

تبیین عوامل مؤثر بر مدیریت مالیات در شرایط عدم اطمینان

عباس ادهم^۱، زینب یوسف پور کرباسدهی^۲

^۱ استادیار، حسابداری، دانشگاه آزاد بندرانزلی

^۲ کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد آستانه اشرفیه

نام نویسنده مسئول:

زینب یوسف پور کرباسدهی

چکیده

امروزه سازمان ها از طرق مختلف به دنبال کاهش نرخ مالیات خود هستند از اینرو تبیین عوامل مؤثر بر مدیریت مالیات با توجه به شرایط عدم اطمینان می تواند در این راستا نقش بسزایی ایفا کند. با توجه به این امر در این پژوهش به تبیین عوامل مؤثر بر مدیریت مالیات در شرایط عدم اطمینان پرداخته می شود. برای این منظور در ابتدا با استفاده از روش دلفی، ۱۳ عامل بحرانی موفقیت در مدیریت مالیات شناسایی شدند که این عوامل شامل نرخ مؤثر مالیات، شدت سرمایه گذاری در موجودی کالا، شدت سرمایه گذاری در دارایی های ثابت، نوع صنعت، فقدان آموزش کافی، داده های ناصحیح، درآمد مشمول مالیات، ارزش کل دارایی های شرکت، پرداخت های منصفانه مالیات، قوانین مؤثر مالیاتی، هزینه تحقیق و توسعه، شفافیت گزارشگری مالی، شفافیت گزارشگری مالیاتی می باشند و با استفاده از پرسشنامه دی متل خاکستری اثرات متقابل این عوامل سنجیده شد. نتایج تحقیق نشان داد که عوامل مربوط به مشمول و عوامل مربوط به قانون گذار ارتباط مثبت و معنی داری با مدیریت مالیات در گیلان دارند.

واژگان کلیدی: مدیریت مالیات، نرخ مالیات، دی متل، تئوری خاکستری، عدم اطمینان

مقدمه

از گذشته تاکنون مدیران در پی حداقل سازی نرخ مؤثر مالیاتی در بلندمدت در راستای برنامه ریزی مالیاتی و مدیریت مالیات بوده‌اند. نرخ مؤثر مالیاتی در حقیقت خالص بار مالیاتی ناشی از برآیند انواع مالیات‌ها را نشان می‌دهد. چنانچه مدیر بتواند نرخ مؤثر مالیات را در بلندمدت کاهش داده و مالیات کمتری پرداخت کند، مالیات را مدیریت نموده است [۱].

به طور کلی، به نظر می‌رسد شرکت‌ها به منظور اهداف برنامه ریزی مالیاتی، به مدیریت سود بپردازند. دو یا چند شرکت عضو گروه تجاری با انتقال سود از شرکت سودآور به شرکت زیانده، می‌توانند کل جریان نقدینگی ناشی از پرداخت مالیات گروه را کاهش دهند و مالیات را مدیریت نمایند. این کار احتمالاً می‌تواند از طریق قیمت گذاری انتقالی که متفاوت با ارزش بازار است، صورت پذیرد [۲].

لذا می‌توان این مسئله را مطرح کرد که شرکت‌های عضو گروه تجاری، انگیزه بیشتری برای مدیریت سود برای اهداف مالیاتی دارند و برای انتقال سود از طریق معاملات درون گروهی با کنترل قیمت گذاری انتقالی، دارای انعطاف پذیری هستند. در حقیقت، به نظر می‌رسد شرکت‌های عضو گروه‌های تجاری قادرند از طریق معاملات درون گروهی با کنترل قیمت گذاری انتقالی، به مدیریت سود بین شرکت‌های گروه با اهداف مالیاتی بپردازند [۳].

