مقاله پژوهشی

ارائه الگویی بر تعیین امتیاز شفافیت مالیاتی شرکتها به روش AHP

سجاد کریمی[۱]

احمد محمدی[۲]

علی اصغر متقی[۳]

مهدی عربصالحی[۴]

چکیده

سیستم جدید مالیات ستانی در کشور به دنبال تشویق مؤدیان مالیاتی به شفافیت مالیاتی بیشتر بوده، به طوری که شرکت‌ها و مؤدیان مالیاتی که از منظر مالیاتی شفاف بوده و دارای رتبه ریسک پایین می‌باشند، نیازی به حسابرسی مجدد توسط مأمورین مالیاتی نداشته و مالیات ابراز شده توسط مؤدی مورد قبول سازمان امور مالیاتی می‌باشد. پژوهش حاضر با رویکرد کیفی- کمی و با هدف ارائه الگویی جهت تعیین امتیاز شفافیت مالیاتی شرکتها انجام شده است. برای انجام پژوهش حاضر، ابتدا با پرسش از ۱۸ خبره دانشگاهی و مالیاتی مستقل نظر از هم، ۳۲ عامل کمی مؤثر بر شفافیت مالیاتی در شش بعد، که بر اساس گزارشهای منتشره در خصوص این شرکت‌ها قابل اندازه گیری است، شناسایی شد. همچنین جامعه آماری در بخش پرسشنامه، از اساتید دانشگاه، مدیران مالی، حسابرسان مستقل و مأموران مالیاتی بوده که تعداد۳۶ نفر بر اساس جدول کرجسی و مورگان به صورت تصادفی، به عنوان نمونه انتخاب شدند. ابزار گرد آوری اطلاعات در بخش کیفی مصاحبه نیمه ساختار یافته و در بخش کمی پرسشنامه روش بهترین- بدترین سلسله مراتبی بود. روایی پرسشنامه توسط خبرگان و متخصصان مورد تایید قرار گرفت و برای تعیین پایایی پرسشنامه بهترین- بدترین برای هر دسته از ابعاد و متغیرها نرخ سازگاری محاسبه شد. بر اساس نتایج بدست آمده ۳۲ عامل مؤثردر قالب شش بعد راهبری شرکتی، عوامل حسابرس، عوامل استراتژی، نسبتهای مالی، ویژگیهای عمومی و عوامل اجتماعی بر شفافیت مالیاتی شرکتها شناسایی و بر اساس این عوامل، الگویی جهت تعیین امتیاز شفافیت شرکتهای ایرانی ارائه گردید. سپس این عوامل و متغیر وابسته، اندازه گیری و اثرگذاری ابعاد، مورد آزمون قرار گرفت، نمونه آماری تحقیق در این مرحله شامل ۱۱۰ شرکت بورسی بوده که به روش غربالگری انتخاب شدند و دوره زمانی آن، سالهای۱۳۹۵ الی ۱۳۹۹ است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که عوامل و متغیرهای شناسایی شده به میزان ۶۳ درصد توانایی توضیح‌دهندگی شفافیت مالیاتی شرکت‌ها را دارند.

واژه‌های کلیدی: شفافیت مالیاتی، مؤدیان مالیاتی کم ریسک، رتبه‌بندی مالیاتی، روش بهترین - بدترین

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۲۶ ، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۰/۱۰

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران، Sajjad_karimi1980@yahoo.com

۲. استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران،(نویسنده مسئول)، ahmad.mohammady@iaut.ac.ir

۳. استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران، Aliasghar.mottaghi@yahoo.com

۴. دانشیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران، M_arabsalehi@yahoo.com

doi 10.52547/taxjournal.30.55.3

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

مقدمه

در سالهای اخیر سازمان امور مالیاتی کشور با تجهیز سامانه‌ها و سیستم‌های مالیاتی از یکسو و از سویی دیگر با مصوب نمودن قوانین و آئین نامه‌های جدید به دنبال بروز رسانی و افزایش کیفیت گزارشهای رسیدگی و برگهای تشخیص مالیاتی صادر شده می‌باشد. یکی از این اقدامات، پیاده‌سازی طرح جامع مالیاتی و مصوب نمودن قانون پایانه‌های فروشگاهی و راه اندازی سامانه مؤدیان مالیاتی می‌باشد. بر اساس این اقدامات انجام شده چشم اندازی روشن و تحولی بزرگ در سیستم مالیاتی کشور شاهد خواهیم بود چرا که در روش جدید مالیات ستانی مبنای کار و تمرکز سازمان امور مالیاتی بر پوشش همه جانبه چتر مالیاتی بر فعالان اقتصادی و وصول مالیات بر اساس خوداظهاری مؤدیان مالیاتی می‌باشد. در طرح جدید سازمان امور مالیاتی عمده رسیدگی‌ها و حسابرسی‌های مالیاتی بر اساس حسابرسی مبتنی بر ریسک صورت می‌گیرد، در همین راستا سازمان امور مالیاتی کشور در اولین سال اجرای قانون اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ در گام اول نسبت به تعیین معیارها و شاخص هایی برای شناسایی مؤدیان مالیاتی که درآمد مشمول مالیات آنها بر اساس رسیدگی وفق مقررات به اظهارنامه مالیاتی تشخیص داده می‌شود، اقدام نمود و برای سایر مؤدیان مالیاتی که از منظر حسابرسی مبتنی بر ریسک، در رتبه ریسک پایین قرار داشتند، برگ قطعی مالیاتی بر اساس اظهارنامه ابرازی صادر نمود. به‌عبارت دیگر سیستم جدید مالیات ستانی در کشور به دنبال تشویق مؤدیان مالیاتی بر شفافیت مالیاتی بیشتر بوده، به‌طوری‌که شرکتها و مؤدیان مالیاتی که از منظر مالیاتی شفاف بوده و دارای رتبه ریسک پایین می‌باشند، نیازی به حسابرسی مجدد توسط مأمورین مالیاتی نداشته و مالیات ابراز شده توسط مؤدی مورد قبول سازمان امور مالیاتی و مأمورین مالیاتی می‌باشد. بر این اساس، پژوهش حاضر همراستا با اهداف سیاستهای کلان اقتصادی و مالیاتی کشور به دنبال ارائه مدلی برای شناسایی مؤدیان مالیاتی کم ریسک و شفاف می‌باشد، لذا انجام این پژوهش از یکسو سبب می‌شود عوامل و اجزای تأثیرگذار بر شفافیت مالیاتی شرکت‌ها شناسایی شده و از سویی دیگر ابزاری کاربردی در اختیار سازمانها و نهادهای ذیربط در جهت شناسایی مؤدیان مالیاتی کم ریسک قرار دهد.

مالیات یکی از موضوعات مهم اقتصادی هر جامعه است. قوانین مالیاتی نیز از جمله قوانین مادر در زمینه‌های اقتصادی و یکی از مهم‌ترین ارکان اعمال سیاست‌های اقتصادی دولت است [Babajani and Abdi, 2011:74)][3]. در گذشته هدف از وضع و اخذ مالیات تأمین مالی دولت‌ها بود، اما به تدریج با آشکار شدن آثار اقدامات مالی دولت، مالیات به عنوان ابزاری برای رشد، ثبات و کاهش نابرابری تلقی گردید. مالیات یکی از عمده ابزارهایی است که دولت با استفاده از آن هم در متغیرهای کلان اقتصادی مانند رشد اقتصادی، تورم و بیکاری و هم در تخصیص منابع و توزیع درآمد اثر مطلوبی می‌گذارد. افزایش سهم مالیات در تأمین مخارج دولت‌ها باعث کاهش آثار نامطلوب اقتصادی جامعه می‌شود [4](Babajani, 2015:19). به همین دلیل

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

موضوع مالیات از دیرباز مورد توجه صاحب‌نظران علم اقتصاد و مالیه عمومی قرار گرفته و قوانین مالیاتی نیز سیر تکاملی خود را طی نموده است. امروزه نقش نظام‌های مالیاتی در هر کشوری درتأمین درآمدها از محل منابع مالیاتی بر هیچ کس پوشیده نیست. در بعد اجتماعی، هدف اصلی وضع مالیات، کاهش فاصله تأمین طبقاتی و توزیع مجدد درآمدها است. هدف اقتصادی از وضع مالیات ها، تثبیت نوسانات اقتصادی، تخصیص بهینه تأمین منابع بین بخش‌های مختلف و کمك به تسریع فرآیند توسعه بخشی یا منطقه ای می‌باشد و هدف بودجه ای دولت‌ها از وضع مالیات‌ها نیز، تأمین مالی بودجه دولت می‌باشد. به دلیل نقش خاص مالیات و تأثیرات آن، موضوع مالیات، قوانین و ساز و کارهای مربوط به آن، از دیرباز مورد توجه صاحب نظران اقتصاد، مالیه عمومی، سیاسیون، تشکل‌ها و حتی عموم مردم قرار داشته است، با این حال، مالیات بر درآمد از منظر شرکت‌ها هزینه بوده و شرکت‌ها انگیزه خواهند داشت به منظور افزایش ارزش شرکت، تا حد ممکن در هزینه‌های خود صرفه جویی نمایند [11] (Mehrani and seyyedi,2014:24).

