

Providing a model of individual and Macro-level factors affecting the tax accounting quality

Abouzar Parsaiee

Department of Accounting, BA. C., Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran

Saeed Moradpour*

Department of Accounting and Finance, BA. C., Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran

Mohammad Hossein Ranjbar

Department of Accounting and Finance, BA. C., Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran

Morteza Bavaghar

Department of Accounting, BA. C., Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran

Abstract

This paper aims to present a model of individual and macro-level factors affecting the tax accounting quality. In terms of research directions, this paper is a combination of applied and developmental studies. In this research, 19 experts were used as a study sample. In order to conduct this research, at first, 59 indicators were identified in the form of two components, individual and macro-level factors, using the content analysis approach. In the second part, with a survey of experts and the fuzzy screening method, important and effective indicators were determined; At this stage, 38 indicators were selected. The results of the analyzes carried out in the structural-interpretive modeling method indicated that the indicators of individual and macro-level factors were placed at five and one level, respectively. Also, the results obtained from the fuzzy network analysis method indicate that, from the point of view of experts, the most important indicators are the "financial manager gender" and the "corruption level" index in the case of macro-level factors.

Keywords: Tax, tax reporting, tax accounting quality, individual factors, Macro-level factors.

* Corresponding Author: saeed.moradpour@iau.ac.ir

How to Cite: xxxxxxx

1. Introduction

In recent years, increased regulatory focus on financial reporting related to income tax has drawn significant attention to the quality of tax accounting information disclosed in companies' annual reports. This issue has become particularly pronounced in Iran due to economic sanctions, which have compelled the country to reduce its budget dependence on oil revenues and enhance tax revenue collection through improved transparency and tax justice. Consequently, the quality of tax accounting has emerged as a critical and timely concern in Iran, with various groups and organizations striving to find effective solutions to improve the quality and transparency of tax accounting information.

2. Literature Review

A comprehensive review of domestic and international literature on taxation and the quality of tax accounting identified a total of 59 potential individual-level and macro-level factors influencing the quality of tax accounting in Iranian companies. These factors were extracted through content analysis of prior studies, highlighting a wide range of indicators that could potentially affect tax accounting quality. However, the applicability and significance of these indicators in the specific context of Iran remain subject to expert evaluation.

3. Methodology

This study aimed to model and rank the individual and macro-level factors affecting tax accounting quality in Iran. Initially, 59 indicators were identified from the literature review and content analysis. Subsequently, a fuzzy screening technique was employed, along with expert opinions, to refine and select the most relevant 20 indicators. The interrelationships and hierarchical levels of these indicators were then explored using the Interpretive Structural Modeling (ISM) technique. Network analysis was also utilized to determine the relative importance and influence of each indicator.

4. Results

The findings revealed that all 19 macro-level indicators operate at the same hierarchical level, directly influencing each other. In contrast, individual-level indicators were classified into five hierarchical levels:

- Level 1: Tax accounting understanding, loss aversion threshold motivation, earnings decline avoidance motivation, tax specialists.

- Level 2: Tax information asymmetry, earnings management forecasting, financial manager competence, managerial conservatism.
- Level 3: Management judgment, managerial optimism, managerial analytical power, financial confidentiality, managerial reputation.
- Level 4: Behavioral cultural intelligence, ethical sensitivity.
- Level 5: Gender of financial manager, gender of CEO, financial manager experience, managerial capability.

Indicators at Level 5, considered foundational, exert the greatest influence on indicators in higher levels, while those at Level 1 are most influenced by other factors. The study identified “gender of financial manager” as the most influential individual factor for enhancing tax accounting quality, consistent with previous research emphasizing the positive role of female managers in financial reporting transparency and earnings quality. Among macro-level indicators, societal corruption level was identified as the most critical factor affecting tax accounting quality, followed by tax culture and modern technologies such as big data analytics.

5. Discussion

The hierarchical model indicates that managing foundational individual factors such as managerial gender, experience, and capability can significantly enhance tax accounting quality. The strong influence of macro-level factors, particularly corruption, suggests that broader socio-economic reforms are essential to improve tax accounting standards. Furthermore, the differing importance assigned by experts to various factors reflects the contextual specificity of Iran’s economic and regulatory environment. The findings align with prior international studies but also highlight unique local considerations that shape tax accounting practices.

6. Conclusion


This study offers a structured framework to understand and prioritize the individual and macro-level determinants of tax accounting quality in Iran. Policymakers and practitioners are advised to focus on managing both micro-level managerial attributes and macro-level environmental factors to promote transparency and accuracy in tax accounting. Future research could extend this model by examining the interplay between tax accounting quality and variables such as board characteristics, ownership structure, financial information quality, and institutional investors. Limitations include the

reliance on expert opinion and questionnaire methods, which should be considered when applying the findings.


پیش از انتشار

ارائه الگویی از عوامل فردی و سطح کلان مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران

ابوذر پارسایی 


استادیار گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران

سعید مرادپور* 

استادیار گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران

محمدحسین رنجبر 

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

مرتضی باوقار 

چکیده

این مقاله با هدف ارائه الگویی از عوامل فردی و سطح کلان مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی انجام شده است. از نظر جهت گیری‌های پژوهشی، این مقاله از نوع ترکیبی از مطالعات کاربردی و توسعه‌ای است. در این پژوهش از ۱۹ نفر از متخصصان به عنوان نمونه مطالعه استفاده شد. جهت انجام این پژوهش، در ابتدا با رویکرد تحلیل محتوا تعداد ۵۹ شاخص در قالب دو مؤلفه عوامل فردی و عوامل سطح کلان شناسایی شدند. در بخش دوم، با نظرسنجی از متخصصان و روش غربالگری فازی، شاخص‌های مهم و اثرگذار تعیین شدند؛ در این مرحله تعداد ۳۸ شاخص انتخاب شدند. نتایج تحلیل‌های صورت گرفته در روش الگوسازی ساختاری-تفسیری بیانگر آن بود که شاخص‌های عوامل فردی و عوامل سطح کلان، به ترتیب، در پنج و یک سطح قرار گرفته‌اند. هم‌چنین، نتایج کسب شده از روش تحلیل شبکه‌ای فازی بیانگر آن است که از دید متخصصان در مورد عوامل فردی، شاخص «جنسیت مدیر مالی» و در مورد عوامل سطح کلان، شاخص «سطح فساد» مهم‌ترین شاخص‌ها بوده‌اند.

کلیدواژه‌ها: مالیات، گزارشگری مالیاتی، کیفیت حسابداری مالیاتی، عوامل فردی، عوامل سطح کلان.

مقدمه

هدف توسعه ملی در هر کشوری ایجاد یک جامعه مرفه است که از نظر مادی و معنوی عادلانه باشد. برنامه توسعه ملی نیازمند منابع مالی متعددی است که یکی از آنها تأمین منابع مالی از محل درآمدهای مالیاتی است. تقریباً در همه کشورهای که سهم دولت از مالیات از جمله درآمدهای غالب بوده است، درآمد مالیاتی بیش از ۷۵ درصد از کل درآمد دولت را تشکیل می‌دهد (Marlina and Kuntadi, 2023; Zhou and Hao, 2025). به گونه کلی، هر پولی که از درآمدهای مالیاتی جمع‌آوری می‌گردد برای رفاه مردم استفاده خواهد شد (Putra, 2022).

تلاش برای تحقق هدف مالیاتی، جامعه مالیات‌دهندگان (مانند شرکت‌ها) را ملزم به رعایت مقررات موجود، یعنی انجام تعهدات مالیاتی می‌کند. اقدامات مختلفی از جمله افزایش داوطلبانه تعداد مؤدیان و گسترش پایه مالیاتی از طریق فعالیت‌های آموزشی و بهبود خدمات، گسترش و بهبود نظارت برای گسترش دامنه دسترسی به مؤدیان، توسعه کانال‌های پرداخت برای مؤدیان جهت سهولت دسترسی آنان به برنامه‌های نرم‌افزاری در حال انجام است. سطح درآمد مالیاتی را می‌توان تحت تأثیر عوامل متعددی از جمله درک حسابداری مالیاتی، کیفیت خدمات مالیاتی و تحریم‌های مالیاتی قرار داد.

اولین عاملی که می‌تواند بر تبعیت مالیات‌دهندگان تأثیر بگذارد، درک حسابداری مالیاتی است (Heiser et al., 2025). دانش حسابداری خوب انجام تعهدات مالیات-دهندگان را آسان‌تر می‌کند. درک حسابداری با درک فرآیند معامله ارتباط دارد تا به یک گزارش مالی تبدیل شود. اگر مالیات‌دهندگان بتوانند حسابداری مالیاتی را به خوبی انجام دهند، حسابداری مالیاتی را بهتر درک می‌کنند. بنابراین، اگر حسابداری خوب بلد باشید، تمایل به رعایت قانون و تعهدات در مالیات‌دهندگان نیز افزایش می‌یابد. درک حسابداری بر انطباق با مالیات‌دهندگان تأثیر می‌گذارد. تمکین مالیات‌دهندگان از دانش حسابداری خوب مؤدی شروع می‌شود تا نتایج صحیح و دقیق باشد. علاقه مالیات‌دهندگان به پرداخت مالیات برای انجام تعهدات گزارشگری خود را افزایش می‌دهد (Rusli et al., 2015).

دومین عامل مؤثر بر تمکین مالیات‌دهندگان، کیفیت خدمات مقامات مالیاتی است. یکی از مواردی که اداره امور مالیاتی باید بیشتر به آن توجه کند کیفیت خدمات ارائه شده است. خدمات عمومی رفاه مردم را بهبود می‌بخشد (Agus, 2017; Wu and Li, 2025).

خدمات مالیاتی به مردم در صورتی می‌تواند خوب باشد که مالیات‌دهندگان از این خدمات مالیاتی به شیوه‌ای کارآمدتر، ارزان‌تر، مقرون به صرفه‌تر، پاسخگوتر و سازنده‌تر برخوردار شوند. کیفیت خدمات مالیاتی مؤثر، مؤدیان را برای انجام تعهدات مالیاتی خود، افزایش انجام تعهدات مؤدی از طریق گوش دادن، جستجوی اطلاعات و تلاش برای رسیدن به آنچه مؤدی در مورد حقوق و تعهدات مالیاتی خود دوست دارد، برمی‌انگیزد (Ramadiansyah, 2014). بر اساس مطالعات قبلی کیفیت خدمات به‌طور مثبت بر تمکین مالیات‌دهندگان تأثیر می‌گذارد (Hardiningsih, 2011)، در حالی که نتایج برخی دیگر از مطالعات نشان داده‌اند که مقامات مالیاتی به‌طور قابل توجهی بر تمکین مالیات‌دهندگان تأثیر نمی‌گذارند (Ningsi, 2018).

علاوه بر این، سومین عاملی که می‌تواند بر تبعیت مالیات‌دهندگان تأثیر بگذارد، تحریم‌های مالیاتی است. تحریم‌های مالیاتی ابزاری بازدارنده است تا مؤدیان مالیاتی، قوانین و مقررات را رعایت کنند (احمدپور و همکاران، ۱۴۰۴). از نظر مالیات، مالیات بر اساس قانون اساسی ماهیت قهری دارد. بنابراین، در صورتی که مالیات‌دهنده به تعهدات خود عمل نکند، تحریم‌های مالیاتی وجود دارد (Mardiasmo, 2016). پژوهش‌های پیشین نشان داده‌اند که تحریم‌های مالیاتی تا حدی تأثیر مثبت و قابل توجهی بر تمکین مالیات‌دهندگان دارد (Putri and Nurhasanah, 2019). در حالی که برخی دیگر بیان می‌کنند که تحریم‌های مالیاتی تأثیر قابل توجهی بر تمکین مالیات‌دهندگان ندارد (Noviana et al., 2020).