۱- مبانی نظری

مینیک و نوگا (۲۰۱۰) مدیریت مالیات را به صورت توانایی مدیر در پرداخت مالیات کمتر در بلندمدت تعریف نموده‌اند [۴]. شرکتی که به دنبال مدیریت مالیات و حداقل سازی هزینه مالیات می‌باشد، در واقع رویه‌ای جسورانه پیرامون مالیات در پیش گرفته است. بر طبق یافته‌های چند پژوهش، مدیریت مالیات، فعالیتی ارزشزا است و سهامداران شرکت معتقدند که باید توسط مدیریت شرکت، نرخ مالیاتی شرکت مدیریت شود [۵].

افزون بر این، دسای و دارماپالا (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که مسئله پرداخت مالیات کمتر، توسط سهامداران مورد ارزیابی قرار می‌گیرد و به عنوان یکی از شاخص‌های ارزیابی عملکرد مدیریت مدنظر قرار می‌گیرد [۱].

اگر مدیریت مالیات به عنوان فعالیتی ارزشزا در نظر گرفته شود، شرکت‌ها میلند خود را درگیر این فعالیت نمایند. اگرچه مدیریت کردن مالیات می‌تواند رقم نهایی سود یک شرکت را بهبود ببخشد، لیکن در نظر گرفتن هزینه‌های مرتبط با اختصاص منابع به طرح‌های مالیاتی نیز دارای اهمیت می‌باشد. به عنوان مثال، چنانچه شرکت به دنبال ایجاد یک خط تولید در راستای تولید یک محصول صادراتی باشد، منابعی را باید صرف کند و هزینه‌هایی را متحمل شود [۱].

شولز و همکاران (۲۰۰۹) خاطرنشان می‌کنند که افزون بر هزینه فرصت از دست رفته، برنامه ریزی مالیاتی هزینه‌های دیگری از قبیل هزینه‌های معاملاتی، مالیات‌های ضمنی و عدم اطمینان نیز به همراه دارد. بنابراین، شرکت‌ها تنها زمانی به مدیریت مالیات روی می‌آورند که صرفه جویی‌های مالیاتی ناشی از این طرح‌ها بر هزینه‌های تحمل شده از بابت این طرح‌ها فزونی داشته باشد. دسای و دارماپالا (۲۰۰۶) نیز سودمندی مدیریت مالیات را منوط به نحوه استفاده مدیر از جریان نقدی حاصل از صرفه جویی مالیاتی دانسته‌اند. نرخ مالیات مورد مطالبه توسط دولت در اغلب کشورها و از جمله ایران نرخ ثابتی است، اما کلیه درآمدهای تحصیل شده توسط شرکت‌ها مشمول مالیات نیست و یا دارای نرخ‌های جداگانه ای می‌باشند [۱].

افزون بر این، برخی هزینه‌های لحاظ شده در صورت سود و زیان جهت محاسبه سود و زیان طبق استانداردهای حسابداری، از منظر مالیاتی در زمره هزینه‌های قابل قبول قرار نمی‌گیرد. به دلیلی تفاوت‌های ذکر شده، نرخ مالیاتی دیگری ایجاد می‌شود که به نرخ مؤثر مالیاتی معروف است [۱].

به طور کلی چنانچه در این راستا مدیر بتواند نرخ مؤثر مالیات را در بلند مدت کاهش داده و مالیات کمتری پرداخت کند، مالیات را مدیریت نموده است. هر چه 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 شد [۱]. مینیک و نوگا (۲۰۱۰) مدیریت مالیات را به صورت توانایی مدیر در پرداخت مالیات کمتر در بلند مدت تعریف نموده‌اند [۴].

همچنین نرخ‌های مؤثر مالیاتی شرکت‌ها، اغلب توسط سیاست گذاران و گروه‌های ذینفع به عنوان ابزاری برای نتیجه گیری پیرامون سیستم‌های مالیاتی شرکت‌های مختلف استفاده می‌شود زیرا نرخ مزبور اطلاعات مناسب و خلاصه از اثرات تجمعی معافیت‌های مالیاتی مختلف و تغییرات در نرخ‌های مالیاتی شرکت‌ها را فراهم می‌آورد [۱].

