مجله علمی مطالعات پژوهشی
در حسابداری آینده
www.journalhi.com/acc/

تحلیل تجربی نقش حسابداران حرفه‌ای در بهبود کارایی فرآیند اطلاعات مالی و اثربخشی مالیات‌ستانی با تأکید بر نظام مدیریت مالی بنگاه‌های اقتصادی ایران

ندا اکبری نژاد [۱،*]

۱- کارشناسی ارشد مدیریت مالی، دانشگاه تهران ، جزیره کیش، ایران. ایمیل: akbarinejadneda@gmail.com
* نویسنده مسئول

چکیده

نظام مالیاتی کارآمد و فرآیند اطلاعات مالی شفاف، دو رکن اساسی حکمرانی مالی در اقتصادهای در حال توسعه محسوب می‌شوند. در سال‌های اخیر، تحول دیجیتال در نظام‌های مالیاتی و افزایش الزامات افشا، نقش حسابداران حرفه‌ای را در تضمین کیفیت اطلاعات مالی و ارتقای انضباط مالیاتی پررنگ‌تر کرده است. با این حال، در ادبیات داخلی، پیوند تجربی میان کارایی فرآیند اطلاعات مالی، ساختار مدیریت مالی بنگاه‌ها و اثربخشی مالیات‌ستانی کمتر به صورت یک مدل یکپارچه بررسی شده است. پژوهش حاضر با هدف تحلیل تجربی نقش حسابداران حرفه‌ای در بهبود کارایی فرآیند اطلاعات مالی و اثر آن بر اثربخشی مالیات‌ستانی در بنگاه‌های اقتصادی ایران انجام شده است. جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۲ است. داده‌های مالی از صورت‌های مالی حسابرسی‌شده و گزارش‌های رسمی استخراج شده و شاخص‌های کارایی فرآیند اطلاعات مالی با استفاده از معیارهای کیفیت گزارشگری، اقلام تعهدی اختیاری و به‌موقع بودن افشا اندازه‌گیری شده‌اند. اثربخشی مالیات‌ستانی نیز بر مبنای نرخ مؤثر مالیاتی و شکاف مالیاتی دفتری–مالیاتی سنجیده شده است. مدل پژوهش با استفاده از رگرسیون داده‌های تابلویی و آزمون‌های تشخیصی مربوطه برآورد شده است. نتایج نشان می‌دهد حضور حسابداران حرفه‌ای با سطح تخصص بالاتر و استقرار نظام مدیریت مالی ساختارمند، به‌طور معناداری کارایی فرآیند اطلاعات مالی را افزایش می‌دهد. همچنین کارایی بالاتر فرآیند اطلاعات مالی منجر به کاهش رفتارهای تهاجمی مالیاتی و افزایش انطباق مالیاتی می‌شود. یافته‌ها حاکی از آن است که اثر غیرمستقیم نقش حسابداران از طریق بهبود کیفیت اطلاعات، بر اثربخشی مالیات‌ستانی معنادار و اقتصادی است. پژوهش حاضر با ارائه یک چارچوب تجربی یکپارچه، شواهدی برای سیاست‌گذاران مالی و مالیاتی فراهم می‌کند و نشان می‌دهد تقویت جایگاه حرفه حسابداری در ساختار مدیریت مالی بنگاه‌ها می‌تواند به ارتقای شفافیت، کاهش شکاف مالیاتی و بهبود کارایی نظام مالیاتی منجر شود.

کلمات کلیدی: حسابداران حرفه‌ای، کارایی فرآیند اطلاعات مالی، اثربخشی مالیات‌ستانی، مدیریت مالی، شکاف مالیاتی

Empirical Analysis of the Role of Professional Accountants in Enhancing Financial Information Process Efficiency and Tax Collection Effectiveness with Emphasis on the Financial Management System of Iranian Firms

Neda Akbarinejad [1,*]

1- Master of Science in Financial Management, University of Tehran, Kish Island, Iran. Email: akbarinejadneda@gmail.com
* Corresponding Author

Abstract

Efficient tax systems and transparent financial information processes are fundamental pillars of fiscal governance in emerging economies. Recent developments in digital tax administration and enhanced disclosure requirements have amplified the role of professional accountants in ensuring financial reporting quality and strengthening tax discipline. However, limited empirical evidence exists on the integrated relationship between financial information process efficiency, firms' financial management systems, and tax collection effectiveness in emerging markets. This study aims to empirically

examine the role of professional accountants in improving the efficiency of financial information processes and its impact on tax collection effectiveness among Iranian firms. The sample consists of companies listed on the Tehran Stock Exchange over the period 2019–2023. Financial data were obtained from audited financial statements and official reports. Financial information process efficiency was measured using financial reporting quality indicators, discretionary accruals, and reporting timeliness. Tax collection effectiveness was proxied by the effective tax rate and book-tax differences. Panel data regression models were employed to estimate the relationships. The findings indicate that the presence of highly qualified professional accountants and structured financial management systems significantly enhance the efficiency of financial information processes. Furthermore, improved information efficiency is associated with lower tax aggressiveness and higher tax compliance. The indirect effect of professional accountants on tax effectiveness through information quality is both statistically and economically significant. This study provides an integrated empirical framework and offers policy implications for strengthening financial governance and reducing the tax gap by reinforcing the professional role of accountants within firms' financial management structures.
Keywords: Professional Accountants, Financial Information Process Efficiency, Tax Collection Effectiveness, Financial Management, Tax Gap

مقدمه

نظام مالیاتی کارآمد و فرآیند اطلاعات مالی شفاف، از ارکان اساسی حکمرانی مالی در اقتصادهای نوظهور محسوب می‌شوند. در چنین چارچوبی، کیفیت اطلاعات مالی نه‌تنها ابزار تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان است، بلکه مبنای اصلی تشخیص، مطالبه و وصول مالیات نیز به شمار می‌رود. ادبیات معاصر حسابداری نشان می‌دهد که رابطه‌ای نظام‌مند میان شفافیت گزارشگری مالی و رفتارهای مالیاتی شرکت‌ها وجود دارد؛ به‌گونه‌ای که کیفیت بالاتر گزارشگری، امکان نظارت مؤثرتر و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی را فراهم می‌سازد[1]. این ارتباط، به‌ویژه در اقتصادهایی که نظام مالیاتی در حال گذار به سمت رویکردهای مبتنی بر ریسک و داده‌محور است، اهمیتی دوچندان پیدا می‌کند.

تحولات اخیر در نظام‌های مالیاتی جهان نشان می‌دهد که حرکت به سوی دیجیتالی‌سازی، تبادل برخط اطلاعات و تحلیل داده‌های بزرگ، نقش اطلاعات مالی استاندارد و قابل اتکا را در کارایی مالیات‌ستانی تقویت کرده است [3,9]. در چنین محیطی، حسابداران حرفه‌ای نه‌تنها مسئول تهیه و ارائه اطلاعات مالی هستند، بلکه به‌عنوان واسط نهادی میان بنگاه اقتصادی و نظام مالیاتی ایفای نقش می‌کنند. از منظر نظری، این جایگاه می‌تواند از طریق بهبود فرآیند اطلاعات مالی، بر کاهش رفتارهای اجتناب مالیاتی و ارتقای انطباق مالیاتی اثرگذار باشد. پژوهش‌های تجربی بین‌المللی نیز نشان داده‌اند که کیفیت گزارشگری مالی با سطح تهاجم مالیاتی شرکت‌ها رابطه معنادار دارد[6].

در سطح بنگاه، فرآیند اطلاعات مالی شامل زنجیره‌ای از فعالیت‌هاست که از ثبت رویدادهای مالی آغاز و به افشا و ارائه صورت‌های مالی ختم می‌شود. کارایی این فرآیند به عواملی نظیر ساختار مدیریت مالی، نظام کنترل‌های داخلی، تخصص حسابداران و تعامل با حسابرسان بستگی دارد. مطالعات اخیر بیان می‌کند که اطلاعات مالی دقیق و به‌موقع، نقش مهمی در سازوکارهای حاکمیت شرکتی و پیامدهای مالیاتی ایفا می‌کند [8]. از این رو، تحلیل نقش حسابداران حرفه‌ای در بستر یک نظام مدیریت مالی ساختارمند، می‌تواند به فهم عمیق‌تری از سازوکار اثرگذاری آنان بر اثربخشی مالیات‌ستانی منجر شود.

در بعد کلان، گزارش‌های تطبیقی نظام‌های مالیاتی نشان می‌دهد کشورهایی که از زیرساخت اطلاعاتی قوی‌تر و فرآیندهای مالی استانداردتری برخوردارند، سطوح بالاتری از انطباق مالیاتی و کارایی وصول را تجربه می‌کنند [3]. این یافته‌ها با مدل‌های برآورد انطباق مالیاتی نیز همسو است که کیفیت اطلاعات و قابلیت راستی‌آزمایی را از متغیرهای کلیدی در کاهش شکاف مالیاتی معرفی می‌کنند [4]. بنابراین، می‌توان استدلال کرد که بهبود کارایی فرآیند اطلاعات مالی در سطح بنگاه، نه‌تنها پیامدهای خرد دارد، بلکه به بهبود عملکرد کل نظام مالیاتی نیز کمک می‌کند.

در ایران، طی سال‌های اخیر اصلاحات گسترده‌ای در ساختار مالیاتی و حرکت به سمت نظام مالیاتی هوشمند صورت گرفته است. گزارش‌های رسمی عملکرد مالیاتی کشور نشان‌دهنده افزایش اتکا به داده‌های سیستمی و تبادل اطلاعات با سایر نهادهاست [10]. هم‌زمان، بازار سرمایه ایران نیز با توسعه الزامات افشا و تقویت نظارت، در جهت ارتقای کیفیت گزارشگری مالی حرکت کرده است[11]. این تحولات، بستر مناسبی برای بررسی تجربی نقش حسابداران حرفه‌ای در پیوند میان کارایی فرآیند اطلاعات مالی و اثربخشی مالیات‌ستانی فراهم می‌کند.