یکی از اصلی‌ترین گروه‌های مالیات‌دهندگان، شرکت‌ها هستند. به‌گونه کلی، تبعیت شرکت‌ها از قوانین و مقررات مالیاتی و تمکین مالیاتی آنها می‌تواند خود را در گزارشگری مالیاتی نشان دهد. به این معنا که تبعیت مالیات‌دهندگان از قوانین و مقررات مالیاتی و تمکین مالیاتی آنها منجر به کیفیت حسابداری مالیاتی بهتر می‌شود. چنین پدیده‌ای می‌تواند مزایای بسیار زیادی هم برای سازمان امور مالیاتی و هم برای شرکت‌ها (به‌عنوان پرداخت‌کننده مالیات) داشته باشد. با این حال، شناخت موجود نه تنها در ایران، بلکه در سراسر دنیا نسبت به کیفیت حسابداری مالیاتی برای شرکت‌ها بسیار محدود است. در همین راستا، در مقاله حاضر قصد بر آن است که به ارائه الگویی از عوامل سطح فردی و سطح کلان مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی با بکارگیری رویکرد الگوسازی ساختاری تفسیری پرداخته شود. به‌طور کلی، مطالعه در زمینه کیفیت حسابداری مالیاتی می‌تواند مزایای بسیار زیادی برای

گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌ها داشته باشد؛ گروه‌هایی همچون، شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه، اعتباردهندگان، سازمان امور مالیاتی و دولت و عموم مردم. بنابراین، اجرای این پژوهش با توجه به مزایای کیفیت حسابداری مالیاتی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است.

پیشینه پژوهش

در سطح نظری، کیفیت حسابداری مالیاتی را می‌توان در چارچوب نظریه نمایندگی تبیین کرد. بر اساس نظریه نمایندگی جدایی مالکیت از مدیریت موجب شکل‌گیری تضاد منافع و عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران، سهامداران و سایر ذی‌نفعان از جمله دولت می‌شود. در چنین شرایطی، اقلام تعهدی مالیاتی می‌تواند به ابزاری برای انتقال منافع، مدیریت سود یا کاهش بار مالیاتی تبدیل شود (Viviers et al., 2026). بنابراین، کیفیت حسابداری مالیاتی نه تنها یک ویژگی فنی گزارشگری، بلکه سازوکاری کنترلی در کاهش هزینه‌های نمایندگی و محدودسازی رفتار فرصت‌طلبانه مدیریتی تلقی می‌شود. از این منظر، هر عاملی که موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و بهبود قضاوت حرفه‌ای شود، می‌تواند به ارتقای کیفیت حسابداری مالیاتی و کاهش هزینه‌های نمایندگی بینجامد.

کیفیت حسابداری مالیاتی مفهومی است که دربرگیرنده سه واژه کیفیت، حسابداری و مالیات است. کیفیت به معنای قابلیت اعتماد، ثبات و ارائه به‌موقع و دقیق اطلاعات است. در حسابداری، کیفیت به ویژگی‌های کیفی اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی اشاره دارد که برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان موثر و مفید باشد (Wakil and Petruska, 2022; Nurhayati et al., 2023)؛ بر این اساس، می‌توان انتظار داشت که کیفیت حسابداری مالیاتی به ویژگی‌ها و خصوصیات کیفی اطلاعات مالیاتی شرکت‌ها اطلاق شود که برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان موثر و مفید واقع گردد (Walton, 2022; Song and Holland, 2023).

در تحقیق‌های صورت گرفته در گذشته در زمینه حسابداری و مسائل مرتبط با مالیات کمتر به بررسی نقش کیفیت اقلام تعهدی مالیاتی و یا کیفیت حسابداری مالیاتی پرداخته شده است (Song and Holland, 2023). احتمالاً یکی از این دلایل عدم انطباق قوانین و مقررات حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی باشد که زمینه لازم برای توجه محققان حسابداری و امور مالی را به بحث در خصوص کیفیت حسابداری مالیاتی فراهم نکرده است. با این حال، در چند سال گذشته در خارج از کشور توجه به این بخش (کیفیت حسابداری مالیاتی) بیشتر شده است. می‌توان این‌طور گفت که در خارج از کشور تعداد بسیار محدودی از مطالعات به شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی پرداخته‌اند، به نوعی که

تعداد این مطالعات به تعداد انگشتان یک دست نیز نمی‌رسد. از این پژوهش‌ها می‌توان به مطالعات انجام شده در کشور آمریکا (Choudhary et al., 2016; Walton, 2022) و در کشور انگلیس (Song and Holland, 2023) اشاره کرد که به طور ویژه به بحث در خصوص کیفیت حسابداری مالیاتی پرداختند؛ دیگر مطالعات انجام شده نیز همگی در کشورهای توسعه یافته صورت پذیرفته‌اند (Sapkota, 2019; Walton et al., 2021;) (Choudhary et al., 2022; Cheng et al., 2022; Adams et al., 2022). این در حالی است که این پدیده (بحث در خصوص کیفیت حسابداری مالیاتی) در کشورهای در حال توسعه و کمتر توسعه یافته تاکنون مورد بررسی و تحلیل قرار نگرفته است. لذا، تأکید این مقاله بر روی موضوع عوامل سطح فرد و سطح کلان مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی در شرکت‌های ایرانی به‌عنوان یک کشور در حال توسعه می‌باشد.

کیفیت اقلام تعهدی مالیات حداقل تحت تأثیر دو عامل است. نخست، خطای برآورد (اعم از عمدی یا غیرعمدی بودن) که از ناتوانی مدیریت در داشتن آینده‌نگری کامل در مورد پیامدهای مشمول مالیات عملیات شرکت خود نشأت می‌گیرد. از آنجایی که اظهارنامه مالیاتی معمولاً پس از ثبت صورت‌های مالی تهیه می‌شود، مدیران باید هزینه مالیات را قبل از تسلیم اظهارنامه مالیاتی شرکت‌شان برآورد کنند. هنگامی که قضاوت قابل توجهی در یک حوزه گزارشگری مالی پیچیده مورد نیاز است، برآوردهای قبلی اغلب با تحقق‌های پس از آن متفاوت است. چودهاری و همکاران به این عامل به‌عنوان خطای برآورد مدیریت اشاره کرده‌اند (Choudhary et al., 2016). بخش بزرگی از خطای برآورد مدیریت در اقلام تعهدی مالیات ناشی از پیچیدگی‌های خاص حساب مالیاتی است، زیرا شیوه‌های مالیاتی اغلب متناسب با شرایط منحصر به فرد شرکت تنظیم می‌شوند (Walton, 2022). دوم، برخی استانداردهای گزارشگری مالی (به درستی اعمال شده) تفاوت‌هایی بین هزینه مالیات بر درآمد و جریان‌های نقدی مالیات بر درآمد ایجاد می‌کنند که در دارایی‌ها و بدهی‌های مالیات معوق ثبت نمی‌شوند. چودهاری و همکاران این عامل را به‌عنوان تصویر نادرست ناشی از استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابداری معرفی کرده‌اند (Choudhary et al., 2016). هم خطای برآورد مدیریت و هم تصویر نادرست ناشی از استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابداری، توانایی هزینه مالیات برای انعکاس جریان‌های نقدی مربوط به مالیات شرکت را به خطر می‌اندازد و انحراف نگاهت اقلام تعهدی مالیاتی را در جریان‌های

نقدی مرتبط با مالیات افزایش می‌دهد و در نتیجه کیفیت اقلام تعهدی مالیاتی پایین‌تر می‌شود (Choudhary et al., 2016). اقلام تعهدی مالیاتی یک شرکت به عنوان تفاوت بین هزینه مالیات بر درآمد و مالیات پرداخت شده تعریف می‌شود.

بر اساس مباحث مطرح شده تا اینجا می‌توان انتظار داشت که در صورت غیر عمدی فرض کردن خطاها در برآورد اقلام تعهدی مرتبط با مالیات، ویژگی‌های مدیریت و ساختار مدیریتی و همین‌طور توانایی‌های مدیران و کارکنان حسابداری شرکت‌ها بر خطای برآورد اقلام تعهدی مالیات و به تبع آن کیفیت حسابداری مالیاتی تأثیر بگذارد. هم‌چنین، اگر خطاهای رخ داده در برآورد اقلام تعهدی مرتبط با مالیات را عمدی فرض کنیم، ویژگی‌های اخلاقی و شخصیتی مدیران و کارکنان حسابداری شرکت‌ها می‌توانند بر کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت تأثیر بگذارند. در این راستا، بسیاری از پژوهشگران نسبت به اهمیت اخلاق و مسائل اخلاقی در بحث مالیات تأکید کرده‌اند (Viviers et al., 2026). هم‌چنین، استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی و موارد مرتبط با آن‌ها نیز از مجموعه عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابداری مالیاتی می‌باشند (بولو و همکاران، ۱۳۹۶؛ بیداری و کفشان، ۱۴۰۳). در ادامه، نیز به صورت موردی به برخی از عواملی که می‌توانند به گونه بالقوه بر کیفیت حسابداری مالیاتی تأثیر بگذارند، اشاره می‌شود و در نهایت اقدام به طراحی یک الگوی تئوریک اولیه از مجموعه عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی می‌شود.

برنامه‌ریزی مالیاتی می‌تواند یکی از عوامل بالقوه اثرگذار بر کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت‌ها باشد. یک شرکت می‌تواند تصمیم بگیرد که در برنامه‌ریزی متهورانه مالیاتی مشارکت کند، اما همچنان تخمین دقیقی از اقلام تعهدی مالیاتی خود را با ترسیم پرداخت‌های مالیات نقدی گذشته، حال و آینده ارائه دهد (Walton, 2022). چودهاری و همکاران (۲۰۱۶) بیان کرده‌اند که تفاوت دائمی مالیات دفتری بر کیفیت اقلام تعهدی مالیات تأثیر نمی‌گذارد، زیرا کل هزینه مالیات بر درآمد و مالیات بر درآمد نقدی پرداخت شده برای این مبالغ یکسان است. در عوض، تفاوت‌های موقت مالیات دفتری بر کیفیت اقلام تعهدی مالیات تأثیر می‌گذارد. برخی دیگر از مطالعات نیز نشان داده‌اند که قدرت تحلیل یکی از قوی‌ترین پیش‌بینی‌کننده‌های دقت اقلام مالیاتی و شفافیت گزارشگری است (Saragih and Ali, 2023; Bin-Nashwan et al., 2025)؛ بنابراین نقش محوری در شکل‌گیری کیفیت حسابداری مالیاتی دارد. حسنجانی خشک‌رودی و همکاران (۱۴۰۲) نیز نشان

دادند که ۱۷ شاخص اصلی در سه گروه متغیرهای حسابرسان مالیاتی (کیفیت حسابرسی مالیاتی دوره گذشته، سابقه کار، رسیدگی فردی یا گروهی پرونده، تخصص حسابرس، میزان استفاده حسابرسان از اطلاعات واصله، فشار کاری حسابرس، انجام حسابرسی در چند منبع مالیاتی، معامله با اشخاص وابسته، وجود فاکتور غیررسمی، استفاده از کارت بازرگانی دیگران)؛ متغیرهای درون شرکتی (مدیریت سود تعهدی؛ نسبت بدهی) و متغیرهای کلان اقتصادی (تورم، نرخ ارز غیررسمی، پیچیدگی مالیاتی، انصاف مالیاتی، شاخص فضای کسب و کار و شاخص سرمایه اجتماعی)، به عنوان متغیرهای اثرگذار مشخص گردیدند.

خطای برآورد هزینه مالیات پرهزینه است، چرا که اطلاعات سود را کاهش می دهد (Choudhary et al., 2022). وقتی دقت بالاتری بین گزارشگری مالی برای مالیات بر درآمد و پرداخت های نقدی مربوط به مالیات وجود دارد، اقلام تعهدی مالیات اطلاعاتی را ارائه می کند که نسبت به درآمد مشمول مالیات افزایشی است. برخی از پژوهشگران بیان کرده اند که بین میزان برنامه ریزی مالیاتی یک شرکت و محتوای اطلاعاتی افزایشی درآمد مشمول مالیات برآورد شده نسبت به درآمد دفتری رابطه معکوس وجود دارد (Ayers et al., 2009)؛ این موضوع نشان می دهد که شرکت های تابعه گریزگاه مالیاتی (بهشت مالیاتی) ممکن است بر کیفیت اقلام تعهدی مالیاتی تأثیرگذار باشند. در واقع، شرکت های تابعه گریزگاه مالیاتی می توانند بر خطای تخمین مدیریت، خواه عمدی یا غیرعمدی، از راه های مختلفی هم چون تعیین سود سرمایه گذاری مجدد، قیمت گذاری انتقالی با انگیزه مالیاتی و تغییر درآمد، توافق نامه های اطلاعات مالیاتی چند حوزه قضایی و تعیین ذخایر مالیاتی تأثیر بگذارند.

