



ارائه الگویی از کیفیت حسابداری مالیاتی با تأکید بر عوامل سطح شرکت با بکارگیری رویکرد الگوسازی ساختاری تفسیری

ابوذر پارسایی^۱

سعید مرادپور^۲

محمدحسین رنجبر^۳

مرتضی باوقا^۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۲/۰۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۱۰/۰۵

چکیده

اطلاعات مرتبط با حسابداری مالیاتی یکی از اصلی‌ترین اطلاعات در خصوص پیش‌بینی سرمایه‌گذاران از جریان‌های نقدی مالیاتی شرکت‌ها در آینده است. با توجه به اهمیت هزینه مالیات و عدم قطعیت برآورد، پژوهش حاضر به ارائه الگویی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت‌ها پرداخته است. از نظر جهت‌گیری‌های پژوهشی، این تحقیق از نوع ترکیبی از مطالعات کاربردی و توسعه‌ای است. در این پژوهش از ۱۹ نفر از متخصصان دانشگاهی و حرفه‌ای به عنوان نمونه مطالعه استفاده شد. جهت انجام این پژوهش، ابتدا با رویکرد تحلیل محتوا بر اساس مستندات پیشین تعداد ۴۳ شاخص به عنوان عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی شناسایی شدند. در بخش دوم، با نظرسنجی از متخصصان و روش غربالگری فازی، شاخص‌های مهم و اثرگذار تعیین و تعداد ۲۳ شاخص حذف شد. نتایج تحلیل‌های صورت گرفته در روش الگوسازی ساختاری-تفسیری بیانگر آن است که شاخص‌های عوامل سطح شرکت در شش سطح قرار گرفته‌اند. همچنین، نتایج تحلیل شبکه‌ای فازی نشان داد که شاخص «تخصص حسابرسان در صنعت» مهم‌ترین شاخص مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی بوده است. در کل، شواهد این مطالعه برای نهادهای متولی قانون‌گذاری در حوزه حسابداری مالیاتی، شرکت‌ها و سایر فعالان این حوزه جهت ارتقای کیفیت حسابداری مالیاتی سودمند است.

واژه‌های کلیدی: مالیات، کیفیت حسابداری مالیاتی، عوامل سطح شرکت.

۱ گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. ab.parsaei@iau.ir

۲ گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. (نویسنده مسئول).
saeed.moradpour@iau.ac.ir

۳ گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. mhranjbar54@iau.ac.ir

۴ گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. bavagharmorteza@gmail.com



۱- مقدمه

حسابداری مالیاتی و به‌ویژه برآورد هزینه مالیات بر درآمد شرکت (هزینه مالیات) ورودی مهمی در نحوه پیش‌بینی سرمایه‌گذاران از جریان‌های نقدی مالیاتی شرکت‌ها در آینده است (کیکونته^۱ و همکاران، ۲۰۱۳؛ براوور و ناردینگ^۲، ۲۰۱۸). با توجه به اهمیت هزینه مالیات و عدم قطعیت برآورد، تحقیق‌های قبلی کیفیت حسابداری مالیاتی را با اندازه‌گیری میزانی که هزینه مالیات برآورد شده با جریان‌های نقدی مالیاتی آتی مطابقت می‌کند، مورد بررسی قرار داده‌اند. هرچه این رابطه قوی‌تر باشد، کیفیت حسابداری مالیاتی بالاتر است (رابینسون^۳ و همکاران، ۲۰۱۶؛ چودهاری^۴ و همکاران، ۲۰۱۶ و ۲۰۲۱). از دیدگاه سانگ و هالند^۵ (۲۰۲۳) کیفیت حسابداری مالیاتی را می‌توان به عنوان رابطه بین هزینه مالیات سالانه گزارش شده در صورت‌های مالی شرکت‌ها و جریان‌های نقدی مالیاتی آتی تعریف کرد.

عموماً در حوزه کیفیت حسابداری و مباحث مالیاتی در شرکت‌های تجاری، چه در داخل و چه در خارج از کشور، تحقیق‌های گسترده‌ای صورت پذیرفته است؛ به‌گونه‌ای که می‌توان مطالعات این دو حوزه را یکی از قدیمی‌ترین زمینه‌های مطالعاتی در حرفه حسابداری و مالی معرفی کرد که سابقه آن به بیش از چند دهه برمی‌گردد. با این حال، بیشتر مطالعات انجام شده در زمینه کیفیت حسابداری به مطالعه کیفیت اقلام تعهدی، مدیریت سود، پایداری سود، ویژگی‌های کیفی اطلاعات (مربوط بودن، قابلیت مقایسه، قابلیت اتکا و ...)، محافظه‌کاری و مواردی از این دست پرداخته‌اند. همچنین، بیشتر مطالعات صورت گرفته در حوزه مالیات، به بحث اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی پرداخته‌اند. اخیراً در چند سال گذشته تحقیق‌های صورت گرفته در خارج از کشور به سمت مبحث جدیدی تحت عنوان کیفیت حسابداری مالیاتی برای گزارشگری مالی سوق پیدا کرده است. این در حالی است که محدود تحقیق‌های صورت گرفته در این زمینه، در کشورهای آمریکا (چودهاری و همکاران، ۲۰۱۶؛ والتون^۶، ۲۰۲۲) و انگلیس (سانگ و هالند، ۲۰۲۳) انجام شده است، اما در ایران هنوز تحقیقی در این خصوص صورت نپذیرفته است. جالب توجه است که تفاوت‌های بسیاری بین ایران و سایر کشورهایی همچون آمریکا و انگلیس در الزامات گزارشگری مالی و مقررات افشای مالیاتی، مفاد حسابرسی و احتمالاً در نگرش عمومی به مدیریت مالیات شرکت‌ها وجود دارد (برای بررسی دلایل چنین تفاوت‌هایی به اوآتس و تاک^۷ (۲۰۱۹) و دیرینگ^۸ و همکاران (۲۰۲۰) رجوع شود). به‌طور کلی، مقایسه بین کشورها به دلیل تفاوت‌های اساسی در محیط مالیاتی بین کشورها مهم است (شاو^۹ و همکاران، ۲۰۰۸).

¹ Ciconte

² Brouwer and Naarding

³ Robinson

⁴ Choudhary

⁵ Song and Holland

⁶ Walton

⁷ Oats and Tuck

⁸ Dyreng

⁹ Shaw

از آنجا که مالیات بر درآمد شرکت‌ها بخش با اهمیتی از سود شرکت‌ها را شامل می‌شود، ارزیابی کیفیت حسابداری مالیاتی می‌تواند به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در ارزیابی تعهد آتی به وجوه داخلی کمک کند. از طرف دیگر، تحریم‌های اقتصادی اخیر در کشور و مشکلات مطرح شده در خصوص فروش نفت، گاز و مشتقات آنها، تمایل دولت را به وصول مالیات بیشتر سوق داده است؛ به‌گونه‌ای که در سال‌های اخیر دولت ایران بیشتر به سمت راه‌های وصول مالیات گسترده‌تر از شرکت‌ها و اشخاص گام برداشته است. در این بین شفافیت مالیاتی می‌تواند هم برای شرکت‌ها در خصوص پرداخت مالیات عادلانه و هم برای دولت در خصوص وصول مالیات عادلانه از شرکت‌ها سودمند واقع شود؛ یکی از راه‌های دستیابی به شفافیت مالیاتی، شناخت و ارتقای کیفیت حسابداری مالیاتی است. اما بررسی مطالعات قبلی در کشور و وضعیت موجود حاکی از آن است که شناخت بسیار محدودی در این مقوله وجود دارد. بنابراین، مسأله‌ای که مطالعه حاضر به دنبال پاسخ‌گویی به آن می‌باشد، این است که عوامل اثرگذار در سطح شرکت بر کیفیت حسابداری مالیاتی کدام‌اند؟

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کیفیت حسابداری مالیاتی مفهومی است که دربرگیرنده سه واژه کیفیت، حسابداری و مالیات است. کیفیت یعنی قابلیت اعتماد و دوام، یا تحویل به موقع یا بی‌نقص بودن. می‌توان این طور گفت که کیفیت در حسابداری به ویژگی‌ها و خصوصیات کیفی اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی اشاره دارد که برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان موثر و مفید باشد (فرانسیس^۱ و همکاران، ۲۰۰۵؛ کی و کیم^۲، ۲۰۲۰؛ نام^۳ و همکاران، ۲۰۲۰؛ آدهیکاری^۴ و همکاران، ۲۰۲۱؛ وکیل و پتروسکا^۵، ۲۰۲۲؛ نورهایاتی^۶ و همکاران، ۲۰۲۳؛ مشایخ و میمنت آبادی، ۱۳۹۳؛ یوسف‌زاده و همکاران، ۱۴۰۲؛ مشایخ و همکاران، ۱۴۰۲؛ شیخی و همکاران، ۱۴۰۴). 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.