مبانی نظری و ادبیات پژوهش

حسابداری، به عنوان یک سیستم اطلاعاتی، اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری را فراهم می‌نماید. یکی از گروه‌های استفاده‌کننده از گزارشگری مالی، دولت است که در عمل، با مقاصد مالیاتی و در جهت وضع مالیات شرکت‌ها این اطلاعات را بکار می‌گیرد. در همین راستا، ارائه اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن اساسی تصمیم‌گیری‌های مالیاتی محسوب می‌شود [4] (Babajani, 2015:19). شفافیت، هسته مرکزی گزارشگری مالی مدرن است که به استفادهکنندگان در شناخت واحد تجاری کمک میکند. با وجود اهمیت این مفهوم، تعریف جامعی از آن ارائه نشده و روش‌های متعددی برای اندازهگیری شفافیت اطلاعاتی مورد استفاده قرار گرفته است که به نتایج، توجیهات و پیامدهای متفاوتی منجر شده است. در قوانین و مقررات مالیاتی، منبع استخراج اطلاعات مالی دفاتر قانونی و مطلوبیت آن منوط به رعایت استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی است. مالیات یکی از عوامل تأثیرگذار بر رویه‌های حسابداری است و گزارش‌های مالی تهیه شده مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات می‌باشد. لیکن، با وجود تدوین ساز و کارهای نظارتی یکسان برای گزارشگری مالی شرکت‌ها، به نظر می‌رسد کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی آن‌ها یکسان نیست و این امر بیانگر آن است که احتمالاً عوامل دیگری وجود دارد که باعث ایجاد تفاوت در شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌ها و در نهایت نرخ مؤثر مالیاتی می‌شود [6] (Dastgir et al, 2019). شفافیت به عنوان ابزاری برای رشد و توسعه جامعه ضروری است. در گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن اساسی تصمیم‌گیری‌های مالیاتی محسوب می‌شود. در چنین شرایطی، قوانین سختگیرانه مرتبط با افشاء مطلوب نمی‌باشند و شرکت‌ها به دنبال راهکارهایی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

برای عدم افشاء و یا افشای کمتر خواهند بود [4] (Babajani, 2015:19).

به رغم همه استدلال‌هایی که در ارتباط با شفافیت بیشتر وجود دارد؛ شرکت‌ها تمایلی به شفافیت کامل ندارند؛ دلایل متعددی برای این موضوع عنوان شده است که مهمترین آنها عبارتند از هزینه‌های مرتبط با جمعآوری، پردازش و افشای اطلاعات، وجود منافع مرتبط با عدم افشاء، وجود پدیده اثرات خارجی و عدم تقارن اطلاعاتی. در خصوص تأثیرگذاری عدم تقارن اطلاعاتی بر سطح اجتناب مالیاتی می‌توان از دیدگاه تئوری نمایندگی چنین استدلال کرد که محیط غیرشفاف، به مدیریت اجازه می‌دهد تا با پنهان سازی، در راستای مدیریت مالیات گام بردارد. در بیشتر کشورها، بخش عمده ای از منابع درآمدی دولت با مالیات تأمین می‌شود. سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت است و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آنها دارد. در این میان فرار مالیاتی و گریز از مالیات در کشورها باعث شده است درآمدهای مالیاتی کشورها همواره از برآوردها کمتر باشد. اجتناب مالیاتی و منافع احتمالی آن برای سهامداران، این فرصت را برای مدیران فراهم می‌کند تا خود را بابت شفاف نبودن اطلاعات، از این نظر که سبب کاهش خطر کشف تخلف مالیاتی به وسیله مسئولین مالیاتی می‌گردد، تبرئه کنند و اطلاعات مبهم و غیرشفاف ارائه دهند. در هر صورت پیچیدگی و شفاف نبودن که جزء جدایی ناپذیری از اجتناب مالیاتی است، می‌تواند آزادی عمل مدیران برای استفاده از ابزارهای تضاد منابع و مدیریت سود را افزایش دهد. کیفیت افشاء می‌تواند بر گستره اجتناب مالیاتی و به تبع آن شفافیت مالیاتی تأثیر بگذارد. شفافیت گزارشگری مالی و به تبع آن شفافیت مالیاتی شرکتها سبب می‌شود که درآمدهای مورد نیاز دولت برای هزینه‌ها تأمین گردیده و در نتیجه خدماتی که دولت میباید آن را فراهم سازد، در حد مورد نیاز و با کیفیت ارائه شود. با توجه به آثار سوئی که عدم شفافیت مالیاتی بر اقتصاد کشور دارد و نیز مشوق‌های مالیاتی که در قوانین مالیاتی جدید برای شرکتهای دارای ریسک پایین و شفاف در نظر گرفته شده، توجه و بررسی بیشتر در این زمینه و تعیین معیارهایی که بیانگر شفافیت مالیاتی شرکتها بوده از اهمیت فراوانی برخوردار شده است.

پیشینه پژوهش

با بررسی پیشینه تحقیق مشخص شد که درخصوص شناسایی عوامل و اجزای مؤثر برشفافیت مالیاتی شرکتها و ارائه مدلی برای رتبه‌بندی شرکتها از منظر شفافیت مالیاتی،تحقیق کاملی انجام نشده است، بنابراین در ادامه پژوهش‌های مرتبط با موضوع ارائه می‌شوند.

گول (۲۰۱۰)، در تحقیقی دریافت شرکتهای آمریکایی که دارای وابستگی سیاسی و ارتباط با مقامات دولتی می‌باشند در برخی از مصوبات دولت در راستای منافع خود اعمال نفوذ می‌کنند، لذا وجود مالکان نهادی از طریق نقش نظارتی و توانایی آنها و همچنین انگیزه آنها برای جلوگیری از خروج وجه نقد یا ایجاد بدهی ناشی از مالیات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

تأثیر منفی بر شفافیت مالیاتی شرکتها دارد. از سویی دیگر می‌توان چنین استدلال کرد که مطابق فرضیه هزینه سیاسی، شرکتهای دولتی بیشتر مورد توجه بوده و امکان اجتناب مالیاتی برای آنها محدودتر و در نتیجه دارای شفافیت مالیاتی بیشتری می‌باشند [21] (Gul, 2010:267).

مینیک و نوگا(۲۰۱۲) در پژوهش خود چنین نتیجه گیری کردند، زمانی که مدیر عامل در ترکیب هیأت مدیره باشد تهدید کمتری برای از دست دادن کار آن وجود دارد و این امنیت و اطمینان شغلی سبب می‌شود که انگیزه کمتری برای بهبود عملکرد داشته و اثر منفی بر عملکرد شرکت می‌گذارد، لذا اقدامی در جهت مدیریت مالیات و افزایش عملکرد از سوی مدیر عامل صورت نمی گیرد [29] (Minnic and Noga, 2012:705).

تین و همکاران(۲۰۱۸) در تحقیقی با عنوان "بیش اطمینانی و شفافیت مالیاتی: نقش متقابل هیأت مدیره و مدیر عامل" در کشور آمریکا طی سالهای ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۷ به بررسی این موضوع پرداختند که آیا بیش اطمینانی مدیریت بر شفافیت مالیاتی شرکتی تأثیر دارد یا خیر؟ نتایج تحقیق آنها نشان داد زمانیکه هیأت مدیره و مدیر عامل هر دو دارای بیش اطمینانی هستند اجتناب مالیاتی بیشتری(شفافیت کمتر) به کار گرفته می‌شود [38] (Tien et al, 2018:166) .

اسمیت و همکاران(۲۰۲۰) در پژوهشی تحت عنوان ارتباط میان شفافیت مالیاتی و اجتناب مالیاتی، بر اساس روش تحلیل محتوا، امتیاز و میزان شفافیت مالیاتی موجود در صورتهای مالی سالانه شرکتها را محاسبه نموده و سپس بر اساس روش رگرسیونی به بررسی ارتباط میان شفافیت مالیاتی و اجتناب مالیاتی شرکتها پرداختند. در این پژوهش امتیاز شفافیت محاسبه شده بعنوان متغیر شفافیت مالیاتی و نرخ مؤثر مالیاتی و اختلاف دائمی مالیاتی بعنوان متغیرهای اجتناب مالیاتی مورد استفاده قرار گرفتند. نتایج حاصل از پژوهش آنها نشان داد که شرکتهای با امتیاز شفافیت بالا دارای نرخ مؤثر مالیاتی بالا و اختلاف دائمی مالیاتی کمتری هستند [37] (Smitt et al, 2020:142).

در ایران تحقیقی که مستقیم بحث شفافیت مالیاتی را مورد بررسی قرار دهد یافت نشد و تمامی پژوهش‌های صورت گرفته متمرکز بر اجتناب مالیاتی می‌باشد که در ادامه به نمونه ای از آنها اشاره می‌شود:

نتایج پژوهش‌های تجربی صورت گرفته متعددی از جمله اسعدی (۱۳۹۵)، شوروزی و همکاران(۱۳۹۶) و خدادادی و تاکر(۱۳۹۱) نشان می‌دهد که اصول راهبری خوب شرکتها منجربه عملکرد بهتر شرکت می‌شود [2] (Asaadi, 2017:94). یکی از عناصری که مرتبط با عملکرد شرکت‌ها می‌باشد مدیریت مالیات است. چنانچه مدیریت بتواند نرخ مؤثر مالیات را در بلند مدت کاهش داده و مالیات کمتری پرداخت کند، مالیات را مدیریت نموده است. هرچه این امر بهتر انجام شود، عملکرد بهتری را برای مدیریت شرکت در پی خواهد داشت زیرا منجر به افزایش سود خالص پس از مالیات و همچنین کاهش جریانهای نقدی خروجی از بابت مالیات خواهد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

شد [10] (Khodadadi et al, 2013:42).

آقایی و همکاران (۱۳۹۷)، به نقل از کاستر و همکاران (۲۰۱۶) اظهار می‌دارند مدیران توانمند به سه دلیل بیشتر از سایر مدیران درگیر اجتناب مالیاتی هستند: اول اینکه مدیران بهتر می‌توانند تصمیمات تجاری خود را با استراتژی‌های مالیاتی تطبیق دهند. دوم اینکه در بحث کارایی عملیات بجای کاهش هزینه هایی مثل دستمزد، از صرفه جویی مالیاتی استفاده می‌کنند و سوم اینکه به این صرفه جویی بعنوان یک منبع تأمین مالی برای پیاده سازی استراتژیهای خود بهره می‌برند [1] (Aghaie et al, 2019:28).

دارابی و همکاران (۱۳۹۷)، چنین نتیجه گیری نمود که با اینکه در رویکرد قانونی، اجتناب مالیاتی مسأله قابل پذیرشی است، در رویکرد اجتماعی و از نظر آحاد مردم، پرداخت نکردن مالیات به هر شکلی، امر پسندیده ای به شمار نمی رود و منجر به کاهش حسن شهرت مؤدیان می‌شود بنابراین به نظر می‌رسد شرکت‌های مشهور به جهت داشتن انگیزه مبنی بر از دست ندادن شهرت و جایگاه اجتماعی خود بین عموم مردم و همچنین مسئولیت اجتماعی، سعی در پرهیز از اجتناب مالیاتی دارند. به طور کلی از آنجا که تمکین مالیاتی شرکتی(اجتناب مالیاتی شرکت) یک رفتار اجتماعی مسئولانه(غیر مسئولانه) است می‌توان گفت هر چه شرکتها در فعالیتهای مرتبط با مسئولیت اجتماعی بیشتر مشارکت کنند تمکین مالیاتی آنها بیشتر است [5] (Darabi and et al, 2019:72).