بررسی قوانین و مقررات در حوزه های قضایی متعدد و پیامدهای قانونی بالقوه نیز یکی دیگر از عواملی است که می تواند مستقیماً بر برآورد اقلام تعهدی مالیات و کیفیت حسابداری مالیاتی تأثیر بگذارد (Bennedson and Zeume, 2016; Schmal et al., Walton, 2022). در حالی که پرداخت مالیات متأثر از رعایت دقیق قوانین مالیاتی توسط مؤدیان و مأموران مالیاتی است (جمشیدی و همکاران، ۱۴۰۲)، آمارهای رسمی و پژوهش های دانشگاهی پیچیدگی و نااطمینانی مالیات دهندگان را در برخورد با قوانین مالیاتی

^۱Tax Haven

گریزگاه مالیاتی که بهشت مالیاتی یا پناهگاه مالیاتی نیز نامیده می شود، به کشور، استان یا منطقه ای اطلاق می شود، که سرمایه گذاران با داشتن حساب های بانکی و شرکت، از مالیات معاف بوده یا مالیات بسیار ناچیزی پرداخت می کنند.

نشان می‌دهد (Song and Holland, 2023). مدیران درون شرکت‌ها می‌توانند برای درک مفاهیم قوانین مالیاتی در طیف گسترده‌ای از جنبه‌های شرکتی مبارزه کنند (Damodaran et al., 2005; Hanlon and Heitzman, 2010; Armstrong et al., 2015; Doidge and Dyck, 2015). شواهد دانشگاهی نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاران نیز در درک قوانین مالیاتی و پیامدهای آن برای شرکت‌های فردی با مشکلاتی مواجه هستند (Plumlee, 2003; Lev and Nissim, 2004; Seida and Wempe, 2004; Weber, 2009; Doidge and Dyck, 2015; Bonsall et al., 2017; Edgeley and Holland, 2020; Holland et al., 2021). این مشکلات می‌تواند زمانی تشدید شود که شرکت‌ها تلاش می‌کنند از پرداخت مالیات اجتناب کنند (Song and Holland, 2023).

هم‌چنین، نگرانی‌های مربوط به شهرت مدیران پیرامون گسترش پیامدهای مالیاتی در حوزه قضایی می‌تواند باعث نااطمینانی بیشتر شود و منجر به مهار فرصت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی گردد. در حالی که انتظار می‌رود فرصت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی تداوم داشته باشد (Schmal et al., 2021)، فرصت‌های کمتر متهورانه درک بهتری از پیامدهای مالیات معوق ارائه می‌کنند. در نتیجه، اگر مدیران آگاه باشند که اطلاعات مالیاتی با چندین مقام مالیاتی به اشتراک گذاشته می‌شود، دقت بیشتری در برآوردها از خود نشان خواهند داد (Walton, 2022) که این موضوع منجر به بهبود کیفیت حسابداری مالیاتی خواهد شد. در نهایت، الزامات اساسی گزارشگری و اندازه‌گیری استانداردهای گزارشگری مالی تأثیر کلیدی بر کیفیت حسابداری دارد (بولو و همکاران، ۱۳۹۶). بسیاری از این استانداردها به طور مستقیم و یا غیرمستقیم با هزینه‌های مالیاتی و محاسبه آنها سروکار دارد. بنابراین، استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالیاتی و تغییرات آنها در طول زمان برای کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت‌ها مهم خواهد بود. هم‌چنین، بررسی‌های بیشتر از طریق بررسی ادبیات پیشین و گفت‌وگو با متخصصان و عموم مردم برخی از عوامل شناسایی شدند که این عوامل می‌توانند کیفیت گزارشگری مالی مرتبط با مالیات یا کیفیت حسابداری مالیاتی را تحت تأثیر خود قرار دهد. به گونه خلاصه این عوامل به شرح زیر هستند:

۱- کیفیت خدمات عمومی: مردم عموماً به دلیل مالیات پرداختی، به شدت به انواع خاصی از خدمات یا مزایای مصرف وابسته هستند. اگر کالاها و خدمات عمومی که نیازهای افراد را برآورده می‌کند نتواند توسط دولت ارائه شود، مالیات‌دهندگان (شرکت‌ها) دیگر

تمایلی به پرداخت مالیات نخواهند داشت. هرچه کیفیت پایین تر باشد، مالیات کمتری می پردازند و به دنبال شناسایی راه هایی خواهند بود که این عدم پرداخت را کتمان کنند (Lieberman, 2002; Pashev, 2005; Brautigam et al., 2008). بنابراین، در چنین وضعیتی به دلیل دستکاری اطلاعات مالی و حسابداری مرتبط با مالیات، انتظار کاهش کیفیت حسابداری مالیاتی وجود خواهد داشت.

۲- سطح فساد: فقدان شفافیت در درآمد مالیاتی و مخارج عمومی تأثیر منفی بیشتری بر فرار مالیاتی دارد (Kirchler et al., 2007). اگر مبلغ پرداختی برای رشوه کمتر از مبلغ مالیات قابل پرداخت باشد، مالیات دهندگان ممکن است با مقامات مالیاتی تبانی کنند. بنابراین، هرچه سطح فساد بالاتر باشد، شرکت هایی که به عدم پرداخت مالیات روی می آورند، بیشتر می شود. در چنین حالتی نیز شرکت ها به دنبال دستکاری اطلاعات مرتبط با مالیات برای پرداخت مالیات کمتر و به تبع آن کاهش کیفیت حسابداری مالیاتی رخ خواهد داد.

۳- مجازات جرایم مالیاتی: چارچوب قانونی برای مجازات ها نیز به طور قابل توجهی بر سطح رعایت مالیاتی (Fishlow and Friedman, 1994) و کیفیت حسابداری مالیاتی تأثیر می گذارد. از دیدگاه محققین، تأثیر منفی احتمال کشف تقلب و جریمه نیز بر عدم انطباق مالیاتی تأیید شده است (Nguyen et al., 2020). مالیات دهندگان (شرکت ها) ممکن است در نظر بگیرند که آیا رعایت یا عدم انطباق سودمندتر خواهد بود و لذا با عدم رعایت قوانین و مقررات مالیاتی، به سمت دستکاری اطلاعات حسابداری مرتبط با مالیات و کاهش کیفیت حسابداری مالیاتی بروند.

۴- سازمان امور مالیاتی: بسیاری از کشورهای در حال توسعه در مدیریت مالیات با مشکلاتی مواجه بودند که بر عملکرد و نقش اداره مالیات در اقتصاد تأثیر می گذارد (Nguyen et al., 2020). توانایی سازمان امور مالیاتی برای مدیریت جریان نقدی یا کنترل تراکنش های شرکت ها بر دیدگاه شرکت ها نسبت به مالیات تأثیر می گذارد. اگر مدیریت مؤثری در جمع آوری مالیات وجود نداشته باشد، سیستم مالیاتی پیچیده ممکن است بر عدم انطباق مالیات تأثیر بگذارد (Mo, 2003). بنابراین، سازمان امور مالیاتی و کارکردهای آن می تواند نقش شگرفی در تعیین کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت ها داشته باشد.

۵- سیستم قوانین مالیاتی و دیدگاه برابری: برخی از مطالعات نشان می‌دهند که نرخ‌های مالیاتی بالا، بار مالیاتی بر درآمد مالیات‌دهندگان را افزایش می‌دهد (Alligham and Sandmo, 1972; Chipeta, 2002). سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۱ (۲۰۰۴) استدلال کرد که قوانین مالیاتی در بسیاری از کشورها هنوز نادرست و نامشخص است که فرصت‌هایی را برای شرکت‌ها برای ارتکاب تقلب مالیاتی ایجاد می‌کند. بنابراین، ضعف در مقررات قانونی سازمان امور مالیاتی بر تمکین مودیان تأثیر می‌گذارد. اگر قانون مالیات حفره‌های زیادی داشته باشد، ممکن است مالیات‌دهندگان نافرجام بیشتری وجود داشته باشند. بنابراین، سیستم قوانین و مقررات مالیاتی یکی دیگر از عوامل است که می‌تواند کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت‌ها را دستخوش خود قرار دهد.

روش

از نظر جهت‌گیری‌های پژوهشی، مقاله حاضر از نوع ترکیبی از مطالعات کاربردی و توسعه-ای است و قصد دارد شاخص‌های مهم و معتبر برای شناسایی عوامل سطح فردی و سطح کلان مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی در شرکت‌های ایرانی را ارائه نماید. از لحاظ شناسایی شاخص‌های جدید، توسعه‌ای و از لحاظ نگاه به ارتقا و بهبود کیفیت حسابداری مالیاتی، کاربردی است. می‌توان گفت که مقاله حاضر و محتوای سؤال‌های مطرح شده در آن در پی دستیابی به شاخص‌های اصلی اثرگذار بر کیفیت حسابداری مالیاتی در شرکت‌های ایرانی می‌باشد. لذا، به نظر می‌رسد که اتخاذ رویکرد تفسیری در بین رویکردهای موجود روش‌شناسی تحقیق، بهترین‌ترین راه خواهد بود و در این خصوص مشابه با پژوهش جعفری و همکاران (۱۴۰۰) استفاده از مطالعه دلفی با استفاده از منطق فازی (روش دلفی فازی) دستیابی به هدف‌ها تحقیق را ممکن می‌سازد. بر این اساس، مقاله حاضر در مراحل مختلفی به شرح ذیل اجرا می‌شود:

- مطالعه و بررسی مبانی تئوریک و تجربی گذشته؛
- نظرخواهی از متخصصان دانشگاهی و حرفه‌ای؛
- استخراج عناصر الگوی شاخص‌های سطح شرکت اثرگذار بر کیفیت حسابداری مالیاتی و تعیین ارتباط این عناصر جهت الگوسازی.

^۱The Organization for Economic Cooperation and Development

در نهایت، تعداد ۵۹ شاخص اولیه در مورد عوامل فردی و سطح کلان شناسایی شدند که مبنای نظرخواهی از متخصصان قرار گرفت؛ این شاخص‌ها به شرح جدول ۱ می‌باشد.

جدول ۱. شاخص‌های شناسایی شده

| عوامل سطح کلان | | عوامل فردی | |
|---------------------------------------|---|-----------------------------------|---|
| فناوری‌های نوین: بلاک چین | قوانین مالیاتی | قدرت تحلیل مدیران | قضاوت مدیریت |
| فناوری‌های نوین: اینترنت اشیاء | استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابداری | پیش‌بینی سود مدیران | قابلیت مدیران |
| فناوری‌های نوین: حسابداری ابری | تغییر مکرر در قوانین مالیاتی | انگیزه آستانه اجتناب از زیان | شایستگی مدیر مالی |
| فناوری‌های نوین: دیتاهای بزرگ | گریزگاه (بهشت) مالیاتی | حساسیت اخلاقی | شایستگی کارکنان حسابداری |
| نوع صنعت | نااطمینانی محیطی | محافظه‌کاری مدیران | باورهای مذهبی |
| نرخ بهره | ترس از نظام قضایی | درک حسابداری مالیاتی | اعتماد به نفس بیش از حد مدیرعامل |
| زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر (XBRL) | تخریب‌های اقتصادی | متخصصان مالیاتی | اعتماد به نفس بیش از حد مدیر مالی |
| کیفیت خدمات عمومی | تورم | هوش فرهنگی انگیزشی مدیران مالی | تیپ‌های شخصیتی |
| سطح فساد | رقابت در بازار | هوش فرهنگی شناختی مدیران مالی | خوش‌بینی مدیران |
| مجازات جرایم مالیاتی | رکود اقتصادی | هوش فرهنگی فرا شناختی مدیران مالی | انگیزه دستیابی به آستانه اجتناب از کاهش سود |
| سازمان امور مالیاتی | رونق اقتصادی | هوش فرهنگی رفتاری مدیران مالی | قدرت استدلال مدیران |
| دیدگاه برابری در سیستم قوانین مالیاتی | رشد اقتصادی | گردش مالی مدیرعامل | دوره تصدی مدیرعامل |
| فرهنگ مالیاتی | نگرش جامعه نسبت به مالیات | گردش مالی مدیر مالی | رازداری مالی مدیران |

| | | | |
|---|---|---------------------------------------|---------------------------|
| - | - | تجربه مدیر مالی | عدم تقارن اطلاعات مالیاتی |
| - | - | خودشیفتگی مدیر مالی | شهرت مدیران |
| - | - | یکسان بودن جنسیت مدیرعامل و مدیر مالی | جنسیت مدیرعامل |
| - | - | - | جنسیت مدیر مالی |

برای جمع آوری داده‌ها ترکیبی از دو روش مطالعه کتابخانه‌ای و روش پیمایشی استفاده می‌شود. در این مقاله جامعه آماری دربرگیرنده متخصصان دانشگاهی و متخصصانی است که در حوزه مالیات تخصص داشته و در عمل اقدام می‌نمایند. بر این اساس، افراد مدنظر در این مقاله باید یکی از دو شرط زیر را داشته باشند:

- متخصصین دانشگاهی: متخصصین دانشگاهی افرادی هستند که حداقل دارای رتبه دانشیاری بوده و دارای چندین مقاله در زمینه موضوع مورد تحقیق باشند.
- متخصصین حرفه‌ای: متخصصین حرفه‌ای شامل افرادی می‌باشد که حداقل دارای مدرک کارشناسی ارشد بوده و دارای حداقل سابقه ۱۰ سال کار در زمینه حسابداری مالیاتی باشند.