تاکنون تعاریف بسیاری از کیفیت حسابداری معرفی شده است که می‌توان نقطه متمایزکننده این تعاریف را جنبه‌های مختلفی که هر کدام نشانه گرفته‌اند، مطرح کرد (کوثری^۷، ۲۰۰۰؛ حسن^۸ و همکاران، ۲۰۰۸). به‌عنوان نمونه، بارث و اسپچیر^۹ (۲۰۰۸) بیان کرده‌اند که کیفیت حسابداری حدودی می‌باشد که گزارش‌های

^۱ Francis

^۲ Key and Kim

^۳ Nam

^۴ Adhikari

^۵ Wakil and Petruska

^۶ Nurhayati

^۷ Kothari

^۸ Hassan

^۹ Barth and Schipper

مالی، امور اساسی اقتصادی^۱ یک شرکت را به طوری که به آسانی برای استفاده کنندگان از آن گزارش‌ها قابل فهم باشد، آشکار می‌نماید. بسیاری از محققان (به‌عنوان نمونه، بال^۲ و همکاران، ۲۰۰۰؛ کوتری، ۲۰۰۰) شفافیت را در قالب ترکیبی از ویژگی‌های به موقع بودن و محافظه‌کاری، بیان کرده‌اند. به موقع بودن به میزانی که رویدادهای اقتصادی دوره جاری در صورت‌های مالی همان دوره قرار داده می‌شود و محافظه‌کاری نیز به نسبت سرعتی که اخبار بد اقتصادی در مقایسه با اخبار خوب در اطلاعات مالی نمایش داده می‌شود، بیان می‌گردد. پاونال^۳ و اسچیر (۱۹۹۹) نیز اطلاعات حسابداری‌ای را با کیفیت تلقی می‌نمایند که ۳ خصیصه شفافیت، افشای کامل و قابلیت مقایسه را داشته باشند. یکی دیگر از تعاریف و معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری مبتنی بر اقلام تعهدی است. به‌گونه کلی، اقلام تعهدی در شرکت‌ها به‌عنوان اختلاف بین سود تعهدی حسابداری و جریان‌های نقد عملیاتی آنها بیان می‌شود (دیچاو^۴، ۱۹۹۴؛ دیچاو و دیچو^۵، ۲۰۰۲؛ ریچاردسون^۶، ۲۰۰۳؛ دیچاو و شاراند^۷، ۲۰۰۴؛ فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۵؛ کی و کیم، ۲۰۲۰؛ آدهیکاری و همکاران، ۲۰۲۱؛ وکیل و پتروسکا، ۲۰۲۲؛ نورهایاتی و همکاران، ۲۰۲۳) و از نگاه سهامداران، کیفیت اقلام تعهدی به معنای میزان نزدیکی سود تعهدی شرکت با جریان‌های نقدی خلق شده در شرکت می‌باشد (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۵). دیچاو و دیچو (۲۰۰۲) یکی از اولین محققانی بودند که به صورت دقیق و گسترده به مطالعه در زمینه کیفیت اقلام تعهدی پرداخته‌اند. از دیدگاه دیچاو (۱۹۹۴) و دیچاو و شاراند (۲۰۰۴)، نقش اصلی اقلام تعهدی غلبه بر مسائل زمان‌بندی ایجاد شده توسط اندازه‌گیری عملکرد عملیات مستمر در دوره‌های زمانی گسسته است. اقلام تعهدی اجازه می‌دهد که عملکرد اقتصادی شرکت صرف‌نظر از زمان وقوع جریان‌های نقدی در دوره‌ای که عملکرد اتفاق می‌افتد، منعکس شود. بنابراین، در نظر گرفتن ارتباط اقلام تعهدی با جریان‌های نقدی، معیار مهمی برای گزارشگری مالی با کیفیت بالا است (چودھاری و همکاران، ۲۰۱۶). در همین راستا، در مطالعات قبلی در زمینه کیفیت حسابداری مالیاتی (به‌عنوان نمونه، رابینسون و همکاران، ۲۰۱۶؛ چودھاری و همکاران، ۲۰۱۶ و ۲۰۲۱؛ سانگ و هالند، ۲۰۲۳)، از اقلام تعهدی مالیاتی به عنوان نماینده‌ای برای کیفیت حسابداری مالیاتی استفاده شده است.

بررسی کیفیت اقلام تعهدی مالیات بر درآمد (کیفیت حسابداری مالیاتی) به چهار دلیل جالب است (چودھاری و همکاران، ۲۰۱۶). نخست، اقلام تعهدی مالیات بر درآمد بر یک حساب اقتصادی مهم (هزینه مالیات بر درآمد) تأثیر می‌گذارد که همه شرکت‌های سهامی عام باید آن را برآورد کنند. هزینه مالیات بر درآمد تقریباً ۲۵ درصد درآمد شرکت‌ها قبل از مالیات است. دوم، اقلام تعهدی مالیاتی پیچیده است؛ زیرا

¹ Underlying Economics

² Ball

³ Pownall

⁴ Schrand

⁵ Dichev

⁶ Richardson

⁷ Schrand

مدیریت را ملزم می‌کند تا پیامدهای مالیاتی همه درآمدها و هزینه‌ها در هر سال در تمام حوزه‌های مالیاتی را تخمین بزند و همچنین این که گزارش‌های مالی و مالیاتی چگونه گزارش می‌شوند را درک کند. ماهیت پیچیده گزارشگری مالی برای این اقلام تعهدی توسط یک نظرسنجی اخیر نشان داده شده که حاکی از آن است که بیش از ۲۵ درصد از شرکت‌های پاسخ‌دهنده بیش از ۳۰ صفحه گسترده برای محاسبه مالیات بر درآمد سالانه خود استفاده می‌کنند (گرنث تورنتون^۱، ۲۰۱۳). برای برجسته کردن بیشتر پیچیدگی اقلام تعهدی مالیات، مسائل مربوط به گزارشگری مالی مرتبط با مالیات بر درآمد در حال افزایش است؛ در سال ۲۰۰۱ مالیات ششمین موضوع و در سال ۲۰۱۲ سومین موضوعی بود که اغلب مورد استناد قرار گرفته است (یوسیاتسکی و وال^۲، ۲۰۱۴). سوم، قضاوت مدیریتی قابل‌توجهی برای تخمین این که آیا، کجا، چه زمانی و با چه نرخی معاملات مشمول مالیات هستند، مورد نیاز می‌باشد؛ چرا که تخصیص مالیات به اقلام و رویدادهای فردی دلبخواه است (بر اساس قوانین مالیاتی) و به جز در ساده‌ترین شرایط، به برآوردها و تقریبات نیاز دارد (بیانیه شماره ۱۰۹ هیأت استانداردهای حسابداری مالی: حسابداری مالیات بر درآمد^۳، ۱۹۹۲). چهارم، به نظر می‌رسد استانداردهاگذاران و قانون‌گذاران توجه زیادی به گزارشگری مالی مالیات بر درآمد دارند (یوسیاتسکی و وال^۲، ۲۰۱۴).

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 قابل‌توجهی در یک حوزه گزارشگری مالی پیچیده مورد نیاز است، برآوردهای قبلی اغلب با تحقیقات پس از آن متفاوت است. چودھاری و همکاران (۲۰۱۶) به این عامل به‌عنوان خطای برآورد مدیریت اشاره کرده‌اند. 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 (والتون، ۲۰۲۲). 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. چودھاری و همکاران (۲۰۱۶) این عامل را به عنوان تصویر نادرست ناشی از استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابداری معرفی کرده‌اند. 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 نگاشت اقلام تعهدی مالیاتی را در جریان‌های نقدی مرتبط با مالیات افزایش می‌دهد.

¹ Grant Thornton

² Usvyatsky and Whalen

³ Statement of Financial Accounting Standards No. 109. Accounting for Income Taxes (SFAS 109)

و در نتیجه کیفیت اقلام تعهدی مالیاتی کمتر می‌شود (چودهارى و همکاران، ۲۰۱۶). اقلام تعهدی مالیاتی یک شرکت به عنوان تفاوت بین هزینه مالیات بر درآمد و مالیات بر درآمد پرداخت شده تعریف می‌شود. در ادامه، 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 سطح شرکت 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 (والتون، ۲۰۲۲). چودهارى و همکاران (۲۰۱۶) بیان کرده‌اند که تفاوت مالیات دفتری دائمی 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.