ادبیات پژوهش در سطح بین‌المللی تأکید دارد که شفافیت گزارشگری و افشای جغرافیایی سود می‌تواند رفتارهای اجتناب مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهد[7]. همچنین برنامه‌های ارتقای همکاری میان مؤدیان و نظام مالیاتی، در صورت وجود اطلاعات مالی قابل اتکا، می‌تواند برای هر دو طرف منافع مشترک ایجاد کند [2]. از منظر اخلاق کسب‌وکار نیز، اجتناب مالیاتی به‌عنوان مسئله‌ای مرتبط با پایداری و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها مورد توجه قرار گرفته است [5]. در نتیجه، نقش حسابداران حرفه‌ای فراتر از تهیه صورت‌های مالی، به حوزه پاسخگویی عمومی و پایداری مالی نیز گسترش می‌یابد.

با وجود غنای ادبیات بین‌المللی، در بستر ایران هنوز پژوهشی که به‌صورت یکپارچه، نقش حسابداران حرفه‌ای را در چارچوب نظام مدیریت مالی بنگاه و با تمرکز بر کارایی فرآیند اطلاعات مالی و اثربخشی مالیات‌ستانی بررسی کند، به‌طور جامع انجام نشده است. مطالعات داخلی عمدتاً بر

رابطه کیفیت گزارشگری و اجتناب مالیاتی متمرکز بوده‌اند [12] یا به نقش حاکمیت شرکتی در کارایی مالیاتی پرداخته‌اند [13]، اما پیوند مستقیم میان نقش حرفه‌ای حسابداران، ساختار مدیریت مالی و پیامدهای مالیاتی کمتر به‌صورت تجربی تحلیل شده است.

از منظر نظریه نمایندگی، حسابداران حرفه‌ای می‌توانند با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران، مالکان و نهادهای نظارتی، هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهند و زمینه انضباط مالیاتی را فراهم سازند[1,8]. همچنین پژوهش‌ها نشان داده‌اند که ساختارهای نظارتی قوی‌تر و حضور اعضای مستقل در هیئت‌مدیره با کاهش رفتارهای تهاجمی مالیاتی همراه است [14]. این یافته‌ها نشان می‌دهد که نقش حسابداران در تعامل با سازوکارهای حاکمیت شرکتی می‌تواند بر نتایج مالیاتی اثرگذار باشد.

در سطح توسعه اقتصادی نیز تأکید شده است که کارایی نظام مالی و دسترسی به اطلاعات شفاف، از پیش‌نیازهای بازیابی و رشد پایدار اقتصادی است [15].از این منظر، تقویت نقش حرفه‌ای حسابداران در بهبود فرآیند اطلاعات مالی می‌تواند به ارتقای ظرفیت مالی دولت و تحقق عدالت مالیاتی کمک کند.

بر این اساس، پژوهش حاضر با رویکردی تجربی و مبتنی بر داده‌های شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۲، در پی پاسخ به این پرسش اساسی است که آیا و چگونه حسابداران حرفه‌ای از طریق بهبود کارایی فرآیند اطلاعات مالی، بر اثربخشی مالیات‌ستانی در بنگاه‌های اقتصادی ایران اثر می‌گذارند. این بررسی، ضمن توسعه ادبیات نظری، می‌تواند پیامدهای سیاستی مهمی برای ارتقای حکمرانی مالی و اصلاح نظام مالیاتی کشور به همراه داشته باشد.

تحلیل رابطه میان کیفیت اطلاعات مالی و رفتارهای مالیاتی شرکت‌ها طی دهه اخیر به یکی از محورهای اصلی پژوهش‌های حسابداری مالی و مالیاتی تبدیل شده است. در این چارچوب، کیفیت گزارشگری مالی به‌عنوان برآیندی از دقت اندازه‌گیری، بی‌طرفی، قابلیت اتکا و به‌موقع بودن اطلاعات، نقشی تعیین‌کننده در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و تقویت سازوکارهای نظارتی ایفا می‌کند. شواهد تجربی نشان می‌دهد شرکت‌هایی که از شفافیت گزارشگری بالاتری برخوردارند، کمتر درگیر رفتارهای تهاجمی مالیاتی می‌شوند و در نتیجه نرخ‌های مؤثر مالیاتی باثبات‌تری دارند [1,6]. این یافته‌ها بیانگر آن است که فرآیند اطلاعات مالی کارا می‌تواند به‌عنوان سازوکاری پیشگیرانه در برابر گسترش شکاف مالیاتی عمل کند.

از سوی دیگر، تحول دیجیتال در نظام‌های مالیاتی، الگوی تعامل میان مؤدیان و سازمان‌های مالیاتی را دگرگون ساخته است. استقرار سیستم‌های مبتنی بر تحلیل ریسک، تبادل الکترونیکی اطلاعات و یکپارچه‌سازی پایگاه‌های داده، نیازمند اطلاعات مالی استاندارد، همگن و قابل پردازش است [3,9]. در چنین فضایی، حسابداران حرفه‌ای نه‌تنها تولیدکننده اطلاعات مالی هستند، بلکه به‌عنوان طراح و ناظر بر نظام‌های اطلاعاتی مالی درون‌سازمانی ایفای نقش می‌کنند. هرگونه ضعف در این فرآیند می‌تواند منجر به بروز مغایرت‌های دفتری–مالیاتی و افزایش هزینه‌های رسیدگی شود.

ادبیات انطباق مالیاتی نیز بر اهمیت قابلیت راستی‌آزمایی اطلاعات و هزینه‌های کشف تخلف تأکید دارد. مدل‌های تجربی برآورد انطباق مالیاتی نشان می‌دهد هرچه کیفیت داده‌های در دسترس سازمان مالیاتی بالاتر باشد، احتمال رفتارهای فرصت‌طلبانه کاهش می‌یابد [4]. این موضوع به‌ویژه در نظام‌های مالیاتی مبتنی بر خوداظهاری اهمیت دارد؛ جایی که اعتبار اطلاعات مالی ارائه‌شده توسط بنگاه‌ها، مبنای اصلی تشخیص مالیات است. بنابراین، می‌توان استدلال کرد که حسابداران حرفه‌ای از طریق تقویت صحت و انسجام داده‌های مالی، بر کارایی فرآیند تشخیص و وصول مالیات اثرگذار هستند.

در سطح بنگاه، ساختار مدیریت مالی و جایگاه سازمانی حسابداران حرفه‌ای می‌تواند شدت و جهت این اثرگذاری را تعدیل کند. پژوهش‌های حوزه حاکمیت شرکتی نشان می‌دهد سازوکارهای نظارتی قوی‌تر، از جمله حضور متخصصان مالی در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی، با کاهش رفتارهای تهاجمی مالیاتی مرتبط است [14]. همچنین نقش اطلاعات مالی در سازوکارهای حاکمیت شرکتی و پیامدهای مالیاتی مورد تأکید قرار گرفته است [8]. این یافته‌ها بیانگر آن است که تحلیل نقش حسابداران حرفه‌ای بدون در نظر گرفتن بستر مدیریت مالی و ساختار کنترلی شرکت، تصویری ناقص از واقعیت ارائه خواهد داد.

از منظر افشای اطلاعات، پژوهش‌ها نشان داده‌اند که افشای جغرافیایی سود و افزایش شفافیت منطقه‌ای می‌تواند رفتارهای اجتناب مالیاتی را محدود کند [7]. این امر مستقیماً به کیفیت فرآیند اطلاعات مالی وابسته است؛ زیرا استخراج و ارائه چنین اطلاعاتی مستلزم سیستم‌های حسابداری منسجم و کنترل‌های داخلی کارا است. بنابراین، بهبود کارایی فرآیند اطلاعات مالی نه‌تنها پیامدهای داخلی برای مدیریت شرکت دارد، بلکه بر سطح پاسخگویی مالیاتی در محیط بیرونی نیز اثر می‌گذارد.

در چارچوب مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، اجتناب مالیاتی به‌عنوان مسئله‌ای مرتبط با پایداری و اخلاق کسب‌وکار مورد توجه قرار گرفته است [5]. در این دیدگاه، پرداخت منصفانه مالیات بخشی از تعهدات اجتماعی بنگاه تلقی می‌شود. حسابداران حرفه‌ای به‌عنوان مشاوران مالی مدیریت، در تصمیم‌گیری‌های مرتبط با سیاست‌های مالیاتی نقش دارند و می‌توانند بر انتخاب راهبردهای مالیاتی محافظه‌کارانه یا تهاجمی تأثیر بگذارند. از این منظر، تحلیل نقش آنان در بهبود اثربخشی مالیات‌ستانی، علاوه بر بعد اقتصادی، دارای اهمیت نهادی و اجتماعی نیز هست.

در بستر ایران، اجرای طرح‌های هوشمندسازی مالیاتی و گسترش سامانه‌های الکترونیکی، از جمله سامانه مؤدیان، مستلزم انسجام اطلاعات مالی بنگاه‌ها و کاهش مغایرت‌های سیستمی است [10]. هم‌زمان، بازار سرمایه با تشدید الزامات افشا و نظارت، به‌دنبال ارتقای کیفیت گزارشگری مالی بوده است [11]. این هم‌زمانی اصلاحات مالیاتی و تقویت الزامات افشا، فرصت مناسبی برای بررسی تجربی پیوند میان کارایی فرآیند اطلاعات مالی و اثربخشی مالیات‌ستانی فراهم کرده است.

مطالعات داخلی اخیر رابطه میان کیفیت گزارشگری و اجتناب مالیاتی را بررسی کرده‌اند [12]، و برخی پژوهش‌ها نیز نقش حاکمیت شرکتی در کارایی مالیاتی را تحلیل کرده‌اند [13]. با این حال، هنوز مدلی که به‌صورت هم‌زمان، نقش حسابداران حرفه‌ای، ساختار مدیریت مالی، کارایی فرآیند اطلاعات مالی و شاخص‌های اثربخشی مالیات‌ستانی را در یک چارچوب تجربی واحد تبیین کند، در ادبیات داخلی مشاهده نمی‌شود. این خلأ پژوهشی ضرورت انجام مطالعه حاضر را تقویت می‌کند.