از طرفی می‌توان گفت که برنامه ریزی مالیاتی می‌تواند پیچیده و مبهم باشد و احتمالاً می‌تواند امکان اجازه را برای مدیران فرصت طلب فراهم کند [۴]. بنابراین می‌تواند که در زمینه برنامه ریزی مالیاتی و مدیریت مالیات اهتمام بیشتری صورت پذیرد.

برنامه ریزی مالیاتی شامل عدم اطمینان قابل توجه است، و آن ممکن است بلافاصله به نفع عملکرد شرکت نباشد [۴]. همچنین آیینک و کومر (۲۰۱۱) در کتاب نظام مدیریت مالیاتی مرور نظام مند مدیریت مالیاتی مدرن را فراهم می کند و شامل پرداخت مالیات، کار اصلی مدیریت مالیاتی، تحولات اجتماعی، ساختارهای سازمانی، مدیریت خطری پذیری، فرایند اصلی در ادارات مالیاتی، فرایندهای پشتیبانی، برنامه ریزی و کنترل، مدیریت عملکرد و مدیریت تغییر است [۶]. از اینرو می توان گفت که موفقیت مدیریت مالیات می توان دارای عوامل تأثیرگذار زیادی باشد. با توجه به این تفاسیر و استفاده روز افزون از اینترنت و تمایل دولت برای تبدیل شدن به دولت الکترونیک می توان این گونه بیان کرد که:

مانند هر کسب و کاری، دولت نیز خدمات خود را از طریق فن آوری اینترنت افزایش اثربخشی، کارایی و راحتی گسترش داده است [۷]. در زمینه کشورهای در حال توسعه، این یک پیشنهاد بسیار جالب است [۸]. زیرا دولت این کشورها، به طور معمول در بوروکراسی و نوار قرمز گرفتار شده است [۷].

مطالعات کمی کشف کرد که چگونه اعتماد بر روی موفقیت دولت الکترونیک تأثیرگذار است [۹]. در جایی که در آن اعتماد به دولت و اعتماد به تکنولوژی به عوامل کلیدی موفقیت تبدیل شده اند [۱۰].

از طرف دیگر با توجه به اینکه توسعه استفاده از اینترنت در ایران برای امور مالیاتی می تواند همراه با عوامل متعددی که بر روی مدیریت مالیات تأثیرگذار هستند، باشد از اینرو یافتن این عوامل موثر بر موفقیت مدیریت مالیات می تواند حائز اهمیت باشد. از طرفی در بسیاری از موارد مشاهده می گردد که یک عامل بر عامل دیگر تأثیر گذاشته و روند موجود را تغییر می دهد. از این رو می توان نتیجه گرفت که عوامل بحرانی موجود در هنگام اجرا و برنامه ریزی بر روی یکدیگر تأثیر گذار هستند. از آنجایی که این تأثیرگذاری در نهایت می تواند در شکست یا پیروزی اجرای مدیریت مالیات موثر باشد به همین منظور می طلبد تا بعد از شناسایی عوامل بحرانی موفقیت مدیریت مالیات در گیلان، اثرات متقابل این عوامل بر روی یکدیگر سنجیده شود تا از طریق آن میزان اثرگذاری هر کدام از این عوامل در روند اجرا مشخص گردد. با توجه به اینکه در حوزه تحقیق تاکنون مطالعه ای جهت شناسایی عوامل مؤثر انجام نشده این تحقیق از این منظر دارای نوآوری می باشد. ضمن اینکه از آنجایی که در تحقیق مورد نظر از روش دی مثل خاکستری برای سنجش اثرات متقابل استفاده می شود و این روش در حوزه مدیریت مالیات تاکنون استفاده نشده است به همین دلیل از منظر روش هم نوآوری در کار وجود دارد.