والتون (۲۰۲۲) اعتقاد دارد که کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت‌ها تحت تأثیر کیفیت محیط اطلاعاتی قرار می‌گیرد. محیط اطلاعاتی کلی شرکت‌ها می‌تواند مدیران را تشویق کند تا اطلاعات مالیاتی اضافی را از طریق کیفیت اقلام تعهدی با ذینفعان برون‌سازمانی در میان بگذارند. نظریه علامت‌دهی اشاره می‌کند که همه نماینده‌ها اطلاعات یکسانی را به اشتراک نمی‌گذارند و برخی از نمایندگان (به عنوان مثال، مدیران) اطلاعات بیشتری در مورد چشم‌انداز آینده یک شرکت نسبت به دیگران دارند (اسپنس^۱، ۱۹۷۳). مدیران می‌توانند از اطلاعات ممتاز اضافی برای ارائه علامت‌دهی به سهامداران در مورد چشم‌انداز آینده یک شرکت استفاده کنند. شرکت‌ها می‌توانند از اقلام تعهدی مالیاتی استفاده کنند تا سهامداران خود را قادر سازند تا درک بهتری از پیامدهای مالیاتی استفاده از گریزگاه‌ها به دست آورند و برآوردهای مالیاتی دقیق‌تری ارائه کنند (والتون، ۲۰۲۲). ماهیت منحصر به فرد هر شرکت احتمالاً بر اقلام تعهدی مالیاتی به روشی متفاوت از تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی در سطح شرکت تأثیر می‌گذارد. بنابراین، انتظار می‌رود که انگیزه مدیران برای ارسال اطلاعات مالیاتی با کیفیت بالاتر به کیفیت محیط اطلاعاتی شرکت بستگی داشته باشد.

محرمانه بودن تصمیمات مالیاتی می‌تواند منجر به عدم تقارن اطلاعات مالیاتی بین مدیران و استفاده-کنندگان صورت‌های مالی شود. عدم شفافیت در مورد مسائل مالیاتی شرکت‌ها می‌تواند برای مدیران پوششی جهت تحریف عمدی حسابداری مالیاتی فراهم کند (دیسای و دهارماپالا^۲، ۲۰۰۶؛ کیم و همکاران، ۲۰۱۱؛ بالاکریشنن^۳ و همکاران، ۲۰۱۹). دیچاو و دیچو (۲۰۰۲) استدلال می‌کنند که شرکت‌ها با انگیزه دستیابی به اهداف سود به‌طور بالقوه تحت فشار مدیریت سود هستند. پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهد که مدیران ممکن

¹ Spence

² Desai and Dharmapala

³ Balakrishnan

است حساب مالیات بر درآمد را زمانی دستکاری کنند که عملکرد قبل از مالیات آنها برای دستیابی به اهداف سود کافی نباشد (دهالیوال^۱ و همکاران، ۱۹۸۲؛ هالند و جکسون^۲، ۲۰۰۴). از آنجایی که دستکاری عمدی منجر به سوگیری خواهد شد، سانگ و هالند (۲۰۲۳) اعتقاد دارند که هرچه تقاضا برای مدیریت سود قوی‌تر باشد، حسابداری مالیاتی در مورد جریان‌های نقدی مالیاتی آتی اطلاعات کمتری خواهد داشت.

مدیریت مالیاتی یکی دیگر از عواملی است که می‌تواند بر کیفیت حسابداری مالیاتی از طریق هزینه‌های غیرعملیاتی مدیریت مالیاتی تأثیر بگذارد؛ این هزینه‌ها شامل پیچیدگی عملیاتی و مالی مورد نیاز برای تسهیل یک نتیجه مالیاتی (کیم و همکاران، ۲۰۱۱) و افزایش شفافیت گزارشگری مالی برای جلوگیری از جلب نظارت یک اداره مالیاتی است (فرانک^۳ و همکاران، ۲۰۰۹؛ بالاکریشنن و همکاران، ۲۰۱۹). شرکت‌ها ابتدا پروژه‌های مدیریت مالیات با ریسک پایین‌تر را قبل از فکر کردن به گزینه‌های پرخطرتر اتخاذ می‌کنند؛ زیرا تلاش می‌کنند سطح مدیریت مالیات را افزایش دهند (گوئنتر^۴ و همکاران، ۲۰۱۷؛ دیرینگ و همکاران، ۲۰۱۹). در نتیجه، افزایش سطوح مدیریت مالیاتی و نااطمینانی بیشتر می‌تواند پتانسیل سوگیری برآورد را در پیش‌بینی نتایج مالیاتی افزایش دهد که منجر به کیفیت پایین‌تر حسابداری مالیاتی می‌شود (سانگ و هالند، ۲۰۲۳).

حسابرسی و سازوکارهای راهبری شرکتی نیز می‌توانند به صورت بالقوه در کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت‌ها ایفای نقش کنند. کار حسابرس به گونه‌ای طراحی شده است که گزارشگری مالی همراه‌کننده را اعم از اشتباه یا سوگیری عمدی تشخیص دهد. با این حال، اثربخشی حسابرسان در حفاظت از منافع سهامداران در جایی که آنها خدمات مرتبط با مالیات را ارائه می‌کنند، به چالش کشیده شده است (کارر^۵ و همکاران، ۲۰۲۱). به دنبال محدودیت PCAOB در مورد خدمات مالیاتی ارائه شده توسط حسابرس، کیفیت حسابداری مالیاتی بهبود یافت (کارر^۶ و همکاران، ۲۰۲۱)؛ با این حال، در برخی از کشورها چنین محدودیت‌هایی وجود ندارد، اما دستورالعمل‌های راهبری شرکتی وجود دارد که مدیران را ملزم می‌کند تا تأییدیه کمیته حسابرسی را برای هزینه‌های خدمات غیرحسابرسی به‌طور کلی دریافت کنند (شورای گزارشگری مالی^۷، ۲۰۱۶). راهبری شرکتی مؤثر برای کاهش هزینه‌های نمایندگی مدیریت مالیاتی و اطمینان دادن به سهامداران در مورد ذی-نفعان مدیریت مالیاتی (دیسای و دهارماپالا، ۲۰۰۹؛ وهاب^۸ و هالند، ۲۰۱۲) و سطوح متوسط مدیریت مالیاتی در شرکت‌ها در نظر گرفته می‌شود (آرمسترانگ^۹ و همکاران، ۲۰۱۵؛ کورمان و ولته^{۱۰}، ۲۰۱۹).

¹ Dhaliwal

² Jackson

³ Frank

⁴ Guenther

⁵ Carr

⁶ Carr

⁷ Financial Reporting Council

⁸ Wahab

⁹ Armstrong

¹⁰ Kovermann and Velte

نبود نظارت درک شده توسط هیئت مدیره بر امور مالیاتی منجر به تردید در مورد اثربخشی سازوکارهای راهبری شرکتی در نظارت بر تصمیمات مربوط به مدیریت مالیات شده است (هولدر^۱، ۲۰۰۵). عدم مشارکت هیئت مدیره می‌تواند به دلیل پیچیدگی سیستم‌های مالیاتی باشد (ادگلی^۲ و هالند، ۲۰۲۰) که منجر به قطع ارتباط بین تصمیمات اولیه در مورد سطوح مدیریت مالیاتی و تصمیمات بعدی در مورد کیفیت حسابداری، از جمله کیفیت حسابداری مالیاتی می‌شود. بر همین اساس، سانگ و هالند (۲۰۲۳) اعتقاد دارند که برای سطح معینی از مدیریت مالیاتی، سطح بعدی کیفیت حسابداری مالیاتی مشروط به قدرت رویه‌های راهبری شرکتی است.

رن^۳ (۲۰۲۲) بر این عقیده استوار بود که برخی از ویژگی‌های شرکت‌ها مانند اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت مورد فعالیت شرکت، مالکیت نهادی، کیفیت اقلام تعهدی سرمایه در گردش، ضعف کنترل‌های داخلی مرتبط با مالیات، اندازه شرکت، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام، هزینه‌های حسابرسی شرکت، دوره تصدی حسابرس و سهم بازار حسابرس می‌تواند کیفیت اقلام تعهدی مالیاتی آنها را دستخوش خود قرار دهد. هم‌چنین، چودهاری و همکاران (۲۰۱۶) و والتون (۲۰۲۲) نیز به ویژگی‌هایی از قبیل نسبت اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت، هزینه تحقیق و توسعه شرکت، هزینه تبلیغات شرکت، نوسانات سود قبل از مالیات شرکت، اهرم مالی و ساختار سرمایه شرکت، بازده کل دارایی‌های شرکت، سطح دارایی‌های نامشهود شرکت، کیفیت محیط اطلاعاتی شرکت، نوع صنعت مورد فعالیت شرکت و فرصت‌های رشد شرکت تأکید کرده‌اند که می‌تواند کیفیت اقلام تعهدی مالیاتی شرکت‌ها را دستخوش تغییر نماید.