ابتدا از طریق بررسی و تعامل با افراد فعال در حوزه حسابداری مالیاتی در دانشگاه و سازمان‌های امور مالیاتی و هم‌چنین مشاوران مالیاتی، اعضای جامعه آماری شناسایی و با توجه به امکان تعامل و برقراری رابطه با آنان، پرسش‌نامه‌ها از طریق مراجعه حضوری، رایانامه و یا به صورت الکترونیکی ارسال گردید. به این ترتیب، در مرحله اول تعداد ۲۶ پرسش‌نامه تکمیل شد و ۱۹ نفر از این متخصصان در تمام مراحل مطالعه مشارکت داشتند که داده‌های مربوط به این ۱۹ نفر مورد بررسی قرار گرفت.

در مقاله حاضر در خصوص تأیید روایی پرسش‌نامه‌ها، از روش روایی محتوای (CVR) استفاده شد که در این خصوص از اعضای پانل دلفی درخواست شد، در مورد هر شاخص یکی از گزینه‌های ضروری، مفید ولی ضرورتی ندارد و یا غیرضروری را انتخاب نمایند. سپس، بر اساس پاسخ‌های اعضای پانل دلفی، میزان CVR محاسبه گردید. مطابق با حاجی-زاده و اصغری (۱۳۹۰) در صورتی که تعداد اعضای پانل ۱۹ نفر باشند؛ چنانچه میزان CVR بزرگ‌تر یا برابر با ۰/۴۵ باشد، اعتبار روایی آن شاخص تأیید می‌گردد. یافته‌ها حاکی از تأیید اعتبار محتوایی شاخص‌های پژوهش است. همچنین، جهت تعیین پایایی پرسشنامه، در این

مقاله از ضریب آلفای کرونباخ بهره گرفته شد و یافته‌ها حاکی از ضریب آلفای کرونباخ برای عوامل فردی و عوامل سطح کلان به ترتیب، برابر با ۰/۸۵ و ۰/۸۳ بود. در بخش کمی ابزار تجزیه و تحلیل، در این مقاله از روش‌های آماری و تصمیم‌گیری چندمعیاره در خصوص تجزیه و تحلیل نظرهای متخصصان استفاده شد. برای این کار از روش‌های غربالگری فازی، الگوسازی ساختاری-تفسیری و فرآیند تحلیل شبکه‌ای (ANP) فازی استفاده گردید.

یافته‌ها

در این قسمت شواهد حاصل از تحلیل‌ها ارائه می‌گردد. پس از جمع‌آوری داده‌ها و نظرخواهی از متخصصان، در مرحله اول، از روش غربالگری فازی برای نهایی کردن شاخص‌های عوامل فردی و عوامل سطح کلان مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی استفاده می‌شود. در پرسش‌نامه استفاده شده در روش غربالگری فازی، متخصصان بر اساس تجربه، تخصص، دانش و شرایط کشور، میزان اهمیت هر کدام از شاخص‌های عوامل فردی و عوامل سطح کلان را تعیین می‌نمایند. ضریب اهمیت شاخص‌های ذکر شده در طیفی ۷ گانه طراحی شده است که عبارت از «۱: بی‌اهمیت»، «۲: خیلی کم»، «۳: کم»، «۴: متوسط»، «۵: زیاد»، «۶: خیلی زیاد» و «۷: بی‌نهایت» هستند. سپس با استفاده از فرآیند فن غربالگری فازی به ترکیب ارزیابی‌های صورت گرفته به وسیله افراد متخصص پرداخته می‌شود تا یک ارزیابی کلی از هر گزینه بدست آید. مرحله اول در این گام این است که یک تابع اجماع نظر (Q) برای بدنه تصمیم‌گیری مشخص شود. این تابع بیان می‌نماید که توافق چه تعداد از افراد متخصص لازم می‌باشد تا یک گزینه مورد قبول واقع گردیده و از فرآیند غربالگری عبور نماید. بر این اساس برای هر $i=1,2,3,\dots,r$ فرد k (نخه) بدنه تصمیم‌گیری یک ارزش $Q(K)$ فراهم می‌نماید. $Q(K)$ بیان می‌کند که اگر K فرد متخصص از گزینه‌ای رضایت داشته باشند، آنگاه چگونگی پذیرش یک گزینه چه خواهد بود. از آنجایی که Q حاکی از تعداد نقاط در مقیاس انتخاب شده (که در این پژوهش مساوی با ۷ می‌باشد) و I بیانگر تعداد افراد متخصص شرکت‌کننده در تصمیم‌گیری (که در این پژوهش مساوی با ۱۹ می‌باشد) است، آنگاه نتایج تابع اجماع نظر به شکل جدول ۲ خواهد بود.

جدول ۲. تابع اجماع نظر نهایی پژوهش

| K | تابع اجماع | K | تابع اجماع |
|----|---------------------------|----|----------------------------|
| ۱ | $Q_{A_1} = S_1 \sim N$ | ۱۱ | $Q_{A_{11}} = S_4 \sim M$ |
| ۲ | $Q_{A_2} = S_1 \sim N$ | ۱۲ | $Q_{A_{12}} = S_4 \sim M$ |
| ۳ | $Q_{A_3} = S_1 \sim N$ | ۱۳ | $Q_{A_{13}} = S_4 \sim M$ |
| ۴ | $Q_{A_4} = S_2 \sim VL$ | ۱۴ | $Q_{A_{14}} = S_5 \sim H$ |
| ۵ | $Q_{A_5} = S_2 \sim VL$ | ۱۵ | $Q_{A_{15}} = S_5 \sim H$ |
| ۶ | $Q_{A_6} = S_2 \sim VL$ | ۱۶ | $Q_{A_{16}} = S_5 \sim H$ |
| ۷ | $Q_{A_7} = S_3 \sim L$ | ۱۷ | $Q_{A_{17}} = S_6 \sim VH$ |
| ۸ | $Q_{A_8} = S_3 \sim L$ | ۱۸ | $Q_{A_{18}} = S_6 \sim VH$ |
| ۹ | $Q_{A_9} = S_3 \sim L$ | ۱۹ | $Q_{A_{19}} = S_6 \sim VH$ |
| ۱۰ | $Q_{A_{10}} = S_4 \sim M$ | - | - |

بعد از انتخاب مناسب تابع اجماع نظر، می‌توان از عملگر OWA جهت اجماع نظر متخصصان استفاده کرد. لذا مطابق با رابطه ذیل امتیاز نهایی هر شاخص تعیین می‌گردد.

$$U_i = \max_j \{Q(j) \cap Bij\} \quad i=1,2,\dots,n$$

که در آن U_i بیانگر امتیاز کلی، Bij بیانگر ارزش زمین نمره خوب شاخص، $Q(j)$ بیانگر آن است که تصمیم گیرنده چقدر احساس می‌کند که حمایت کمینه از فرد متخصص لازم است و $Q(j) \cap Bij$ را می‌توان وزن دهی به زمین نمره خوب گرفته Bij بر اساس خواست تصمیم گیرنده در نظر گرفت. با توجه به توضیحات مطرح شده، U_i را می‌توان تعمیم یافته میانگین موزون معمولی در فضای فازی در نظر گرفت. شواهد این مرحله از مقاله حاکی از آن است که از میان ۵۹ شاخص شناسایی شده مندرج در جدول ۱، ۱۹ شاخص مربوط به عوامل فردی و ۱۹ شاخص مربوط به عوامل سطح کلان مورد تأیید نهایی قرار گرفته است. شاخص‌های عوامل فردی عبارتند از قابلیت مدیران، شایستگی مدیر مالی، قضاوت مدیریت، خوش بینی مدیران، تجربه مدیر مالی، درک حسابداری مالیاتی، قدرت تحلیل مدیران، پیش بینی سود مدیران، عدم تقارن اطلاعات مالیاتی، محافظه کاری مدیران، رازداری مالی مدیران، هوش فرهنگی رفتاری مدیران مالی، جنسیت مدیرعامل، جنسیت مدیر مالی، انگیزه آستانه اجتناب از زیان، انگیزه دستیابی به آستانه اجتناب از کاهش سود، متخصصان مالیاتی، شهرت مدیران و حساسیت اخلاقی. هم‌چنین، شاخص‌های عوامل سطح کلان عبارتند از قوانین مالیاتی، استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابداری، تغییر مکرر

در قوانین مالیاتی، گریزگاه (بهشت) مالیاتی، ترس از نظام قضایی، رقابت در بازار، رونق اقتصادی، رشد اقتصادی، نگرش جامعه نسبت به مالیات، فرهنگ مالیاتی، فناوری‌های نوین: اینترنت اشیاء، فناوری‌های نوین: حسابداری ابری، فناوری‌های نوین: دیتاهای بزرگ، نوع صنعت، کیفیت خدمات عمومی، سطح فساد، مجازات جرایم مالیاتی، سازمان امور مالیاتی و دیدگاه برابری در سیستم قوانین مالیاتی. در مرحله بعد با استفاده از روش الگوسازی ساختاری-تفسیری روابط بین شاخص‌های تأیید شده مورد بررسی قرار می‌گیرد.

در مورد شاخص‌ها روابط مقایسه زوجی، ماتریس دستیابی اولیه و ماتریس دستیابی نهایی طی گردید تا زمینه لازم برای سطح‌بندی شاخص‌ها و ارائه الگوی نهایی فراهم شود. بر اساس ماتریس دستیابی نهایی به سطح‌بندی شاخص‌های آن پرداخته شد تا وضعیت هر شاخص در الگوی نهایی مشخص شود. همان‌طور که در جدول ۳ نشان داده شده است، در الگوی نهایی عوامل فردی مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی، چهار شاخص «درک حسابداری مالیاتی»، «انگیزه آستانه اجتناب از زیان»، «انگیزه دستیابی به آستانه اجتناب از کاهش سود» و «متخصصان مالیاتی» در سطح اول قرار گرفته‌اند؛ این مورد به این معناست که این چهار شاخص بیشترین میزان تأثیرپذیری را از سایر شاخص‌ها دارند. چهار شاخص «عدم تقارن اطلاعات مالیاتی»، «پیش‌بینی سود مدیران»، «شایستگی مدیر مالی» و «محافظة کاری مدیران» در سطح دوم قرار گرفته‌اند. چهار شاخص ذکر شده به طور مستقیم بر یکدیگر و همین‌طور بر چهار شاخص سطح اول تأثیرگذار می‌باشند. در سطح سوم شاخص‌های «فضاوت مدیریت»، «خوش‌بینی مدیران»، «قدرت تحلیل مدیران»، «رازداری مالی مدیران» و «شهرت مدیران» (۵ شاخص) قرار گرفته است؛ شاخص‌های مزبور به طور مستقیم بر یکدیگر و هم‌چنین بر چهار شاخص سطح دوم تأثیر می‌گذارند. در سطح چهارم، دو شاخص «هوش فرهنگی رفتاری مدیران مالی» و «حساسیت اخلاقی» قرار گرفته است؛ دو شاخص مزبور علاوه بر این که به طور مستقیم بر هم تأثیر می‌گذارند، بر پنج شاخص سطح سوم نیز تأثیر خواهند گذاشت. در نهایت، در سطح پنجم چهار شاخص قرار گرفته است؛ این شاخص‌ها عبارت از «جنسیت مدیر مالی»، «جنسیت مدیر عامل»، «تجربه مدیر مالی» و «قابلیت مدیران» می‌باشد؛ این شاخص‌ها علاوه بر ارتباط مستقیم با یکدیگر، بر شاخص‌های سطح چهارم نیز تأثیر خواهند گذاشت.

