفعان بیرونی) که به وسیله رهبران سازمان و کارمندان دولت (به عنوان ذینفعان درونی) هدایت می شود، همچنان قابل توجه باشد. به همین منظور، در ایران طیف وسیعی از اصلاحات مالی عمومی به مرحله اجرا در آمده است که می توان مهمترین آن را به کارگیری سیستم حسابداری تعهدی در مجموعه دولت و دستگاه های دولتی معرفی کرد (رضایی و همکاران، ۱۴۰۰). به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی اقتصادهای توسعه یافته معمول است (کوباشی[3] و همکاران، ۲۰۱۶) و به نظر می رسد که به کارگیری آن در کشورهای در حال توسعه بتواند پاسخگویی را افزایش دهد (ناکماهاچالاسینت و نارکتابتی[4]، ۲۰۱۹). در حال حاضر، ایران مشابه با برخی دیگر از اقتصادهای در حال توسعه در آسیا، همچون مالزی، اندونزی، ویتنام و تایلند، صورت های مالی بخش عمومی را تحت حسابداری تعهدی تهیه و ارائه می کند. سیاستگذاران در ایران پیش بینی می کنند که به دلیل ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری، صورت های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری دولتی به مسئولان در ارزیابی پاسخگویی سازمان های بخش عمومی کمک می کند. با این وجود، مفید بودن صورت های مالی برای ارزیابی پاسخگویی و بهبود نتایج عملیاتی هنوز به گونه کامل مشخص نیست. هدف گزارشگری مالی ارائه اطلاعات مالی است که برای استفاده کنندگان در تصمیم گیری مفید باشد. برای تصمیم گیری های معتبر، اطلاعات در گزارش های مالی باید به طور صادقانه، مرتبط، قابل درک، قابل مقایسه، به موقع و قابل تایید باشد (بانانوکال[5]، ۲۰۲۰). کیفیت گزارشگری مالی در تصمیم گیری در مورد تخصیص منابع در سازمان کمک کننده است (کاواس[6] و همکاران، ۲۰۲۰).

[1] Hepworth
[2] Dubnick
[3] Kobayashi
[4] Nakmahachalasint & Narktabtee
[5] Bananuka
[6] Kaawaase

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

تأکید می شود که توانایی یک شرکت برای تأمین منابع مالی از خارج و ارائه پاسخگویی مناسب صرفاً به کیفیت گزارشگری مالی اختصاص دارد (نالوکنگ[1]، ۲۰۲۰). استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی درباره چشم‌انداز جریان‌های نقدی خالص آتی به واحد تجاری و نظارت مدیریت بر منابع اقتصادی واحد تجاری تصمیم‌گیری می‌کنند. به این ترتیب، کیفیت گزارشگری مالی در سطح جهانی مورد توجه همه ذینفعان از جمله سهامداران، وام دهندگان و تامین کنندگان است (کاواس و همکاران، ۲۰۲۱). صاحبنظران حسابداری دولتی و گزارشگری بخش عمومی بر این عقیده هستند که تحول در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی، تاثیر درخور ملاحظه ای بر نظام پاسخگویی و سایر خرده نظام های فعال در آن داشته است (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۲). چارچوب های نظری نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت های ایالتی محلی، مرکزی و شهرداری ها، پایه مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی تدوین یافته است (باباجانی، ۱۳۸۹). در سطح دنیا، گذار به حسابداری تعهدی ابزار اساسی برای نیل به اهداف مسئولیت پاسخگویی دولت ها، خصوصاً در کشورهای پیشرفته بوده است. در ایران حسابداری تعهدی در ابتدای سال ۱۳۹۴ جهت اجرا در دستور کار دستگاه های اجرایی قرار گرفت؛ بر این اساس در نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی در ارتباط با مالیات و نحوه گزارشگری درآمد های مالیاتی مقرر شده واحد گزارشگر درآمد مرتبط با مالیات را زمانی شناسایی می کند که رویداد مشمول مالیات اتفاق افتاده باشد و معیارهای شناخت دارایی نیز احراز شده باشد؛ لیکن برغم وجود مقررات و الزامات قانونی در ارتباط با نحوه شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی متاسفانه درآمد های مالیاتی بر اساس حسابداری نقدی گزارش می شود. استفاده از حسابداری نقدی در نظام مالیاتی نه تنها موجب نگهداری حساب و انعکاس صحیح درآمدهای مالیاتی هر سال مالی نمی شود، بلکه مدیران سطوح مختلف سازمان امور مالیاتی را از دسترسی به اطلاعات مربوط به مراحل مختلف قبل از وصول مالیات محروم خواهد نمود (باباجانی، ۱۳۸۴). با توجه به عدم اجرای حسابداری تعهدی در شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی می توان گفت، سازمان امور مالیاتی کشور فاقد یک سیستم حسابداری جامع مالیاتی است؛ نبود یک سیستم جامع حسابداری مالیاتی؛ نارسایی ها و اشکالاتی چون: عدم شناسایی درآمدهای مالیاتی منطبق با استانداردهای بخش عمومی، عدم امکان ارزیابی عملکرد، عدم وجود نظام بودجه بندی جامع مبتنی بر فعالیت ها، ممانعت از استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب و در نهایت عدم امکان انعکاس واقعی وضعیت مالی سازمان امور مالیاتی را به دنبال خواهد داشت؛ که کارایی و اثر بخشی فعالیتها را در سازمان امور مالیاتی کشور تحت تاثیر قرار می دهد؛ در نتیجه گزارشگری مطلوب میسر نخواهد بود. لذا در تحقیق حاضر سعی بر آن است الگویی برای گزارشگری سازمان امور مالیاتی کشور طراحی

[1] Nalukenge

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

کرد، تا علاوه بر شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی بر مبانی قانونی و قابل اتکا، نارسائی ها و اشکالات موجود برطرف و اطلاعات کاربردی مناسبی را در اختیار مدیران سازمان امور مالیاتی در سطوح مختلف از جهت برنامه ریزی کنترل و ارزیابی عملکرد قرار دهد.

با توجه به تغییرات روزافزون رشد فکری جوامع بشری و آگاهی بیشتر افراد از حقوق عمومی و اجتماعی خود، همواره سطح انتظارات در رابطه با مسئولیت پاسخگویی رو به افزایش است و برای دستیابی به این انتظارات، بخش عمومی برای ایفای این مسئولیت نیازمند یک نظام اطلاعاتی مناسب است (ذبیح اله نژاد، ۱۳۹۸).

۱- ادبیات تحقیق

خواجوی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و ضعف کنترلهای داخلی پرداختند. جامعه آماری این پژوهش کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند و نمونه آماری شامل ۷۶ شرکت است. از تحلیل آماری رگرسیون و تحلیل واریانس با بکارگیری نرم افزارهای SPSS-22 و Eviews-9 برای آزمون فرضیه های پژوهش استفاده شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان دهنده آن است که بین ضعف کنترل های داخلی و اجتناب مالیاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، نتایج به دست آمده از پژوهش بیانگر پایین بودن میزان نرخ مؤثر مالیاتی در شرکت های دارای ضعف بالا در کنترلهای داخلی است اما این مورد در خصوص تفاوت دفتری مالیات مصداق پیدا نمی کند. بهبهانی نیا و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی رابطه مسئولیت‌پذیری اجتماعی، حاکمیت شرکتی و عدم شفافیت گزارشگری مالی در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج آزمون فرضیات با نمونه‌ای متشکل از ۱۱۴ شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۸ نشان داد مسئولیت‌پذیری اجتماعی سبب کاهش عدم شفافیت شده و حاکمیت شرکتی از شدت این رابطه منفی می کاهد. نتایج آزمون فرضیات با نمونه‌ای متشکل از ۱۱۴ شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۸ نشان داد مسئولیت‌پذیری اجتماعی سبب کاهش عدم شفافیت شده و حاکمیت شرکتی از شدت این رابطه منفی می کاهد. بارزمان و ستایش (۱۴۰۰) به ارائهٔ الگوی بهینهٔ مبنای محاسبهٔ مالیات پرداختند. جامعهٔ آماری شامل اطلاعات مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۷۶الی ۱۳۹۵ است. در این پژوهش، ابتدا سود تأییدپذیر، به‌جای سود مالیاتی به‌عنوان یک مدل بهینه معرفی شد، سپس برای بررسی دقیق‌تر اطلاعات گذشته به محاسبهٔ مجدد نرخ‌های مالیاتی در هر گروه صنعت - سال با استفاده از روش‌های میانه، میانگین، رگرسیون و الگوریتم لانهٔ زنبور پرداخته شد. سپس نتایج ازطریق آزمون تی زوجی مقایسه شدند. درنهایت، تحلیل نرخی که با ضریب اطمینان ۹۵ درصد کمترین