دستگیر و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی تحت عنوان رتبه بندی عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی شرکتی، نسبت به شناسائی عوامل اثرگذار بر اجتناب مالیاتی شرکتها پرداخته و چنین نتیجه گیری کردند که عوامل تجاری، عوامل راهبری شرکتی، عوامل مربوط به حسابرس، عوامل مربوط به گزارش‌های مالی، عوامل مربوط به صنعت، ویژگیهای عمومی، عوامل مربوط به بازار سرمایه و عوامل اجتماعی بیشترین تأثیر را بر اجتناب مالیاتی شرکتها دارند [7] (Dastgir et al, 2019:324).

هدف پژوهش

پژوهش حاضر به دنبال ارائه الگوی شفافیت مالیاتی شرکتها بوده و عوامل مؤثر بر شفافیت مالیاتی شرکتها و میزان اثرگذاری آنها را تعیین می‌کند. همچنین پژوهش حاضر به دنبال پاسخگویی به سؤالات زیر می‌باشد:

۱. عوامل و اجزای مؤثر بر شفافیت مالیاتی شرکتها کدامند؟
۲. میزان اهمیت هر کدام از عوامل و اجزای مؤثر بر شفافیت مالیاتی شرکتها چگونه است؟
۳. چه الگوی مفهومی(نظری) و عملیاتی برای شفافیت مالیاتی شرکتها می‌توان ارائه کرد؟

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

نوآوری و ابتکار پژوهش

تحقیق کاملا جدید می‌باشد قبلاً در خصوص شناسایی عوامل و اجزای مؤثر بر شفافیت مالیاتی شرکتها و ارائه مدلی برای رتبه بندی شرکتها از منظر شفافیت مالیاتی، تحقیقی انجام نشده است، لذا انجام این پژوهش از یکسو سبب می‌شود عوامل و اجزای دخیل در خصوص شفافیت مالیاتی شرکتها شناسایی شده و مفهومی جدید به ادبیات پژوهش‌های حسابداری و مالی اضافه گردد و از سویی دیگر ابزاری کاربردی در اختیار سازمانها و نهادهای زیربط در جهت شناسایی مؤدیان مالیاتی کم ریسک قرار می‌دهد.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

تحقیق حاضر، در بین نهادها و بخشهای مختلف دانش حسابداری و حسابرسی (اعم از بخشهای اجرایی و بخشهای آموزشی و پژوهشی) انجام شده است. البته لازم به ذکر است که با توجه به اهمیت سطح تجربه آزمودنی‌ها، در تحقیقات کیفی معمولاً تأکید مصاحبه‌ها بر تجارب مصاحبه‌شوندگان نیز می‌باشد. با توجه به اینکه تحقیق حاضر به دنبال ارائه الگویی برای تعیین میزان و امتیاز شفافیت مالیاتی شرکتها بوده، لذا افراد موردنظر برای انجام مصاحبه‌ها، هم از بین نخبگان و افراد اجرایی شاخص، و هم از اساتید برجسته دانشگاهی ، پژوهشگران و صاحب‌نظران حسابداری، حسابرسی و مالیاتی انتخاب شده‌اند. البته سعی شده است تا در انتخاب مصاحبه‌شوندگان بر اساس اصل تشخیص و تکنیک‌های نمونه‌گیری هدفمند غیرتصادفی اقدام شود تا تهدیدی از این نظر متوجه روش‌شناسی و حتی نتایج حاصل از تحقیق نگردد. با عنایت به ترکیبی بودن پژوهش حاضر(کیفی-کمی)، در مرحله کیفی جامعه آماری خبرگان دانشگاهی و مالیاتی بودند که به صورت نمونه‌گیری هدفمند غیرتصادفی انتخاب گردیدند. بعد از انجام هماهنگی‌های لازم جهت انجام مصاحبه و تعیین وقت مصاحبه، تمام مصاحبه‌ها توسط پژوهشگر انجام شد و سپس مصاحبه‌ها بر روی کاغذ پیاده شده و کار کدگذاری آنها صورت گرفت. مصاحبه با خبرگان پژوهش تا اشباع نظری(۱۸نفر) ادامه یافت اطلاعات جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان در جدول شماره(۱) ارائه شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

جدول (۱)- اطلاعات جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان (خبرگان) تحقیق

نوع تخصص	تجارب حرفه ای و تخصصی	جنسیت	میانگین سن	میانگین تجربه	تعداد مصاحبه
دانشگاهی (آموزشی)	دانش آموخته دکتری و عضو هیات علمی	مرد	۵۲	۱۸	۲
		زن	۴۶	۱۴	۲
اجرائی	مأموران مالیاتی(در سطح ممیز کل و رئیس گروه مالیاتی)	مرد	۴۸	۲۱	۱۰
		زن	-	-	-
دانشگاهی و اجرائی	عضو هیات علمی دانشگاه و حسابدار رسمی یا مدیران ارشد مالی و حسابداری	مرد	۵۱	۲۳	۴
		زن	-	-	-

منبع: یافته‌های پژوهش

جامعه آماری در بخش پرسشنامه، از اساتید دانشگاه، مدیران مالی، حسابرسان مستقل و مأموران مالیاتی بوده که تعداد ۳۶ نفر بر اساس جدول کرجسی و مورگان به صورت تصادفی، به عنوان نمونه انتخاب شدند. در بخش کمی که به منظور اعتبارسنجی مدل پیشنهادی صورت گرفت، جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکتهای پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۹ می‌باشد. نمونه‌های مورد مطالعه در این پژوهش با توجه به جدول (۲) انتخاب شده است.

جدول (۲)- جامعه آماری بخش کمی

شرح	تعداد شرکت
جامعه آماری در پایان سال ۱۳۹۹	۴۲۸
شرکتهایی که جز شرکتهای واسطه گری مالی و بانک‌ها می‌باشند.	(۹۶)
شرکت هایی که پایان سال مالی آنها طی پژ.هش منتهی به پایان اسفند نمی باشند.	(۸۲)
شرکتهایی که بیش از شش ماه وقفه معاملاتی داشته اند.	(۶۱)
شرکتهایی که داده‌های آنها برای متغیرهای پژوهش در دسترس نیست.	(۱۴)
شرکتهایی که حداقل در طی یکی از دوره‌های تحقیق زیان ده بوده اند.	(۶۵)
نمونه	۱۱۰

منبع: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

روش پژوهش

هدف اصلی این پژوهش، ارائهٔ الگویی مفهومی و عملیاتی برای ارزیابی شفافیت مالیاتی شـرکت‌های ایرانی می‌باشد، بنابراین پژوهش حاضر از نظر هدف توسعه ای و کاربردی است؛ چرا که اقدام به طراحی مدلی برای شفافیت مالیاتی شرکتها پرداخته است. این پژوهش از منظر فرایند اجرا (نوع داده) یك پژوهش کیفی-کمی، از منظر نتیجه اجرا یك پژوهش کاربردی، از منظر منطق اجرا یك پژوهش قیاسی- استقرایی و از منظر بعد زمانی، یك پژوهش طولی (پس رویدادی) است.گردآوری اطلاعات به روش مصاحبه ، پرسشنامه واستخراج از اطلاعات مندرج در گزارش‌ها و صورتهای مالی شرکت‌ها صورت گرفته است. از لحاظ روش شناسی، از نوع تحقیقات همبستگی علی پس از وقوع اسـت. همچنـین بـه لحـاظ ارتباط با محیط پیرامونی، از جمله پژوهش‌های شبه تجربی شمرده میشود. پژوهش حاضر از روش پژوهش ترکیبی اکتشافی متوالی به عنوان راهبرد پژوهش استفاده می‌کند به این معنی که مرحلهٔ نخست آن از رویکردی کیفی و مرحلهٔ دوّم آن از رویکردی کمّی تبعیت می‌کند. در این روش پژوهش، پژوهشگر عناصر و رویکردهای کمی و کیفی را به منظور آشکار ساختن عوامل دخیل در امر پژوهش و درک عمیق پدیده‌ها با یکدیگر ترکیب می‌کند [24] (Johnson, 2004:18).

در گام نخست این پژوهش، پس از بررسی مبانی نظری و تحقیقات مرتبط، در مرحله کیفی پژوهشگر با استفاده ازیافته‌های خود سؤالات مصاحبه را در راستای هدف پژوهش تهیه و اقدام به مصاحبه نیمه ساختاریافته نمود. در این مرحله عوامل مؤثر بر شفافیت مالیاتی در قالب ۶ بعد کلی و ۳۲ متغیر که بر اساس گزارشات منتشره در خصوص شرکتها قابل اندازه گیری است، شناسایی شدند. این عوامل و ابعاد آنها که برای آزمون فرضیه‌های تحقیق مورد استفاده قرار گرفتند به شرح جدول (۳) می‌باشند.

در گام دوم، به منظور وزن دهی به ابعاد و متغیرها، از روش بهترین- بدترین[1] به عنوان یکی از تکنیک‌های نوین تصمیم گیری چند شاخصه استفاده شد. روش بهترین - بدترین یکی از روشهای نوین تصمیم گیری چند شاخصه است که توسط رضایی در سال ۲۰۱۵ ارائه شده است. این روش جهت وزن دهی به شاخصها و متغیرها مورد استفاده قرار می‌گیرد. مقایسه زوجی بین هر یک از دو شاخص و شاخص‌های دیگر صورت می‌گیرد، سپس یک مسأله حداقل - حداکثر برای مشخص کردن وزن شاخص‌های مختلف فرموله و حل می‌شود. به منظور طراحی پرسشنامه بهترین-بدترین ابتدا با اهمیت ترین و کم اهمیت ترین بعد و متغیر در هر دسته توسط خبرگان گام اول، در فرم نظر خواهی که توسط پژوهشگران تهیه شده بود، تعیین گردید. سپس پرسشنامه بهترین-بدترین بر اساس نظرات بیان شده در فرم نظرخواهی، طراحی و میان ۳۶ نفر از مدیران مالی شرکتهای بورسی، ممیزین مالیاتی، حسابرسان مستقل و اساتید دانشگاهی توزیع شد. به منظور تحلیل داده‌های حاصل در این بخش و حل

1 .Best_Worst Method(BWM)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

مدل از نرم افزار لینگو[1] ۱۷ که از نرم‌افزارهای قدرتمند برای حل مدلهای بهینه‌سازی است، استفاده شد. روایی محتوایی پرسشنامه توسط خبرگان و متخصصان مورد تایید قرار گرفت. در این روش، پایایی پرسشنامه بصورت نرخ سازگاری تعیین می‌شود، لذا نرخ سازگاری برای هر دسته از ابعاد و متغیرها محاسبه شد.