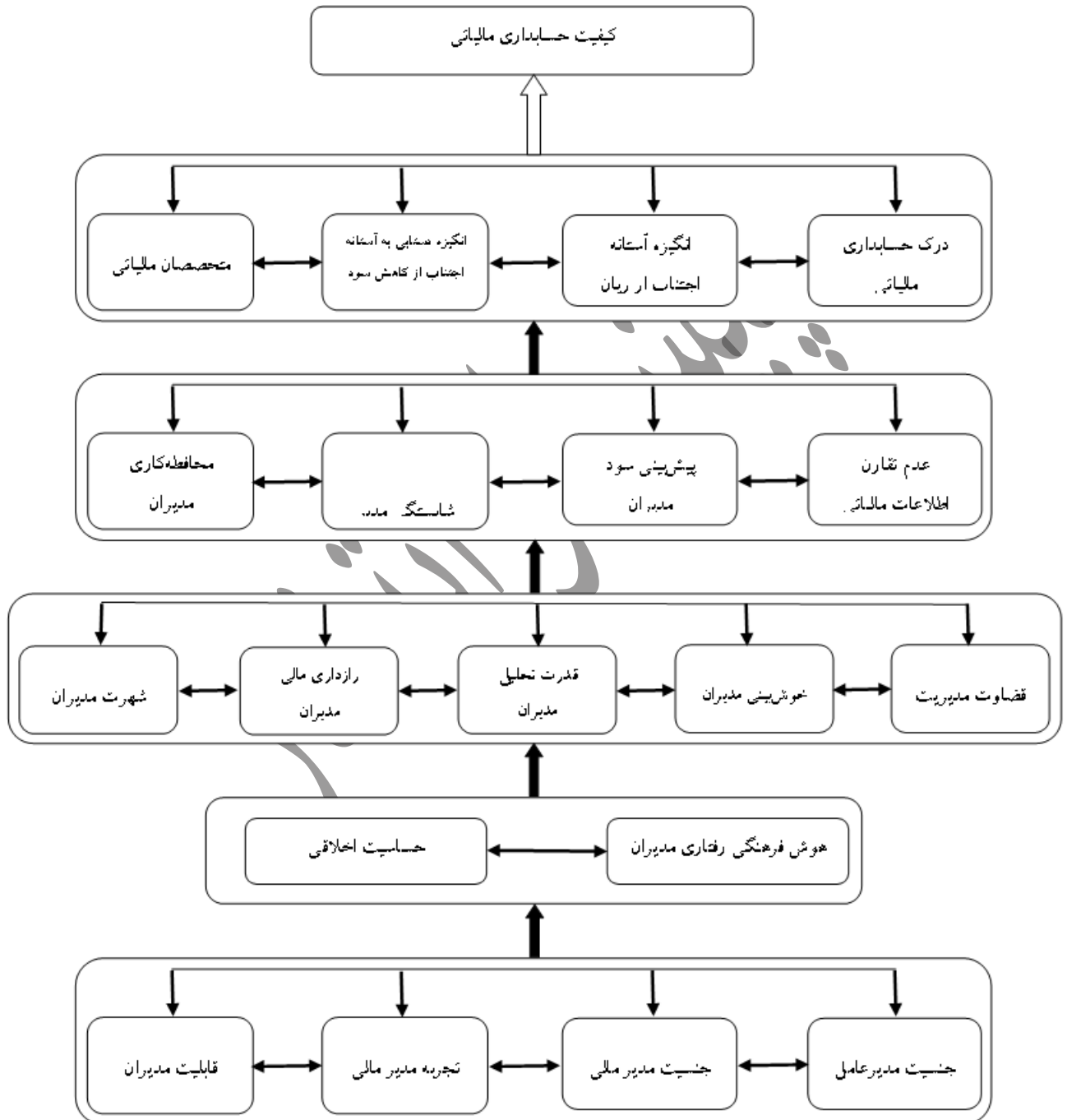
جدول ۳. گام‌های تعیین سطوح هر یک از شاخص‌های عوامل فردی

| شاخص | مجموعه ورودی | مجموعه خروجی | مجموعه مشترک | سطح |
|----------------------------------|--|--|-----------------------|-----|
| گام نخست: تعیین شاخص‌های سطح اول | | | | |
| I1 | ۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵ | ۱.۷.۱۵.۱۸.۱۹ | ۱.۷.۱۵ | |
| I2 | ۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵.۱۷.۱۸.۱۹ | ۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۷ | ۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵.۱۷ | |
| I3 | ۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵ | ۱.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۱.۱۲.۱۳ | ۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳ | |
| I4 | ۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵ | ۱.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۱.۱۲.۱۳ | ۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳ | |
| I5 | ۲.۳.۴.۵.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵ | ۱.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۱.۱۲.۱۳ | ۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳ | |
| I6 | ۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶.۱۸.۱۹ | ۲.۴.۹.۱۰.۱۴.۱۵.۱۶ | ۲.۴.۹.۱۰.۱۴.۱۵.۱۶ | ۱ |
| I7 | ۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۷ | ۱.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۱.۱۲.۱۳ | ۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳ | |
| I8 | ۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۹ | ۴.۸.۱۶.۱۸ | ۴.۸ | |
| I9 | ۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵.۱۶.۱۹ | ۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵ | ۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵ | |
| I10 | ۳.۹.۱۰.۱۱.۱۴.۱۷ | ۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷ | ۳.۹.۱۰.۱۱.۱۴.۱۷ | |
| I11 | ۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷ | ۱.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۱.۱۲.۱۳.۱۶ | ۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳.۱۶ | |
| I12 | ۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۹ | ۱.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۱.۱۲.۱۳.۱۷ | ۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳.۱۷ | |
| I13 | ۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶.۱۸.۱۹ | ۱.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۱.۱۲.۱۳.۱۸ | ۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳.۱۸ | |
| I14 | ۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵.۱۷.۱۹ | ۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵ | ۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵ | |
| I15 | ۲.۳.۴.۹.۱۰.۱۱.۱۴.۱۵.۱۶.۱۸ | ۲.۴.۹.۱۰.۱۴.۱۵.۱۶ | ۲.۴.۹.۱۰.۱۴.۱۵.۱۶ | ۱ |
| I16 | ۱.۲.۳.۴.۵.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۴.۱۵.۱۶.۱۸.۱۹ | ۲.۴.۹.۱۰.۱۴.۱۵.۱۶ | ۲.۴.۹.۱۰.۱۴.۱۵.۱۶ | ۱ |
| I17 | ۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶.۱۸.۱۹ | ۲.۴.۹.۱۰.۱۴.۱۵.۱۶ | ۲.۴.۹.۱۰.۱۴.۱۵.۱۶ | ۱ |
| I18 | ۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۶.۱۷ | ۲.۳.۹.۱۴.۱۵.۱۷.۱۹ | ۲.۳.۱۴ | |
| I19 | ۱.۳.۴.۵.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۱۸.۱۹ | ۱.۲.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۴.۱۷ | ۱.۴.۵.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۷ | |
| گام دوم: تعیین شاخص‌های سطح دوم | | | | |
| I1 | ۲.۹.۱۰.۱۴.۱۸.۱۹ | ۲.۳.۴.۵.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۴ | ۲.۹.۱۰.۱۴ | |
| I2 | ۲.۳.۴.۵.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۸.۱۹ | ۳.۴.۵.۸.۱۱.۱۲.۱۸ | ۳.۴.۵.۸.۱۱.۱۲.۱۸ | ۲ |
| I3 | ۲.۳.۴.۵.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۸ | ۳.۴.۵.۷.۱۱.۱۲.۱۳ | ۳.۴.۵.۷.۱۱.۱۲.۱۳ | |
| I4 | ۲.۳.۴.۵.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۸ | ۳.۴.۵.۷.۱۱.۱۲.۱۳ | ۳.۴.۵.۷.۱۱.۱۲.۱۳ | |
| I5 | ۲.۳.۴.۵.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۹ | ۳.۴.۷.۱۱.۱۲.۱۳ | ۳.۴.۷.۱۱.۱۲.۱۳ | |
| I7 | ۲.۳.۴.۵.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۸ | ۳.۴.۵.۷.۱۱.۱۲.۱۹ | ۳.۴.۵.۷.۱۱.۱۲ | |
| I8 | ۲.۳.۴.۵.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۴.۱۸ | ۳.۴.۵.۸.۱۱.۱۲.۱۸ | ۳.۴.۵.۸.۱۱.۱۲.۱۸ | ۲ |
| I9 | ۳.۴.۵.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۸.۱۹ | ۳.۴.۵.۸.۱۱.۱۲.۱۸ | ۳.۴.۵.۸.۱۱.۱۲.۱۸ | ۲ |
| I10 | ۲.۳.۴.۵.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۸ | ۳.۴.۵.۸.۱۱.۱۲.۱۸ | ۳.۴.۵.۸.۱۱.۱۲.۱۸ | ۲ |
| I11 | ۲.۳.۴.۵.۷.۸.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۸ | ۳.۴.۵.۷.۱۲.۱۹ | ۳.۴.۵.۷.۱۲ | |
| I12 | ۲.۳.۴.۵.۷.۸.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۸ | ۳.۴.۵.۸.۱۱.۱۲.۱۳.۱۸.۱۹ | ۳.۴.۵.۸.۱۱.۱۲.۱۳ | |

| شاخص | مجموعه ورودی | مجموعه خروجی | مجموعه مشترک | سطح |
|-------------------------------------|------------------------------|------------------------------|------------------------|-----|
| I13 | ۲۹،۱۰،۱۴،۱۹ | ۲۳،۴،۵،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۹ | ۲۹،۱۰،۱۴،۱۹ | |
| I14 | ۲۹،۱۰،۱۳ | ۲۳،۴،۵،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴ | ۲۹،۱۰،۱۳ | |
| I18 | ۲۳،۴،۵،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۸ | ۳،۴،۵،۸،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۸،۱۹ | ۳،۴،۵،۸،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۸ | |
| I19 | ۱،۲،۴،۵،۷،۸،۱۱،۱۳،۱۸،۱۹ | ۳،۴،۷،۱۴،۱۸،۱۹ | ۴،۷،۱۸،۱۹ | |
| گام سوم: تعیین شاخص‌های سطح سوم | | | | |
| I1 | ۴،۷،۱۲،۱۴،۱۹ | ۴،۵،۷،۱۲،۱۴،۱۹ | ۴،۷،۱۲،۱۴،۱۹ | |
| I3 | ۳،۵،۷،۱۳،۱۴،۱۹ | ۳،۵،۱۹ | ۳،۵،۱۹ | ۳ |
| I4 | ۳،۵،۱۳،۱۴،۱۹ | ۳،۵،۱۹ | ۳،۵،۱۹ | ۳ |
| I5 | ۳،۷،۱۱،۱۴،۱۸ | ۱،۵،۷،۱۱،۱۴،۱۸ | ۷،۱۱،۱۴،۱۸ | |
| I7 | ۳،۵،۱۲،۱۴،۱۹ | ۳،۵،۱۹ | ۳،۵،۱۹ | ۳ |
| I11 | ۱،۳،۵،۱۲،۱۴،۱۹ | ۳،۵،۱۹ | ۳،۵،۱۹ | ۳ |
| I12 | ۱،۳،۵،۷،۱۲،۱۳،۱۸،۱۹ | ۳،۴،۱۹ | ۳،۴،۱۹ | |
| I13 | ۳،۵،۷،۱۳،۱۴،۱۹ | ۴،۱۴،۱۹ | ۱۴،۱۹ | |
| I14 | ۱،۳،۵،۱۳،۱۴،۱۹ | ۱،۱۴،۱۹ | ۱،۱۹ | |
| I18 | ۳،۵،۷،۱۳،۱۴،۱۸،۱۹ | ۳،۵،۱۹ | ۳،۵،۱۹ | ۳ |
| I19 | ۳،۵،۱۱،۱۸ | ۱،۷،۱۱،۱۴ | ۱۱ | |
| گام چهارم: تعیین شاخص‌های سطح چهارم | | | | |
| I1 | ۱،۱۲،۱۳،۱۴ | ۱،۱۳،۱۴،۱۹ | ۱،۱۳،۱۴ | |
| I5 | ۱،۵،۱۲،۱۳،۱۹ | ۱،۵،۱۲،۱۳،۱۴ | ۱،۵،۱۲،۱۳ | |
| I12 | ۱،۵،۱۲،۱۳،۱۴ | ۱،۱۲،۱۴ | ۱،۱۲،۱۴ | ۴ |
| I13 | ۵،۱۹ | ۵،۱۲،۱۳ | ۵ | |
| I14 | ۱،۵،۱۳،۱۴ | ۵،۱۲،۱۳،۱۴،۱۹ | ۵،۱۳،۱۴ | |
| I19 | ۱،۵،۱۲،۱۴،۱۹ | ۱،۱۲،۱۴ | ۱،۱۲،۱۴ | ۴ |
| گام پنجم: تعیین شاخص‌های سطح پنجم | | | | |
| I1 | ۱،۵،۱۳،۱۴ | ۱،۵،۱۳،۱۴ | ۱،۵،۱۳،۱۴ | ۵ |
| I5 | ۱،۵،۱۳،۱۴ | ۱،۵،۱۳،۱۴ | ۱،۵،۱۳،۱۴ | ۵ |
| I13 | ۱،۵،۱۳،۱۴ | ۱،۵،۱۳،۱۴ | ۱،۵،۱۳،۱۴ | ۵ |
| I14 | ۱،۵،۱۳،۱۴ | ۱،۵،۱۳،۱۴ | ۱،۵،۱۳،۱۴ | ۵ |

بر اساس سطح‌بندی‌های ارائه شده در جدول ۳، شکل ۱ الگوی نهایی کلی مقاله حاضر برای عوامل فردی را نشان می‌دهد. در این شکل برای سادگی روابط متقابل میان شاخص‌های هم سطح در حداقل ممکن رسم گردیده است.