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

اختلاف را با جامعهٔ واقعی داشت، به‌عنوان نرخ منتخب در گروه صنعت - سال برگزیده شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهند در صورت استفاده از روش جدید محاسبهٔ مالیات، می‌باید در هر سال از نرخ منحصربه‌فرد گروه صنایع استفاده کرد؛ بدین معنی که نرخ مالیات هر گروه صنعت از سالی به سال دیگر براساس نرخ تورم و وضعیت اقتصادی متفاوت خواهد بود. همچنین، روش جدید انتفاع دولت از منابع مالیاتی را افزایش می‌دهد.

دونکور و همکاران[1](۲۰۲۲) تحقیقی تحت عنوان "کیفیت گزارش یکپارچه و شیوه های اجتناب از مالیات شرکتی در شرکت های فهرست شده آفریقای جنوبی " انجام داده اند. هدف این مطالعه بررسی رابطه بین کیفیت گزارش‌دهی یکپارچه (IR) و اجتناب از مالیات شرکتی (CTA) است. یافته ها این مطالعه نشان می دهد که کیفیت IR به طور منفی با شیوه های CTA شرکت ها مرتبط می شود. همچنین نتیجه‌گیری می‌شود که اگرچه سطح شفافیت شرکت‌ها به دلیل کیفیت IR افزایش می‌یابد، پیچیدگی شرکت، رابطه منفی قابل‌توجهی بین شیوه‌های IR و CTA را کاهش می‌دهد. یافته ها همچنین نشان می دهد که رابطه IR-CTA ثابت نیست اما در عوض در چندک های CTA متفاوت است. در سطوح تهاجمیCTA ، هیچ رابطه ای بین کیفیت IR و شیوه های CTAشرکت ها ایجاد نمی شود. مفهوم عملی یافته‌ها توصیف مفید و دقیق‌تری از رابطه بین کیفیت اطلاعات و عملکردCTA ، با تمرکز برIR ، یک مکانیسم گزارش‌دهی نوظهور که نوآورانه و شفاف در نظر گرفته می‌شود، ارائه می‌کند. رومانیو و همکاران[2](۲۰۲۲) تحقیقی تحت عنوان " درک تفاوت های بین فرهنگی در شیوه های گزارش همتا: شواهدی از بازی های فرار مالیاتی در مولداوی و فرانسه " انجام داده اند. با جمع‌آوری داده‌ها در یک کشور پس از فروپاشی شوروی (مولداوی)، آنها به‌ویژه بر این موضوع تمرکز می‌کنند که چگونه میراث شوروی استفاده از شهروندان به عنوان خبرچین خصوصی ممکن است تأثیر طولانی‌مدتی بر تمایل آنها برای همکاری با مقامات دولتی داشته باشد. سپس آن تأثیرات را با رفتار گزارش‌دهی همتایان در فرانسه، یک جامعه غربی، مقایسه می‌کنند. نتایج آنها نشان می‌دهد که شرکت‌کنندگان در مولداوی همکاری با مقامات را از نظر اجتماعی کمتر از همتایان خود در فرانسه می‌بینند. نتایج آنها همچنین نشان می‌دهد که شرکت‌کنندگان در مولداوی کمتر از افراد در فرانسه در گزارش همتایان شرکت می‌کنند. با این حال، در این تحقیق همچنین دریافتند که گزارش کمتر همتا لزوماً به معنای رعایت کمتر مالیاتی نیست. شرکت‌کنندگان در هر دو کشور نرخ‌های انطباق مالیاتی بسیار مشابهی را نشان می‌دهند. آنها تأثیر گزارش‌دهی همتا بر رعایت مالیات در مولداوی را با استفاده از تجربه گذشته کشور در دوران شوروی توضیح می‌دهند، زمانی که

[1] Donkor
[2] Romaniuc

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

گزارش‌دهی به مقامات امری رایج بود و پیامدهای سنگینی به همراه داشت. کورون و همکاران[1](۲۰۲۱) تحقیقی تحت عنوان " اثرات استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، حسابرسی و اجرای قانونی بر فرار مالیاتی: شواهد از ۳۷ کشور آفریقایی " انجام داده اند. این مطالعه اهمیت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی(IFRS) ، حسابرسی و اجرای قانونی در مورد فرار مالیاتی را برای گروهی متشکل از ۳۷ کشور آفریقایی برای دوره ۲۰۰۸-۲۰۱۷ بررسی می کند. این کشورها متعاقباً در زیر نمونه های چهار خوشه ای مجدداً گروه بندی شدند. برای تحلیل از رگرسیون حداقل مربعات سه مرحله ای استفاده شد. نتایج نشان می دهد که بین IFRS و فرار مالیاتی در برخی خوشه ها (یعنی پذیرندگان اولیه IFRS و مجریان قوی قانونی) رابطه منفی و معناداری وجود دارد. خوشه های دیگر (تأخر پذیرندگان IFRS و مجریان ضعیف قانونی) دارای علامت ضریب مشابهی هستند، هرچند از نظر آماری ناچیز است. علاوه بر این، شواهد نشان می دهد که پذیرش و بکارگیری IFRSمنجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی و کاهش فرار مالیاتی در برخی از حوزه های قضایی آفریقا می شود. علاوه بر این، اجرای قانونی در رابطه با فرار مالیاتی در دو گروه (یعنی پذیرندگان اولیه IFRS و مجریان قوی قانونی) از نظر آماری معنادار است. برخی از کشورهای آفریقایی در اتخاذ و اجرای IFRS کند یا ناکارآمد هستند که به خودی خود نمی تواند انطباق مالیاتی را بهبود بخشد . IFRSتنها زمانی می تواند به هدف خود دست یابد که اجرای قانونی قوی وجود داشته باشد (مانند کنترل فساد، حاکمیت قانون، چارچوب نظارتی مؤثر، صدا و پاسخگویی، نظارت قوی، و حسابرسی برای ارتقای شفافیت). بدیهی است که بر خلاف مجریان ضعیف قانونی، کشورهایی که اجرای قانونی قوی دارند، مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارش‌های بین‌المللی (IFRS) بالایی دارند که می‌تواند استانداردهای حسابرسی و گزارشگری را تقویت کند و از این رو، انطباق مالیاتی را بهبود بخشد. چن و گانگ[2](۲۰۲۱) تحقیقی تحت عنوان "مقایسه پذیری حسابداری، کیفیت گزارشگری مالی و قیمت گذاری اقلام تعهدی" انجام داده اند. این مطالعه تاثیر مقایسه پذیری حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی و این که چه میزان از کاربرانِ صورت های مالی پیامدهای تعهدات شرکت ها را درک می کنند، را بررسی می کند. نتایج تحقیق شواهدی را ارائه داد که قابلیت مقایسه پذیری با دقت و صحت پیش بینی های مدیریتی رابطه مثبتی دارد، همچنین مقایسه پذیری موجب بهبود توانایی مدیران برای پیش بینی عملکرد آتی شرکت می شود. علاوه بر این، دریافتندکه وقتی قابلیت مقیاس پذیری با دوره قبل بیشتر است، تعهدات اختیاری دوره جاری همبستگی مثبت کمی با بازده جاری و همبستگی منفی کمی با بازده آتی دارد، مطابق با پیش بینی ها قابلیت مقایسه پذیری، بهره