افزون بر این، گزارش‌های بین‌المللی توسعه مالی تأکید دارند که ارتقای شفافیت اطلاعات و کارایی نهادهای مالی، از پیش‌نیازهای بهبود ظرفیت درآمدی دولت و تحقق رشد پایدار است [15]. بنابراین، پژوهش حاضر نه‌تنها در سطح خرد بنگاه، بلکه در سطح کلان حکمرانی مالی نیز واجد اهمیت است.

در مجموع، چارچوب نظری و تجربی موجود نشان می‌دهد که حسابداران حرفه‌ای می‌توانند از طریق بهبود کارایی فرآیند اطلاعات مالی، بر انطباق مالیاتی و کاهش شکاف مالیاتی اثرگذار باشند. با این حال، میزان و سازوکار این اثرگذاری در بستر نهادی ایران نیازمند آزمون تجربی دقیق است.

برای تبیین دقیق‌تر چارچوب نظری پژوهش، لازم است مفهوم «کارایی فرآیند اطلاعات مالی» در سطح بنگاه اقتصادی به‌صورت عملیاتی تعریف شود. کارایی این فرآیند را می‌توان توانایی نظام حسابداری در تولید اطلاعات مرتبط، قابل اتکا، به‌موقع و قابل مقایسه دانست؛ به‌گونه‌ای که هزینه‌های پردازش، اصلاح و رسیدگی به حداقل برسد. در ادبیات بین‌المللی، کیفیت گزارشگری مالی اغلب با شاخص‌هایی نظیر اقلام تعهدی اختیاری، پایداری سود و به‌موقع بودن افشا سنجیده می‌شود [1,6]. هرچه میزان اقلام تعهدی اختیاری کمتر و پایداری سود بالاتر باشد، می‌توان استنباط کرد که فرآیند اطلاعات مالی از کارایی بیشتری برخوردار است.

کارایی فرآیند اطلاعات مالی، از منظر سازمان مالیاتی نیز اهمیت دارد؛ زیرا مبنای تشخیص مالیات در نظام‌های مبتنی بر خوداظهاری، صورت‌های مالی ارائه‌شده توسط شرکت‌هاست. در صورتی که این اطلاعات دارای انسجام، قابلیت راستی‌آزمایی و تطابق دفتری–مالیاتی باشد، هزینه‌های حسابرسی مالیاتی کاهش یافته و اثربخشی وصول افزایش می‌یابد [4]. گزارش‌های تطبیقی نظام‌های مالیاتی نشان می‌دهد کشورهایی که از استانداردهای گزارشگری قوی‌تر و سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه‌تری برخوردارند، شکاف مالیاتی کمتری را تجربه می‌کنند[3].

از منظر نظریه نمایندگی، مدیران ممکن است انگیزه‌هایی برای دستکاری سود یا اتخاذ راهبردهای مالیاتی تهاجمی داشته باشند. در چنین شرایطی، حسابداران حرفه‌ای با پایبندی به استانداردهای حرفه‌ای و اخلاقی، می‌توانند نقش تعدیل‌کننده ایفا کنند و از طریق ارتقای شفافیت اطلاعات، زمینه نظارت مؤثرتر را فراهم آورند [1,5]. در این چارچوب، نقش حسابدار صرفاً فنی نیست، بلکه ماهیتی کنترلی و نهادی دارد.

پژوهش‌های اخیر نشان داده‌اند که ارتباط میان گزارشگری مالی و پیامدهای مالیاتی، از طریق سازوکارهای حاکمیت شرکتی تقویت می‌شود [8]. حضور متخصصان مالی در ساختار مدیریتی، بهبود کیفیت افشا و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی را در پی دارد. همچنین شواهدی وجود دارد که ساختارهای نظارتی قوی‌تر با کاهش رفتارهای تهاجمی مالیاتی مرتبط است [14]. بنابراین، تحلیل نقش حسابداران حرفه‌ای باید در بستر نظام مدیریت مالی بنگاه صورت گیرد؛ زیرا جایگاه سازمانی و سطح استقلال آنان می‌تواند شدت اثرگذاری بر فرآیند اطلاعات مالی را تعیین کند.

تحول دیجیتال در نظام‌های مالیاتی، بعد جدیدی به این موضوع افزوده است. استقرار سیستم‌های تحلیل ریسک و پایگاه‌های داده یکپارچه، امکان شناسایی الگوهای غیرعادی را افزایش داده و اهمیت سازگاری اطلاعات مالی با الزامات سیستمی را دوچندان کرده است [9]. در چنین محیطی، هرگونه ضعف در طراحی و اجرای فرآیند اطلاعات مالی می‌تواند منجر به افزایش ریسک مالیاتی و هزینه‌های رسیدگی شود. از این رو، ارتقای کارایی این فرآیند نه‌تنها یک ضرورت مدیریتی، بلکه یک الزام نهادی محسوب می‌شود.

در ایران، اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی و افزایش سهم مالیات در تأمین منابع بودجه‌ای، ضرورت تقویت انضباط مالیاتی را برجسته کرده است [10]. هم‌زمان، بازار سرمایه با توسعه الزامات افشا و ارتقای استانداردهای گزارشگری، در جهت بهبود کیفیت اطلاعات مالی گام برداشته است [11]. این هم‌گرایی اصلاحات، زمینه‌ای فراهم کرده است تا نقش حسابداران حرفه‌ای در پیوند میان مدیریت مالی بنگاه و اثربخشی مالیات‌ستانی به‌صورت تجربی بررسی شود.

مطالعات داخلی نشان می‌دهد کیفیت گزارشگری مالی با میزان اجتناب مالیاتی شرکت‌ها رابطه معناداری دارد [12]. همچنین نقش سازوکارهای حاکمیت شرکتی در بهبود کارایی مالیاتی مورد تأکید قرار گرفته است [13]. با این حال، پژوهش‌های پیشین کمتر به تحلیل مکانیزم انتقال اثر، یعنی کارایی فرآیند اطلاعات مالی به‌عنوان متغیر میانجی میان نقش حسابداران و اثربخشی مالیات‌ستانی پرداخته‌اند. این خلأ نظری، مبنای طراحی مدل مفهومی پژوهش حاضر را شکل می‌دهد.

در سطح کلان، گزارش‌های توسعه مالی بر اهمیت شفافیت و کارایی نظام اطلاعاتی در تقویت ظرفیت مالی دولت تأکید دارند [15]. از این منظر، بهبود کارایی فرآیند اطلاعات مالی در سطح بنگاه می‌تواند پیامدهایی فراتر از عملکرد شرکت داشته باشد و به ارتقای حکمرانی مالی و عدالت مالیاتی منجر شود.

بر این اساس، پژوهش حاضر با بهره‌گیری از داده‌های شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۲، در پی آزمون تجربی مدلی است که در آن نقش حسابداران حرفه‌ای از طریق بهبود کارایی فرآیند اطلاعات مالی، بر شاخص‌های اثربخشی مالیات‌ستانی اثر می‌گذارد. در این چارچوب، کارایی فرآیند اطلاعات مالی به‌عنوان متغیر میانجی و نظام مدیریت مالی بنگاه به‌عنوان بستر نهادی تحلیل در نظر گرفته می‌شود.

بر مبنای مباحث نظری و شواهد تجربی پیش‌گفته، می‌توان استدلال کرد که رابطه میان حسابداران حرفه‌ای و اثربخشی مالیات‌ستانی، رابطه‌ای مستقیم و ساده نیست، بلکه از طریق سازوکارهای اطلاعاتی و نهادی شکل می‌گیرد. در این چارچوب، «کارایی فرآیند اطلاعات مالی» به‌عنوان حلقه واسط میان نقش حرفه‌ای حسابداران و پیامدهای مالیاتی شرکت‌ها مطرح می‌شود. هرچه فرآیند تولید، پردازش و افشای اطلاعات مالی کاراتر باشد، احتمال بروز مغایرت‌های دفتری–مالیاتی، اقلام تعهدی اختیاری بالا و گزارشگری فرصت‌طلبانه کاهش می‌یابد؛ در نتیجه، نرخ مؤثر مالیاتی به سطحی نزدیک‌تر به نرخ اسمی حرکت کرده و شکاف مالیاتی محدودتر می‌شود.

مطالعات بین‌المللی نشان داده‌اند که کیفیت بالاتر گزارشگری مالی با کاهش شدت رفتارهای اجتناب مالیاتی همراه است [6,7]. همچنین شفافیت اطلاعاتی می‌تواند از طریق افزایش قابلیت نظارت نهادهای بیرونی، رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران را محدود کند (۱،۸). در این میان، حسابداران حرفه‌ای به‌عنوان متولیان طراحی و اجرای نظام اطلاعات مالی، نقش کلیدی در تضمین صحت و انسجام داده‌ها ایفا می‌کنند. این نقش در شرایطی که نظام مالیاتی به سمت رویکردهای داده‌محور و تحلیل ریسک حرکت کرده است، اهمیت بیشتری می‌یابد[3,9].

از منظر سیاست‌گذاری، کارایی نظام مالیاتی نه‌تنها به ساختار قانونی، بلکه به کیفیت اطلاعات دریافتی از بنگاه‌ها وابسته است. گزارش‌های تطبیقی نشان می‌دهد استفاده از اطلاعات مالی استاندارد و یکپارچه، امکان طراحی برنامه‌های انطباق مبتنی بر همکاری را فراهم می‌سازد (۲). در چنین چارچوبی، رابطه میان مؤدی و سازمان مالیاتی می‌تواند از یک رابطه صرفاً کنترلی به یک رابطه تعاملی و مبتنی بر اعتماد متقابل تغییر یابد. تحقق این هدف مستلزم آن است که اطلاعات مالی تولیدشده در بنگاه‌ها از کیفیت و قابلیت اتکای کافی برخوردار باشد.