شکل ۱. الگوی شاخص‌های عوامل فردی مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی



همچنین، همان‌طور که در جدول ۴ نشان داده شده است، در الگوی نهایی عوامل سطح کلان مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی، تمامی نوزده شاخص مرتبط با عوامل سطح کلان در یک سطح قرار می‌گیرند؛ این مسأله بیانگر آن می‌باشد که هر شاخص به طور مستقیم بر ۱۸ شاخص دیگر عوامل سطح کلان تأثیر مستقیم می‌گذارد.

جدول ۴. گام‌های تعیین سطوح هر یک از شاخص‌های عوامل سطح کلان

| شاخص | مجموعه ورودی | مجموعه خروجی | مجموعه مشترک | سطح |
|------|-----------------------------|---------------------------|---------------------------|-----|
| ML1 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱ |
| | ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | |
| ML2 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱ |
| | ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | |
| ML3 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱ |
| | ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | |
| ML4 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱ |
| | ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | |
| ML5 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱ |
| | ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | |
| ML6 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱ |
| | ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | |
| ML7 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱ |
| | ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | |
| ML8 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱ |
| | ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | |
| ML9 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱ |
| | ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | |
| ML10 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱ |
| | ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | |
| ML11 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱ |
| | ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | |
| ML12 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱ |
| | ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | |
| ML13 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱ |
| | ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | |
| ML14 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ | ۱ |
| | ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | |

| شاخص | مجموعه ورودی | مجموعه خروجی | مجموعه مشترک | سطح |
|------|---|---|---|-----|
| ML15 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۱ |
| ML16 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۱ |
| ML17 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۱ |
| ML18 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۱ |
| ML19 | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲، ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱ ۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹ | ۱ |

در مرحله بعد، از روش تحلیل شبکه‌ای جهت رتبه‌بندی میزان اهمیت هر یک از شاخص‌ها استفاده گردید؛ در این مورد وزن هر شاخص نسبت به هدف (جای‌گیری در الگوی نهایی عوامل فردی و عوامل سطح کلان اثرگذار بر کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت‌های ایرانی) با استفاده از فن تحلیل شبکه‌ای فازای محاسبه شد. به بیان دیگر، در این بخش وزن‌های هر یک از شاخص‌ها نسبت به هدف با بکارگیری فن فرآیند تحلیل شبکه‌ای فازای مشخص می‌گردد. اطلاعات مورد نیاز برای این بخش از مقاله از پرسشنامه مقایسه‌های زوجی استخراج شده است. برای مشخص کردن وزن هر یک از شاخص‌ها نسبت به هدف، نخست مقایسه‌های زوجی برای هر یک از شاخص‌ها به وسیله مشارکت‌کنندگان این پژوهش (متخصصان) مشخص شده، ماتریس مقایسه‌های زوجی تشکیل می‌شود و سرانجام با نرم افزار داده‌پردازی اکسل، وزن هر کدام از شاخص‌ها نسبت به هدف مشخص خواهد شد. نتایج مربوط به رتبه‌بندی میزان اهمیت هر یک از شاخص‌ها در جدول ۵ آمده است. به طور خلاصه یافته‌های تحلیل شبکه‌ای مندرج در جدول ۵ حاکی از آن است که از دیدگاه متخصصان این مطالعه شاخص‌های جنسیت مدیر مالی، خوش‌بینی مدیر مالی و انگیزه آستانه اجتناب از زیان به ترتیب در رتبه‌های اول تا سوم از شاخص‌های عوامل فردی قرار گرفته‌اند. هم‌چنین، شاخص قضاوت مدیریت در رتبه آخر قرار گرفته است. افزون بر این، شاخص‌های سطح فساد، فرهنگ مالیاتی و فناوری‌های نوین: دیتاهای بزرگ به ترتیب در رتبه‌های اول تا سوم از شاخص‌های عوامل سطح کلان از دیدگاه متخصصان قرار گرفته‌اند

و شاخص نگرش جامعه نسبت به مالیات در رتبه آخر قرار گرفت. سایر موارد بر اساس اوزان کسب شده در جدول ۵ قابل مشاهده است.

جدول ۵. وزن نهایی شاخص‌های عوامل فردی و عوامل سطح کلان نسبت به هدف

| عوامل سطح کلان | | عوامل فردی | | ردیف |
|----------------|---|------------|---|------|
| وزن نهایی | شاخص‌ها | وزن نهایی | شاخص‌ها | |
| ۰/۲۵۸۰ | سطح فساد | ۰/۰۷۲ | جنسیت مدیر مالی | ۱ |
| ۰/۰۵۷۶ | فرهنگ مالیاتی | ۰/۰۶۵ | خوش‌بینی مدیران | ۲ |
| ۰/۰۵۵۴ | فناوری‌های نوین: دیتاهای بزرگ | ۰/۰۶۲ | انگیزه آستانه اجتناب از زیان | ۳ |
| ۰/۰۵۱۳ | رقابت در بازار | ۰/۰۵۸۸ | تجربه مدیر مالی | ۴ |
| ۰/۰۴۸۱ | فناوری‌های نوین: اینترنت اشیا | ۰/۰۵۶۳ | انگیزه دستیابی به آستانه اجتناب از کاهش سود | ۵ |
| ۰/۰۴۶۳ | دیدگاه برابری در سیستم قوانین مالیاتی | ۰/۰۵۵۲ | رازداری مالی مدیران | ۶ |
| ۰/۰۴۴۹ | مجازات جرایم مالیاتی | ۰/۰۵۴۴ | شهرت مدیران | ۷ |
| ۰/۰۴۲۸ | کیفیت خدمات عمومی | ۰/۰۵۱۹ | جنسیت مدیرعامل | ۸ |
| ۰/۰۴۱۱ | سازمان امور مالیاتی | ۰/۰۵۱۵ | هوش فرهنگی رفتاری مدیران مالی | ۹ |
| ۰/۰۳۹۹ | رونق اقتصادی | ۰/۰۵۰۲ | محافظه‌کاری مدیران | ۱۰ |
| ۰/۰۳۹۷ | ترس از نظام قضایی | ۰/۰۵۰۲ | متخصصان مالیاتی | ۱۱ |
| ۰/۰۳۸۶ | گریزگاه (بهست) مالیاتی | ۰/۰۵۰۱ | قابلیت مدیران | ۱۲ |
| ۰/۰۳۷۹ | رشد اقتصادی | ۰/۰۴۹۴ | قدرت تحلیل مدیران | ۱۳ |
| ۰/۰۳۷۴ | قوانین مالیاتی | ۰/۰۴۸۸ | عدم تقارن اطلاعات مالیاتی | ۱۴ |
| ۰/۰۳۳۳ | استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابداری | ۰/۰۴۷۸ | شایستگی مدیر مالی | ۱۵ |
| ۰/۰۳۲۸ | تغییر مکرر در قوانین مالیاتی | ۰/۰۴۶۵ | پیش‌بینی سود مدیران | ۱۶ |
| ۰/۰۳۲۸ | نوع صنعت | ۰/۰۴۵۵ | حساسیت اخلاقی | ۱۷ |
| ۰/۰۳۱۵ | فناوری‌های نوین: حسابداری ابری | ۰/۰۴۵۳ | درک حسابداری مالیاتی | ۱۸ |
| ۰/۰۳۱۰ | نگرش جامعه نسبت به مالیات | ۰/۰۴۰۸ | قضاوت مدیریت | ۱۹ |
| ۱ | مجموع وزن‌ها | ۱ | مجموع وزن‌ها | |

لازم به ذکر است که در مورد کسب اطمینان از سازگار بودن داده‌ها، نرخ ناسازگاری نیز مشخص گردید و نتایج بیانگر سازگار بودن تمامی داده‌های پژوهش بود (CR کوچک‌تر و مساوی ۰/۱).

بحث و نتیجه‌گیری

افزایش تمرکز نظارتی بر گزارشگری مالی مرتبط با مالیات بر درآمد توجه بیشتری را به اطلاعات ارائه شده توسط حسابداری مالیاتی در گزارش‌های سالانه شرکت‌ها به خود جلب کرده است. این موضوع در ایران در سال‌های اخیر نمود بیشتری نسبت به سایر کشورها پیدا کرده است؛ چرا که کشور ایران به دلیل تحریم‌های اقتصادی سعی بر آن دارد تا وابستگی-های بودجه دولت را به نفت کاهش داده و سعی به وصول درآمدهای مالیاتی بیشتر از طریق ایجاد شفافیت و عدالت مالیاتی بیشتر دارد. بر همین اساس، بحث کیفیت حسابداری مالیاتی در کشورمان در سال‌های اخیر به یکی از مهم‌ترین مباحث روز تبدیل شده است. لذا، گروه‌ها و سازمان‌های مختلف در کشور به دنبال آن هستند تا راهکارهایی بیابند که بتوانند کیفیت حسابداری مالیاتی و شفافیت اطلاعاتی در این حوزه را بهبود بخشند. در همین راستا، هدف این مطالعه بررسی، مدل‌سازی و رتبه‌بندی عوامل فردی و عوامل سطح کلان مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی در ایران است.

به گونه کلی با مرور ادبیات داخلی در زمینه مالیات و کیفیت حسابداری مالیاتی در کشور و خارج از کشور، شاخص‌های عوامل فردی و عوامل سطح کلان مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی شناسایی شدند. در کل، در مرحله اول تعداد ۵۹ شاخص از عوامل فردی و عوامل سطح کلان که به گونه بالقوه قدرت اثرگذاری بر کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت‌های ایرانی را دارند، شناسایی شدند. سؤال اصلی که این پژوهش به دنبال پاسخ دادن به آن بود این است که «الگوی عوامل فردی و عوامل سطح کلان اثرگذار بر کیفیت حسابداری مالیاتی در ایران چگونه است؟». برای پاسخ به این سؤال، ابتدا این موضوع مشخص شد که «اجزای الگوی عوامل فردی و عوامل سطح کلان اثرگذار بر کیفیت حسابداری مالیاتی در ایران کدام‌اند؟». همان‌طور ذکر شد، شاخص‌ها (۵۹ شاخص) با توجه به مرور متون و بکارگیری تکنیک تحلیل محتوا شناسایی شدند که نشان‌دهنده بخشی از پاسخ مناسب برای این سؤال است. در ادامه برای تکمیل پاسخگویی به این سؤال از تکنیک غربالگری فازی استفاده شد و از طریق نظرخواهی از متخصصان تعداد ۲۰ شاخص مورد پذیرش نهایی قرار گرفت.

همان‌گونه که مشاهده می‌شود تعدادی از این شاخص‌ها (۲۱ شاخص) حائز اهمیت لازم و کافی از دیدگاه متخصصان جهت قرار گرفتن در الگوی نهایی پژوهش نبودند. هر چند که این شاخص‌ها در مطالعات پیشین به عنوان عواملی بالقوه اثرگذار معرفی شده بودند اما متخصصان این شاخص‌ها را با توجه به شرایط کشور حائز اهمیت ندانستند.