[1] Kurauone
[2] Chen & Gong

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

وری قیمت گذاری اقلام تعهدی را بهبود می بخشد و نتایج برای کنترل درونزایی مقایسه پذیری حسابداری و چندین مدل تجربی مختلف تعمیم پذیر است. به طور کلی، یافته های تحقیق نشان می دهد که افزایش قابلیت مقایسه پذیری حسابداری برای تهیه کنندگان و کاربران صورت های مالی مفید است. زینگ و یان[1](۲۰۱۹) تحقیقی تحتعنان "کیفیت اطلاعات حسابداری و ریسک سیستماتیک " انجام داده اند. در این تحقیق با پیوند دادن کیفیت اطلاعات حسابداری به ریسک سیستماتیک، با الهام از آخرین بررسی های نظری، با استفاده از مجموعه ی شرکت های لیست شده در پایگاه های داده CRSP و Compustat از ۱۹۶۲ تا ۲۰۱۲ ، به این نتیجه رسیده اند که کیفیت اطلاعات حسابداری به طور معنادار و منفی با ریسک سیستماتیک مرتبط است، این رابطه برای شاخص های جایگزین این دو ساختار، از جمله یک معیار ریسک بدون مدل، نیز استوار است. تجزیه و تحلیل های بیشتر نشان می دهد که بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری موجب کاهش ریسک سیستماتیک می شود.

۲- روش تحقیق

در این مطالعه از روش آمیخته متوالی از نوع اکتشافی استفاده گردید، تا با به‌کارگیری روش‌های کیفی و کمی در کنار یکدیگر از مزایای هر دو روش استفاده گردد. در طرح‌های تحقیق آمیخته اکتشافی در صدد زمینه‌یابی درباره موقعیت نامعین می‌باشد. به این منظور ابتدا به روش مصاحبه، داده‌های کیفی گردآوری گردید. با استفاده از این شناسایی اولیه امکان صورت‌بندی فرضیه‌هایی درباره پدیده موردمطالعه فراهم گردید. پس از آن در مرحله بعدی پژوهشگر از طریق گردآوری داده‌های کمی، نظرسنجی خبرگان فرضیه‌ها را مورد آزمون قرار داد. در این نوع طرح‌های تحقیق آمیخته، به داده‌های کیفی اهمیت بیشتری داده می‌شود. علاوه بر آن در توالی گردآوری داده‌ها، ابتدا داده‌های کیفی و سپس داده‌های کمی گردآوری می‌شوند. پژوهشگر بر مبنای یافته‌های حاصل از داده‌های کیفی، داده‌های کمی را گردآوری کرده است، تا با بررسی، تعمیم‌پذیری یافته‌ها را میسر سازد، چون روش‌های تحقیق کمی و کیفی مکمل یکدیگرند، استفاده از هر دو روش در روش آمیخته موجب بررسی و فهم عمیق‌تر مسائل پژوهشی می‌شود. در این پژوهش پس از مصاحبه با ۲۸ نفر از خبرگان تجزیه و تحلیل کیفی با استفاده از روش برخاسته از داده‌ها انجام گرفت. سپس مدل اولیه طراحی گردید و فرضیه‌های پژوهش صورت‌بندی شد و جهت آزمون و تعمیم‌پذیری در قالب پرسشنامه به مدیران و خبرگان داده شد.

[1] Xing & Yan

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

مشارکت‌کنندگان در مطالعه در بخش کیفی شامل مدیران عامل اعضای هیئت علمی دانشگاه مسلط به حیطه پژوهش، مدیران جامعه حسابداران رسمی، مدیران دیوان محاسبات و خبرگان سازمان امور مالیاتی بودند. تعداد کلیه خبرگان مشارکت کننده در مطالعه ۲۸ نفر بودند. برای طراحی الگو در مرحله کیفی بر اساس راهبرد نمونه‌گیری هدفمند، تعدادی متخصص و خبره در امر مدیریت استعداد شناسایی شد و با توجه به معیار اشباع داده‌ها و تکرار اطلاعات با آنان مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته به عمل آمد. با استفاده از این شیوه مصاحبه، پژوهشگر سوال های یکسانی را که توالی و جمله‌بندی آن بر اساس مبانی نظری از قبل تعیین شده بود، از تمام پاسخ‌دهندگان سوال نمود. در موارد لازم، هنگام انجام مصاحبه، متناسب با شرایط و جو مصاحبه، سوالات بیشتری پرسیده شد تا مصاحبه‌شوندگان اطلاعات گسترده‌تر و عمیق‌تری را در اختیار پژوهشگر قرار دهند. در بخش کمی نمونه گیری به صورت تصادفی ساده که همه افراد جامعه آماری که مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی کشور می باشند، برای انتخاب شدن شانس مساوی داشتند، انجام شد. بر اساس جدول مورگان و متناسب با حجم جامعه و تعداد ۲۱۸ نفر به عنوان حجم نمونه برآورد گردید. با مشخص شدن معیارهای اصلی مطالعه، در مرحله کمی با استفاده از آمار استنباطی و با استفاده از معادلات ساختاری به تحلیل عاملی مدل بخش کیفی پرداخته شده است. در این مرحله از تحقیق جهت انجام تحلیل‌های آماری از نرم‌افزار Smart-PLS استفاده شد.

۳- نتایج

این مطالعه در دو گام انجام شده است. در گام اول که گام کیفی می باشد، مولفه ها و مدل تحقیق بر اساس خبرگان استخراج گردیده است. در گام دوم که گام کمی می باشد بر اساس نظر کارشناسان و مدیران سازمان امور مالیاتی کشور به تحلیل عامل تاییدی مولفه های استخراج شده در گام اول پرداخته شده است.

الف: بخش کیفی

برای شناسایی و انتخاب اعضای پانل از روش نمونه گیری گلوله برفی یا همان نمونه گیری زنجیره ای استفاده شده است. در حقیقت در این پژوهش ابتدا دو نفر از خبرگان شناسایی شد و سپس از آنها خواسته شد تا متخصصان و خبرگان دیگر که به حوزه تحقیق اشراف دارند را معرفی کنند. با استفاده از نظرات آنها لیستی از ۴۰ خبره شناسایی شد که در زمینه مورد مطالعه تخصص داشتند. در گام بعدی فرم طراحی شده که شامل موضوع پژوهش، هدف پژوهش و مدت زمان و تعداد دوره های تقریبی پژوهش بود و این فرم در اختیار ۴۰ خبره شناسایی شده قرار داده شد و از آنها خواسته شد تا تمایل و موافقت خود را با مشارکت در پانل (مشارکت کنندگان) اعلام کنند. در مجموع تعداد

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

۳۲ نفر از خبرگان تمایل و موافقت خود را برای پژوهش نشان دادند. در نهایت نیز بر اساس اشباع نظری مفاهیم، نظر ۲۸ نفر در مدل تحقیق اعمال گردید.

پس از مراجعه به خبرگان و انجام مصاحبه با آنها، کدهای موجود در متن مصاحبه ها به دو صورت مولفه اصلی و مولفه فرعی استخراج گردیدند. مؤلفه های کلی تحقیق در چارچوب جدول ۱ در مرحله اول استخراج گردید.