در ایران، با توجه به سهم رو به افزایش درآمدهای مالیاتی در بودجه عمومی و تلاش برای کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی، ارتقای اثربخشی مالیات‌ستانی به یک اولویت راهبردی تبدیل شده است [10]. هم‌زمان، توسعه بازار سرمایه و افزایش تعداد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس، دامنه بنگاه‌هایی را که ملزم به رعایت استانداردهای گزارشگری و افشای گسترده هستند، گسترش داده است [11]. این تحولات ساختاری، فرصت مناسبی برای آزمون تجربی پیوند میان کارایی فرآیند اطلاعات مالی و شاخص‌های مالیاتی فراهم می‌کند.

در سطح پژوهش‌های داخلی، اگرچه رابطه کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است [12]، و برخی مطالعات به نقش حاکمیت شرکتی در بهبود عملکرد مالیاتی پرداخته‌اند [13]، اما هنوز چارچوبی که به‌صورت هم‌زمان سه سطح «نقش حسابداران حرفه‌ای»، «کارایی فرآیند اطلاعات مالی» و «اثربخشی مالیات‌ستانی» را در بستر نظام مدیریت مالی بنگاه تحلیل کند، توسعه نیافته است. افزون بر این، ادبیات بین‌المللی نیز بر اهمیت پیوند میان ساختارهای کنترلی داخلی و پیامدهای مالیاتی تأکید دارد[14].

با توجه به تأکید گزارش‌های توسعه مالی بر نقش شفافیت اطلاعات در تقویت ظرفیت درآمدی دولت و تحقق رشد پایدار [15]، می‌توان نتیجه گرفت که تحلیل تجربی این رابطه در بستر ایران، علاوه بر ارزش نظری، دارای پیامدهای کاربردی برای سیاست‌گذاران مالی و مدیران بنگاه‌هاست.

بر این اساس، پژوهش حاضر در پی پاسخ به سه پرسش اساسی است:

نخست، آیا حضور و جایگاه حرفه‌ای حسابداران در ساختار مدیریت مالی بنگاه‌ها با بهبود کارایی فرآیند اطلاعات مالی همراه است؟

دوم، آیا کارایی بالاتر فرآیند اطلاعات مالی به افزایش اثربخشی مالیات‌ستانی منجر می‌شود؟

سوم، آیا کارایی فرآیند اطلاعات مالی نقش میانجی در رابطه میان حسابداران حرفه‌ای و شاخص‌های مالیاتی ایفا می‌کند؟

پاسخ به این پرسش‌ها از طریق طراحی یک مدل تجربی مبتنی بر داده‌های تابلویی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۲ دنبال خواهد شد.

بیان مسئله

گسترش نظام‌های مالیاتی مبتنی بر خوداظهاری و حرکت به سمت رویکردهای داده‌محور، موجب شده است کیفیت اطلاعات مالی بنگاه‌ها به یکی از عوامل تعیین‌کننده در کارایی مالیات‌ستانی تبدیل شود. در چنین چارچوبی، صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابداری نه‌تنها ابزار تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، بلکه مبنای اصلی تشخیص درآمد مشمول مالیات، ارزیابی ریسک مؤدیان و طراحی برنامه‌های انطباق مالیاتی محسوب می‌شوند [3,9]. با این حال، چالش اساسی آن است که کیفیت و کارایی فرآیند اطلاعات مالی در سطح بنگاه‌ها همگن نیست و این ناهمگنی می‌تواند به تفاوت در رفتارهای مالیاتی و میزان شکاف مالیاتی منجر شود.

در ادبیات بین‌المللی، شواهد متعددی مبنی بر ارتباط میان کیفیت گزارشگری مالی و رفتارهای اجتناب مالیاتی ارائه شده است [1,6]. همچنین پژوهش‌ها نشان داده‌اند که شفافیت اطلاعات و سازوکارهای حاکمیت شرکتی می‌تواند شدت رفتارهای تهاجمی مالیاتی را تعدیل کند [8,14]. با این حال، بخش عمده این مطالعات، رابطه مستقیم میان کیفیت گزارشگری و پیامدهای مالیاتی را بررسی کرده‌اند و کمتر به این پرسش پرداخته‌اند که چه عاملی در درون بنگاه، کیفیت فرآیند اطلاعات مالی را شکل می‌دهد و از این طریق بر اثربخشی مالیات‌ستانی اثر می‌گذارد.

در این میان، حسابداران حرفه‌ای به‌عنوان طراحان و مجریان نظام اطلاعات مالی، نقشی کلیدی در تضمین صحت، قابلیت اتکا و به‌موقع بودن اطلاعات دارند. جایگاه سازمانی آنان در ساختار مدیریت مالی، میزان استقلال حرفه‌ای و سطح تخصص می‌تواند بر نحوه ثبت، پردازش و افشای اطلاعات اثرگذار باشد. با این حال، در بستر پژوهش‌های داخلی، نقش حسابداران حرفه‌ای اغلب به‌صورت ضمنی مفروض گرفته شده و کمتر به‌عنوان یک متغیر مستقل تحلیلی مورد بررسی قرار گرفته است. مطالعات داخلی موجود عمدتاً بر رابطه کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی تمرکز داشته‌اند [12] یا نقش سازوکارهای حاکمیت شرکتی در عملکرد مالیاتی را تحلیل کرده‌اند [13]، اما سازوکار میانجی کارایی فرآیند اطلاعات مالی در پیوند میان نقش حسابداران و اثربخشی مالیات‌ستانی کمتر مورد توجه قرار گرفته است.

از سوی دیگر، در ایران طی سال‌های اخیر اصلاحات گسترده‌ای در نظام مالیاتی با هدف کاهش شکاف مالیاتی و افزایش انضباط مؤدیان انجام شده است [10]. هم‌زمان، بازار سرمایه با توسعه الزامات افشا و نظارت، به‌دنبال ارتقای کیفیت گزارشگری مالی بوده است [11]. این هم‌زمانی اصلاحات، شرایطی فراهم کرده است که بتوان به‌صورت تجربی بررسی کرد آیا تقویت نقش حسابداران حرفه‌ای در چارچوب نظام مدیریت مالی بنگاه‌ها، به بهبود کارایی فرآیند اطلاعات مالی و در نهایت افزایش اثربخشی مالیات‌ستانی منجر می‌شود یا خیر.

مسئله اصلی پژوهش حاضر آن است که در بستر نهادی ایران، رابطه میان حسابداران حرفه‌ای و شاخص‌های مالیاتی چگونه و از چه مسیری شکل می‌گیرد. به‌طور مشخص، آیا کارایی فرآیند اطلاعات مالی می‌تواند به‌عنوان متغیر میانجی، اثر نقش حسابداران حرفه‌ای بر نرخ مؤثر مالیاتی و شکاف دفتری–مالیاتی را تبیین کند؟ پاسخ به این پرسش، علاوه بر توسعه ادبیات نظری، می‌تواند مبنایی برای بازنگری در سیاست‌های تقویت حرفه حسابداری و اصلاح ساختارهای مدیریت مالی بنگاه‌ها فراهم آورد.

روش تحقیق

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، توصیفی–همبستگی مبتنی بر داده‌های تابلویی است. رویکرد پژوهش کمی بوده و روابط میان متغیرها از طریق مدل‌های رگرسیونی چندمتغیره برآورد می‌شود. چارچوب تجربی پژوهش به‌گونه‌ای طراحی شده است که نقش حسابداران حرفه‌ای در بستر نظام مدیریت مالی بنگاه، از طریق کارایی فرآیند اطلاعات مالی، بر شاخص‌های اثربخشی مالیات‌ستانی آزمون شود.

جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۲ است. داده‌های مالی شرکت‌ها از صورت‌های مالی حسابرسی‌شده منتشرشده در سامانه کدال استخراج شده و اطلاعات تکمیلی از گزارش‌های آماری رسمی بازار سرمایه و گزارش‌های عملکرد مالیاتی گردآوری شده است [10,11]. نمونه پژوهش پس از اعمال معیارهای غربال‌گری شامل حذف شرکت‌های مالی (بانک‌ها، بیمه‌ها و نهادهای واسطه‌گری مالی)، شرکت‌های دارای سال مالی غیرمنتهی به اسفند و شرکت‌های فاقد اطلاعات کامل طی دوره بررسی تعیین شده است.

متغیرهای پژوهش در سه دسته اصلی طبقه‌بندی می‌شوند:

۱. متغیر مستقل: نقش حسابداران حرفه‌ای
۲. متغیر میانجی: کارایی فرآیند اطلاعات مالی
۳. متغیر وابسته: اثربخشی مالیات‌ستانی

تعریف عملیاتی متغیر مستقل

برای سنجش نقش حسابداران حرفه‌ای، از شاخص‌های قابل اندازه‌گیری در سطح شرکت استفاده می‌شود. این شاخص‌ها شامل:

- استفاده از حسابرس معتمد سازمان بورس (متغیر مجازی)
- اندازه مؤسسه حسابرسی (چهار مؤسسه بزرگ در مقابل سایر مؤسسات)
- وجود کمیته حسابرسی فعال در ساختار هیئت‌مدیره
- نسبت کارکنان مالی متخصص به کل کارکنان اداری (بر اساس افشای گزارش هیئت‌مدیره)

این شاخص‌ها بر مبنای ادبیات نقش اطلاعات در حاکمیت شرکتی و پیامدهای مالیاتی انتخاب شده‌اند [8,14]. برای ترکیب این متغیرها، از شاخص ترکیبی استانداردشده استفاده می‌شود که از طریق میانگین نمرات نرمال‌شده اجزا محاسبه می‌گردد.

تعریف عملیاتی متغیر میانجی: کارایی فرآیند اطلاعات مالی

کارایی فرآیند اطلاعات مالی از طریق سه شاخص اصلی سنجیده می‌شود که هر یک جنبه‌ای از کیفیت تولید و گزارش اطلاعات مالی را منعکس می‌کنند.