۳- روش پژوهش

از نظر جهت‌گیری‌های پژوهشی، مقاله حاضر از نوع ترکیبی از مطالعات کاربردی و توسعه‌ای است و قصد دارد شاخص‌های مهم و معتبر برای شناسایی عوامل سطح شرکت 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 پژوهش حاضر و محتوای سؤال‌های مطرح شده در آن در پی دستیابی به شاخص‌های اصلی اثرگذار بر کیفیت حسابداری مالیاتی در شرکت‌های ایرانی می‌باشد. لذا، بر اساس نوع پژوهش رویکرد تفسیری انتخاب و از مطالعه دلفی با استفاده از منطق فازی (روش دلفی فازی) برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. فرآیند انجام پژوهش در این روش ابتدا مطالعه و بررسی مبانی تئوریک و تجربی، سپس نظرسنجی از متخصصان دانشگاهی و حرفه‌ای و در نهایت استخراج عناصر الگوی شاخص‌های سطح شرکت اثرگذار بر کیفیت حسابداری مالیاتی و تعیین ارتباط این عناصر جهت الگوسازی طراحی و اجرا شده است.

¹ Houlder

² Edgley

³ Ren

برای جمع‌آوری داده‌ها ترکیبی از دو روش مطالعه کتابخانه‌ای و روش پیمایشی استفاده می‌شود. در این پژوهش 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 دانشجویی 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 مجموع، تعداد ۴۳ شاخص اولیه شناسایی شدند که مبنای نظرخواهی از خبرگان قرار گرفت؛ این شاخص‌ها به شرح جدول ۱ می‌باشد.

جدول ۱- شاخص‌های شناسایی شده

مسئولیت اجتماعی شرکت	درصد مالکیت اعضاء هیئت مدیره	اندازه شرکت	تنوع جنسیتی هیئت مدیره
کیفیت اطلاعات حسابداری	کارایی حسابرسی داخلی	عمر شرکت	اهرم مالی
برنامه‌ریزی مالیاتی	ارزش‌های اخلاقی موجود در شرکت	نرخ مؤثر مالیاتی	تخصص مالی اعضای هیئت مدیره
اجتناب مالیاتی	استقلال حسابرس	ساختار مالکیت	محافظه‌کاری حسابرس
محیط اطلاعاتی شرکت	مدیریت سود فزاینده	هزینه‌های حسابرسی شرکت	سهامداری دولت
محرمانه بودن تصمیم‌های مالیاتی	مدیریت سود کاهنده	دوره تصدی حسابرس	استقلال هیئت مدیره
ضعف کنترل‌های داخلی مرتبط با مالیات	مدیریت ریسک	مالکان نهادی	جبهه‌گیری مدیریتی
خصوصی یا دولتی بودن حسابرس	پیچیدگی‌های سازمانی	کیفیت اقلام تعهدی سرمایه در گردش	فشار کاری حسابرس
تخصص حسابرس در صنعت	اندازه کمیته حسابرسی	ساختار سرمایه	فرهنگ سازمانی
کیفیت حسابرسی	استقلال کمیته حسابرسی	سودآوری شرکت	جریان نقد آزاد
هزینه تبلیغات شرکت	هزینه تحقیق و توسعه شرکت	فرصت‌های رشد شرکت	-

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۳-۱- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

در مقاله حاضر در خصوص تأیید روایی پرسش‌نامه‌ها، از روش روایی محتوای (CVR) استفاده شد که در 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 پژوهش حاجی‌زاده 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 برابر با ۰/۷۹ 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.

۴- یافته‌های پژوهش

در این قسمت شواهد حاصل از تحلیل‌ها ارائه می‌گردد. در مرحله نخست، از روش غربالگری فازی جهت نهایی کردن شاخص‌ها استفاده شده است. شواهد این مرحله از مقاله حاکی از آن است که از میان ۴۳ شاخص شناسایی شده مندرج در جدول ۱، تنها ۲۰ شاخص مورد تأیید نهایی قرار گرفته است. این شاخص‌ها عبارتند از: تخصص حسابرسان در صنعت، کیفیت حسابرسی، تخصص مالی اعضای هیئت مدیره، اندازه شرکت، محیط اطلاعاتی شرکت، ساختار سرمایه، مدیریت سود فزاینده، مسئولیت اجتماعی شرکت، مدیریت سود کاهنده، کیفیت اطلاعات حسابداری، ارزش‌های اخلاقی موجود در شرکت، سودآوری شرکت، برنامه‌ریزی مالیاتی، کارایی حسابرسی داخلی، فرهنگ سازمانی، ضعف کنترل‌های داخلی مرتبط با مالیات، نرخ مؤثر مالیاتی، کیفیت اقلام تعهدی سرمایه در گردش، اجتناب مالیاتی، اهرم مالی. 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 ۲ نشان داده شده است، شاخص‌های «فرهنگ سازمانی» و «مسئولیت اجتماعی شرکت» در سطح اول قرار می‌گیرند؛ این موضوع به این معنا است که شاخص‌های نام برده شده بیشترین تأثیرپذیری را از سایر شاخص‌ها خواهند داشت. دو شاخص «ارزش‌های اخلاقی موجود در شرکت» و «سودآوری شرکت» در سطح دوم قرار گرفته‌اند. این دو شاخص افزون بر این که به‌طور مستقیم بر هم تأثیرگذارند، بر شاخص‌های سطح

اول نیز تأثیرگذار خواهند بود. در سطح سوم، سه شاخص «مدیریت سود فزاینده»، «مدیریت سود کاهنده» و «هرم مالی» قرار دارند. این شاخص‌ها علاوه بر تأثیری که بر هم دارند، به‌طور مستقیم بر شاخص‌های سطح دوم نیز مؤثر هستند. هم‌چنین، شاخص‌های «کیفیت اطلاعات حسابداری»، «کیفیت اقلام تعهدی سرمایه در گردش»، «ضعف کنترل‌های داخلی مرتبط با مالیات»، «برنامه‌ریزی مالیاتی»، «اجتناب مالیاتی» و «ترخ مؤثر مالیاتی» در سطح چهارم قرار گرفته‌اند و پنج شاخص نیز در سطح بعدی قرار گرفته‌اند که عبارت از «ساختار سرمایه»، «کیفیت حسابرسی»، «تخصص حسابرس در صنعت»، «تخصص مالی اعضای هیئت مدیره» و «کارایی حسابرسی داخلی» می‌باشند. این شاخص‌ها مانند شاخص‌های سایر سطوح هم بر یکدیگر و هم بر شاخص‌های سطح چهارم تأثیرگذار خواهند بود. سرانجام، در سطح ششم شاخص‌های «محیط اطلاعاتی شرکت» و «اندازه شرکت» قرار گرفته که بر شاخص‌های سطح پنجم مؤثر می‌باشد.