جدول ۱- مؤلفه های کلی تحقیق

ردیف	مؤلفه های اصلی	مؤلفه های فرعی
۱	عوامل علی	الزامات قانونی و مقررات
		دیدگاه قانون گذاران و سیاست گذاران
		نوع اظهارنامه ها
		ساده سازی فرآیندها
		اعتماد سازی
		رعایت عدالت
		رعایت استانداردهای بخش عمومی
		استفاده از تجارب دیگر کشورها
		عوامل سیاسی
۲	پدیده اصلی	منتفع شدن همه استفاده کنندگان
		افزایش قابلیت وصول مالیات
		تغییر ارزیابی عملکرد
		شفافیت
		مطابقت با مبانی حسابداری تعهدی
		پاسخگویی
		قابلیت وصول
		قابلیت اندازه گیری
		قابل اتکا بودن
		بومی سازی سیستم
۳	شرایط مداخله گر	تهیه دستورالعمل های لازم
		ایجاد شرایط لازم برای اعایت و اجرای دستورالعمل ها

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

ردیف	مؤلفه های اصلی	مؤلفه های فرعی
		خصوصیات مدیران
		شرایط و نیاز دستگاه های اجرایی
		سیاست میزان و نحوه افشاء اطلاعات
		حمایت سیاست گذاران و مدیران
		زیرساخت های سخت افزاری و نرم افزاری
		یکپارچگی سیستم های حسابداری
۴	راهبردها	تعیین معیار و استاندارد لازم
		استقرار سیستم به روز و مکانیزه
		بهبود آموزش و ترویج موضوع در دانشگاه
		ایجاد نهادهایی برای سازمان دهی و نظارت
		کاهش تضاد منافع
		کاهش عدم تفارن اطلاعاتی
		کاهش فرار مالیاتی
		فرهنگ سازی داخل سازمان
		برنامه ریزی دقیق
		متقاعدسازی داخل سازمانی و همراهی آنها
		آموزش
		ارائه گزارش های فصلی
		ارائه گزارش ها به رسانه ها
		ارائه گزاش ها به صورت استانی و منطقه ای
		بهبود جایگاه بین المللی
۵	عوامل زمینه ای	نظام ارزشیابی درون سازمانی و برون سازمانی
		ویژگی های منابع سرمایه ای سازمان
		مشوق ها و تنبیهات
		فرهنگ پاسخگویی
		همکاری دستگاه های اجرایی
		پشتیبانی سیاسی

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

ردیف	مؤلفه های اصلی	مؤلفه های فرعی
		تخصص مدیران
۶	پیامدها	افزایش ارزش سازمان
		بهبود مسئولیت اجتماعی
		تهیه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری
		ایجاد شفافیت
		جلوگیری از هدررفت منابع
		افزایش اعتماد اجتماعی
		فسادزدایی
		واقعی سازی درآمدهای مالیالتی
		کاهش فاصله ابراز تا تشخیص
		کاهش تورم
		بهبود وضعیت اقتصادی
		امکان سنجش عملکرد سازمان و مدیران
		بهبود کارایی و اثربخشی سازمان
		کنترل ناترازی و کسری بودجه
		توزیع عادلانه ثروت
		بهبود فضای کسب و کار
		بهبود رفاه اجتماعی

منابع : یافته های پژوهش

پس از طراحی مؤلفه ها در چارچوب جدول ۱، مؤلفه ها نزد خبرگان ارسال گردید. در این مرحله از آنها درخواست شد که میزان موافقت خود با مؤلفه های موجود را با انتخاب نمره ای بین "۱" تا "۱۰" که بیانگر "کاملا مخالف" تا "کاملا موافق" می باشد، نشان دهند. معیار حذف مولفه ها، نمره کمتر از ۵ می باشد. بر اساس جدول ۲، اکثر مؤلفه ها تأیید گردیدند. لذا مدل نهایی تحقیق شامل۶ مولفه اصلی و ۵۳ مولفه فرعی می باشد.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

جدول ۲- مؤلفه های کلی تحقیق در دور اول

ردیف	مؤلفه های اصلی	مؤلفه های فرعی	میانگین نمره	وضعیت
۱	عوامل علی	الزامات قانونی و مقررات	۷/۱۲	پذیرش
		دیدگاه قانون گذاران و سیاست گذاران	۸/۲۱	پذیرش
		نوع اظهارنامه ها	۴/۳۳	رد
		ساده سازی فرآیندها	۴/۴۱	رد
		اعتماد سازی	۸/۰۱	پذیرش
		رعایت عدالت	۸/۱۴	پذیرش
		رعایت استانداردهای بخش عمومی	۸/۱۲	پذیرش
		استفاده از تجارب دیگر کشورها	۴/۱۰	رد
		عوامل سیاسی	۸/۰۱	پذیرش
۲	پدیده اصلی	منتفع شدن همه استفاده کنندگان	۸/۳۸	پذیرش
		افزایش قابلیت وصول مالیات	۹/۷۲	پذیرش
		تغییر ارزیابی عملکرد	۴/۲۵	رد
		شفافیت	۸/۶۱	پذیرش
		مطابقت با مبانی حسابداری تعهدی	۸/۷۶	پذیرش
		پاسخگویی	۷/۱۴	پذیرش
		قابلیت وصول	۸/۴۶	پذیرش
		قابلیت اندازه گیری	۸/۳۹	پذیرش
		قابل اتکا بودن	۸/۳۸	پذیرش
		بومی سازی سیستم	۴/۳۳	رد
۳	شرایط مداخله گر	تهیه دستورالعمل های لازم	۹/۳۰	پذیرش
		ایجاد شرایط لازم برای اعایت و اجرای دستورالعمل ها	۸/۴۲	پذیرش
		خصوصیات مدیران	۴/۶۲	رد
		شرایط و نیاز دستگاه های اجرایی	۸/۸۲	پذیرش
		سیاست میزان و نحوه افشاء اطلاعات	۷/۲۵	پذیرش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

ردیف	مؤلفه های اصلی	مؤلفه های فرعی	میانگین نمره	وضعیت
		حمایت سیاست گذاران و مدیران	۷/۵۳	پذیرش
		زیرساخت های سخت افزاری و نرم افزاری	۶/۵۸	پذیرش
		یکپارچگی سیستم های حسابداری	۶/۱۵	پذیرش
۴	راهبردها	تعیین معیار و استاندارد لازم	۴/۲۶	رد
		استقرار سیستم به روز و مکانیزه	۸/۱۲	پذیرش
		بهبود آموزش و ترویج موضوع در دانشگاه	۸/۱۲	پذیرش
		ایجاد نهادهایی برای سازمان دهی و نظارت	۴/۱۹	رد
		کاهش تضاد منافع	۹/۱۱	پذیرش
		کاهش عدم تفارن اطلاعاتی	۸/۱۲	پذیرش
		کاهش فرار مالیاتی	۸/۳۸	پذیرش
		فرهنگ سازی داخل سازمان	۹/۲۲	پذیرش
		برنامه ریزی دقیق	۳/۷۵	رد
		متقاعدسازی داخل سازمانی و همراهی آنها	۸/۴۸	پذیرش
		آموزش	۴/۱۴	رد
		ارائه گزارش های فصلی	۶/۴۶	پذیرش
		ارائه گزارش ها به رسانه ها	۷/۲۵	پذیرش
		ارائه گزاش ها به صورت استانی و منطقه ای	۹/۸۹	پذیرش
		بهبود جایگاه بین المللی	۴/۶۵	رد
۵	عوامل زمینه ای	نظام ارزشیابی درون سازمانی و برون سازمانی	۹/۸۸	پذیرش
		ویژگی های منابع سرمایه ای سازمان	۹/۴۲	پذیرش
		مشوق ها و تنبیهات	۹/۵۳	پذیرش
		فرهنگ پاسخگویی	۹/۴۱	پذیرش
		همکاری دستگاه های اجرایی	۸/۱۵	پذیرش
		پشتیبانی سیاسی	۹/۸۸	پذیرش
		تخصص مدیران	۹/۲۵	پذیرش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