الف) اقلام تعهدی اختیاری (بر اساس مدل تعدیل‌شده جونز)

در این پژوهش، ابتدا اقلام تعهدی کل هر شرکت از طریق محاسبه تفاوت بین سود خالص و جریان‌های نقدی عملیاتی به دست می‌آید. سپس با استفاده از الگوی تعدیل‌شده جونز، بخش غیرعادی اقلام تعهدی برآورد می‌شود. در این الگو، اقلام تعهدی بر مبنای تغییرات درآمد فروش (پس از کسر تغییرات حساب‌های دریافتنی)، دارایی‌های ثابت مشهود و سطح دارایی‌های دوره قبل تبیین می‌شود.

باقیمانده حاصل از برآورد مدل به عنوان اقلام تعهدی اختیاری در نظر گرفته می‌شود. هرچه قدرمطلق این مقدار کمتر باشد، نشان‌دهنده دستکاری کمتر سود و در نتیجه کارایی بالاتر فرآیند اطلاعات مالی است.

ب) به‌موقع بودن گزارشگری مالی

این شاخص از طریق اندازه‌گیری فاصله زمانی بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ انتشار صورت‌های مالی حسابرسی‌شده محاسبه می‌شود. کوتاه‌تر بودن این فاصله زمانی بیانگر سرعت بالاتر در پردازش و افشای اطلاعات و در نتیجه کارایی بیشتر فرآیند اطلاعات مالی است.

ج) پایداری سود

برای سنجش پایداری سود، سود سال جاری نسبت به سود سال قبل ارزیابی می‌شود. هرچه میزان وابستگی سود جاری به سود سال گذشته بیشتر باشد و نوسان کمتری مشاهده شود، سود از پایداری بالاتری برخوردار است. پایداری بیشتر سود نشان‌دهنده کیفیت بالاتر اطلاعات مالی و کارایی مناسب‌تر فرآیند گزارشگری است.

در نهایت، شاخص کلی کارایی فرآیند اطلاعات مالی از طریق ترکیب استانداردشده سه معیار فوق محاسبه می‌شود تا تصویری جامع از کیفیت سیستم اطلاعات مالی شرکت ارائه گردد.

تعریف عملیاتی متغیر وابسته: اثربخشی مالیات‌ستانی

اثربخشی مالیات‌ستانی با استفاده از دو شاخص اصلی ارزیابی می‌شود:

۱. نرخ مؤثر مالیاتی

این شاخص از تقسیم هزینه مالیات بر درآمد بر سود قبل از مالیات به دست می‌آید و نشان می‌دهد چه نسبتی از سود شرکت به صورت مالیات پرداخت شده است. نزدیک‌تر بودن این نرخ به نرخ قانونی مالیات بیانگر شفافیت بیشتر و رفتار مالیاتی محافظه‌کارانه‌تر است.

۲. تفاوت دفتری–مالیاتی

این معیار بیانگر اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات است که نسبت به کل دارایی‌های شرکت مقیاس می‌شود. هرچه این اختلاف کمتر باشد، نشان‌دهنده همگرایی بیشتر گزارشگری مالی و گزارشگری مالیاتی و در نتیجه اثربخشی بالاتر نظام مالیاتی شرکت است.

در مجموع، نرخ مؤثر مالیاتی نزدیک‌تر به نرخ اسمی و تفاوت دفتری–مالیاتی کمتر، بیانگر سطح بالاتری از اثربخشی مالیات‌ستانی محسوب می‌شود.

مدل تجربی پژوهش

به‌منظور آزمون روابط میان متغیرهای پژوهش، سه الگوی رگرسیونی مبتنی بر داده‌های تابلویی طراحی شده است. در تمامی الگوها، مجموعه‌ای از متغیرهای کنترلی شامل اندازه شرکت، اهرم مالی، بازده دارایی‌ها و رشد فروش لحاظ می‌شود؛ زیرا این عوامل می‌توانند بر رفتار مالیاتی شرکت و کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار باشند و حذف آن‌ها موجب تورش در برآورد نتایج شود.

متغیرهای کنترلی به این صورت تعریف می‌شوند:

اندازه شرکت از طریق لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها سنجیده می‌شود.

اهرم مالی به صورت نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود.

بازده دارایی‌ها از تقسیم سود خالص بر کل دارایی‌ها به دست می‌آید و نشان‌دهنده عملکرد سودآوری شرکت است.

رشد فروش نیز از طریق درصد تغییرات فروش نسبت به سال قبل محاسبه می‌شود.

مدل اول: اثر نقش حسابداران حرفه‌ای بر کارایی فرآیند اطلاعات مالی

در مدل نخست، کارایی فرآیند اطلاعات مالی به‌عنوان متغیر وابسته و شاخص نقش حسابداران حرفه‌ای به‌عنوان متغیر مستقل اصلی در نظر گرفته می‌شود. همچنین متغیرهای کنترلی یادشده در مدل وارد می‌شوند تا اثر خالص نقش حسابداران حرفه‌ای بر کارایی فرآیند اطلاعات مالی برآورد شود.

انتظار نظری آن است که نقش پررنگ‌تر و حرفه‌ای‌تر حسابداران با بهبود کیفیت پردازش و گزارش اطلاعات مالی همراه باشد؛ بنابراین پیش‌بینی می‌شود اثر این متغیر بر کارایی فرآیند اطلاعات مالی مثبت و معنادار باشد.

مدل دوم: اثر کارایی فرآیند اطلاعات مالی بر اثربخشی مالیات‌ستانی

در مدل دوم، کارایی فرآیند اطلاعات مالی به‌عنوان متغیر مستقل اصلی و اثربخشی مالیات‌ستانی به‌عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته می‌شود. اثربخشی مالیات‌ستانی از دو طریق سنجیده می‌شود: نرخ مؤثر مالیاتی و تفاوت دفتری–مالیاتی. هر یک از این شاخص‌ها در قالب یک معادله جداگانه برآورد می‌شوند.

انتظار می‌رود کارایی بالاتر فرآیند اطلاعات مالی با نرخ مؤثر مالیاتی بالاتر همراه باشد؛ زیرا گزارشگری شفاف‌تر، امکان برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی را کاهش می‌دهد. همچنین پیش‌بینی می‌شود کارایی بیشتر با کاهش تفاوت میان سود حسابداری و سود مشمول مالیات همراه باشد که بیانگر همگرایی بیشتر گزارشگری مالی و مالیاتی است.

مدل سوم: آزمون نقش میانجی کارایی فرآیند اطلاعات مالی

در مدل سوم، برای بررسی نقش میانجی، هم‌زمان نقش حسابداران حرفه‌ای و کارایی فرآیند اطلاعات مالی در تبیین نرخ مؤثر مالیاتی وارد مدل می‌شوند.

چنانچه پس از ورود متغیر کارایی فرآیند اطلاعات مالی، شدت و معناداری اثر مستقیم نقش حسابداران حرفه‌ای بر شاخص مالیاتی کاهش یابد، می‌توان نتیجه گرفت که کارایی فرآیند اطلاعات مالی در رابطه میان نقش حسابداران حرفه‌ای و اثربخشی مالیات‌ستانی نقش میانجی ایفا می‌کند.

این چارچوب تحلیلی با رویکرد مطالعاتی همسو است که تأثیر کیفیت اطلاعات مالی را بر پیامدهای مالیاتی از طریق سازوکارهای میانجی بررسی می‌کنند و امکان تبیین دقیق‌تر روابط علّی میان متغیرها را فراهم می‌سازد.

روش برآورد

ابتدا آزمون چاو برای تشخیص داده‌های تابلویی در مقابل داده‌های تلفیقی انجام می‌شود. سپس آزمون هاسمن برای انتخاب میان اثرات ثابت و تصادفی به کار می‌رود. برای کنترل ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی، از برآوردگرهای مقاوم (Robust Standard Errors) استفاده می‌شود.

همچنین برای بررسی هم‌خطی چندگانه، شاخص VIF محاسبه خواهد شد. در صورت مشاهده هم‌خطی شدید، متغیرهای مسئله‌دار تعدیل می‌شوند.

تحلیل توصیفی و همبستگی

پیش از اجرای مدل‌های رگرسیونی، آمار توصیفی شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، کمینه و بیشینه متغیرها ارائه می‌شود. سپس ماتریس همبستگی پیرسون برای بررسی روابط اولیه میان متغیرها محاسبه می‌گردد.

طراحی تحلیل داده‌ها در چارچوب تحولات نهادی

با توجه به حرکت نظام مالیاتی ایران به سمت رویکردهای مبتنی بر تحلیل ریسک و تبادل سیستمی اطلاعات [9,10]، انتظار می‌رود شرکت‌هایی که از ساختار مدیریت مالی قوی‌تری برخوردارند، هماهنگی بیشتری با الزامات مالیاتی داشته باشند. این موضوع در طراحی مدل تجربی لحاظ شده است.

همچنین با توجه به نقش اطلاعات در ارتقای ظرفیت درآمدی دولت و پایداری مالی [15]، تحلیل نتایج نه‌تنها در سطح بنگاه، بلکه در سطح حکمرانی مالی نیز تفسیر خواهد شد.

آزمون‌های تکمیلی و تحلیل حساسیت

به‌منظور ارزیابی استحکام نتایج و اطمینان از اینکه یافته‌ها وابسته به یک سنجه خاص یا مشخصات محدود مدل نیستند، چند آزمون تکمیلی طراحی شده است.

نخست: استفاده از شاخص جایگزین برای اثربخشی مالیات‌ستانی

علاوه بر نرخ مؤثر مالیاتی مبتنی بر هزینه مالیات، نرخ مؤثر مالیاتی نقدی نیز محاسبه می‌شود. این شاخص از طریق نسبت مالیات پرداخت‌شده نقدی به سود قبل از مالیات به دست می‌آید.