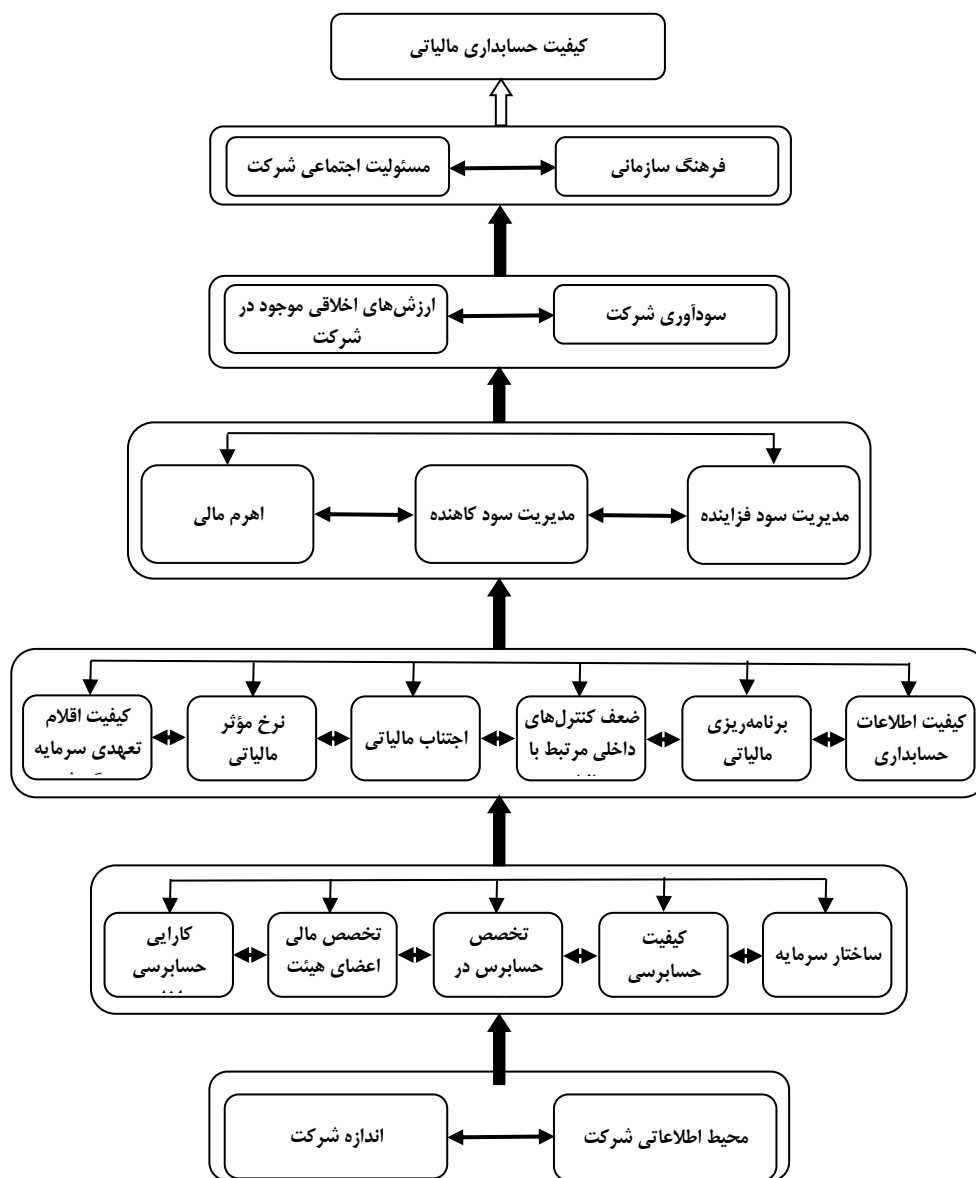
جدول ۲- گام‌های تعیین سطوح هر یک از شاخص‌ها

سطح	مجموعه مشترک	مجموعه خروجی	مجموعه ورودی	شاخص
گام نخست: تعیین شاخص‌های سطح اول				
	۱،۲،۳،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۷،۱۹،۲۰	۱،۲،۳،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۷،۱۹،۲۰	۱،۲،۳،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۳،۱۶،۱۷،۲۰	FL1
	۱،۲،۴،۷،۸،۹،۱۰،۱۳،۱۴،۱۵،۱۸،۱۹،۲۰	۱،۲،۳،۴،۷،۸،۹،۱۰،۱۲،۱۴،۱۶،۱۷،۱۸	۱،۲،۴،۷،۸،۹،۱۰،۱۳،۱۴،۱۵،۱۸،۱۹،۲۰	FL2
	۱،۲،۳،۵،۷،۸،۱۰،۱۳،۱۴،۱۶،۱۹،۲۰	۱،۲،۳،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۲،۱۴،۱۶،۱۹،۲۰	۱،۲،۳،۵،۷،۸،۱۱،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸	FL3
	۱،۲،۳،۴،۶،۸،۹،۱۰،۱۵،۱۶،۱۷،۲۰	۱،۲،۳،۴،۶،۸،۹،۱۰،۱۵،۱۶،۱۷،۲۰	۱،۲،۳،۴،۶،۸،۹،۱۱،۱۲،۱۴،۱۷،۱۸،۱۹،۲۰	FL4
	۵،۱۶	۵،۸،۹،۱۶،۱۷،۲۰	۵،۱۶،۱۸،۱۹	FL5
	۷،۱۱،۱۴،۱۷	۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۷،۱۸،۲۰	۴،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۴،۱۷،۱۸،۱۹	FL6
	۱،۲،۳،۴،۸،۹	۱،۲،۳،۴،۶،۸،۹،۱۳	۱،۲،۳،۴،۷،۸،۹،۱۴،۱۸	FL7
۱	۶،۱۴،۱۵،۱۷،۱۹	۶،۱۴،۱۵،۱۷،۱۹	۱،۶،۷،۸،۹،۱۱،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹،۲۰	FL8
	۱،۲،۳،۴،۷،۸،۹	۱،۲،۳،۴،۷،۸،۹،۱۰	۱،۲،۳،۴،۷،۸،۹	FL9
	۴	۴،۱۸	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷	FL10
	۱۱،۱۲،۱۷	۱۰،۱۱،۱۲،۱۷،۱۸،۲۰	۵،۱۱،۱۲،۱۶،۱۷	FL11
	۱۲،۱۳،۱۸،۱۹	۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۷،۱۸،۱۹،۲۰	۶،۱۲،۱۳،۱۵،۱۶،۱۸،۱۹	FL12
	۱۲،۱۳	۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۶،۱۹	۵،۱۲،۱۳،۱۷،۲۰	FL13
	۱۴،۱۵	۱۰،۱۴،۱۵	۶،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	FL14
۱	۶،۱۴،۱۵،۱۷،۱۹	۶،۱۴،۱۵،۱۷،۱۹	۶،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۷،۱۹،۲۰	FL15
	۱۳،۱۹	۴،۱۰،۱۳،۱۹	۴،۱۳،۱۹،۲۰	FL16
	۱۰،۱۷	۷،۱۰،۱۷،۱۹	۵،۱۰،۱۶،۱۷	FL17
	۳،۸،۹،۱۶،۱۹،۲۰	۱،۲،۳،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۲،۱۴،۱۶،۱۹،۲۰	۳،۴،۶،۸،۹،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹،۲۰	FL18
	۱،۲،۵،۸،۹،۱۳،۱۷	۱،۲،۳،۴،۵،۸،۹،۱۳،۱۷،۱۹	۱،۲،۵،۷،۸،۹،۱۳،۱۶،۱۷،۲۰	FL19
	۹	۹،۱۷،۱۹،۲۰	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۸	FL20

سطح	مجموعه مشترک	مجموعه خروجی	مجموعه ورودی	شاخص
گام دوم: تعیین شاخص‌های سطح دوم				
	۱,۲۵,۷۸	۱,۲۳,۴۵۸,۱۳	۱,۲,۵۶,۷۸,۱۰,۱۶,۱۸,۱۹	FL1
	۲,۳,۴,۱۷,۱۸	۱,۲,۳,۴,۵,۱۰,۱۲,۱۷,۱۸	۲,۳,۴,۶,۹,۱۳,۱۴,۱۷,۱۸,۲۰	FL2
	۱,۲,۳,۱۱,۱۴,۱۹	۱,۲,۳,۶,۷,۸,۱۱,۱۴,۱۷,۱۸,۱۹,۲۰	۱,۲,۳,۴,۱۱,۱۲,۱۴,۱۶,۱۷,۱۹,۲۰	FL3
	۱,۲,۹,۱۱,۱۸	۱,۲,۴,۶,۹,۱۱,۱۲,۱۸	۱,۳,۶,۷,۹,۱۱,۱۷,۱۸	FL4
	۳,۱۶,۱۷,۲۰	۳,۱۶,۱۷,۱۹,۲۰	۳,۴,۱۶,۱۷,۲۰	FL5
	۱۷,۱۹	۶,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۷,۱۹	۴,۵,۱۷,۱۹	FL6
	۱,۲,۴,۷,۹,۱۹	۱,۲,۴,۷,۹,۱۳,۱۴,۱۹	۱,۲,۳,۴,۷,۹,۱۳,۱۷,۱۹,۲۰	FL7
	۱,۲,۳,۴,۷,۹,۱۷,۱۸	۱,۲,۳,۴,۷,۹,۱۷,۱۸	۱,۲,۳,۴,۷,۹,۱۳,۱۷,۱۸	FL9
	۱,۲,۳,۴,۷,۱۲,۱۴,۱۷	۱,۲,۳,۴,۷,۱۲,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۲۰	۱,۲,۳,۴,۷,۹,۱۲,۱۳,۱۴,۱۷,۱۹	FL10
۲	۴,۱۴,۱۷,۱۸,۲۰	۴,۱۴,۱۷,۱۸,۲۰	۲,۴,۷,۱۱,۱۲,۱۴,۱۷,۱۸,۱۹	FL11
۲	۴,۱۴,۱۷,۱۸,۲۰	۴,۱۴,۱۷,۱۸,۲۰	۴,۱۴,۱۶,۱۷,۱۹,۲۰	FL12
	۱۲,۱۳,۱۸,۲۰	۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۷,۱۸,۲۰	۳,۱۲,۱۳,۱۵,۱۸,۲۰	FL13
	۱۴,۱۸	۱۴,۱۸,۲۰	۶,۱۰,۱۲,۱۳,۱۴,۱۸,۱۹	FL14
	۱۴,۱۸	۱۴,۱۸,۲۰	۶,۱۰,۱۲,۱۳,۱۴,۱۸,۱۹	FL16
	۱۶	۱۶,۱۷	۹,۱۶	FL17
	۱۹	۱۹,۲۰	۵,۱۳,۱۹	FL18
	۵,۱۱	۵,۹,۱۱,۱۳	۲,۳,۵,۶,۷,۱۰,۱۱,۱۴,۱۶,۱۸,۱۹,۲۰	FL19
	۵	۵,۱۹,۲۰	۲,۵,۹,۱۲,۱۳,۱۵,۱۶,۱۸	FL20
گام سوم: تعیین شاخص‌های سطح سوم				
	۱۶	۵,۱۶	۱,۲,۳,۹,۱۴,۱۶,۲۰	FL1
	۱۷	۱,۳,۱۳,۱۴,۱۷	۴,۶,۹,۱۷	FL2
	۹,۱۴,۱۹,۲۰	۱,۹,۱۴,۱۹,۲۰	۶,۹,۱۳,۱۴,۱۶,۱۹,۲۰	FL3
	۱۳,۱۸	۹,۱۱,۱۳,۱۴,۱۸	۶,۷,۱۳,۱۸,۱۹,۲۰	FL4
	۹,۱۳	۹,۱۰,۱۳,۱۴,۱۸	۶,۹,۱۳	FL5
	۱۴,۱۸	۱۴,۱۸,۱۹,۲۰	۶,۷,۱۰,۱۳,۱۴,۱۸	FL6
۳	۱۴,۱۸,۱۹,۲۰	۱۴,۱۸,۱۹,۲۰	۶,۹,۱۳,۱۴,۱۸,۱۹,۲۰	FL7
۳	۱۴,۱۸,۱۹,۲۰	۱۴,۱۸,۱۹,۲۰	۱,۳,۴,۵,۹,۱۳,۱۴,۱۷,۱۸,۱۹,۲۰	FL9
	۱	۱,۹,۱۲,۱۳,۱۷,۲۰	۱,۵,۶	FL10
	۲	۳,۷,۹,۱۰,۱۶,۱۷,۱۸,۲۰	۷	FL13
	۳,۶,۱۷	۳,۴,۶,۱۷,۱۹	۳,۴,۶,۱۰,۱۶,۱۷,۱۸	FL14
	۳,۴	۳,۴,۵,۸	۳,۴,۶,۱۰,۱۴	FL16
	۱۰,۱۸	۱۰,۱۸,۱۹	۳,۴,۵,۶,۹,۱۰,۱۳,۱۶,۱۷,۱۸	FL17
	۹	۹,۱۵,۱۸	۱,۲,۹	FL18