ردیف	مؤلفه های اصلی	مؤلفه های فرعی	میانگین نمره	وضعیت
۶	پیامدها	افزایش ارزش سازمان	۴/۳۶	رد
		بهبود مسئولیت اجتماعی	۹/۷۳	پذیرش
		تهیه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری	۹/۸۶	پذیرش
		ایجاد شفافیت	۸/۱۲	پذیرش
		جلوگیری از هدررفت منابع	۸/۲۵	پذیرش
		افزایش اعتماد اجتماعی	۸/۱۱	پذیرش
		فسادزدایی	۸/۷۶	پذیرش
		واقعی سازی درآمدهای مالیالتی	۸/۹۹	پذیرش
		کاهش فاصله ابراز تا تشخیص	۸/۸۲	پذیرش
		کاهش تورم	۴/۵۵	رد
		بهبود وضعیت اقتصادی	۹/۱۲	پذیرش
		امکان سنجش عملکرد سازمان و مدیران	۹/۹۲	پذیرش
		بهبود کارایی و اثربخشی سازمان	۹/۹۵	پذیرش
		کنترل ناترازی و کسری بودجه	۹/۱۴	پذیرش
		توزیع عادلانه ثروت	۹/۱۹	پذیرش
		بهبود فضای کسب و کار	۹/۳۷	پذیرش
		بهبود رفاه اجتماعی	۸/۱۰	پذیرش

منابع : یافته های پژوهش

لذا مدل نهایی پژوهش به صورت شکل ۱ می‌باشد.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]



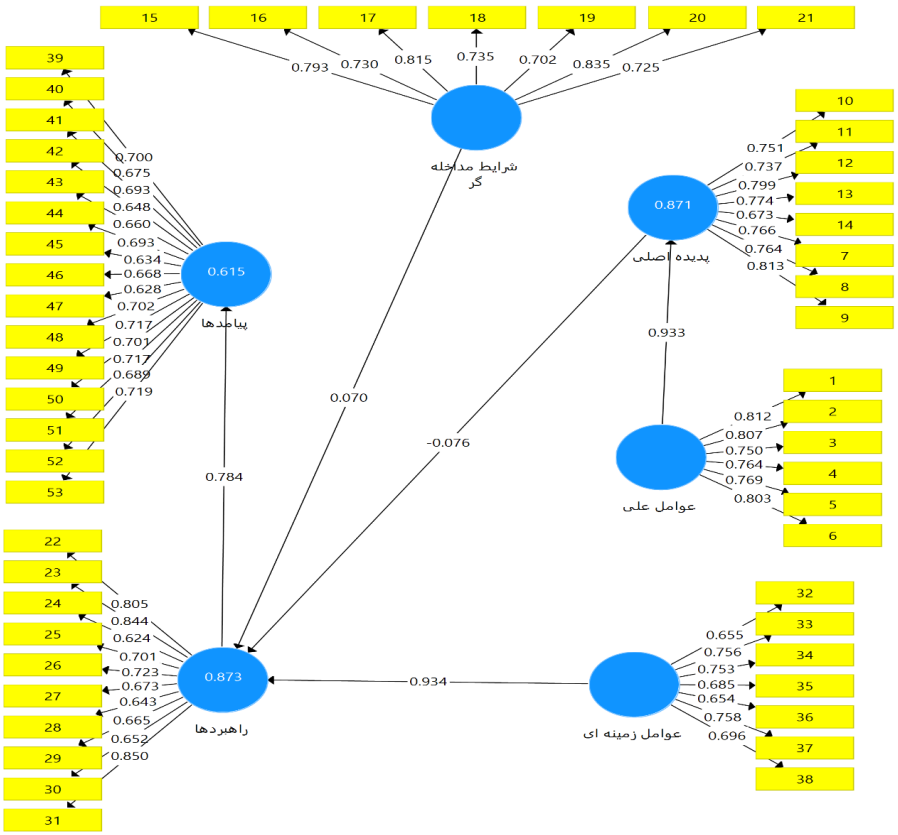
شکل ۱- مدل نهایی تحقیق

۲- بخش کمی

در این بخش مدل استخراج شده در بخش کیفی، در چارچوب پرسشنامه ای با طیف لیکرت ۵ تایی در بین کارشناسان و مدیران سازمان امور مالیاتی کشور توزیع گردیده است. این مرحله که از فرم معادلات ساختاری استفاده گردیده، جهت تایید نهایی مدل استخراج شده در مرحله کیفی انجام شده است. مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) بر خلاف روش کوواریانس محور فاقد شاخص‌های برازش مدل مبتنی بر کای دو جهت بررسی میزان مطابقت مدل نظری با داده‌های گردآوری شده می‌باشد، این امر به ماهیت پیش بین محور PLS بستگی دارد. بنابراین شاخص‌های برازش که به همراه این رویکرد توسعه یافته‌اند، مربوط به بررسی کفایت مدل در پیش‌بینی متغیرهای وابسته می‌شوند؛ مانند شاخص‌های افزونگی و حشو یا شاخص GOF می-باشد. در واقع این شاخص‌ها نشان می‌دهند که برای مدل اندازه‌گیری معرف‌ها تا چه حد توانایی

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

پیش‌بینی سازه زیر بنایی خود را دارند و برای مدل ساختاری، متغیرهای برونزا تا چه حد و با چه کیفیتی توانایی پیش‌بینی متغیرهای درونزای مدل را دارند. لذا در این مطالعه ابتدا شاخص‌های کیفیت برازش مدل و سپس نتایج نهایی روابط بین متغیرها گزارش شده است. شکل ۲، برازش مدل تحقیق را نشان می دهد.



شکل ۲- برازش مدل تحقیق (ضرایب مسیر)

منابع : یافته های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

۱-۲- بارهای عاملی

در صورتی مدل اندازه‌گیری انعکاسی، مدلی همگن خواهد بود که قدر مطلق بار عاملی هر یک از متغیرهای مشاهده‌پذیر متناظر با متغیر پنهان آن مدل دارای حداقل ۰/۶ باشد. برخی از محققان پیشنهاد حذف متغیر مشاهده پذیر انعکاسی را از مدل اندازه‌گیری دارند که این بار عاملی آنها کمتر از ۰/۴ باشد. بر اساس نتایج جدول ۳، بارهای عاملی همه متغیرهای مشاهده‌پذیر بزرگتر از ۰/۶ می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت که متغیرهای مشاهده‌پذیر متناظر با متغیرهای پنهان، توانسته‌اند متغیر خود را به خوبی توضیح دهند. همچنین نتایج این جدول نشان می دهد که تحلیل عامل تاییدی، متغیرهای بخش کمی را مورد تایید قرار می دهد.

جدول ۳- بارهای عاملی متغیرهای تحقیق

ردیف	متغیر پنهان	متغیر آشکار	بار عاملی
۱	عوامل علی	الزامات قانونی و مقررات	۰/۸۱۲
		دیدگاه قانون گذاران و سیاست گذاران	۰/۸۰۷
		اعتماد سازی	۰/۷۵۰
		رعایت عدالت	۰/۷۶۴
		رعایت استانداردهای بخش عمومی	۰/۷۶۹
		عوامل سیاسی	۰/۸۰۳
۲	پدیده اصلی	منتفع شدن همه استفاده کنندگان	۰/۷۶۶
		افزایش قابلیت وصول مالیات	۰/۷۶۴
		شفافیت	۰/۸۱۳
		مطابقت با مبانی حسابداری تعهدی	۰/۷۵۱
		پاسخگویی	۰/۷۳۷
		قابلیت وصول	۰/۷۹۹
		قابلیت اندازه گیری	۰/۷۷۴
		قابل اتکا بودن	۰/۶۷۳
۳	شرایط مداخله گر	تهیه دستورالعمل های لازم	۰/۷۹۳
		ایجاد شرایط لازم برای اعایت و اجرای دستورالعمل ها	۰/۷۳۰
		شرایط و نیاز دستگاه های اجرایی	۰/۸۱۵