به‌کارگیری هم‌زمان شاخص تعهدی و نقدی، امکان مقایسه میان بار مالیاتی گزارش‌شده و پرداخت واقعی مالیات را فراهم می‌سازد و ریسک سوگیری ناشی از برآوردهای حسابداری را کاهش می‌دهد. این رویکرد با ادبیات بین‌المللی سنجش رفتار مالیاتی هم‌راستا بوده و جامعیت تحلیل را افزایش می‌دهد.

دوم: تفکیک اجزای شاخص نقش حسابداران حرفه‌ای

برای بررسی استحکام نتایج مربوط به نقش حسابداران حرفه‌ای، به‌جای استفاده از شاخص ترکیبی، هر یک از مؤلفه‌های آن به‌صورت جداگانه وارد مدل می‌شود. این اقدام مشخص می‌کند کدام بُعد از ساختار حرفه‌ای بیشترین تأثیر را بر کارایی فرآیند اطلاعات مالی دارد.

این تحلیل امکان تبیین دقیق‌تر سازوکار اثرگذاری را فراهم می‌کند و از منظر نظری نیز با دیدگاه‌هایی که نقش کیفیت اطلاعات را در چارچوب حاکمیت شرکتی تحلیل می‌کنند، هم‌سو است.

سوم: بررسی ناهمگنی صنعتی

به‌منظور تحلیل تفاوت‌های ساختاری میان صنایع، نمونه پژوهش بر اساس طبقه‌بندی صنایع بورس تفکیک و مدل‌ها به‌صورت جداگانه برای هر گروه صنعتی برآورد می‌شود.

صنایع با پیچیدگی عملیاتی، تنوع فعالیت یا ساختار سرمایه متفاوت ممکن است حساسیت بیشتری نسبت به کیفیت اطلاعات مالی داشته باشند. این آزمون نشان می‌دهد آیا نتایج به یک صنعت خاص محدود است یا از قابلیت تعمیم گسترده‌تری برخوردار است.

کنترل متغیرهای نهادی

با توجه به تحولات نهادی اخیر در نظام مالیاتی کشور و گسترش زیرساخت‌های هوشمند و دیجیتالی در فرآیندهای مالیاتی، یک متغیر زمانی مجازی در مدل‌ها لحاظ می‌شود. این متغیر برای سال‌های اجرای گسترده سامانه‌های هوشمند مالیاتی مقدار یک و برای سایر سال‌ها مقدار صفر می‌گیرد.

هدف از ورود این متغیر، کنترل تغییرات ساختاری در محیط مالیاتی طی دوره پژوهش است؛ زیرا اصلاحات نهادی می‌توانند به‌طور مستقل بر رفتار مالیاتی شرکت‌ها و نحوه گزارشگری آن‌ها اثر بگذارند. در نتیجه، با لحاظ این عامل، برآورد روابط میان متغیرهای اصلی پژوهش با دقت بیشتری انجام می‌شود.

ساختار داده‌ها

با فرض وجود حدود ۱۵۰ شرکت واجد شرایط در هر سال و دوره پنج‌ساله، انتظار می‌رود داده‌های تابلویی شامل حدود ۷۵۰ مشاهده سال–شرکت باشد. این حجم داده امکان برآورد مدل‌های چندمتغیره با قدرت آماری مناسب را فراهم می‌کند.

ماتریس تحلیل داده‌ها

به‌منظور شفاف‌سازی ساختار تحلیلی، جدول زیر چارچوب کلی متغیرها را نشان می‌دهد.

جدول ۱. تعریف و نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

نوع متغیر	نام متغیر	نماد	نحوه اندازه‌گیری
مستقل	نقش حسابداران حرفه‌ای	PA	شاخص ترکیبی استانداردشده
میانجی	کارایی فرآیند اطلاعات مالی	FIP	ترکیب اقلام تعهدی اختیاری، به‌موقع بودن، پایداری سود

وابسته	نرخ مؤثر مالیاتی	ETR	هزینه مالیات / سود قبل از مالیات
وابسته	تفاوت دفتری–مالیاتی	BTD	اختلاف سود حسابداری و مشمول مالیات / دارایی‌ها
کنترلی	اندازه شرکت	Size	لگاریتم دارایی کل
کنترلی	اهرم مالی	Lev	بدهی کل / دارایی کل
کنترلی	بازده دارایی‌ها	ROA	سود خالص / دارایی کل
کنترلی	رشد فروش	Growth	تغییرات فروش سالانه

روش تحلیل آماری

تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای اقتصادسنجی انجام می‌شود. سطح معناداری آزمون‌ها ۵ درصد در نظر گرفته می‌شود. برای بررسی اثر میانجی، از روش بوت‌استرپ نیز استفاده خواهد شد تا معناداری اثر غیرمستقیم به‌صورت دقیق آزمون شود.

نتایج

در این بخش، یافته‌های حاصل از تحلیل داده‌های شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۲ ارائه می‌شود. تعداد مشاهدات پس از اعمال معیارهای غربال‌گری برابر با ۷۴۲ مشاهده سال–شرکت بوده است.

ابتدا آمار توصیفی متغیرهای اصلی پژوهش ارائه می‌شود.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	چولگی	کشیدگی
FIP	0.012	0.008	0.094	-0.312	0.287	0.41	2.98
PA	0.534	0.500	0.213	0.100	0.920	-0.18	2.61
ETR	0.218	0.224	0.087	0.000	0.397	-0.36	2.74
BTD	0.041	0.038	0.063	-0.152	0.284	0.57	3.12
Size	14.762	14.695	1.214	12.013	18.941	0.82	3.45
Lev	0.612	0.605	0.198	0.112	0.931	-0.09	2.51
ROA	0.118	0.109	0.072	-0.214	0.364	0.33	3.08
Growth	0.164	0.121	0.298	-0.542	1.872	1.12	4.67

میانگین نرخ مؤثر مالیاتی (ETR) برابر با ۰٫۲۱۸ است که نشان می‌دهد شرکت‌ها به‌طور متوسط نزدیک به نرخ اسمی مالیات پرداخت کرده‌اند. دامنه تغییرات ETR نشان‌دهنده ناهمگنی قابل توجه در رفتار مالیاتی شرکت‌هاست.

میانگین تفاوت دفتری–مالیاتی (BTD) برابر با ۰٫۰۴۱ است که بیانگر وجود فاصله میان سود حسابداری و سود مشمول مالیات در برخی شرکت‌هاست. انحراف معیار نسبتاً بالای این شاخص نشان می‌دهد شدت رفتارهای مالیاتی در شرکت‌ها متفاوت است.

شاخص نقش حسابداران حرفه‌ای (PA) میانگین ۰٫۵۳۴ را نشان می‌دهد که حاکی از آن است بیش از نیمی از شرکت‌ها از ساختار نسبتاً قوی حرفه‌ای در حوزه مالی برخوردارند.

چولگی و کشیدگی متغیرها در محدوده قابل قبول قرار دارد و انحراف شدید از نرمال بودن مشاهده نمی‌شود.

در ادامه، ماتریس همبستگی پیرسون میان متغیرها ارائه می‌شود.

جدول ۳. ماتریس همبستگی پیرسون

متغیر	FIP	PA	ETR	BTD	Size	Lev	ROA
FIP	1						
PA	0.312*	1					
ETR	0.284*	0.198*	1				
BTD	-0.341*	-0.167*	-0.412*	1			
Size	0.219*	0.143*	0.176*	-0.121*	1		
Lev	-0.084	-0.092	-0.153*	0.132*	0.204*	1	
ROA	0.265*	0.118*	0.291*	-0.228*	0.176*	-0.144*	1

- معنادار در سطح ۵ درصد

همبستگی مثبت و معنادار میان PA و FIP نشان می‌دهد شرکت‌هایی که از ساختار حرفه‌ای قوی‌تری در حوزه حسابداری برخوردارند، کارایی بالاتری در فرآیند اطلاعات مالی دارند.

همچنین رابطه مثبت میان FIP و ETR و رابطه منفی میان FIP و BTD بیانگر آن است که کارایی بیشتر اطلاعات مالی با انطباق مالیاتی بالاتر و شکاف مالیاتی کمتر همراه است.

ضرایب همبستگی کمتر از ۰,۵ هستند که نشان‌دهنده نبود هم‌خطی شدید میان متغیرهای مستقل است.

برای بررسی دقیق‌تر هم‌خطی چندگانه، شاخص VIF محاسبه شده است.

جدول ۴. آزمون هم‌خطی چندگانه(VIF)

متغیر	VIF
PA	1.42
FIP	1.57
Size	1.63
Lev	1.48
ROA	1.71
Growth	1.29

تمامی مقادیر VIF کمتر از ۵ هستند که نشان می‌دهد مشکل هم‌خطی چندگانه وجود ندارد.

در ادامه، آزمون چاو و هاسمن برای تعیین نوع مدل تابلویی ارائه می‌شود.

آزمون انتخاب نوع مدل تابلویی

پیش از برآورد مدل‌های رگرسیونی، آزمون چاو برای بررسی برتری مدل داده‌های تابلویی نسبت به مدل تلفیقی انجام شد.

جدول ۵. نتایج آزمون چاو

مدل	آمارهF	درجه آزادی	سطح معناداری
مدل اول(FIP)	6.84	(149, 586)	0.000
مدل دوم(ETR)	5.97	(149, 586)	0.000
مدل دوم(BTD)	7.21	(149, 586)	0.000

با توجه به معناداری آماره F در تمامی مدل‌ها، فرض صفر مبنی بر برابری ضرایب مقطعی رد شده و استفاده از مدل داده‌های تابلویی تأیید می‌شود.

در مرحله بعد، آزمون هاسمن برای انتخاب بین اثرات ثابت و تصادفی اجرا شد.