شخص	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
FL19	۱.۲.۹.۱۲.۱۶.۱۸.۱۹.۲۰	۱۲.۱۳.۱۴.۱۶.۱۷.۱۹	۱۲.۱۶.۱۹	
FL20	۱.۳.۴.۶.۱۴.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹.۲۰	۱۴.۱۸.۱۹.۲۰	۱۴.۱۸.۱۹.۲۰	۳
گام چهارم: تعیین شاخص‌های سطح چهارم				
FL1	۱.۲.۳.۵.۱۰.۱۸.۱۹	۱.۵.۱۰.۱۸	۱.۵.۱۰	
FL2	۱.۲.۱۰.۱۴.۱۷.۱۸	۲.۳.۴.۱۷	۲.۱۷	
FL3	۴.۵.۱۳.۱۶.۱۷.۱۸	۶.۱۶.۱۷	۱۶.۱۷	
FL4	۶.۱۲.۱۳	۱۱.۱۲.۱۳	۱۲.۱۳	
FL5	۱.۳.۴.۵.۶.۱۳.۱۴.۱۶.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۱۴.۱۷.۱۹	۱.۳.۴.۵.۶.۱۴.۱۹	
FL6	۲.۳.۴.۱۶.۱۷.۱۹	۳.۴.۱۸	۳.۴	
FL10	۱.۲.۳.۴.۵.۱۳.۱۶	۲.۳.۱۰	۲.۳.۱۰	۴
FL13	۱.۲.۳.۴.۵.۱۶.۱۸.۱۹	۲.۳.۱۰	۲.۳.۱۰	۴
FL14	۱۴.۱۶.۱۸	۱.۳.۵.۶.۱۰.۱۶	۱۶	
FL16	۱.۲.۳.۴.۵.۱۳.۱۶	۲.۳.۱۰	۲.۳.۱۰	۴
FL17	۱.۲.۳.۵.۱۷.۱۹	۲.۳.۱۰	۲.۳.۱۰	۴
FL18	۱.۲.۳.۴.۵.۱۰.۱۳.۱۹	۲.۳.۱۰	۲.۳.۱۰	۴
FL19	۱.۲.۳.۴.۱۴.۱۷.۱۸.۱۹	۲.۳.۱۰	۲.۳.۱۰	۴
گام پنجم: تعیین شاخص‌های سطح پنجم				
FL1	۱.۲.۴.۵.۶.۱۴	۱.۲.۵.۱۴	۱.۲.۵.۱۴	۵
FL2	۱.۲.۵.۶.۱۴	۱.۲.۵.۱۴	۱.۲.۵.۱۴	۵
FL3	۱.۲.۳.۶.۱۴	۱.۲.۵.۱۴	۱.۲.۵.۱۴	۵
FL4	۲.۳.۶	۲.۱۴	۲	
FL5	۵.۱۴	۲.۵.۶	۵	
FL6	۱.۲.۳.۵.۶.۱۴	۱.۲.۵.۱۴	۱.۲.۵.۱۴	۵
FL14	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۱۴	۱.۲.۵.۱۴	۱.۲.۵.۱۴	۵
گام ششم: تعیین شاخص‌های سطح ششم				
FL4	۴.۵	۴.۵	۴.۵	۶
FL5	۴.۵	۴.۵	۴.۵	۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۱- الگوی نهایی پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس سطح‌بندی‌های ارائه شده در جدول ۲، شکل ۱ الگوی نهایی کلی پژوهش حاضر را نشان می‌دهد. در این شکل برای سادگی روابط متقابل میان شاخص‌های هم سطح در حداقل ممکن رسم گردیده است. 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 سطح شرکت اثرگذار بر کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت‌های ایرانی) با استفاده از فن تحلیل شبکه‌ای فازی محاسبه شد. به بیان دیگر، در این بخش وزن‌های هر یک از شاخص‌ها نسبت به هدف با بکارگیری فن فرآیند تحلیل شبکه‌ای فازی 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 به‌وسیله 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 ۳ آمده است.

به طور خلاصه یافته‌های تحلیل شبکه‌ای مندرج در جدول ۳ حاکی از آن است که از دیدگاه متخصصان این مطالعه شاخص‌های تخصص حسابرسان در صنعت، ساختار سرمایه و کیفیت اطلاعات حسابداری به ترتیب در رتبه‌های اول تا سوم قرار گرفته‌اند. هم‌چنین، شاخص سودآوری شرکت در رتبه آخر می‌باشد. سایر موارد بر اساس اوزان کسب شده در جدول ۳ قابل مشاهده است.

جدول ۳- وزن نهایی شاخص‌ها نسبت به هدف

ردیف	شاخص‌ها	وزن نهایی
۱	تخصص حسابرسان در صنعت	۰/۰۷۷۸
۲	ساختار سرمایه	۰/۰۷۱۴
۳	کیفیت اطلاعات حسابداری	۰/۰۶۷۹
۴	محیط اطلاعاتی شرکت	۰/۰۶۴۱
۵	اندازه شرکت	۰/۰۶۰۰
۶	تخصص مالی اعضای هیئت مدیره	۰/۰۵۶۲
۷	مدیریت سود فزاینده	۰/۰۵۲۰
۸	ضعف کنترل‌های داخلی مرتبط با مالیات	۰/۰۵۰۰
۹	مسئولیت اجتماعی شرکت	۰/۰۴۸۶
۱۰	کیفیت حسابرسی	۰/۰۴۷۷
۱۱	اجتناب مالیاتی	۰/۰۴۶۸
۱۲	ارزش‌های اخلاقی موجود در شرکت	۰/۰۴۶۴
۱۳	کارایی حسابرسی داخلی	۰/۰۴۴۹

ردیف	شاخص‌ها	وزن نهایی
۱۴	کیفیت ارقام تعهدی سرمایه در گردش	۰/۰۴۴۴
۱۵	مدیریت سود کاهنده	۰/۰۴۳۴
۱۶	نرخ مؤثر مالیاتی	۰/۰۴۲۲
۱۷	برنامه‌ریزی مالیاتی	۰/۰۴۰۰
۱۸	اهرم مالی	۰/۰۳۴۲
۱۹	فرهنگ سازمانی	۰/۰۳۱۱
۲۰	سودآوری شرکت	۰/۰۳۰۸
	مجموع وزن‌ها	۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

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 و RI برابر با ۱/۵۹).