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

		سیاست میزان و نحوه افشاء اطلاعات	۰/۷۳۵
		حمایت سیاست گذاران و مدیران	۰/۷۰۲
		زیرساخت های سخت افزاری و نرم افزاری	۰/۸۳۵
		یکپارچگی سیستم های حسابداری	۰/۷۲۵
۵	راهبردها	استقرار سیستم به روز و مکانیزه	۰/۸۰۵
		بهبود آموزش و ترویج موضوع در دانشگاه	۰/۸۴۴
		کاهش تضاد منافع	۰/۶۲۴
		کاهش عدم تفارن اطلاعاتی	۰/۷۰۱
		کاهش فرار مالیاتی	۰/۷۲۳
		فرهنگ سازی داخل سازمان	۰/۶۷۳
		متقاعدسازی داخل سازمانی و همراهی آنها	۰/۶۴۳
		ارائه گزارش های فصلی	۰/۶۶۵
		ارائه گزارش ها به رسانه ها	۰/۶۵۲
		ارائه گزاش ها به صورت استانی و منطقه ای	۰/۸۵۰
۶	سازگاری با استانداردهای حسابداری	نظام ارزشیابی درون سازمانی و برون سازمانی	۰/۶۵۵
		ویژگی های منابع سرمایه ای سازمان	۰/۷۵۶
		مشوق ها و تنبیهات	۰/۷۵۳
		فرهنگ پاسخگویی	۰/۶۸۵
		همکاری دستگاه های اجرایی	۰/۶۵۴
		پشتیبانی سیاسی	۰/۷۵۸
		تخصص مدیران	۰/۶۹۶
۷	مدل اندازه گیری دارایی های نامشهود	بهبود مسئولیت اجتماعی	۰/۷۰۰
		تهیه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری	۰/۶۷۵
		ایجاد شفافیت	۰/۶۹۳
		جلوگیری از هدررفت منابع	۰/۶۴۸
		افزایش اعتماد اجتماعی	۰/۶۶۰
		فسادزدایی	۰/۶۹۳

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

		واقعی سازی درآمدهای مالیالتی	۰/۶۳۴
		کاهش فاصله ابراز تا تشخیص	۰/۶۶۸
		بهبود وضعیت اقتصادی	۰/۶۲۸
		امکان سنجش عملکرد سازمان و مدیران	۰/۷۰۲
		بهبود کارایی و اثربخشی سازمان	۰/۷۱۷
		کنترل ناترازی و کسری بودجه	۰/۷۰۱
		توزیع عادلانه ثروت	۰/۷۱۷
		بهبود فضای کسب و کار	۰/۶۸۹
		بهبود رفاه اجتماعی	۰/۷۱۹

منابع : یافته های پژوهش

۴-۲- شاخص های پایایی و روایی

از دیگر شاخص‌های پایایی می‌توان به آلفای کرونباخ و پایایی مرکب (p دلوین- گلدشتاین) اشاره کرد. معیار قابل قبول برای این شاخص ها ۰/۷ می‌باشد. بر اساس نتایج جدول ۴، آلفای کرونباخ و شاخص پایایی مرکب (CR) برای همه متغیرهای پنهان بزرگتر از ۰/۷ می‌باشد. مقدار آلفای کرونباخ برای متغیرهای تحقیق بالاتر از ۰/۷ می‌باشد که بیانگر آن است که پایایی متغیرهای تحقیق از پایایی مطلوبی برخوردار است. همچنین شاخص پایایی مرکب نیز برای متغیرهای تحقیق بالاتر از ۰/۷ می‌باشد که بیانگر آن است که پایایی متغیرهای تحقیق از پایایی مطلوبی برخوردار است.

جهت بررسی روایی، از شاخص AVE استفاده شده است. معیار متوسط واریانس استخراج شده (AVE) توسط فرنل و لارکر (۱۹۸۱) به عنوان شاخصی برای سنجش اعتبار درونی مدل اندازه‌گیری انعکاسی پیشنهاد شده است. این شاخص میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های نشان دهنده خود را نشان می‌دهد. برای این شاخص حداقل مقدار ۰/۵ در نظر گرفته شده است و بدین معنا است که متغیر پنهان مورد نظر حداقل ۵۰ درصد واریانس مشاهده پذیرهای خود را تبیین می‌کند. مطابق نتایج جدول ۴، شاخص AVE برای همه متغیرهای پنهان بزرگتر از ۰/۵ می‌باشد که بیانگر آن است که روایی متغیرهای تحقیق از وضعیت مطلوبی برخوردار است.

جدول ۴- پایایی و روایی مدل

متغیر	آلفای کرونباخ	CR	AVE
عوامل علی	۰/۸۷۵	۰/۹۰۶	۰/۶۱۶

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

پدیده اصلی	۰/۸۹۵	۰/۹۱۶	۰/۵۷۹
شرایط مداخله گر	۰/۸۸۶	۰/۹۰۷	۰/۵۸۳
راهبردها	۰/۸۹۶	۰/۹۱۵	۰/۵۲۲
عوامل زمینه ای	۰/۸۳۴	۰/۸۷۶	۰/۵۰۳
پیامدها	۰/۹۱۸	۰/۹۲۹	۰/۵۶۷

منابع : یافته های پژوهش

۴-۳- ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده

معیار اساسی ارزیابی متغیرهای مکنون درونزای مدل مسیر، ضریب تعیین می‌باشد. این شاخص نشان می‌دهد که چند درصد از تغییرات متغیر دورنزا توسط متغیر برونزا صورت می‌پذیرد. مقادیر ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ برای متغیرهای مکنون درون از در مدل سیر ساختاری به ترتیب ضعیف، متوسط و قابل توجه توصیف شده‌اند. ولی چنانچه متغیر مکنون درونزا تحت تأثیر تعداد معدودی متغیر برونزا قرار داشته باشد، مقادیر متوسط ضریب تعیین نیز قابل پذیرش است. ضریب تعیین تعدیل شده نیز همانند ضریب تعیین می‌باشد. تفاوت مهم ضریب تعیین و ضریب تعیدل تعدیل شده این است که ضریب تعیین فرض می‌کند که هر متغیر مستقل مشاهده شده در مدل، تغییرات موجود در متغیر وابسته را تبیین می‌کند. بنابراین درصد نشان داده شده توسط ضریب تعیین با فرض تأثیر همه متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته می‌باشد.در صورتیکه درصد نشان داده شده توسط ضریب تعیین تعدیل شده فقط حاصل از تأثیر واقعی متغیرهای مستقل مدل بر وابسته است و نه همه متغیرهای مستقل. تفاوت دیگر این است که مناسب بودن متغیرها برای مدل توسط ضریب تعیین حتی با وجود مقدار بالا قابل مشخص نیست در صورتی که می‌توان به مقدار برآورد شده ضریب تعیین تعدیل شده اعتماد کرد. بر اساس نتایج جدول ۵، ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده برای متغیر راهبردها به ترتیب برابر با ۰/۸۷۳ و ۰/۸۷۲ می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت که متغیرهای مستقل اثرگذار بر راهبردها ۸۷/۳ درصد از تغییرات این متغیر را توضیح داده‌اند. همچنین ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده برای متغیر پدیده اصلی به ترتیب برابر با ۰/۸۷۱ و ۰/۸۷۰ می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت که متغیرهای مستقل اثرگذار بر پدیده اصلی ۸۷/۱ درصد از تغییرات این متغیر را توضیح داده‌اند. در نهایت، ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده برای متغیر پیامدها به ترتیب برابر با ۰/۶۱۵ و ۰/۶۱۴ می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت که متغیرهای مستقل اثرگذار بر پیامدها ۶۱/۵ درصد از تغییرات این متغیر را توضیح داده‌اند.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