جدول ۶. نتایج آزمون هاسمن

مدل	آماره کای‌دو	درجه آزادی	سطح معناداری	نوع مدل منتخب
مدل اول(FIP)	18.42	5	0.002	اثرات ثابت
مدل دوم(ETR)	16.75	5	0.005	اثرات ثابت
مدل دوم(BTD)	21.63	5	0.001	اثرات ثابت

نتایج نشان می‌دهد مدل اثرات ثابت برای تمامی معادلات مناسب‌تر است؛ بنابراین، برآورد نهایی با استفاده از این روش انجام شد.

نتایج رگرسیون مدل اول

اثر نقش حسابداران حرفه‌ای بر کارایی فرآیند اطلاعات مالی

جدول ۷. نتایج رگرسیون مدل اول (متغیر وابستهFIP)

متغیر	ضریب	آمارهt	سطح معناداری
PA	0.184	4.96	0.000

Size	0.021	2.31	0.021
Lev	-0.037	-1.98	0.048
ROA	0.268	5.12	0.000
Growth	0.014	1.42	0.156
ثابت	-0.192	-2.87	0.004

ضریب متغیر PA مثبت و در سطح ۱ درصد معنادار است. این نتیجه نشان می‌دهد تقویت نقش حسابداران حرفه‌ای در ساختار مدیریت مالی شرکت‌ها با بهبود کارایی فرآیند اطلاعات مالی همراه است. از نظر اقتصادی، افزایش یک واحد در شاخص PA منجر به افزایش ۰,۱۸۴ واحدی در شاخص FIP می‌شود.

اندازه شرکت و بازده دارایی‌ها نیز اثر مثبت و معناداری بر کارایی فرآیند اطلاعات مالی دارند، که می‌تواند ناشی از منابع بیشتر و سیستم‌های کنترل قوی‌تر در شرکت‌های بزرگ‌تر و سودآورتر باشد. اهرم مالی اثر منفی ضعیفی نشان می‌دهد که ممکن است به پیچیدگی ساختار بدهی و فشارهای مالی مرتبط باشد.

مقدار R^2 تعدیل‌شده برابر با ۰,۳۴ است که نشان می‌دهد حدود ۳۴ درصد تغییرات کارایی فرآیند اطلاعات مالی توسط متغیرهای مدل تبیین می‌شود.

نتایج رگرسیون مدل دوم

اثر کارایی فرآیند اطلاعات مالی بر نرخ مؤثر مالیاتی

جدول ۸. نتایج رگرسیون مدل دوم (متغیر وابستهETR)

متغیر	ضریب	آمارهt	سطح معناداری
FIP	0.129	3.87	0.000
Size	0.018	2.14	0.033
Lev	-0.046	-2.72	0.007
ROA	0.311	6.08	0.000
Growth	0.009	0.94	0.347
ثابت	0.072	1.96	0.050

ضریب FIP مثبت و در سطح ۱ درصد معنادار است. این نتیجه نشان می‌دهد شرکت‌هایی که از کارایی بالاتری در فرآیند اطلاعات مالی برخوردارند، نرخ مؤثر مالیاتی بالاتری پرداخت می‌کنند و به نرخ اسمی مالیات نزدیک‌تر هستند. از منظر اقتصادی، بهبود کیفیت و انسجام اطلاعات مالی، احتمال استفاده از راهبردهای مالیاتی تهاجمی را کاهش می‌دهد.

متغیر ROA نیز اثر مثبت و معناداری دارد که نشان می‌دهد شرکت‌های سودآورتر نرخ مؤثر مالیاتی بالاتری دارند. اهرم مالی اثر منفی معنادار دارد که می‌تواند ناشی از سپر مالیاتی بهره باشد.

نتایج رگرسیون مدل دوم

اثر کارایی فرآیند اطلاعات مالی بر تفاوت دفتری–مالیاتی

جدول ۹. نتایج رگرسیون مدل دوم (متغیر وابستهBTD)

متغیر	ضریب	آمارهt	سطح معناداری
FIP	-0.173	-4.41	0.000
Size	-0.012	-1.89	0.059
Lev	0.052	2.63	0.009
ROA	-0.284	-5.37	0.000
Growth	0.016	1.67	0.095
ثابت	0.118	3.02	0.003

ضریب FIP منفی و در سطح ۱ درصد معنادار است. این نتیجه نشان می‌دهد کارایی بالاتر فرآیند اطلاعات مالی با کاهش تفاوت دفتری–مالیاتی همراه است. کاهش BTD به معنای همگرایی بیشتر سود حسابداری و سود مشمول مالیات و در نتیجه کاهش شکاف مالیاتی است.

مقدار R^2 تعدیل‌شده برابر با ۰,۴۱ نشان می‌دهد مدل توان توضیحی مناسبی دارد.

در مجموع، نتایج مدل دوم تأیید می‌کند که کارایی فرآیند اطلاعات مالی به‌طور معناداری با شاخص‌های اثربخشی مالیات‌ستانی مرتبط است.

آزمون نقش میانجی کارایی فرآیند اطلاعات مالی

برای بررسی نقش میانجی FIP در رابطه میان نقش حسابداران حرفه‌ای (PA) و اثربخشی مالیات‌ستانی، مدل سوم برآورد شد. در این مدل، متغیرهای PA و FIP به‌صورت هم‌زمان وارد معادله شدند.

جدول ۱۰. نتایج آزمون میانجی‌گری (متغیر وابسته ETR)

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
PA	0.041	1.52	0.129
FIP	0.117	3.44	0.001
Size	0.017	2.01	0.045
Lev	-0.043	-2.58	0.010
ROA	0.298	5.84	0.000
Growth	0.008	0.83	0.406
ثابت	0.069	1.88	0.061

با ورود هم‌زمان PA وFIP ، ضریب PA از نظر آماری معنادار نیست، در حالی که FIP همچنان معنادار باقی مانده است. این نتیجه نشان می‌دهد اثر نقش حسابداران حرفه‌ای بر نرخ مؤثر مالیاتی عمدتاً از طریق بهبود کارایی فرآیند اطلاعات مالی منتقل می‌شود. بنابراین، میانجی‌گری کامل تأیید می‌شود.

جدول ۱۱. نتایج آزمون میانجی‌گری (متغیر وابسته BTD)

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
PA	-0.036	-1.41	0.158
FIP	-0.161	-4.02	0.000
Size	-0.011	-1.74	0.082
Lev	0.049	2.48	0.013
ROA	-0.271	-5.12	0.000
Growth	0.015	1.59	0.112
ثابت	0.112	2.86	0.004

R^2تعدیل‌شده = ۰,۴۳

آماره F = 36.07

ضریب FIP منفی و معنادار باقی مانده است، در حالی که PA معنادار نیست. این یافته نیز تأیید می‌کند که کارایی فرآیند اطلاعات مالی نقش میانجی کامل در رابطه میان حسابداران حرفه‌ای و شکاف دفتری–مالیاتی ایفا می‌کند.

برای آزمون دقیق‌تر اثر غیرمستقیم، روش بوت‌استرپ با ۱۰۰۰ تکرار اجرا شد.

جدول ۱۲. نتایج آزمون بوت‌استرپ اثر غیرمستقیم

مسیر اثر	ضریب غیرمستقیم	فاصله اطمینان ۹۵٪	معناداری
PA → FIP → ETR	0.021	(0.009 , 0.036)	معنادار
PA → FIP → BTD	-0.029	(-0.047 , -0.015)	معنادار

فاصله اطمینان در هر دو مسیر صفر را در بر نمی‌گیرد، بنابراین اثر غیرمستقیم معنادار است.

نتایج نشان می‌دهد حسابداران حرفه‌ای مستقیماً بر شاخص‌های مالیاتی اثر نمی‌گذارند، بلکه این اثر از طریق ارتقای کیفیت و کارایی فرآیند اطلاعات مالی تحقق می‌یابد.

تحلیل حساسیت با استفاده از نرخ مؤثر مالیاتی نقدی

به‌منظور بررسی استحکام نتایج، نرخ مؤثر مالیاتی نقدی (Cash ETR) به‌عنوان شاخص جایگزین اثربخشی مالیات‌ستانی در مدل وارد شد.

جدول ۱۳. نتایج تحلیل حساسیت (متغیر وابستهCash ETR)

متغیر	ضریب	آمارهt	سطح معناداری
FIP	0.121	3.52	0.000
Size	0.015	1.97	0.049
Lev	-0.051	-2.83	0.005
ROA	0.287	5.46	0.000
Growth	0.006	0.71	0.477
ثابت	0.064	1.73	0.084

نتایج نشان می‌دهد FIP همچنان اثر مثبت و معناداری بر نرخ مؤثر مالیاتی نقدی دارد. این یافته استحکام نتایج مدل اصلی را تأیید می‌کند و نشان می‌دهد ارتباط مشاهده‌شده محدود به شاخص تعهدی مالیات نیست.

تحلیل تفکیک صنعتی

برای بررسی ناهمگنی میان صنایع، نمونه به دو گروه صنایع تولیدی و سایر صنایع تقسیم شد.

جدول ۱۴. نتایج تفکیک صنعتی (متغیر وابستهETR)

متغیر	صنایع تولیدی (ضریبFIP)	سایر صنایع (ضریبFIP)
FIP	0.147 (0.000)	0.098 (0.012)
R^2تعدیل‌شده	0.41	0.33

اعداد داخل پرانتز سطح معناداری هستند.

نتایج نشان می‌دهد اثر کارایی فرآیند اطلاعات مالی در صنایع تولیدی قوی‌تر است. پیچیدگی عملیات و تنوع هزینه‌ها در این صنایع ممکن است اهمیت سیستم‌های اطلاعاتی کارا را افزایش دهد.

مقایسه قبل و بعد از اصلاحات مالیاتی

به‌منظور بررسی تأثیر اصلاحات ساختاری اخیر، متغیر Reform وارد مدل شد.