دومین سؤالی که در راستای پاسخ به سؤال اصلی در این مطالعه باید پاسخ داده می‌شد این بود که «سطوح روابط اجزاء شناسایی شده چگونه است؟». در واقع، در پاسخگویی به این پرسش به دنبال این موضوع هستیم که سطوح روابط این شاخص‌ها به چه ترتیبی است. برای این کار از تکنیک الگوسازی ساختاری-تفسیری بهره برده شد. شواهد مطالعه نشان داد که ۱۹ شاخص عوامل سطح کلان همگی در یک سطح قرار گرفتند. این موضوع نشان‌دهنده آن است که هر یک از شاخص‌های عوامل سطح کلان به شکل مستقیم بر ۱۸ شاخص دیگر آن تأثیر مستقیم می‌گذارد. هم‌چنین، شواهد حاکی از آن بود که شاخص‌های عوامل فردی در پنج سطح دسته‌بندی می‌شوند. این سطوح عبارتند از:

- سطح اول: شاخص‌های «درک حسابداری مالیاتی»، «انگیزه آستانه اجتناب از زیان»، «انگیزه دستیابی به آستانه اجتناب از کاهش سود» و «متخصصان مالیاتی»؛
- سطح دوم: شاخص‌های «عدم تقارن اطلاعات مالیاتی»، «پیش‌بینی سود مدیران»، «شایستگی مدیر مالی» و «محافظه‌کاری مدیران»؛
- سطح سوم: شاخص‌های «قضاوت مدیریت»، «خوش‌بینی مدیران»، «قدرت تحلیل مدیران»، «رازداری مالی مدیران» و «شهرت مدیران»؛
- سطح چهارم: شاخص‌های «هوش فرهنگی رفتاری مدیران مالی» و «حساسیت اخلاقی»؛
- سطح پنجم: شاخص‌های «جنسیت مدیر مالی»، «جنسیت مدیرعامل»، «تجربه مدیر مالی» و «قابلیت مدیران».

بر این اساس، می‌توان گفت که شاخص‌های سطح پنجم (شاخص‌های «جنسیت مدیر مالی»، «جنسیت مدیرعامل»، «تجربه مدیر مالی» و «قابلیت مدیران») به عنوان شاخص‌های زیربنایی علاوه بر ارتباط مستقیم با یکدیگر، بر شاخص‌های سایر سطوح نیز بیشترین تأثیر را خواهند گذاشت. بعد از آن، شاخص‌های سطح چهارم (شاخص‌های «هوش فرهنگی رفتاری مدیران مالی» و «حساسیت اخلاقی») افزون بر تأثیر متقابل بر یکدیگر، بیشترین میزان تأثیر بر

شاخص‌های سطوح قبل از خود را دارند. همین‌طور شاخص‌های سطح سوم در مرحله بعد و شاخص‌های سطح دوم بعد از آن بیشترین میزان تأثیر بر شاخص‌های سطوح قبل از خود را دارند. به گونه کلی، با کنترل نمودن شاخص‌های هر یک از این سطوح‌ها، می‌توان شاخص‌های سطوح قبل‌تر از آن را متأثر کرد. به عبارت دقیق‌تر، شاخص‌هایی که در سطح اول قرار گرفته‌اند، بیشترین تأثیرپذیری را از شاخص‌های سایر سطوح دارند و به همین طریق شاخص‌های سطح دوم نسبت به شاخص‌های سطح سوم به بعد، شاخص سطح سوم نسبت به شاخص‌های سطح چهارم به بعد و شاخص‌های سطح چهارم نسبت به شاخص‌های سطح پنجم تأثیر بیشتری از سایر شاخص‌ها می‌پذیرند. با کنترل نمودن این شاخص‌های مرتبط با عوامل فردی، می‌توان به ارتقای کیفیت حسابداری مالیاتی در ایران کمک نمود. از آن‌جا که این بخش از مطالعه حاضر، به شکل طراحی الگو و شناسایی عوامل فردی و عوامل سطح کلان اثرگذار بر کیفیت حسابداری مالیاتی در ایران با روش‌های غربالگری فازی و الگوسازی ساختاری-تفسیری بود، امکان مقایسه با شواهد مطالعات مشابه قبلی وجود ندارد. با این حال، کلیات نتایج این بخش از مطالعه حاضر با ادبیات پیشین همسو است.

سومین سؤالی که در راستای پاسخ به سؤال اصلی در این مطالعه باید پاسخ داده شود این است که «میزان اهمیت و اولویت اجزای شناسایی شده چگونه است؟». در واقع، در پاسخگویی به این پرسش به دنبال این موضوع هستیم که در مورد هر یک از عوامل، کدام شاخص اهمیت بیشتری نسبت به سایر شاخص‌ها دارد. در واقع در روش الگوسازی ساختاری-تفسیری این موضوع روشن شد که کدام شاخص بر کدام یک از دیگر شاخص‌ها قدرت اثرگذاری دارد و در این اینجا مشخص می‌نماییم که اهمیت کدام شاخص برای تعیین کیفیت حسابداری مالیاتی بیشتر است. نتایج پژوهش با استفاده از روش تحلیل شبکه‌ای نشان داد که در مورد شاخص‌های عوامل فردی، جنسیت مدیر مالی مهم‌ترین پدیده برای بهبود کیفیت حسابداری مالیاتی است. پژوهش‌های قبلی بر نقش زنان و مدیران زن در گزارشگری مالی بسیار تأکید کرده‌اند. به طور دقیق‌تر، مطالعات نشان داده‌اند که شرکت‌هایی که مدیران زن دارند به احتمال زیاد شفافیت را افزایش می‌دهند و بنابراین با افشای قیمت‌های حساس‌تر، عدم شفافیت شرکت را کاهش می‌دهند (Gul et al., 2011) و کیفیت سود بهتری دارند (Srinidhi et al., 2011; Thiruvadi and Huang, 2011; Arun et al., 2015). بنابراین، می‌توان به اهمیت نقش و کارکرد مدیران مالی زن در کیفیت حسابداری مالیاتی

شرکت‌ها اشاره نمود؛ چرا که این مدیران به گونه مستقیم با گزارشگری مالی و مالیاتی شرکت مرتبط هستند. از دیگر نتایج این بخش می‌توان به این موضوع اشاره کرد که شاخص‌های خوش‌بینی مدیران و انگیزه آستانه اجتناب از زیان در رتبه‌های دوم و سوم اهمیت قرار گرفتند که قابل تأمل و توجه می‌باشد. هم‌چنین، شواهد نشان داد که شاخص‌های حساسیت اخلاقی، درک حسابداری مالیاتی و قضاوت مدیریت در سه رتبه آخر به لحاظ اهمیت قرار گرفته‌اند. بر این اساس می‌توان گفت که با توجه به شرایط کشور از دیدگاه متخصصان این شاخص‌ها اهمیت کمتری برای تعیین کیفیت حسابداری مالیاتی دارند.

در مورد شاخص‌های سطح کلان نیز شواهد این پژوهش بیانگر آن است که شاخص سطح فساد مهم‌ترین عامل برای تعیین کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت‌های ایرانی است و در رتبه اول اهمیت قرار دارد. بعد از آن نیز شاخص‌های فرهنگ مالیاتی و فناوری‌های نوین: دیتاهای بزرگ در رتبه‌های اهمیت دوم و سوم قرار گرفته‌اند. این موضوع نشان می‌دهد که سطح فساد موجود در جامعه می‌تواند عامل بسیار مؤثری از نگاه شرکت‌ها برای ارتقا یا کاهش کیفیت حسابداری مالیاتی خود باشد. از دیگر نتایج این عوامل می‌توان به شاخص‌های نوع صنعت، فناوری‌نوین: حسابداری ابری و نگرش جامعه نسبت به مالیات اشاره کرد که از دیدگاه متخصصان نسبت به سایر شاخص‌های منتخب از اهمیت کمتری برخوردار بوده و در سه رتبه آخر به لحاظ اهمیت قرار گرفتند؛ بر این اساس می‌توان گفت که با توجه به شرایط کشور از دیدگاه متخصصان این سه شاخص از اهمیت کمتری برای تعیین کیفیت حسابداری مالیاتی برخوردار هستند.

مطابق با شواهد بدست آمده به مسئولان و استفاده‌کنندگان پیشنهاد می‌شود که به مجموعه عوامل فردی و عوامل سطح کلان که در این پژوهش مشخص شدند، به عنوان مواردی که قدرت اثرگذاری بر تعیین کیفیت حسابداری مالیاتی برای شرکت‌های ایرانی را دارند، نگاه کنند. آنان می‌توانند با مدیریت هدفمند این عوامل و دخالت در آنها از طریق محرک‌های هر کدام، زمینه ارتقای کیفیت حسابداری مالیاتی برای شرکت‌های ایرانی را فراهم نمایند. هم‌چنین، به مسئولان و استفاده‌کنندگان پیشنهاد می‌شود که در مورد شاخص‌های عوامل فردی مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت‌های ایرانی به سطح‌بندی انجام شده در این پژوهش توجه نمایند. به عنوان نمونه، شاخص‌هایی که در سطح پنجم (سطح زیربنایی) (شاخص‌های «جنسیت مدیر مالی»، «جنسیت مدیرعامل»، «تجربه مدیر مالی» و

«قابلیت مدیران» قرار گرفته‌اند بیشترین تأثیر را بر شاخص‌های سایر سطوح می‌گذارند و از سایر شاخص‌ها تأثیری نمی‌پذیرند. در حالی که شاخص‌های سطح اول (شاخص‌های «درک حسابداری مالیاتی»، «انگیزه آستانه اجتناب از زیان»، «انگیزه دستیابی به آستانه اجتناب از کاهش سود» و «متخصصان مالیاتی») بیشترین تأثیر را از شاخص‌های سایر سطوح می‌پذیرند و بر شاخص‌های سایر سطوح هیچ تأثیری نمی‌گذارند. افزون‌بر این، پیشنهاد می‌شود که استفاده‌کنندگان به سطح اهمیت مشخص شده هر یک از این عوامل و شاخص‌ها توجه نمایند. پژوهشگران در آینده نیز می‌توانند ارتباط بین کیفیت حسابداری مالیاتی را با متغیرهایی همچون ویژگی‌های هیئت مدیره، ساختار مالکیت، کیفیت اطلاعات مالی و سهامداران نهادی بررسی کنند. در نهایت، این مقاله با رویکرد پرسش‌نامه و نظرخواهی از متخصصان صورت پذیرفته است و لذا محدودیت‌های ذاتی کارهای پرسش‌نامه‌ای شامل حال آن می‌شود و به نوعی این موضوع مهم‌ترین محدودیت آن است که در استفاده از نتایج باید به آن توجه کرد.

تعارض منافع

هیچ‌گونه تعارض منافع توسط نویسندگان بیان نشده است.

سپاسگزاری

از کلیه مشارکت‌کنندگان در این پژوهش تقدیر و تشکر می‌شود.