جدول ۵- ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده

متغیر	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده
راهبردها	۰/۸۷۳	۰/۸۷۲
پدیده اصلی	۰/۸۷۱	۰/۸۷۰
پیامدها	۰/۶۱۵	۰/۶۱۴

منابع : یافته های پژوهش

۴-۲- اندازه اثر F^2

شاخص اندازه اثر F^2 برای تعیین شدت رابطه میان متغیرهای پنهان مدل می‌باشد که توسط کوهن (۱۹۸۸) معرفی شده است. به کمک این معیار می‌توان میزان اندازه اثر یک متغیر برونزا را بر روی یک متغیر درونزا در مدل معادلات ساختاری اندازه‌گیری نمود. کوهن به ترتیب سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را برای میزان اثر ضعیف، متوسط و قوی بیان نمود. بر اساس نتایج جدول ۶، عوامل علی با ضریب اثر ۶/۷۵۴، اثری قوی بر پدیده اصلی دارد. عوامل زمینه ای برا ضریب اثر ۶/۸۳۳ اثری قوی و پدیده اصلی و شرایط مداخله گر به ترتیب با ضریب اثر ۰/۰۰۸ و ۰/۰۰۷ اثری ضعیف بر راهبردها دارند. راهبردها نیز با ضریب اثر ۱/۶۰۰ اثری قوی بر پیامدها دارد.

جدول ۶- شاخص اندازه اثر F^2

متغیر	عوامل علی	پدیده اصلی	شرایط مداخله گر	راهبردها	عوامل زمینه ای	پیامدها
عوامل علی	-	۶/۷۵۴	-	-	-	-
پدیده اصلی	-	-	-	۰/۰۰۸	-	-
شرایط مداخله گر	-	-	-	۰/۰۰۷	-	-
راهبردها	-	-	-	-	-	۱/۶۰۰
عوامل زمینه‌ای	-	-	-	۶/۸۳۳	-	-
پیامدها	-	-	-	-	-	-

منابع : یافته های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

۴-۲- شاخص‌های اشتراک، افزونگی و GOF

از دیگر شاخص‌های ارزیابی مدل اندازه‌گیری، آزمون بررسی کیفیت آن است. کیفیت مدل اندازه‌گیری توسط شاخص‌های اشتراک با روایی متقاطع (CV Com)، افزونگی با روایی متقاطع (CV Red) و شاخص GOF ارزیابی می‌شود. چنانچه شاخص‌های اشتراک و افزونگی مثبت باشند، بدان معنا است که مدل اندازه‌گیری انعکاسی از کیفیت لازم برخوردار است. همچنین شاخص GOF که مجذور ضرب دو مقدار متوسط مقادیر اشتراکی و متوسط ضریب تعیین است، بین صفر و یک می‌باشد. وتزلس و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به ترتیب به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی نمودند. بر اساس نتایج جدول ۷، مقدار شاخص‌های اشتراک و افزونگی برای متغیرهای پنهان مثبت می‌باشد. همچنین شاخص GOF که عدد ۰/۵۶۸ را نشان می‌دهد، گویای آن است که مدل برازش شده از کیفیت مطلوب برخوردار است.

جدول ۷- شاخص های کیفیت مدل اندازه گیری

متغیر	CV Com	CV Red	GOF
عوامل علی	۰/۴۵۵	-	۰/۵۶۸
پدیده اصلی	۰/۴۵۵	۰/۴۹۷	
شرایط مداخله گر	۰/۴۲۲	-	
راهبردها	۰/۴۱۵	۰/۴۳۶	
عوامل زمینه ای	۰/۳۳۲	-	
پیامدها	۰/۳۸۸	۰/۲۸۰	

منابع : یافته های پژوهش

۴- نتیجه گیری

هدف از انجام این مطالعه، طراحی الگوی گزارشگری برای سازمان امور مالیاتی کشور با تأکید بر فرآیندها می‌باشد. جهت نیل به اهداف تحقیق از تلفیقی از روش‌های کمی و کیفی استفاده شده است. در بخش کیفی با استفاده از روش گلوله برفی و مراجعه به خبرگان در رابطه با اهداف مطالعه از آنها سؤال شده است. مطابق نظر خبرگان در مرحله اول تحقیق ۶۶ مفهوم در چارچوب ۶ مقوله شناسایی شد. پس از گردآوری و مرتب‌سازی مفاهیم در مرحله اول، در مرحله دوم مفاهیم به خبرگان ارجاع داده شده و از آنها در رابطه با مفاهیم مرحله اول سوال شده است. در نهایت تعداد مؤلفه‌هایی که در مدل نهایی تحقیق مورد تأیید قرار گرفتند ۵۳ در چارچوب ۶ مقوله می‌باشند. بنابراین مدل

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

نهایی تحقیق شامل ۵۳ مؤلفه در چارچوب ۶ مقوله؛ عوامل علی، پدیده اصلی، راهبردها، عوامل زمینه ای، شرایط مداخله گر و پیامدها می‌باشد.

توصیه می شود مالیات را در مرحله تشخیص به عنوان درآمد شناسایی کنند تا مسئولین مالیاتی تشخیص را دنبال کنند چون بعد از چند سال تشخیص دهنده نیز دنبال این خواهد بود تا به تشخیص واقعی برسد تا در فرایندها تعدیلی صورت نگیرد و میزان تعدیل می تواند شاخصی برای ارزیابی عملکرد باشد. یعنی برای رسیدن به فهم مشترک باید تشخیص دهنده بداند که مالیات در چه سطحی تمکین، توافق یا در هر صورت قطعی می شود. در واقع در این سیستم حسابداری باید در تمامی فرایندها که ابراز، رسیدگی، تشخیص، تمکین، توافق و در هر مرحله از فرایندهای دادرسی اسم حساب به نام همان مرحله تعریف شود تا بتوان کنترل لازم در فرایندها را داشت. البته در مرحله ابراز درآمدها بصورت علی الحساب و در مرحله تشخیص به عنوان درآمد های قطعی شناسایی شود. در ادامه فاصله علی الحساب و درآمد تشخیصی به هم نزدیک تر خواهند شد. حسابداری تابع واقعیت اقتصادی است و تابع قوانین و مقررات نیست. قوانین و مقررات باید تابع واقعیت اقتصادی باشد و اگر در جایی دیده شد قوانین و مقررات خلأ دارد، باید اصلاح شود.

آنچه مهم است این است که باید فاصله ابراز و تشخیص کم شود و مودی باید حق دولت را بدهد و سازمان هم باید حق دولت را مطالبه کند. فرم های مالیاتی باید به شکلی باشد که درکش برای مودیان سهل باشد نه اینکه برای تکمیل اظهارنامه از مشاور استفاده شود. در کشورهای مختلف فرم های مالیاتی اظهارنامه یک برگ است. اگر فرم های اظهار نامه ساده شود و فرهگ سازی هم در کنار انجام شود، بطوریکه مودی قادر به تکمیل اظهار نامه باشد، بخشی از مشکلات این بخش حل خواهد شد. معمولا مقرراتی وجود دارد که حسابداران خبره نیز از آن بی اطلاع هستند و این منشا اختلافات خواهد شد. به عبارتی مودی خواهان پرداخت مالیات است، ولی نمی داند بر چه اساسی. در نتیجه مودی تصمیم می گیرد تا درآمد را طوری اعلام کند تا این موارد را پوشش دهد.