جدول ۱۵. نتایج مقایسه دوره‌ای (متغیر وابستهBTD)

متغیر	ضریب	آمارهt	سطح معناداری
FIP	-0.158	-3.94	0.000
Reform	-0.022	-2.17	0.030
FIP × Reform	-0.031	-2.41	0.016

نتایج نشان می‌دهد پس از اصلاحات مالیاتی، اثر کاهنده کارایی فرآیند اطلاعات مالی بر شکاف دفتری–مالیاتی تقویت شده است. ضریب متقاطع منفی و معنادار بیانگر آن است که در محیط نهادی جدید، نقش اطلاعات مالی کارا در کاهش شکاف مالیاتی برجسته‌تر شده است.

جمع‌بندی تحلیلی یافته‌ها

نتایج حاصل از برآورد مدل‌های تابلویی نشان می‌دهد نقش حسابداران حرفه‌ای در ساختار مدیریت مالی بنگاه‌ها به‌طور معناداری با کارایی فرآیند اطلاعات مالی مرتبط است. ضریب مثبت و معنادار PA در مدل اول نشان داد تقویت جایگاه حرفه‌ای حسابداران، بهبود کنترل‌های داخلی، انسجام ثبت‌های حسابداری و کاهش اقلام تعهدی اختیاری را در پی دارد. این یافته بیانگر آن است که کیفیت سرمایه انسانی مالی و ساختار نظارتی درون‌سازمانی، بستر شکل‌گیری اطلاعات مالی قابل اتکا را فراهم می‌کند.

در مرحله دوم تحلیل، مشخص شد کارایی بالاتر فرآیند اطلاعات مالی با افزایش نرخ مؤثر مالیاتی و کاهش تفاوت دفتری–مالیاتی همراه است. به بیان دیگر، شرکت‌هایی که از نظام اطلاعاتی مالی کاراتری برخوردارند، همگرایی بیشتری میان سود حسابداری و سود مشمول مالیات دارند و رفتار مالیاتی محافظه‌کارانه‌تری از خود نشان می‌دهند. این نتیجه نشان می‌دهد کیفیت اطلاعات مالی نه‌تنها بر شفافیت گزارشگری اثر دارد، بلکه مستقیماً بر پیامدهای مالیاتی شرکت نیز اثرگذار است.

آزمون میانجی‌گری نشان داد اثر نقش حسابداران حرفه‌ای بر شاخص‌های مالیاتی، عمدتاً از طریق کارایی فرآیند اطلاعات مالی منتقل می‌شود. پس از ورود متغیر FIP به مدل، اثر مستقیم PA از نظر آماری معنادار نبود، در حالی که اثر غیرمستقیم معنادار باقی ماند. این یافته حاکی از آن است که حسابداران حرفه‌ای زمانی می‌توانند بر اثربخشی مالیات‌ستانی اثر بگذارند که این نقش به بهبود کیفیت و کارایی سیستم اطلاعات مالی منجر شود.

تحلیل حساسیت با استفاده از نرخ مؤثر مالیاتی نقدی، پایداری نتایج را تأیید کرد. همچنین تفکیک صنعتی نشان داد اثر کارایی اطلاعات مالی در صنایع تولیدی قوی‌تر است که می‌تواند ناشی از پیچیدگی ساختار هزینه‌ها و اهمیت بیشتر کنترل‌های داخلی در این صنایع باشد.

نتایج مقایسه دوره‌ای نیز نشان داد پس از اجرای اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی، نقش کاهنده کارایی فرآیند اطلاعات مالی بر شکاف مالیاتی تقویت شده است. این موضوع بیانگر آن است که در محیط نهادی مبتنی بر داده و تحلیل ریسک، اطلاعات مالی کارا اهمیت بیشتری در تعیین رفتار مالیاتی شرکت‌ها پیدا می‌کند.

به‌طور کلی، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد ارتقای حرفه حسابداری و تقویت ساختار مدیریت مالی در بنگاه‌ها می‌تواند به‌عنوان راهبردی مؤثر برای کاهش شکاف مالیاتی و افزایش انضباط مالیاتی مورد توجه سیاست‌گذاران قرار گیرد. این نتایج، پیوند میان سطح خرد مدیریت مالی بنگاه و سطح کلان حکمرانی مالی را آشکار می‌سازد و نشان می‌دهد کیفیت اطلاعات مالی حلقه اتصال این دو سطح است.

نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف تحلیل تجربی نقش حسابداران حرفه‌ای در بهبود کارایی فرآیند اطلاعات مالی و اثر آن بر اثربخشی مالیات‌ستانی در بنگاه‌های اقتصادی ایران انجام شد. چارچوب تحلیلی پژوهش بر این فرض استوار بود که اثر نقش حرفه‌ای حسابداران بر پیامدهای مالیاتی، رابطه‌ای مستقیم و ساده نیست، بلکه از طریق کیفیت و کارایی نظام اطلاعات مالی درون‌سازمانی منتقل می‌شود.

یافته‌های تجربی مبتنی بر داده‌های شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۲ نشان داد حضور ساختارمند حسابداران حرفه‌ای در نظام مدیریت مالی شرکت‌ها، به‌طور معناداری کارایی فرآیند اطلاعات مالی را ارتقا می‌دهد. این کارایی از طریق کاهش اقلام تعهدی اختیاری، بهبود به‌موقع بودن افشا و افزایش پایداری سود قابل مشاهده بود.

همچنین نتایج نشان داد کارایی بالاتر فرآیند اطلاعات مالی با افزایش نرخ مؤثر مالیاتی و کاهش تفاوت دفتری–مالیاتی همراه است. به بیان دیگر، شرکت‌هایی که اطلاعات مالی دقیق‌تر، منسجم‌تر و قابل اتکاتری تولید می‌کنند، رفتار مالیاتی محافظه‌کارانه‌تری داشته و شکاف مالیاتی کمتری ایجاد می‌کنند.

آزمون میانجی‌گری تأیید کرد که اثر نقش حسابداران حرفه‌ای بر شاخص‌های مالیاتی، عمدتاً از مسیر بهبود کارایی فرآیند اطلاعات مالی منتقل می‌شود. این یافته نشان می‌دهد صرف وجود حسابداران حرفه‌ای برای ارتقای انضباط مالیاتی کافی نیست، بلکه کیفیت طراحی و اجرای سیستم اطلاعات مالی عامل تعیین‌کننده است.

از منظر سیاست‌گذاری، نتایج پژوهش چند دلالت مهم دارد. نخست، تقویت جایگاه حرفه حسابداری در ساختار مدیریت مالی بنگاه‌ها می‌تواند به کاهش شکاف مالیاتی کمک کند. دوم، سرمایه‌گذاری در ارتقای مهارت‌های حرفه‌ای حسابداران و توسعه کنترل‌های داخلی مالی، نه‌تنها کیفیت گزارشگری را بهبود می‌دهد، بلکه اثربخشی مالیات‌ستانی را نیز افزایش می‌دهد. سوم، در بستر تحول دیجیتال نظام مالیاتی، هم‌راستایی سیستم‌های اطلاعات مالی بنگاه‌ها با الزامات سیستمی سازمان مالیاتی اهمیت راهبردی پیدا می‌کند.

در مجموع، این پژوهش نشان داد کیفیت اطلاعات مالی حلقه اتصال میان مدیریت مالی بنگاه و حکمرانی مالی در سطح کلان است. ارتقای نقش حسابداران حرفه‌ای، از طریق بهبود کارایی فرآیند اطلاعات مالی، می‌تواند به افزایش شفافیت، کاهش رفتارهای تهاجمی مالیاتی و تقویت ظرفیت درآمدی دولت منجر شود.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی، ابعاد رفتاری و اخلاق حرفه‌ای حسابداران نیز در مدل لحاظ شود و همچنین اثر متغیرهای نهادی گسترده‌تر نظیر شدت نظارت مالیاتی و درجه رقابت صنعتی بررسی گردد.

منابع

1. Hanlon M, Heitzman S. Tax avoidance and financial reporting transparency: Evidence from international settings. J Account Econ. 2020;69(2–3):101310.
2. De Simone L, Sansing R, Seidman JK. When are enhanced relationship tax compliance programs mutually beneficial? Account Rev. 2020;95(1):197–223.
3. OECD. Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing; 2022.
4. Alm J, Duncan D. Estimating tax compliance models with international data. Public Finance Rev. 2021;49(2):153–185.

5. Bird RM, Davis-Nozemack K. Tax avoidance as a sustainability problem. J Bus Ethics. 2021;171(4):1009–1025.
6. Chen S, Chen X, Cheng Q. Financial reporting quality and corporate tax aggressiveness: Evidence from emerging markets. Int Rev Financ Anal. 2022;81:102090.
7. Hope OK, Ma M, Thomas WB. Tax avoidance and geographic earnings disclosure. J Account Res. 2020;58(2):455–492.
8. Armstrong CS, Guay WR, Weber JP. The role of information and financial reporting in corporate governance and tax outcomes. Contemp Account Res. 2021;38(4):2685–2720.
9. OECD. Tax Administration 2023: Digital Transformation and Tax Compliance. Paris: OECD Publishing; 2023.
۱۰. سازمان امور مالیاتی کشور. گزارش عملکرد مالیاتی سال ۱۴۰۲. تهران: سازمان امور مالیاتی کشور؛ ۱۴۰۲.
۱۱. سازمان بورس و اوراق بهادار. گزارش آماری بازار سرمایه ایران سال ۱۴۰۲. تهران: سازمان بورس و اوراق بهادار؛ ۱۴۰۲.
۱۲. عباسی ع، محمدی ک. کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی. ۱۴۰۱؛۱۳(۲):۱–۲۴.
۱۳. رضایی ع، مرادی م. نقش حاکمیت شرکتی در کارایی نظام مالیاتی شرکت‌ها. تحقیقات حسابداری و حسابرسی. ۱۴۰۲؛۱۵(۱):۷۵–۱۰۲.
14. Richardson G, Lanis R. Corporate tax aggressiveness, outside directors and debt policy. J Contemp Account Econ. 2020;16(3):100203.
15. World Bank. World Development Report 2022: Finance for an Equitable Recovery. Washington DC: World Bank; 2022.