در گام سوم به منظور اعتبار سنجی مدل به دست آمده، متغیر مستقل پژوهش(شفافیت مالیاتی) بر اساس مدل اسمیت و همکاران(۲۰۲۰)، مورد آزمون قرار گرفت.

جدول (۳)- ابعاد و اجزای متغیرهای مستقل پژوهش

ابعاد	عوامل نسبتهای مالی
راهبری شرکتی	نسبت هزینه مالی(FIN)
وجود متخصص مالی در هیأت مدیره(FSB)	مدیریت سود(EARN)
سطح تحصیلات هیأت مدیره(LE)	نسبت سود ناویژه(PRAT)
ترکیب هیأت مدیره(COM)	نسبت تعدیلات سنواتی(ADJ)
وجود سهامدار خارجی(FSH)	نسبت سود ویژه(PROF)
مالکیت نهادی(OWN)	نسبت هزینه‌های فروش و اداری به فروش(ADC)
نوع اظهار نظر حسابرس(COM)	نسبت گردش موجودی کالا(TURN)
اندازه حسابرس(AUDS)	نسبت رشد فروش(SALE)
دوره تصدی حسابرس(TENU)	نسبت سود خالص به سرمایه(PROCAP)
عدم وجود بند مالیاتی در گزارش حسابرس(TAXC)	نسبت سود عملیاتی به دارایی ثابت(OPP)
عوامل مربوط به استراتژی	**ویژگیهای عمومی**
سرمایه گذاری در موجودی کالا(INVT)	اندازه شرکت(SIZE)
معاملات با اشخاص وابسته(TRAN)	نوع صنعت(IND)
درصد فروش شرکت به مشتریان عمده(CUSTM)	عمر شرکت(LIFE)
	عوامل اجتماعی
	حسن شهرت مالیاتی(TAXREP)
	مسئولیت پذیری اجتماعی(SOCIAL)
	کیفیت افشا(DIS)

منبع: یافته‌های پژوهش

1 .Lingo 17

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

نحوه اندازه‌گیری متغیرهای اثرگذار بر شفافیت مالیاتی

نحوه اندازه گیری متغیرهای اثرگذار بر شفافیت مالیاتی شرکتها به شرح زیر است:

تخصص مالی اعضای هیأت مدیره: وجود اعضای متخصص (حسابداری یا سایر رشته های مرتبط) در ترکیب هیأت مدیره و کمیته حسابرسی موجب می‌شود استراتژی‌های تجاری و مالی شرکت را ارزیابی و با عنایت به قوانین سخت گیرانه موجود مالیاتی نقش مؤثری در آگاهی بخشیدن به سایر اعضای هیأت مدیره در خصوص جرائم و تبعات مالیاتی و در نتیجه کاهش سوء استفاده‌های مالیاتی داشته باشد. عدد یک در صورت وجود تحصیل کرده رشته‌های حسابداری، مالی، مدیریت یا اقتصاد در ترکیب هیأت مدیره و صفر در غیر اینصورت.

سطح تحصیلات هیأت مدیره: ریچاردسون(۲۰۰۶) در پژوهشی چنین نتیجه گیری می‌کند، که با کاهش پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی، افزایش سطح تحصیلات افراد و بهبود منابع در آمدی، میزان شفافیت مالیاتی در کشورها افزایش خواهد یافت. در این پژوهش نحوه اندازه گیری متغیر فوق به این صورت است: داشتن مدرک فوق لیسانس و بالاتر عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر.

ترکیب هیأت مدیره: درصد افراد غیر مؤظف در هیأت مدیره.

داشتن سهامدار خارجی: در صورت وجود سهامدار خارجی عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر لحاظ می‌شود.

مالکیت نهادی: درصد مالکیت سهامداران نهادی.

دوگانگی نقش مدیرعامل: عدد صفر در صورت داشتن یک کرسی در هیأت مدیره توسط مدیرعامل و یک در غیر اینصورت.

خانوادگی نبودن: عدد صفر در صورت خانوادگی بودن و یک در غیر اینصورت.

مالکیت دولتی: شرکتهای دولتی متغیر مجازی یک و برای غیردولتی عدد صفر.

تخصص حسابرس در صنعت: در این پژوهش از مدل پالم رز (۱۹۸۶) برای اندازه‌گیری متغیر تخصص حسابرس در صنعت استفاده شده است. بر اساس این مدل حسابرسی متخصص تلقی می‌شود که سهم بازارش از حاصل ضرب معکوس تعداد شرکتهای فعال در صنعت در عدد نیم بیشتر باشد. در این پژوهش برای شرکتهای دارای حسابرس متخصص عدد یک و برای بقیه صفر لحاظ شده است.

نوع اظهار نظر حسابرس: برای گزارش مقبول حسابرس یک و برای غیرمقبول عدد صفر لحاظ می‌شود.

اندازه حسابرس: یک برای صاحبکاران سازمان حسابرسی یا مؤسسه مفید راهبر و صفر برای سایرین.

دوره تصدی حسابرس: عدد صفر برای تعویض حسابرس در سال اول یا چهارم و یک برای غیره.

عدم وجود بند مالیاتی در گزارش حسابرس: در صورت وجود بند مالیاتی عدد صفر در غیر اینصورت عدد یک.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

سرمایه‌گذاری در موجودی کالا: برای بیشتر بودن موجودی پایان دوره از اول دوره صفر و در غیر اینصورت یک در نظر گرفته می‌شود.

معاملات با اشخاص وابسته: در صورت عدم وجود معامله با اشخاص وابسته عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر.

درصد فروش به مشتریان عمده: در صورتی که نسبت مذکور کمتر از میانگین صنعت باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر لحاظ می‌شود.

نسبت هزینه مالی: از تقسیم هزینه مالی بر سود خالص دوره بدست می‌آید.

کیفیت افشاء: معکوس رتبه کیفیت افشاء شرکت‌ها از نظر سازمان بورس و اوراق بهادار تهران.

مدیریت سود: در پژوهش حاضر از مدل جونز(۱۹۹۰) جهت محاسبه مدیریت سود استفاده می‌گردد.

نسبت سود ناویژه: سود ناویژه تقسیم بر فروش.

تعدیلات سنواتی: درصورت وجود اقلام بستانکار افزاینده درآمد مشمول مالیات عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر.

نسبت سود ویژه: سود ویژه تقسیم بر فروش.

نسبت هزینه‌های فروش و اداری به فروش: درصد هزینه‌های فروش و اداری به فروش.

نسبت گردش موجودی کالا: در صورتی که نسبت مذکور بالاتر از میانگین صنعت باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر لحاظ می‌شود.

نسبت رشد فروش: درصد افزایش فروش شرکت نسبت به سال قبل.

نسبت سود خالص به حقوق صاحبان سهام: سود خالص تقسیم بر حقوق صاحبان سهام.

نسبت سود عملیاتی به دارایی ثابت: سود عملیاتی تقسیم بر دارائیهای ثابت.

اندازه شرکت: لگاریتم طبیعی متوسط دارائیها و فروش.

نوع صنعت: برای اندازه گیری این متغیر از انحراف معیار پنج ساله اختلاف دائمی مالیات شرکتها نسبت به میانگین صنعت استفاده می‌شود و در صورتی که این انحراف معیار بالای میانگین صنعت باشد عدد صفر و در غیر اینصورت عدد یک منظور می‌گردد.

عمر شرکت: لگاریتم طبیعی عمر فعالیت شرکت از تاریخ پروانه بهره برداری.

داشتن حسن شهرت مالیاتی: در این پژوهش، شرکتهایی که انحراف معیار پنج ساله اختلاف مالیات تشخیصی و ابرازی شان از میانگین کل نمونه کمتر و نسبت مالیات پرداختی به درآمدشان از میانگین کل نمونه بیشتر باشد شرکتهای دارای حسن شهرت مالیاتی در نظر گرفته شده‌اند [15] (Rezaie et al, 2017:12). برای شرکتهای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

دارای حسن شهرت مالیاتی عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر لحاظ می‌شود.

مسئولیت پذیری اجتماعی: برای محاسبه مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها، از مدل تحلیل پوششی داده‌ها با بازده نسبت به مقیاس متغیر ورودی محور استفاده می‌شود. بدین منظور، مسئولیت قانونی(با شاخص امتیاز افشا، بیمه پرداختی سهم کارفرما و مالیات بر عملکرد پرداختی)، مسئولیت اخلاقی(با شاخص اقلام تعهدی اختیاری) و مسئولیت داوطلبانه(با شاخص تعداد کارکنان و درصد سهام شناور آزاد) به عنوان ورودی‌ها و مسئولیت اقتصادی با شاخص ارزش شرکت(نسبت کیو- توبینز)، نرخ رشد فروش و نرخ بازده سالانه سهام به عنوان خروجی مدل تحلیل پوششی داده‌ها است [11] (Mehrani and Seidi, 2014:22).