منابع

- احمدپور، امین؛ جعفری، سیده محبوبه؛ صراف، فاطمه (۱۴۰۴). تأثیر تحریم‌ها، بر فرار مالیاتی معاملات اشخاص وابسته، ترکیب رویکرد گراف کاوی-فراابتکاری فازی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۲(۸۷)، ۱۷۹-۲۲۶. <https://doi.org/10.22054/qjma.2025.85459.2670>
- بولو، قاسم؛ حساس یگانه، یحیی؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ چهارمحالی، شهرام (۱۳۹۶). الگوی رویکرد حسابداران و حساب‌برسان به استانداردهای حسابداری و تأثیر آن بر کیفیت اطلاعات حسابداری. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۹(۳۳)، ۱۲۵-۱۴۸. [۲۰.۱۰۰۱.۱.۲۳۸۳۰۳۷۹.۱۳۹۶.۳۳۸.۳](https://doi.org/10.22054/qjma.2025.85459.2670)
- بیداری، محمدعلی؛ کفاشان، فاطمه (۱۴۰۳). بررسی اثرات وجود نظام کنترل داخلی و پیچیدگی‌های سازمانی بر کیفیت گزارشگری مالی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۶(۶۲)، ۱۴۲-۱۲۱. <https://doi.org/10.30495/FAAR.1403.1072548>
- جعفری، کرامت؛ آزادی هیر، کیهان؛ فدائی، مهدی (۱۴۰۰). ارائه الگویی برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با بکارگیری روش دلفی و منطق فازی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰(۳۸)، ۲۸۴-۲۶۹. https://www.jmaak.ir/article_17558_8dd0b5df4b3d04221f0be25080be48_36.pdf
- جمشیدی، رامین؛ برزگر، بهمن؛ محسنی، عبدالرضا (۱۴۰۲). تبیین و اعتبار یابی عوامل موثر در مدل ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی. *اقتصاد مالی*، ۱۷(۶۴)، ۴۵-۷۴. <https://doi.org/10.30495/fed.2023.705591>
- حسنجانی خشکرودی، محمد؛ داداشی، ایمان؛ محسنی ملکی رستاقی، بهرام؛ غلام‌نیا روشن، حمیدرضا (۱۴۰۲). شناسایی متغیرهای غیر شکننده موثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۰(۷۹)، ۱۶۵-۲۰۳. <https://doi.org/10.22054/qjma.2023.75212.2486>

References

- Adams, M. T., Inger, K. K., Meckfessel, M. D., & Maher, J. J. (2022). Tax-Related Restatements and Tax Avoidance Behavior. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 39(4), 951-979. <https://doi.org/10.1177/0148558X221115482>
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Armstrong, C. S., Blouin, J. L., Jagolinzer, A.D. & Larcker, D.F. (2015). Corporate governance, incentives, and tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 1-17. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.02.003>

- Arun, T.G., Almahrog, Y.E., & Aribi, Z.A. (2015). Female directors and earnings management: Evidence from UK companies. *International Review of Financial Analysis*, 39, 137-146. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2015.03.002>
- Ayers, B. C., Jiang, J., & Laplante, S. K. (2009). Taxable income as a performance measure: The effects of tax planning and earnings quality. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 15-54. <https://doi.org/10.1506/car.26.1.1>
- Bennedsen, M., & Zeume, S. (2016). Corporate tax havens and transparency (Ross School of Business Working Paper No, 1272). Ann Arbor, MI: University of Michigan.
- Bin-Nashwan, S. A., Li, J. Z., Jiang, H., Bajary, A. R., & Ma'aji, M. M. (2025). Does AI adoption redefine financial reporting accuracy, auditing efficiency, and information asymmetry? An integrated model of TOE-TAM-RDT and big data governance. *Computers in Human Behavior Reports*, 17, 100572. <https://doi.org/10.1016/j.chbr.2024.100572>
- Bonsall IV, S. B., Koharki, K., & Watson, L. (2017). Deciphering tax avoidance: Evidence from credit rating disagreements. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 818-848. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12287>
- Brautigam, D., Odd-Helge, F., & Moore, M. (eds.) (2008). Taxation and state-building in developing countries. New York, NY: Cambridge University Press.
- Cheng, C., Hennes, K.M., & Sapkota, P. (2022). The Nonlinear Relation between Effective Tax Rates and Tax-Related Restatements. *Accounting Horizons*, 36(4), 1-26. <https://doi.org/10.2308/HORIZONS-19-195>
- Chipeta, C. (2002). The Second Economy and Tax Yield in Malawi. Research Paper No. 113. Nairobi, Kenya: African Economic Research Consortium. Available at: <https://aercafrica.org/wp-content/uploads/2018/07/RP113.pdf>.
- Choudhary, P., Koester, A., & Pawlewicz, R. J. (2022). Tax non-audit services and client income tax estimation error. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 41(2), 113-139. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-071>
- Choudhary, P., Koester, A., & Shevlin, T. (2016). Measuring income tax accrual quality. *Review of Accounting Studies*, 21(1), 89-139. <https://doi.org/10.1007/s1142-015-9336-9>
- Damodaran, A., John, K., & Liu, C. H. (2005). What motivates managers? Evidence from organizational form changes. *Journal of Corporate Finance*, 12(1), 1-26. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2004.03.001>
- Doidge, C., & Dyck, A. (2015). Taxes and corporate policies: Evidence from a quasi natural experiment. *The Journal of Finance*, 70(1), 45-89. <https://doi.org/10.1111/jofi.12101>
- Edgley, C. R., & Holland, K. M. (2020). "Unknown unknowns" and the tax knowledge gap: Power and the materiality of discretionary tax disclosures. *Critical Perspectives on Accounting*, 81, 102-127. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102227>
- Fishlow, A., & Friedman, J. (1994). Tax evasion, inflation and stabilization. *Journal of Development Economics*, 43(1), 105-123. [https://doi.org/10.1016/0304-3878\(94\)90025-6](https://doi.org/10.1016/0304-3878(94)90025-6)
- Gul, F.A., Srinithi, B., & Ng, A.C. (2011). Does board gender diversity improve the informativeness of stock prices? *Journal of Accounting and Economics*, 51(3), 314-338. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.01.005>
- Hanlon, M. & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.002>

- Heiser, E., Love, M., & Mortenson, J. (2025). Tax avoidance through corporate accounting: Insights for corporate tax bases. *Journal of Public Economics*, 244, 105336. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2025.105336>
- Kirchler, E., Muehlbacher, S., Kastlunger, B., & Wahl, I. (2007). Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions. International Studies Program Working Paper 07-30. Atlanta, GA: Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University. Available at: <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0730.pdf>
- Lev, B., & Nissim, D. (2004). Taxable income, future earnings, and equity values. *The Accounting Review*, 79(4), 1039-1074. <http://www.jstor.org/stable/4093085>
- Lieberman, E. (2002). Taxation Data as Indicators of State-Society Relations: Possibilities and Pitfalls in Cross-National Research. *Studies of Comparative International Development*, 36(1), 89-115. <https://doi.org/10.1007/BF02686334>
- Marlina, L., & Kuntadi, C. (2023). Factors affecting taxpayer compliance: understanding of tax accounting, quality of fiscal services, tax sanctions. *Gema Wiralodra*, 14(2), 864-873. DOI: [10.31943/gw.v14i2.518](https://doi.org/10.31943/gw.v14i2.518)
- Mo, P. L. L. (2003). Tax avoidance and anti-avoidance measures in major developing economies. Westport, CT.: Praeger.
- Nguyen, L. T., Nguyen, A. H. V., Le, H. D., Le, A. H., & Truong, T. T. V. (2020). The Factors Affecting Corporate Income Tax Non-Compliance: A Case Study in Vietnam. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(8), 103–115. <https://doi.org/10.13106/JAFEB.2020.VOL7.NOS.103>
- Nurhayati, N., Hartanto, R., Paramita, I., Sofianty, D., & Ali, Q. (2023). The predictors of the quality of accounting information system: Do big data analytics moderate this conventional linkage? *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 9(3), 76-94. <https://doi.org/10.1016/j.joitmc.2023.100105>
- Organization for Economic Cooperation and Development (2004). Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. Paris, France: Centre for Tax Policy and Administration. <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>
- Pashev, K. (2005). Tax Compliance of Small Business in Transition Economies: Lessons from Bulgaria. International Studies Program Working Paper 05-10. Atlanta, GA: Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.717041>.
- Plumlee, M. A. (2003). The effect of information complexity on analysts' use of that information. *The Accounting Review*, 78(1), 275-296. <http://www.jstor.org/stable/3203304>
- Putra, T.S. (2022, April 20). Pajak Untuk Pembangunan Nasional. DJKN. Retrieved from <https://www.djkn.kemenkeu.go.id>
- Sapkota, P. (2019). The Interplay among Tax Specialists, Corporate Tax Behavior, and Tax Accrual Quality. LSU Doctoral Dissertations. "[The Interplay among Tax Specialists, Corporate Tax Behavior, and Tax A](#)" by Pradeep Sapkota
- Saragih, A. H., & Ali, S. (2023). The impact of managerial ability on corporate tax risk and long-run tax avoidance: Empirical evidence from a developing country. *Corporate Governance*, 23(5), 1117–1144. <https://doi.org/10.1108/CG-08-2022-0346>
- Schmal, F., Schulte Sasse, K., & Watrin, C. (2021). Trouble in paradise? Disclosures after tax haven leaks. *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*, 38(3), 706-727. <https://doi.org/10.1177/0148558X20986348>

- Seida, J. A., & Wempe, W. F. (2004). Effective tax rate changes and earnings stripping following corporate inversion. *National Tax Journal*, 57(4), 805-828. <http://www.jstor.org/stable/41790260>
- Song, Q., & Holland, K. (2023). The quality of tax accounting for financial reporting purposes: International evidence from the United Kingdom. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 52, 101-128. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2023.100564>
- Srinidhi, B., Gul, F.A., & Tsui, J. (2011). Female directors and earnings quality. *Contemporary Accounting Research*, 28(5), 1610-1644. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01071.x>
- Thiruvadi, S., & Huang, H.-W. (2011). Audit committee gender differences and earnings management. *Gender in Management: An International Journal*, 26(7), 483-498. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2017.11.002>
- Viviers, H. A., Saunders, W., Girdley, R., & Pullen, E. (2026). Developing digital acumen, ethical awareness and professional competencies through a tax simulation project: Perceptions of postgraduate accounting students. *The International Journal of Management Education*, 24(2), 101378. <https://doi.org/10.1016/j.ijme.2026.101378>
- Wakil, G., & Petruska, K. A. (2022). Does mandatory IFRS adoption affect large and small public firms' accounting quality differently? Evidence from Canada. *Advances in Accounting*, 57, 105-119. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2022.100598>
- Walton, S. (2022). The impact of tax haven use on tax accrual quality. *Journal of Tax Administration*, 7(2), 74-104. <https://journals.docuracy.co.uk/jota/article/view/24>
- Walton, S. Yang, L., & Zhang, Y. (2021). XBRL Tag Extensions and Tax Accrual Quality. *Journal of Information Systems*, 35(2), 91-114. <https://doi.org/10.2308/ISYS-19-054>
- Weber, D. P. (2009). Do analysts and investors fully appreciate the implications of book-tax differences for future earnings? *Contemporary Accounting Research*, 26(4), 1175-1206. <https://doi.org/10.1506/car.26.4.7>
- Wu, G., & Li, Y. (2025). Tax-related information regulatory capacity and accounting information quality. *International Review of Financial Analysis*, 99, 103929. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2025.103929>
- Zhou, Y., & Hao, Y. (2025). Big data tax collection and administration and quality of corporate accounting information. *Finance Research Letters*, 85(Part B), 108041. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2025.108041>

References (In Persian)

- Ahmadpour, A., Jafari, S. M., & Sarraf, F. (2025). The Impact of Sanctions on Tax Evasion in Related-Party Transactions: A Hybrid Graph Mining-Fuzzy Metaheuristic Approach. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 22(87), ۱۷۹-۲۲۶. <https://doi.org/10.22054/ESFA.2025.85459.2670> [□□ □□□□□□□□]
- Bidari, M. A., & Kaffashan, F. (2024). Examining the effects of internal control system and organizational complexities on the quality of financial reporting. *Financial Accounting and Auditing Research*, 16(62), 121-142. <https://doi.org/10.30495/FAAR.1403.1072548> [In Persian]
- Bolo, G., Hassas Yeganeh, Y., Rahnamay Roudposhti, F., & Chahar Mahali, S. (2017). An Approach Model of Accountants and Auditors Toward Accounting Standards and Its Impact on the Quality of Accounting Information. *Financial*

Accounting and Auditing Research, 9(33), 125–148.
۲۰۱۰۰۱۱.۲۳۸۳۰۳۷۹.۱۳۹۶۹.۳۳۸.۳ [□□ □□□□□□]

Hassanjani Khoshkroudi, M., Dadashi, I., Mohseni maleki rastaghi, B., & Gholamnia roshan, H. (2023). Identification of Non-Fragile Variables Affecting Tax Audit Quality. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(79), 165-203. <https://doi.org/10.22054/qjma.2023.75212.2486> [In Persian]

Jafari, K., Azadi Hir, K., & Fadaei, M. (2021). Provide a model for identifying factors affecting audit quality using Delphi method and fuzzy logic. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(38), 269–284. https://www.jmaak.ir/article_17558_8dd0b5df4b3d04221f0be25080be4836.pdf [In Persian]

Jamshidi, R., Barzegar, B., & Mohseni, A. (2023). Explaining and validating the factors affecting the model for improving tax audit quality. *Financial Economics*, 17(64), 45–74. <https://doi.org/10.30495/fed.2023.705591> [In Persian]

استناد به این مقاله: نام خانوادگی نویسنده اول، نام. (سال). عنوان مقاله. عنوان نشریه (ایتالیک)، سال (شماره)، ص
آغاز-ص پایان.



Name of Journal is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.