۵- 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 وابستگی‌های 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 سطح شرکت 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 مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی شناسایی شدند. در کل، در مرحله اول تعداد ۴۳ شاخص در سطح شرکت 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 سطح شرکت اثرگذار بر کیفیت حسابداری مالیاتی در ایران چگونه است؟». برای پاسخ به این سؤال، ابتدا این موضوع مشخص شد که «اجزای الگوی عوامل سطح شرکت اثرگذار بر کیفیت حسابداری مالیاتی در ایران کدام‌اند؟».

همان‌طور ذکر شد، شاخص‌ها (۴۳ 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 (۲۳ 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 این شاخص‌ها در شش سطح دسته‌بندی می‌شوند. این سطوح عبارتند از:

- سطح اول: شاخص‌های «فرهنگ سازمانی» و «مسئولیت اجتماعی شرکت»؛
 - سطح دوم: شاخص‌های «ارزش‌های اخلاقی موجود در شرکت» و «سودآوری شرکت»؛
 - سطح سوم: شاخص‌های «مدیریت سود فزاینده»، «مدیریت سود کاهنده» و «اهرم مالی»؛
 - سطح چهارم: شاخص‌های «کیفیت اطلاعات حسابداری»، «کیفیت اقلام تعهدی سرمایه در گردش»، «ضعف کنترل‌های داخلی مرتبط با مالیات»، «برنامه‌ریزی مالیاتی»، «اجتناب مالیاتی» و «نرخ مؤثر مالیاتی»؛
 - سطح پنجم: شاخص‌های «ساختار سرمایه»، «کیفیت حسابرسی»، «تخصص حسابرسان در صنعت»، «تخصص مالی اعضای هیئت مدیره» و «کارایی حسابرسی داخلی»؛
 - سطح ششم: شاخص‌های «محیط اطلاعاتی شرکت» و «اندازه شرکت».
- در اینجا می‌توان گفت که شاخص‌های سطح ششم (شاخص‌های «محیط اطلاعاتی شرکت» و «اندازه شرکت») به عنوان شاخص‌های زیربنایی علاوه بر ارتباط مستقیم با یکدیگر، بر شاخص‌های سایر سطوح بیشترین تأثیر را خواهند گذاشت. بعد از آن، شاخص‌های سطح پنجم (شاخص‌های «ساختار سرمایه»، «کیفیت حسابرسی»، «تخصص حسابرسان در صنعت»، «تخصص مالی اعضای هیئت مدیره» و «کارایی حسابرسی داخلی») افزون بر تأثیر متقابل بر یکدیگر، بیشترین میزان تأثیر بر شاخص‌های سطوح قبل از خود را دارند. همین‌طور شاخص‌های سطح چهارم در مرحله بعد و شاخص‌های سطح سوم و 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 سطوح در مورد عوامل سطح شرکت، 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 سطح شرکت، می‌توان به ارتقای کیفیت حسابداری مالیاتی در ایران کمک کرد. از آن‌جا که این بخش از مطالعه حاضر، به شکل طراحی الگو و شناسایی عوامل سطح شرکت 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 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 شاخص‌ها، 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 شاخص‌های تخصص حسابرس در صنعت، ساختار سرمایه و کیفیت اطلاعات حسابداری به ترتیب در رتبه‌های اول تا سوم اهمیت قرار گرفته‌اند. این موضوع بر اهمیت نقش تخصص حسابرسان در صنعت واحد مورد رسیدگی بر کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت‌های ایرانی تأکید دارد. هم‌چنین، متخصصان مشخص نمودند که شاخص‌های اهرم مالی، فرهنگ سازمانی و سودآوری آثار کمتری برای تعیین کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت‌های ایرانی دارند و از دیدگاه آنها از اهمیت چندان بالایی نسبت به سایر شاخص‌های منتخب برخوردار نبودند؛ بر این اساس می‌توان گفت که با توجه به شرایط کشور از دیدگاه متخصصان این شاخص‌ها اهمیت کمتری برای تعیین کیفیت حسابداری مالیاتی دارند.

مطابق با شواهد بدست آمده به مسئولان و استفاده‌کنندگان پیشنهاد می‌شود که به مجموعه عوامل سطح شرکت 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، پیشنهاد می‌شود که در مورد شاخص‌های عوامل سطح شرکت مؤثر بر کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت‌های ایرانی به سطح‌بندی انجام شده در این پژوهش توجه نمایند؛ چرا که هر یک از این سطوح نشان‌دهنده میزان تأثیرپذیری از سایر شاخص‌ها و تأثیرگذاری بر سایر شاخص‌ها است. به عنوان نمونه، شاخص‌هایی که در سطح ششم (سطح زیربنایی) (شاخص‌های «محیط اطلاعاتی شرکت» و «اندازه شرکت») قرار گرفته‌اند بیشترین تأثیر را بر شاخص‌های سایر سطوح می‌گذارند و از شاخص‌های سایر سطوح تأثیری

نمی‌پذیرند. در حالی که شاخص‌های سطح اول (شاخص‌های «فرهنگ سازمانی» و «مسئولیت اجتماعی شرکت») بیشترین تأثیر را از شاخص‌های سایر سطوح می‌پذیرند و بر سایر شاخص‌ها هیچ تأثیری نمی‌گذارند. افزون بر این، به مسئولان و استفاده‌کنندگان پیشنهاد می‌شود که به سطح اهمیت مشخص شده هر یک از این شاخص‌ها نیز توجه کنند. به بیان دقیق‌تر، به شاخص‌های تخصص حسابرِس در صنعت، ساختار سرمایه و کیفیت اطلاعات حسابداری به عنوان مهم‌ترین شاخص‌ها نگاه کنند.

بررسی‌های انجام شده در مورد کیفیت حسابداری مالیاتی شرکت‌ها نشان از آن دارد که این عامل به میزان کمی در پژوهش‌های قبلی مورد مطالعه قرار گرفته است و لذا زمینه‌های گسترده‌ای برای پژوهش در این زمینه وجود دارد. بر همین اساس، پیشنهاد می‌شود که محققان در آینده حسب علاقه‌مندی خود در هر یک از موارد زیر به پژوهش و مطالعه بپردازند:

- بررسی ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها و کیفیت حسابداری مالیاتی آنها؛ طبیعتاً ساختار گزارشگری مالی و کیفیت گزارشگری مالی، بر کیفیت حسابداری مالیاتی و گزارشگری آن مؤثر خواهد بود.
- بررسی نقش استراتژی‌های تجاری شرکت‌ها بر کیفیت حسابداری مالیاتی آنها.
- بررسی نقش کیفیت حسابداری مالیاتی بر اجتناب و فرار مالیاتی شرکت‌ها.

تعارض منافع: هیچ‌گونه تعارض منافع توسط نویسندگان بیان نشده است.

فهرست منابع

- شیخی، مریم؛ حجازی، رضوان؛ زنجیردار، مجید (۱۴۰۴). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل بازدارنده پیاده سازی فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، دوره ۱۷، شماره ۶۵، صص. ۵۵-۸۲.
- مشایخ، شهناز؛ پارسایی، منا؛ عسکرزاده، پریا (۱۴۰۲). رابطه کیفیت اطلاعات حسابداری و سرمایه‌گذاری حقوقی بر کارایی سرمایه‌گذاری در بانک‌های عضو بازار سرمایه ایران. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری*، دوره ۲، شماره ۵، صص. ۵۹-۸۶.
- مشایخ، شهناز؛ میمنت آبادی، شیوا (۱۳۹۳). افشای حسابداری، کیفیت حسابداری، محافظه‌کاری شرطی و غیر شرطی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، دوره ۶، شماره ۲۴، صص. ۵۳-۷۰.
- یوسف‌زاده، سارا؛ طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ بیطاری، جلیل (۱۴۰۲). بررسی ارتباط بین مالیات بر ارزش‌افزوده با ثبات رویه، یکنواختی و رجحان محتوا بر شکل اطلاعات حسابداری. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، دوره ۱۵، شماره ۵۹، صص. ۱۵۱-۱۷۶.