یافته‌های پژوهش

همانطور که اشاره شد این پژوهش به منظور طراحی و ارائه الگوی مفهومی و عملیاتی جهت تعیین امتیاز شفافیت مالیاتی شرکتها انجام گرفته است. پس از مصاحبه با خبرگان و تعیین ابعاد و متغیرهای اثرگذار بر شفافیت مالیاتی شرکتها که در نتیجه آن ۳۲ متغیر در قالب شش بعد کلی شناسایی شد، اقدام به تعیین وزن و اهمیت ابعاد و متغیرها گردید.جهت وزن دهی به عوامل روش‌های تصمیم گیری چند شاخصه انتخاب شد. با توجه به این که مدل پژوهش حاضر حالت سلسله مراتبی دارد، باید از روش تحلیل سلسله مراتبی AHP و یا روش بهترین - بدترین استفاده می‌شد. از طرفی چون در هر بعد تعداد متغیرها زیاد بود، بنابراین از روش بهترین - بدترین استفاده شد چون نسبت به روش AHP به مقایسات زوجی کمتری نیاز دارد. در روش AHP تعداد مقایسات بسیار زیاد است و این مسئله موجب می‌شود، دقت نتایج پایین بیاید و حتی ممکن است نتایج مورد قبول نیز حاصل نشود [16] (Ramazannia et al, 2018:25).

تعیین بهترین(با اهمیت‌ترین) و بدترین(کم اهمیت‌ترین) عوامل

اولین گام در روش بهترین- بدترین همانطور که از نام این روش مشخص است تعیین بهترین(با اهمیت‌ترین) و بدترین(کم اهمیت‌ترین) عامل در هر دو سطح مدل مفهومی پژوهش(بعد و متغیرها) می‌باشد که در ادامه آورده شده است.بدین منظور فرم نظرخواهی بر اساس عوامل تهیه و از خبرگان خواسته شد بهترین و بدترین عامل را در هر دسته مشخص نمایند. سپس با جمع‌بندی نظرات و در نظر گرفتن فراوانی، با اهمیت‌ترین و کم اهمیت‌ترین عامل در هر دسته در سطوح بعد و متغیر مشخص شد. عوامل مشخص شده در جدول (۴) آمده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

جدول (۴)- بهترین(با اهمیت ترین) و بدترین(کم اهمیت ترین) عوامل

ردیف	دسته اصلی	بهترین(با اهمیت ترین)	بدترین(کم اهمیت ترین)
۱	بعد	راهبری شرکتی	استراتژی شرکت
۲	راهبری شرکتی	نوع مالکیت	تحصیلات هیأت مدیره
۳	حسابرس	عدم وجود بند مالیاتی	دوره تصدی حسابرس
۴	استراتژی	معاملات با اشخاص وابسته	درصد فروش به مشتریان عمده
۵	نسبتهای مالی	مدیریت سود	نسبت هزینه‌های فروش و اداری
۶	ویژگیهای عمومی	نوع صنعت	عمر شرکت
۷	اجتماعی	حسن شهرت مالیاتی	مسئولیت پذیری اجتماعی

منبع: یافته‌های پژوهش

تعیین میزان اهمیت عوامل

در این گام به منظور تعیین وزن ابعاد و متغیرها، بر اساس عوامل مشخص شده در گام قبلی، پرسشنامه مقایسات زوجی بهترین معیار با دیگر معیارها (BO[1]) و مقایسه زوجی دیگر معیارها با بدترین معیار (OW[2]) برای ابعاد و متغیرهای هر دسته به طور جداگانه تهیه و در اختیار ۳۶ نفر از مدیران مالی شرکتهای بورسی، ممیزین مالیاتی، حسابرسان مستقل و اساتید دانشگاهی قرار گرفت و از آن‌ها خواسته شد تا به مقایسات زوجی پاسخ دهند، در این مرحله تعداد ۳۰ پرسشنامه تکمیل شد. پس از دریافت نظر پاسخگویان مقایسات زوجی با استفاده از روش میانگین هندسی ادغام شدند. سپس با استفاده از مقایسات زوجی، مدل روش بهترین - بدترین برای هر دسته ابعاد و متغیرها تشکیل شد. با اجرای مدل در نرم افزار لینگو نتایج شامل وزن عوامل(w) و نرخ سازگاری[3](z) محاسبه شد. مقایسه زوجی ابعاد به عنوان نمونه در جدول شماره (۵) آمده است.

1. Best_Other
2. Other_Worst
3. Consistency Ratio

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

جدول(۵)ـ مقایسات زوجی ابعاد

کم اهمیت‌ترین: استراتژی شرکت			با اهمیت‌ترین: راهبری شرکتی
۱	استراتژی شرکت	۱/۰۰۰	راهبری شرکتی
۳/۴۹۰	نسبتهای مالی	۲/۰۷۹	عوامل اجتماعی
۴/۱۲۵	ویژگیهای عمومی	۳/۵۰۷	ویژگیهای حسابرس
۵/۰۰۰	ویژگیهای حسابرس	۵/۱۷۵	ویژگیهای عمومی
۶/۲۱۰	عوامل اجتماعی	۵/۹۲۴	نسبتهای مالی
۷/۸۰۰	راهبری شرکتی	۷/۶۱۶	استراتژی شرکت

منبع: یافته‌های پژوهش

سپس با استفاده از رابطه زیر، مدل خطی بهترین - بدترین برای ابعاد تشکیل شد. در این مدل، j بیانگر معیارها، w وزن معیارها و z نرخ سازگاری مقایسه‌های زوجی است، نرخ سازگاری عددی بن ۰ تا ۱ می‌باشد و هر چقدر این عدد به صفر نزدیک تر باشد یعنی مقایسه زوجی از سازگاری بالاتری برخوردار است.

مدل(۱): مدل خطی بهترین - بدترین ابعاد

$$\min = z$$

$$s.t.$$

$$\left|w_b - a_{Bj}.w_j\right| \le z \qquad \text{برای تمامی j ها}$$

$$\left|w_j - a_{jw}.w_w\right| \le z$$

$$\sum_{j=1}^{n} w_j = 1 \qquad \text{برای تمامی jها}$$

$$w_j \ge 0$$

سپس برای حل این مدل از نرم لینگو ۱۷ استفاده شد، خروجی این نرم افزار برای ابعاد بر اساس وزن آنها(w) و نرخ سازگاری(z) در جدول شماره (۶) آمده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

جدول(۶)- خروجی نرم افزار لینگو برای ابعاد

Variable	Value	Reduced Cost
z	0.32217391	0.000000
w1	0.31876975	0.000000
w2	0.18123752	0.000000
w3	0.05019941	0.000000
w4	0.10236732	0.000000
w5	0.12905430	0.000000
W6	0.21837129	0.000000

منبع: یافته‌های پژوهش

اوزان بدست آمده و اولویت ابعاد و متغیرها در جدول شماره (۷) آمده است. در مرحله بعد وزن هر یک از متغیرها ضربدر وزن هر بعد مربوطه شده و ضریب اثرگذاری هر متغیر بر شفافیت مالیاتی شرکتها محاسبه می‌گردد.

جدول (۷)- اوزان ابعاد و متغیرها و رتبه بندی آنها

ردیف	بعد	متغیر	وزن متغیر	ضریب اثر گذاری متغیر
۱	راهبری(وزن: ۰/۳۱۸، رتبه: ۱)	وجود متخصص مالی در هیأت مدیره	۰/۰۹۸	۰/۰۳۱
۲		سطح تحصیلات هیأت مدیره	۰/۰۴۹	۰/۰۱۶
۳		ترکیب هیأت مدیره	۰/۰۴۷	۰/۰۱۵
۴		وجود سهامدار خارجی	۰/۱۰۳	۰/۰۳۳
۵		مالکیت نهادی	۰/۱۹۶	۰/۰۶۲
۶		دوگانگی نقش مدیر عامل	۰/۰۴۳	۰/۰۱۴
۷		خانوادگی نبودن شرکت	۰/۲۰۸	۰/۰۶۶
۸	حسابرس(وزن: ۰/۱۸۱، رتبه: ۳)	نوع مالکیت(دولتی یا غیره)	۰/۲۵۶	۰/۰۸۱
۹		تخصص حسابرس در صنعت	۰/۱۲۱	۰/۰۲۲
۱۰		نوع اظهارنظر حسابرس	۰/۲۲۳	۰/۰۴۰
۱۱		اندازه حسابرس	۰/۰۹۸	۰/۰۱۸
۱۲		دوره تصدی حسابرس	۰/۰۹۴	۰/۰۱۷
۱۳		عدم وجود بند مالیاتی	۰/۴۶۴	۰/۰۸۴

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

ردیف	بعد	متغیر	وزن متغیر	ضریب اثر گذاری متغیر
۱۴	استراتژی (وزن: ۰/۰۵، رتبه: ۶)	سرمایه گذاری در موجودی کالا	۰/۴۴۲	۰/۰۲۲
۱۵		معاملات با اشخاص وابسته	۰/۳۶۰	۰/۰۱۸
۱۶		درصد فروش به مشتریان عمده	۰/۱۹۸	۰/۰۱۰
۱۷	نسبت‌های مالی (وزن: ۰/۱۰۲، رتبه: ۵)	نسبت هزینه مالی	۰/۰۴۷	۰/۰۰۵
۱۸		مدیریت سود	۰/۱۵۲	۰/۰۱۶
۱۹		نسبت سود ناویژه	۰/۱۶۷	۰/۰۱۷
۲۰		نسبت تعدیلات سنواتی	۰/۱۴۹	۰/۰۱۵
۲۱		نسبت سود ویژه	۰/۱۲۱	۰/۰۱۲
۲۲		نسبت هزینه‌های اداری و فروش	۰/۰۴۷	۰/۰۰۵
۲۳		نسبت گردش موجودی کالا	۰/۰۵۸	۰/۰۰۶
۲۴		نسبت رشد فروش	۰/۱۱۹	۰/۰۱۲
۲۵		نسبت سود خالص به سرمایه	۰/۰۹۸	۰/۰۱۰
۲۶		نسبت سود عملیاتی به دارایی ثابت	۰/۰۴۲	۰/۰۰۴
۲۷	عمومی (وزن: ۰/۱۲۹، رتبه: ۴)	اندازه شرکت	۰/۳۰۲	۰/۰۳۹
۲۸		نوع صنعت	۰/۴۹۷	۰/۰۶۴
۲۹		عمر شرکت	۰/۲۰۱	۰/۰۲۶
۳۰	اجتماعی (وزن: ۰/۲۱۸، رتبه: ۲)	حسن شهرت مالیاتی	۰/۶۰۱	۰/۱۳۱
۳۱		مسئولیت پذیری اجتماعی	۰/۱۹۸	۰/۰۴۳
۳۲		کیفیت افشا	۰/۲۰۱	۰/۰۴۴

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

۴. بر اساس نتایج حاصل از یافته‌های پژوهش مدل زیر به منظور تعیین امتیاز شفافیت مالیاتی شرکتها ارائه می‌گردد:

مدل شماره (۲):

TTSSCORE= 0.031FSB + 0.016LE + 0.015COM + 0.033FSH + 0.062OWN +0.014DUAL+0.066FAML+0.081TYPE+0.022SPC+0.04COM+0.018AUDS+0.017TENU+0 .084TAXC+0.022INVT+0.018TRAN+0.01CUSTM+0.005FIN+0.016EARN+0.017PRAT+0. 015ADJ+0.012PROF+0.005ADC+0.006TURN+0.012SALE+0.01PROCAP+0.004OPP+0.03 9SIZE+0.064IND+0.026LIFE+0.131TAXREP+0.043SOCIAL+0.44DIS

روش استفاده از این شاخص برای تعیین امتیاز شفافیت مالیاتی به این ترتیب خواهد بود که ابتدا مقادیر واقعی را به صورت سالانه در معادلهٔ شاخص وارد کرده و امتیاز هر شرکت به دست می‌آید.