بر اساس یافته های پژوهش، پیشنهادات زیر ارائه گردیده است:

۱. با توجه به اینکه نتایج تحقیق نشان میدهد که بین راهبردها و پیامدها ارتباط معناداری وجود دارد پس ضروری است در راستای استقرار سیستم به روز و مکانیزه زمینه های اجرایی فراهم گردد و با توجه به تعریف فرایندها در سیستم طرح جامع مالیاتی، حسابداری جامع مالیاتی با تاکید بر فرایندها طراحی و در فرایندهای موجود پیاده سازی شود.
۲. با توجه به اینکه بهبود آموزش و ترویج موضوع در دانشگاه یکی از موثرترین مقوله های بین راهبردها است.
۳. افزایش قابلیت وصول مالیات از عوامل موثر بر پدیده اصلی است.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

۴. تهیه دستورالعمل های لازم بیشترین تاثیر را بر شرایط مداخله گر دارد
۵. ارائه گزارش ها به صورت استانی و منطقه ای بیشترین تاثیر را بر راهبردها دارد.
۶. اقدامات لازم از جهت شایسته سالاری تدوین و اجرایی شود تا زمینه سایر عوامل موثر از جمله تخصص مدیران، مشوقات و تنبیهات، ویژگی های منابع انسانی نیز به فراهم خواهد نمود.
۷. هدف اصلی همه سازمانها بهبود کارایی و اثربخشی فعالیت های سازمان است که در تحقیق حاضر نیز موثر ترین مولفه پیامدهای تحقیق حاضر هست.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

منابع

۱. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۴). سیستم نوین حسابداری مالیاتی کشور تحولی بنیادی در نظام اطلاعاتی فرآیند مالیات. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۳(۱۰): ۲۹-۷.

۲. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). نقش و جایگاه مبنای حسابداری و رویکرد اندازه گیری در حسابداری و گزارشگری بخش عمومی. *دانش حسابرسی*، ۱۰(۲): ۳۸-۴.

۳. باباجانی، جعفر، آذر، عادل و معیری، مرتضی. (۱۳۹۲). عوامل و محرک های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۹(۳۳): ۳۷-۱.

۴. بارزمان، منصور و ستایش، محمدحسین. (۱۴۰۰). ارائهٔ الگوی بهینهٔ مبنای محاسبهٔ مالیات. *پژوهش های حسابداری مالی*، ۱۳(۴۸): ۱۸-۱.

۵. بندریان، امیرعلی، احمدی، محمدرمضان، بزرگمهریان، شاهرخ، و مقصودی، فرامرز. (۱۳۹۸). تأثیر کیفیت گزارشگری مالی اینترنتی و ویژگی های شرکت بر محتوای اطلاعاتی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)*، ۱۱(۴۳)، ۲۱۹-۲۴۵.

۶. بهبهانی نیا، پریسا سادات، و عسگری، نرگس. (۱۴۰۰). مسئولیت پذیری اجتماعی, حاکمیت شرکتی و عدم شفافیت گزارشگری مالی در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۱۱(۴۲)، ۵۵-۷۶.

۷. حسینی، سیدمیثم، محفوظی، غلامرضا، و خردیار، سینا. (۱۴۰۰). بررسی نقش گزارشگری مالیاتی متهورانه در احتمال وجود تقلب در صورت های مالی. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی (تحقیقات حسابداری)*، ۱۳(۵۰)، ۱۶۳-۱۷۶.

۸. خواجوی، شکرالله، رضایی، غلامرضا و فانی، لیلا. (۱۴۰۱). رابطه بین اجتناب مالیاتی و ضعف کنترلهای داخلی. *قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری*، ۱(۱): ۶۶-۴۷.

۹. ذبیح اله نژاد، وحید. (۱۳۹۸). ضرورت بکارگیری و پیاده سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن در سطح پاسخگویی و گزارشگری مالی برای استفاده در بخش عمومی ایران. توسعه سازمانی پلیس، ۱۶(۶۸)، ۹۷-۱۲۱.

۱۰. رضایی، غلامرضا، زارعت گری، رامین و تقی زاده، رضا. (۱۴۰۰). بررسی آثار پاسخ‌گویی سازمان‌های بخش عمومی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد آن‌ها. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۳(۸۱): ۱۵۵-۱۲۳.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

۱۱. عرب مازار، علی اکبر و خان جان، علیرضا. (۱۳۹۶). راهنمای مدیریت مالیاتی. تهران، ایده پردازان فن و هنر.

12. Adhikari, B., Alm, J., & Harris, T. F. (2021). Small business tax compliance under third-party reporting. *Journal of Public Economics*, 203, 104514.
13. Arellano-Gault, D. & Lepore, W. (2011). Transparency reforms in the public sector: Beyond the new economics of organization. Organization Studies, 32(8), 1029-1050.
14. Bananuka, J. (2020), "Intellectual capital, isomorphic forces and internet financial reporting: evidence from Uganda's financial services firms", *Journal of Economic and Administrative Sciences*, Vol. 36 No. 2, pp. 110-133.
15. Boston, J. (2016). Basic NPM ideas and their development, *The Ashgate research companion to new public management*. Routledge, 33-48.
16. Chen, A., & Gong, J. J. (2021). Accounting comparability, financial reporting quality, and the pricing of accruals. *Advances in accounting*, 45, 100415.
17. Donkor, A., Djajadikerta, H. G., Mat Roni, S., & Trireksani, T. (2022). Integrated reporting quality and corporate tax avoidance practices in South Africa's listed companies. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 13(4), 899-928.
18. Dubnick, M. (2005). Accountability and the promise of performance: In search of the mechanisms. *Public Performance & Management Review*, 28(3), 376-417.
19. Hepworth, N. (2017). Is implementing the IPSASs an appropriate reform? Public Money & Management, 37(2), 141-148.
20. Kaawaase, T. K., Nairuba, C., Akankunda, B., & Bananuka, J. (2021). Corporate governance, internal audit quality and financial reporting quality of financial institutions. *Asian Journal of Accounting Research*, 6(3), 348-366.
21. Kaawaase, T.K., Bananuka, J., Kwizina, T.P. and Nabaweesi, J. (2020), "Intellectual capital and performance of small and medium audit practices: the interactive effects of professionalism", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 10 No. 2, pp. 165-189.
22. Kalimullah, N.A., Alam, K.M.A. & Nour, M.A. (2012). New public management: Emergence and principles. *BUP Journal*, 1(1), 1-22.
23. Kobayashi, M., Yamamoto, K. & Ishikawa, K. (2016). The usefulness of accrual information in non-mandatory environments: *The case of Japanese local government. Australian Accounting Review*, 26(2), 153-161.
24. Krambia-Kapardis, M., Clark, C. & Zopiatis, A. (2016). Satisfaction gap in public sector financial reporting. *Journal of Accounting in Emerging Economics*, 6(3), 232-253.
25. Kurauone, O., Kong, Y., Sun, H., Muzamhindo, S., Famba, T., & Taghizadeh-Hesary, F. (2021). The effects of International Financial Reporting Standards,

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]

auditing and legal enforcement on tax evasion: Evidence from 37 African countries. *Global Finance Journal*, 49, 100561.

26. Nakmahachalasint, O. & Narktabtee, K. (2019). Implementation of accrual accounting in Thailand's central government. *Public Money & Management*, 39(2), 139-147.
27. Nalukenge, I. (2020), "Board role performance and compliance with IFRS disclosure requirements among microfinance institutions in Uganda", International *Journal of Law and Management*, Vol. 62 No. 1, pp. 47-66.
28. Rajib, S.U., Adhikari, P., Hoque, M. & Akter, M. (2019). Institutionalisation of the cash basis International Public Sector Accounting Standard in the central government of Bangladesh: An example of delay and resistance. *Journal of Accounting in Emerging Economics*, 9(1), 28-50.
29. Romaniuc, R., Dubois, D., Dimant, E., Lupusor, A., & Prohnitchi, V. (2022). Understanding cross-cultural differences in peer reporting practices: evidence from tax evasion games in Moldova and France. *Public Choice*, 190(1), 127-147.
30. Tran, Y.T., Nguyen, N.P. & Hoang, T.C. (2021). The role of accountability in determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(1), 89-95.
31. Xing, X., & Yan, S. (2019). Accounting information quality and systematic risk. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 52, 85-103.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-25]