- Adhikari, A., Bansal, M., & Kumar, A. (2021). IFRS convergence and accounting quality: India a case study. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 45, pp. 32-47.
- Armstrong, C. S., Blouin, J. L., Jagolinzer, A.D. & Larcker, D.F. (2015). Corporate governance, incentives, and tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 60, No. 1, pp. 1-17.
- Balakrishnan, K., Blouin, J. L., & Guay, W. R. (2019). Tax aggressiveness and corporate transparency. *The Accounting Review*, Vol. 94, No. 1, pp. 45-69.
- Ball, R., Kothari, S. P., & Robin, A. (2000). The Effect of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earning. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 29, No. 1, pp. 1-51.
- Barth, M. E., & Schipper, K. (2008). Financial Reporting Transparency. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 23, No. 2, pp. 173-190.
- Brouwer, A., & Naarding, E. (2018). Making deferred taxes relevant. *Accounting in Europe*, Vol. 15, No. 2, pp. 1-31.
- Carr, K. M., Aier, J. K. & Cao, J. (2021). Did PCAOB rules on ethics, independence, and tax services influence financial reporting for income taxes? *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 40, No. 5, pp. 106-125.
- Choudhary, P., Koester, A., & Pawlewicz, R. J. (2021). Tax non-audit services and client income tax estimation error. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 41, No. 2, pp. 113-139.
- Choudhary, P., Koester, A., & Shevlin, T. (2016). Measuring income tax accrual quality. *Review of Accounting Studies*, Vol. 21, No. 1, pp. 89-139.
- Ciconte, W., Lisowsky, P., Donohoe, M., & Mayberry, M. (2013). Predictable uncertainty: The relation between unrecognized tax benefits and future income tax cash outflows. Working paper, University of Illinois at Urbana-Champaign and University of Florida. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2390150
- Dechow, P. (1994). Accounting Earnings and Cash Flows as Measures of Firm Performance: The Role of Accounting Accruals. *Journal of Accounting & Economics*, Vol. 18, No. 1, pp. 3-42.
- Dechow, P., & Dichev, I. (2002). The Quality of Accruals and Earnings: The Role of Accrual Estimation Errors. *The Accounting Review*, Vol. 77, PP. 35-59.
- Dechow, P., & Schrand, C. (2004). Earnings Quality. The Research Foundation of CFA Institute.
- Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*, Vol. 79, No. 1, pp. 145-179.
- Dhaliwal, D. S., Salamon, G. L., & Smith, E. D. (1982). The effect of owner versus management control on the choice of accounting methods. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 4, No. 1, pp. 41-53.
- Dyregang, S. D., Hanlon, M., & Maydew, E. L. (2019). When does tax avoidance result in tax uncertainty? *The Accounting Review*, Vol. 94, No. 2, pp. 179-203.
- Dyregang, S. D., Hoopes, J. L., Langetieg, P. & Wilde, J. H. (2020). Strategic subsidiary disclosure. *Journal of Accounting Research*, Vol. 58, No. 3, pp. 643-692.
- 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*, Vol. 81, pp. 102-127.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1992). Accounting for Income Taxes. Statement of Financial Accounting Standards No. 109. Norwalk, CT: FASB.

- Financial Reporting Council (2016). Guidance on Audit Committees, Financial Reporting Council, London. Retrieved from <https://www.frc.org.uk/getattachment/6b0ace1d-1d70-4678-9c41-0b44a62f0a0d/Guidance-on-Audit-Committees-April-2016.pdf>
- Francis, J., Lofond, R., Olsson, P., & Schipper, K. (2005). The Market Pricing of Accruals Quality. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 39, No. 2, pp. 295-327.
- Frank, M. M., Lynch, L. J., & Rego, S. O. (2009). Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 2, pp. 467-496.
- Grant Thornton (2013). Grant Thornton Tax Function Optimization.
- Guenther, D. A., Matsunaga, S. R., & Williams, B. M. (2017). Is tax avoidance related to firm risk? *The Accounting Review*, Vol. 92, No. 1, pp. 115-136.
- Hassan, M. S., Saleh, N. M., & Abd Rahman, M. R. C. (2008). Determinants of Financial Instruments Disclosure Quality among Listed Firms in Malaysia. working paper, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1157788> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1157788>
- Holland, K., & Jackson, R. H. (2004). Earnings management and deferred tax. *Accounting and Business Research*, Vol. 34, No. 2, pp. 101-123.
- Houlder, V. (2005). Why tax is a task for the boardroom, Financial Times 2 March 2005. Retrieved from www.ft.com/content/56f9bcb0-8b4a-11d9-ae03-00000e2511c8.
- Key, K. G., & Kim, J. Y. (2020). IFRS and accounting quality: Additional evidence from Korea. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 39, pp. 113-134.
- Kim, J. B., Li, Y., & Zhang, L. (2011). Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis. *Journal of Financial Economics*, Vol. 100, No. 3, pp. 639-662.
- Kothari, S. P. (2000). The Role of Financial Reporting in Reducing Financial Risks in the Market. Presented at Building an Infrastructure for Financial Stability Conference (Federal Reserve Bank of Boston), pp. 89-102.
- Kovermann, J. & Velte, P. (2019). The impact of corporate governance on corporate tax avoidance—A literature review. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 36, pp. 100-127.
- Nam, J., Sesay, J. B., Wynne, K., & Zhang, G. (2020). Financial efficiency and accounting quality: The impact of institutional micro-factors on FDI. *Journal of Policy Modeling*, Vol. 42, No. 2, pp. 451-465.
- 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*, Vol. 9, No. 3, pp. 76-94.
- Oats, L. & Tuck, P. (2019). Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution? *Accounting and Business Research*, Vol. 49, No. 5, pp. 565-583.
- Pownall, G., & Schipper, K. (1999). Implications of Accounting Research for the SEC's Consideration of International Accounting Standards for U.S. Securities Offerings. *Accounting Horizons*, Vol. 13, No. 3, pp. 259-280.
- Ren, B. (2022). Do Auditor-Provided Tax Services Impair Auditor Independence or Generate Knowledge Spillover? Evidence from the Tax Cuts and Jobs Act of 2017. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4496274> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4496274>
- Richardson, S. (2003). Earnings Quality and Short Sellers. *Accounting Horizons*, Vol. 17, pp. 49-61.

- Robinson, L. A., Stomberg, B., & Towery, E. M. (2016). One size does not fit all: How the uniform rules of FIN 48 affect the relevance of income tax accounting. *The Accounting Review*, Vol. 91, No. 4, pp. 1195-1217.
- Shaw, J., Slemrod, J., & Whiting, J. (2008). Administration and compliance. Institute for Fiscal Studies, London.
- 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*, Vol. 52, pp. 101-128.
- Spence, M. (1973). Job market signaling. *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 87, No. 3, pp. 355-374.
- Usvyatsky, O., & Whalen, D. (2014). Financial restatements: a thirteen year comparison. Sutton, MA: Audit Analytics.
- Wahab, N. S. A., & Holland, K. (2012). Tax planning, corporate governance and equity value. *The British Accounting Review*, Vol. 44, No. 2, pp. 111-124.
- 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*, Vol. 57, pp. 105-119.
- Walton, S. (2022). The impact of tax haven use on tax accrual quality. *Journal of Tax Administration*, Vol. 7, No. 2, pp. 74-104.

Abstract

Providing a model of the tax accounting quality with emphasize firm-level factors affecting by using the interpretive structural modeling approach

Abouzar Parsaiee¹

Saeed Moradpour²

Mohammad Hossein Ranjbar³

Morteza Bavaghar⁴

Received: 2025-Dec-25

Accepted: 2026-Feb-24

Abstract

Tax accounting information is one of the most important information for investors predict the future taxable cash flows of companies. Considering the importance of tax cost and estimation uncertainty, the present research has presented a model of factors affecting the tax accounting quality. In terms of research directions, this research is a combination of applied and developmental studies. In this research, 19 academic and professional experts were used as a study sample. In order to carry out this research, at first, 43 indicators were identified as effective factors on the tax accounting quality based on the content analysis approach based on previous documents. In the second part, with a survey of experts and the fuzzy screening method, important and effective indicators were determined and 23 indicators were removed. The results of the analyzes carried out in the interpretive structural modeling method showed that the indicators of the company level factors are placed in six levels. Also, the results of fuzzy network analysis showed that the index of "auditor expertise in the industry" was the most important index of the tax accounting quality. In general, the evidence of this study is useful for the institutions in charge of legislation in the field of tax accounting, companies and other activists in this field to improve the tax accounting quality.

Keywords: tax, tax accounting quality, firm-level factors.

¹ Department of Accounting and Finance, BA. C., Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran. ab.parsaei@iau.ir.

² Department of Accounting and Finance, BA. C., Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.(Corresponding Author). saeed.moradpour@iau.ac.ir.

³ Department of Accounting and Finance, BA. C., Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran. mhranjbar54@iau.ac.ir.

⁴ Department of Accounting and Finance, BA. C., Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran. bavagharmorteza@gmail.com