اعتبارسنجی الگوی پیشنهادی

به منظور اعتبار سنجی مدل، اطلاعات مربوط به متغیرهای تعیین کننده شفافیت مالیاتی، برای شرکتهای نمونه آماری طی بازه زمانی سالهای ۱۳۹۵ لغایت ۱۳۹۹ استخراج گردید و داده‌ها در قالب مدل ارائه شده توسط اسمیت و همکاران(۲۰۲۰)، مورد تحلیل و آنالیز قرار گرفت:

مدل شماره (۳):

$$\frac{1}{PBTD_{it}} = \alpha_1 + \alpha_2 TTSSCORE_{it} + e$$

رابطه (۱):

$$PBTD_{it} = \frac{TAXDIF_{it}}{EBIT_{it}}$$

PBTD: بیانگر درصد تفاوت مالیات تشخیصی(قطعی) و مالیات ابرازی تقسیم سود قبل از کسر مالیات

TAXDIF: بیانگر درصد تفاوت مالیات تشخیصی(قطعی) و مالیات ابرازی

EBIT : سود قبل از کسر مالیات

TTSSCORE: بر اساس امتیاز محاسبه شده در مدل شماره (۳) اندازه گیری می‌شود.

آمار توصیفی

جدول شماره (۸)، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. همانطور که در جدول (۸) مشاهده می‌شود انحراف معیار متغیرها صفر نیستند، بنابراین می‌توان متغیرهای مورد بررسی را در مدل‌ها وارد کرد. تحلیل ارقام مندرج در جدول آمار توصیفی در دو بخش انجام می‌شود: الف) متغیر وابسته: اختلاف دائمی مالیاتی دارای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

حداقل ۰/۱۸، حداکثر ۰/۹۱۶ و چولگی ۲/۵۴۳ است. چولگی مثبت این متغیر بدین معنی است که تعداد شرکتهایی که اختلاف دائمی مالیاتی کمتری دارند نسبت به آنهایی که اختلاف دائمی مالیاتی بالاتری دارند، دارای فراوانی کمتری هستند.

جدول(۸)- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	تعداد مشاهدات	میانگین	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
اختلاف دائمی مالیاتی	۵۵۰	۰/۴۹۶	۰/۹۱۶	۰/۱۸	۰/۰۶۷	۷/۵۴۳	۱۲/۴۰۹
عوامل راهبری شرکتی							
وجود متخصص مالی در هیأت مدیره	۵۵۰	۰/۳۴۵	۱	۰	۰/۴۷۶	۰/۶۵۰	۱/۴۲۲
سطح تحصیلات هیأت مدیره	۵۵۰	۰/۵۰۶	۱	۰	۰/۵۰۰	۰/۰۲۵-	۱/۰۰۰
ترکیب هیأت مدیره	۵۵۰	۰/۵۷۹	۰/۸	۰/۲	۰/۲۱۴	۰/۱۳۲-	۳/۱۱۹
وجود سهامدار خارجی	۵۵۰	۰/۴۶۶	۱	۰	۰/۲۵۱	۰/۸۲۱	۲/۶۷۰
مالکیت نهادی	۵۵۰	۰/۶۷۹	۰/۹۰۰	۰	۰/۲۴۱	۱/۲۱۳-	۰/۷۴۳
دوگانگی نقش مدیرعامل	۵۵۰	۰/۸۲۳	۱	۰	۰/۳۸۱	۱/۶۹۵-	۳/۸۷۶
خانوادگی نبودن شرکت	۵۵۰	۰/۷۵۰	۱	۰	۰/۴۳۳	۱/۱۶۳-	۰/۶۵۰-
نوع مالکیت(دولتی یا غیره)	۵۵۰	۰/۱۴۸	۱	۰	۰/۳۵۵	۱/۹۸۱	۴/۹۲۸
عوامل حسابرس							
تخصص حسابرس در صنعت	۵۵۰	۰/۷۴۸	۱	۰	۰/۴۳۵	۱/۱۴۷-	۰/۶۸۷
نوع اظهار نظر حسابرس	۵۵۰	۰/۵۰۲	۱	۰	۰/۷۶۱	۰/۸۴۵	۰/۵۶۱
اندازه حسابرس	۵۵۰	۰/۶۷۱	۱	۰	۰/۷۵۱	۱/۹۷۹	۰/۷۵۲
دوره تصدی حسابرس	۵۵۰	۰/۵۵۵	۱	۰	۰/۴۹۷	۰/۲۲۶-	۱/۹۵۹-
عدم وجود بند مالیاتی در گزارش حسابرس	۵۵۰	۰/۳۶۱	۱	۰	۰/۶۵۳	۰/۴۳۹-	۱/۷۶۳-
عوامل مربوط به استراتژی							
سرمایه گذاری در موجودی کالا	۵۵۰	۰/۲۹۸	۱	۰	۰/۴۵۸	۰/۸۸۳	۱/۲۲۷-
معاملات با اشخاص وابسته	۵۵۰	۰/۲۶۷	۱	۰	۰/۲۸۰	۰/۹۷۱	۲/۸۰۶

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

متغیرها	تعداد مشاهدات	میانگین	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
درصد فروش شرکت به مشتریان عمده	۵۵۰	۰/۶۳۲	۱	۰	۰/۴۷۲	۰/۷۳۰	۳/۵۴۱
عوامل نسبتهای مالی							
نسبت هزینه مالی	۵۵۰	۰/۵۵۶	۱/۲۵۲	۰/۱۱۱	۰/۲۰۳	۰/۴۲۸	۳/۹۴۸
مدیریت سود	۵۵۰	۰/۰۰۲	۱/۰۸۴	۰/۵۲۰_	۰/۱۶۲	۱/۰۰۲	۸/۶۹۳
نسبت سود ناویژه	۵۵۰	۰/۴۳۹	۰/۶۵۱	۰/۰۲۵_	۰/۷۱۲	۰/۶۰۵	۰/۱۲۴
نسبت تعدیلات سنواتی	۵۵۰	۰/۲۲۳	۱	۰	۰/۴۱۷	۱/۳۲۸	۲/۷۶۴
نسبت سود ویژه	۵۵۰	۰/۱۶۷	۰/۳۷۱	۰/۰۲۷_	۰/۱۱۴	۰/۳۲۳_	۱/۵۸۵
نسبت هزینه‌های فروش و اداری به فروش	۵۵۰	۰/۵۶۳	۰/۷۳۱	۰/۲۳۹	۰/۷۱۲	۰/۹۸۱	۶/۱۹۹
نسبت گردش موجودی کالا	۵۵۰	۰/۴۶۱	۱	۰	۲/۳۰۲	۰/۵۴۱	۰/۴۵۵
نسبت رشد فروش	۵۵۰	۰/۵۴۹	۱/۹۸۹	۱/۱۰۸_	۰/۷۸۵	۱/۹۵۴	۵/۱۰۵
نسبت سود خالص به سرمایه	۵۵۰	۰/۳۶۰	۰/۵۳۱	۰/۰۵۱_	۰/۴۹۹	۰/۹۸۸	۱/۰۴۵_
نسبت سود عملیاتی به دارایی ثابت	۵۵۰	۰/۳۰۳	۰/۵۶۱	۰/۰۰۶_	۰/۶۲۱	۲/۰۰۱	۶/۱۲۵
ویژگیهای عمومی							
اندازه شرکت	۵۵۰	۱۴/۱۶۰	۱۸۰۱۰	۱۱/۳۱۴	۱/۲۰۵	۰/۶۹۶	۳/۷۶۳
نوع صنعت	۵۵۰	۰/۳۴۱	۱	۰	۰/۵۰۹	۴/۸۴۵	۴۰/۸۳۶
عمر شرکت	۵۵۰	۳/۸۹۹	۴/۳۱۷	۳/۱۷۸	۰/۱۴۶	۰/۳۱۶_	۰/۶۷۶_
عوامل اجتماعی							
حسن شهرت مالیاتی	۵۵۰	۰/۲۳۶	۱	۰	۰/۴۲۵	۱/۲۴۶	۰/۴۵۰_
مسئولیت پذیری اجتماعی	۵۵۰	۰/۷۴۶	۱	۰	۰/۲۱۰	۰/۰۶۸_	۱/۳۳۶_
کیفیت افشا	۵۵۰	۰/۱۱	۰/۱۸۶	۰/۰۸_	۰/۰۵۶	۱/۹۶۸	۶/۱۹۹

منبع: یافته‌های پژوهش

تخصص حسابرس در صنعت دارای میانگین ۰/۷۴۸ و چولگی ۱/۱۴۷- است. این میانگین بدین معنی است که در ۴۱۱ سال-شرکت، حسابرسان به صورت تخصصی فعالیت می کنند و چولگی منفی هم نشان می‌دهد شرکت هایی که توسط حسابرسان متخصص در صنعت حسابرسی می شوند دارای فراوانی زیادی هستند. مدیریت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

سود دارای حداقل و حداکثر ۰/۵۲- و ۱/۰۸۴ و میانگین ۰/۰۲ است. میانگین ۰/۸۲۳، ۰/۵۷۹، ۰/۳۴۵، ۰/۵۰۶و ۰/۱۴۸ برای متغیرهای به ترتیب دوگانگی وظایف مدیرعامل، ترکیب هیات مدیره، وجود متخصص مالی دراعضای هیات مدیره، تحصیلات اعضای هیات مدیره و دولتی بودن نشان می دهد در هیات مدیره ۴۵۳ سال-شرکت مدیرعامل عضو هیات مدیره نیست؛ علیرغم تکلیف قانونی شرکتها در هیات مدیره ۳۶۰ سال-شرکت هیجیك از اعضا دارای تخصص مالی، مدیریتی یا اقتصادی نیستند؛ در ۲۷۲سال- شرکت نیمی از اعضای هیات مدیره شرکتها دارای مدرك تحصیلی زیر فوق لیسانس هستند و ۸۲ سال- شرکت در زمره شرکتهای دولتی هستند. متغیر داشتن حسن شهرت مالیاتی دارای میانگین ۰/۲۳۶ است یعنی در ۱۳۰ سال-شرکت حسن شهرت مالیاتی خوب است. میانگین اندازه حسابرس برابر ۰/۶۷۱ است یعنی ۳۶۹ سال-شرکت از مجموع ۵۵۰ سال-شرکت توسط مؤسساتی غیر از سازمان حسابرسی و مؤسسه مفیدراهبر حسابرسی شده اند. عمر شرکت نیز دارای حداقل و حداکثر و میانگینی به میزان ۴/۳۱۷ ، ۳/۱۷۸ و ۳/۸۹۹ است،یعنی تاریخ صدور پروانه بهره برداری شرکتهای مورد بررسی در بازه ۲۴ تا ۷۵ سال است.

نتایج اعتبارسنجی مدل تحقیق

نتایج حاصل از آزمون مدل شماره(۴)، به شرح جدول شماره (۹) می‌باشد:

جدول (۹)- نتایج آزمون مدل (۴)

متغیر	ضریب	احتمال
عرض از مبدا (α)	۰	۰/۰۰۰۰
شفافیت مالیاتی TTSSCORE	۰/۲۰۵	۰/۰۰۰۰
(R_squared (R۲		۰/۶۳۱
F		۱۶/۱۹۸
Prob F		۰/۰۰۰
آماره دوربین- واتسون		۱/۸۵۶

منبع: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

همانطور که در جدول (۹) مشاهده می‌شود مقدار احتمال آمارهF کمتر از سطح خطای استاندارد است، بنابراین فرض مبنی بر معنی دار بودن ارتباط بین معکوس اختلاف دائمی مالیاتی و امتیاز شفافیت پذیرفته می‌شود. وجود ضریب مثبت برای شفافیت مالیاتی نشان دهنده این است که متغیرهای اثرگذار شناسایی شده برای شفافیت مالیاتی دارای تأثیر مستقیم بر معکوس اختلاف دائمی مالیاتی می‌باشد ضریب تعیین۰/۶۳۱ می‌باشد، که نشان دهنده این است که عوامل شناسایی شده برای شفافیت مالیاتی می‌توانند ۶۳/۱ درصد معکوس اختلاف دائمی مالیاتی را پیش بینی کنند.

نتیجه‌گیری

دستیابی به شفافیت اقتصادی، ضامن سلامت اقتصادی و اجتماعی جامعه و لازمه اجرای عدالت است. ایجاد شفافیت اقتصادی مستلزم مقابله با فساد است و چنانچه شفافیت در فعالیت‌های اقتصادی محقق شود، کاهش خطرپذیری سرمایه‌گذاری در کشورها را به دنبال داشته و به طورکلی، اقتصاد را در شرایط مطلوب به‌پیش می‌برد. به همین جهت ایجاد شفافیت در فعالیت‌های اقتصادی هم برای دولت‌ها و هم مردم از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. با افزایش شفافیت مالیاتی، امکان رصد فعالیت‌های اقتصادی و شناسایی فرارهای مالیاتی در کشور میسر خواهد شد. رضایت حداکثری مؤدیان جزو دغدغه‌های اصلی سازمان امور مالیاتی کشور است و اجرای کامل طرح جامع مالیاتی، مهمترین گام برای افزایش رضایتمندی مؤدیان محسوب می‌شود. همانطور که قبلاً نیز توضیح داده شد یکی از اهداف اصلی طرح جامع مالیاتی شناسایی مؤدیان کم ریسک و قطعی سازی اظهارنامه‌های ابرازی آنها بدون رسیدگی می‌باشد که این امر سبب تسریع در وصول مالیات و تسریع روند رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی سایر مؤدیان می‌گردد، لذا معیار تعیین مؤدیان دارای ریسک پایین از اولویتها و گام‌های بسیار مهم و اساسی طرح جامع مالیاتی می‌باشد.

در این پژوهش با استفاده از مدل رتبه بندی که ارائه گردید، حسابرسان مالیاتی می‌توانند بر اساس اطلاعات عام و خاص شرکتها، میزان و امتیاز شفافیت مالیاتی شرکتها و به تبع آن حدود ریسک مالیاتی آنها را محاسبه نموده و در مقایسه با سایر شرکتها حدس بزنند که شفافیت مالیاتی مؤدی نسبت به سایر مؤدیان بالاتر است یا خیر.

نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که ابعاد راهبری شرکت، عوامل اجتماعی و حسابرس به ترتیب با ۳۱/۸٪، ۲۱/۸٪ و ۱۸/۱٪ بیشترین تأثیر را بر امتیاز شفافیت مالیاتی شرکتها دارند. در میان عوامل راهبری شرکتی نیز متغیرهای نوع مالکیت(دولتی و غیره)، خانوادگی نبودن شرکت و درصد سهامداران نهادی به ترتیب با ضرایب ۰/۰۸۱، ۰/۰۶۶ و ۰/۰۶۲، دارای بیشترین ضریب اثرگذاری می‌باشند. با توجه به ضرایب بالا می‌توان گفت که شرکتهایی که دارای مالکیت دولتی هستند و نیز شرکتهایی که خانوادگی نبوده و درصد سهامداران نهادی در آنها

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

بیشتر می‌باشند، گرایش بیشتر به شفافیت مالیاتی داشته و دلیل این موضوع می‌تواند کم بودن تضاد منافع میان مدیران شرکت و دولت باشد، به‌عبارتی مدیران اینگونه شرکت‌ها نسبت به سایر شرکتها از انگیزه‌های کمتری برای اجتناب یا فرار مالیاتی برخوردارند.وجود سهامدار خارجی در هیأت مدیره با عنایت به تضاد منافعی که با سهامداران دیگر(ایرانی) دارد، موجب افزایش نظارت و شفافیت بیشتر در گزارشگری مالی شده و به تبع آن شفافیت مالیاتی شرکتها را نیز افزایش می‌دهد.آرمسترانگ و همکاران(۲۰۱۳) و رابینسون و همکاران(۲۰۱۲)، چنین نتیجه گیری کردند که وجود متخصص مالی در هیأت مدیره سبب افزایش آگاهی هیأت مدیره از قوانین مالی و مالیاتی و مخاطرات ناشی از عدم رعایت قوانین و استانداردها شده و در نتیجه عامل کاهش اجتناب مالیاتی می‌گردد.

در میان عوامل اجتماعی نیز حسن شهرت مالیاتی با ضریب ۰/۱۳۱ بیشترین تأثیر را در میان متغیرهای شناسایی شده بر شفافیت مالیاتی دارد، بعبارتی می‌توان گفت سوابق مالیاتی شرکت یکی از متغیرهای اساسی در تعیین مؤدیان دارای شفافیت مالیاتی بالا می‌باشد.

سرمایه گذاری در موجودی کالا یکی ازعواملی است که در این پژوهش در دسته استراتژی شرکت قرار گرفته است. زیمرمن (۱۹۸۳) بیان می‌کند از آنجا که موجودی کالای پایان دوره دارای تأثیر مستقیم و افزاینده بر سود است این انتظار می‌رود که شرکتهای دارای سرمایه گذاری زیاد در موجودی کالا دارای نرخ مؤثر مالیاتی بیشتری باشند. بنابراین این شرکتها دارای شفافیت مالیاتی بیشتری هستند.

یکی دیگر از مؤلفه‌های این تحقیق، معامله با اشخاص وابسته است، یعنی هرچه میزان خرید و فروش کالا و یا خدمت به اشخاص وابسته کمتر باشد میزان شفافیت مالیاتی شرکت بیشتر می‌باشد. پارک (۲۰۱۹) استدلال می‌کند شرکتهای عضو یک گروه تجاری که در مناطق دارای نرخ مالیاتی بالا فعالیت می‌کنند می‌توانند از طریق معامله با شرکتهای همان گروه که در مناطق با نرخ مالیاتی پایین فعالیت می‌کنند معامله داشته و با انتقال سود خود به آنها مالیات خود را حداقل کنند [30](Park,2019:63). نتایج نهایی پژوهش نشان می‌دهد که عوامل و متغیرهای شناسایی شده به میزان ۶۳ درصد توانایی توضیح دهنگی شفافیت مالیاتی شرکت‌ها را دارند.

یکی از وظایف اصلی پژوهشگران علمی بیان محدودیتهای موجود در تحقیق خود خواهد بود. مسلماً هیچ تحقیق علمی عاری از محدودیت نبوده و بیان آنها موجب جلوگیری از گمراه کننده بودن یافته‌ها خواهد بود. (۱) پژوهش حاضر با روش تحقیق کیفی -کمی انجام گردیده و داده‌های تحقیق با روش مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته و پرسشنامه گردآوری شده است، لذا محدودیتهای ذاتی پژوهش‌های کیفی نظیر تأثیر احتمالی قضاوتها بر داده‌ها و استنتاج الگوی تحقیق متوجه تحقیق حاضر نیز میباشد. (۲) شرایط دولتی بخشهای مالیاتی و اقتصادی در ایران و دولتی بودن سیاستگذاران جنبه‌های علمی- نظری و اجرایی حسابداری و حسابرسی، با توجه به متفاوت بودن نحوه مالیات ستانی و تدوین سیاستهای مالیاتی و مالی میتواند محدودیتهایی بر اجرا و توفیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

کامل الگوی ارائه شده فراهم نماید که بایستی این امر در بهره برداری از الگوی پیشنهادی مورد توجه قرار گیرد.

۱. به سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد می‌گردد از الگوی معرفی شده در راستای تعیین مؤدیان کم ریسک که یکی از لازمه‌های حیاتی و بسیار مهم طرح جامع مالیاتی می‌باشد، استفاده نماید. این امر موجب کاهش در هزینه‌ها و زمان لازم جهت وصول مالیات و نیز باعث مالیات ستانی منصفانه و دقیق می‌گردد.

۲. به سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌گردد از الگوی ارائه شده جهت تعیین رتبه شفافیت مالیاتی شرکتها همانند رتبه شفافیت مالی استفاده نماید، این امر از یکسو موجب بهبود در تصمیم گیری سرمایه گذاران بورس شده و از سوی دیگر موجب ارتقای مسئولیت پذیری اجتماعی شرکتهای بورسی می‌گردد.

۳. به کلیه مدیران موسسات حسابرسی و مدیران مالی پیشنهاد میشود در راستای رعایت مفاد ماده ۲۷۴ ق.م.م و به منظور پیشگیری از بوجود آمدن مشکلات احتمالی در انعقاد قرارداد با صاحبکاران ، اجزاء مختلف مطرح شده در الگوی پیشنهادی را در جهت شناخت بهتر از صاحبکار خود مدنظر داشته باشند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

فهرست منابع

1. Aghaei, Mohammad Ali; Hasani, Hassan and Bagheri, Hassan. (2019). The Role of Management Ability in Corporate Tax Avoidance: Evidence from Tehran Stock Exchange, Financial Accounting Experimental Studies Quarterly, Year 14, Number 57, 2017, pp. 24_47(Persian).
2. Asaadi, Abdolreza. (2016). Corporate Governance and Performance of Holding and Subsidiary Companies in Tehran Stock Exchange, Journal of Financial Management Strategy, Year 4, Number 15, 2015, pp. 129_151(Persian).
3. Babajani, Jafar and Majid Abdi. (2011). The Relationship between Corporate Governance and Taxable Profits of companies. Financial Accounting Research, 2(3) pp. 65_86(Persian)
4. Babajani, Jafar. (2015). The Role of Accounting Information in Accelerating the Provincial Tax Process from the Perspective of Senior Tax Experts Journal of Tax Research, 4(2), pp. 1_20, (Persian).
5. Darabi, Roya, Pashanjad, Youssef and Fard, Ismail. (2019). Investigating the Relationship between Social Responsibility, Economic Performance and Tax Avoidance of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange, Journal of Accounting and Auditing, Volume 4, Number 15, pp. 67_92, (Persian).
6. Dastgir, Mohsen, et al, (2019). Ranking of Factors Affecting Corporate Tax Avoidance. Bi_Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting. 3(7). pp. 309_341(Persian).
7. Dastgir, Mohsen, Izadinia, Nasser, Asgari, Ali and Ramezani, Mahdi. (2016). Presentation of the Selection Model for Risk_based Tax Audit of Legal Entities in Iran, Journal of Tax Research, No. 25, pp. 340_365, (Persian).
8. Hassas Yeganeh, Yahya and Golmohamadi Shurki, Mojtabi (2013). The Relationship between the Effective Tax Rate and the Characteristics of Companies, Journal of Tax Research, No. 12, 2013, pages 263_239, (Persian).
9. Hasani Al_Qar, Massoud and Saber Sheari, Anaqiz. (2018). Investigating the Ability of Management on Tax Avoidance, Journal of Accounting Knowledge, Volume 8, Number (1), 2016, pp. 107_134, (Persian).
10. Khodadadi, Vali and Thakur, Reza. (2013). The Effect of Corporate Governance Structure on Financial Performance and value of Companies Listed in Tehran Stock Exchange, No. 15, 2011, pp. 36_57, (Persian).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

11. Mehrani, Sasan and Seyed Jalal Seidi. (2014). Investigating the Impact of Income Tax and Conservative Accounting on Corporate Tax Avoidance. Management Accounting and Auditing Knowledge, 3(10), pp. 13_34, (Persian).
12. Mir Mohammadi, Seyyed Mohammad, Jannati, Nader (2017). A review of the experience of reforming the tax system in Iran and the world with an emphasis on the modernization of the tax system, Journal of Tax Research, No. 31, Series 79, pp. 79_100. (Persian)
13. Namazi, Mohammad (translator). (2011). Experimental researches in accounting from a psychological perspective (written by Rashad Abdul Khaliq and Ajin Kia). Shiraz: Age and Advance Publications. (Persian)
14. Namazi, Mohammad. (2004). The Role of Qualitative Research in Humanities, Geography and Development Quarterly, 1(1), pp. 63_78, (Persian).
15. Rezaei, Farzin and Rahimi Atani, Haniyeh. (2017). The Relationship between Social Responsibility, Financial Performance and Profit Response Coefficient of Companies, Master's Thesis in Accounting, Islamic Azad University, Qazvin branch, (Persian).
16. Ramazannia, Hassan and Rezaei, Farzin. (2018). Investigating the Effect of Corporate Social Responsibility on Systematic and Non_systematic Risk using Data Coverage Analysis Model. Bi_Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting, No. 4, pp. 189_214, (Persian)
17. Shurvarzi, Mohammadreza, Khalili, Mohsen, Soleimani, Hamid and Fortun, Omid. (2018). The Relationship between Corporate Governance and Company Performance, (Persian).
18. Barford, V. & Holt, G. (2013). Google, Amazon, Starbucks: The Rise of "Tax Shaming". Retrieved from: http://www.bbc.com/news/magazine_20560359 [Accessed: 2014_08_13].
19. Corbin, J. & Strauss, A. L. (2008). Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory. Sage. London.
20. Desai, M.A., Dharmapala, D. (2009). Corporate Tax Avoidance and Firm Value. Review of Economics and Statistics, 91(3): 537_546.
21. Gul, F. (2010). Earnings Quality: Some Evidence on the Role of Auditor Tenure and Auditors, Industry Expertise. Journal of Accounting and Economics, 47(3): 265_287.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

22. Hanlon, M., and S. Heitzman. (2010). A Review of Tax Research. Journal of Accounting and Economics, 50 (2_ 3): 127_178.
23. Huang, H. H., Lobo, G. J., Wang, C., & Xie, H. (2016). Customer Concentration and Corporate Tax Avoidance. Journal of Banking & Finance, 72, 184_200.
24. Johnson, R.B., & Onwuegbuzie, A.J (2004). Mixed Methods Research: A Research Paradigm.
25. whose time has come. Educational Researcher, 33(7), 14_26.
26. Lin, Z. J.; and M. Liu .(2009). The Impact of Corporate Governance on Auditor Choice: Evidence from China. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 89: 44_59.
27. Linch, D., Kubick, T. R., Mayberry, M.A., & Omer, T. C.(2013). Product Market Power and Tax Avoidance: Market Leaders, Mimicking Strategies, and Stock Returns, www.ssrn.com.
28. Merriam, S. (1988) Case Study Research in Education: A Qualitative Approach, Sanfrancissco: Jossy_ Bass,quoted from Maxwell, J.A. (1996) Qualitative Research Design: An Interactive Approach, Thousand, Oaks, CA: Sage.
29. Minnick, K., & Noga, T. (2012). Do Corporate Governance Characteristic Influencing Tax Management?. Journal of Corporate Finance, 16: 703 _ 718.
30. Park, S. (2019). Related Party Transactions and Tax Avoidance of Business Groups. Sustainability Journal. doi:10.3390/su10103571. Palmrose, Z. V. 1988. An analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. Accounting Review, 63: 55_73.
31. Pei_Hui, M, Moore, J,A. Neubaum, D, O .(2014). Tax Avoidance, Financial Experts on the Board, and Business Strategy, Journal of Accounting and Economics, 6: 5_28.
32. Peress, J. 2010. Product market competition, insider trading and stock market efficiency. Journal of Finance, 65: 1_43.
33. Piercy, N., Lane, N. (2006). The Underlying Vulnerabilities in Key Account Management Strategies. European Management Journal, 24(2_3): 151_162.
34. Rezaei, J. (2015). Best_Worst Multi Criteria Decision_making Method: Some Properties and a Linear Model. Omega. 53, 49_57.
35. Ross, M., Roman, L., Peter, W., Brett, G. (2017). The Impact of Dividend Imputation on Corporate Tax Avoidance: the Case of Shareholder Value. Journal

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]

of Corporate Finance, volume 48: 492_514.

36. Sidney, C, M, Leng. Grant R, Grantly, T.(2019). The Effect of the General Anti_ avoidance Rule on Corporate Tax Avoidance in China. Journal of Contemporary Accounting and Economic. 15:105_117..
37. Smit, A, Smit, R and M. Stiglingh. (2020). The Relationship between Tax Transparency and Tax Avoidance, South African Journal of Accounting Research. 50(7): 1_21.
38. Tien, S., Zhihong, W., Sebahattin, D. (2018). Overconfidence and Tax Avoidance: the Role of CEO and CFO interaction. Journal of Accounting and Public Policy, vol. 37, issue 3: 241_253.
39. Venkatesh, P. C., and R. Chiang.(1986). Information Asymmetry and the Dealers Bid_ Ask Spread: A Case Study of Earnings and Dividend Announcements. The Journal of Finance, Vol. 41, No. 5: 1089_ 1102.
40. Watson, L. (2015). Corporate Social Responsibility, Tax Avoidance and Earnings Performance, The Journal of the American Taxation Association, Vol. 37, issue 2: 1_21.
41. Watts, R. (2003). Conservatism in Accounting Part II: Evidence and Research Opportunities, Financial Research and Policy, No4: 03_25.
42. Yukun Sun (2014). Corporate Tax Avoidance and Government Corruption: Evidence from Chinese Firms. 12: 120_150. Zimmerman, J. 1983. Taxes and Firm Size. Journal of Accounting and Economics. 5: 119 _ 149.
43. Zimmerman, J. (1983). Taxes and Firm Size. Journal of Accounting and Economics. 5: 119 _ 149.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.55.3]