۲- پیشینه پژوهش

محققان مختلف از مناظر مختلف به بررسی عواملی که در نهایت می توانند بر روی مالیات مؤثر باشند، پرداختند. دسای و همکاران (۲۰۰۷) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که نرخ های مالیاتی بالا، باعث بدتر شدن سیستم های اصول راهبری شرکتهای می شود و برعکس نرخ های پایین مالیاتی باعث بهبود سیستم های اصول راهبری شرکتهای شده و افزایش درآمدهای مالیاتی را در پی خواهد داشت [۱۱]. سارتوری (۲۰۰۸)، نشان داد که واکنش های بین حاکمیت شرکتی و مالیات به صورت متقابل بوده، در حقیقت، از یک سو، قواعد حاکمیت شرکتی تأثیرات ساختاری در برآورده کردن تعهدات مالیاتی شرکت ها دارد و از سوی دیگر، طرح های مالیاتی (از دیدگاه دولت) و ارتباط دادن آنها به استراتژی های مالیاتی (از دیدگاه شرکت) می تواند تأثیر بسزایی در ایجاد یک حاکمیت شرکتی پویا داشته باشد [۱۲]. مینیک و نوگا (۲۰۱۰) در مطالعه ای اثرات ویژگی های اصول راهبری شرکتهای را بر مدیریت مالیات جستجو نمودند. آنها نشان دادند که طرح های پاداش به عنوان محرکی برای مدیران جهت سرمایه گذاری در طرح های بلندمدت و مالیات کاه عمل می کند. همچنین یافته ها نشان داد که مدیریت مالیات سهامداران را متنفع می سازد و مدیریت مالیات به طور مثبت با افزایش عایدی سهامداران در ارتباط است [۴]. دیرنگ و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهش خود از نرخ مؤثر مالیاتی نقدی بلندمدت برای آزمون میزان اجتناب از مالیات شرکت ها طی دوره ۱۰ ساله استفاده کردند. نتایج حاصل از پژوهش آن ها نشان می دهد که اختلاف مقطعی در اجتناب از پرداخت مالیات توسط شرکت ها وجود دارد و تقریباً ۲۵ درصد شرکت ها توانایی این را دارند که نرخ مؤثر مالیاتی نقدی را زیر ۲۰ درصد نگه دارند [۱۳]. لانیس و ریچاردسون (۲۰۱۱) به این نتیجه رسیدند که تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره رابطه ای منفی و معنادار با رویه مالیاتی متهورانه دارد. به عبارت دیگر، هرچه تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره بیشتر باشد، شرکت کمتر به مدیریت مالیات روی می آورد [۱۴]. بلیاک و همکاران (۲۰۱۲) شواهدی فراهم کردند مبنی بر اینکه در شرکت هایی که تفاوت مثبت درآمد دفتری و مالیاتی ناشی از مدیریت سود می باشد، پایداری سود کمتر است در حالی که اگر تفاوت مثبت درآمد دفتری و مالیاتی ناشی از اجتناب مالیاتی باشد، سود پایداری است [۱۵]. نورحیاتی و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان تأثیر اهرم مالی بر مدیریت سود واقعی پرداختند. نتایج آن ها نشان می دهد بین اهرم مالی و معیارهای مدیریت سود واقعی (جریان نقد عملیاتی غیر عادی، هزینه غیر عادی تولید و هزینه اختیاری غرصاد) رابطه منفی و معناداری وجود دارد [۱۶]. کریمرو و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان مدیریت سود و عدم تقارن اطلاعاتی در شرایط نااطمینانی محیطی: شواهدی از کانادا را بررسی نمودند. یافته های پژوهش آن ها نشان می دهد بین مدیریت سود و عدم تقارن اطلاعاتی یک رابطه معناداری وجود دارد. علاوه بر این، نتایج نشان

می دهد که نااطمینانی محیطی رابطه بین مدیریت سود و عدم تقارن اطلاعاتی را تضعیف می کند [۱۷]. بیوزلینک و دلوف (۲۰۱۴) در پژوهش خود با عنوان مدیریت درآمد در گروه های تجاری: انگیزه مالیاتی یا پنهان سازی سلب مالکیت؟ اینگونه بیان کردند که این مطالعه شواهد نشان می دهد که شرکت های بلژیکی وابسته به یک گروه تجاری (برگزاری) درآمد خود را بیش از شرکت های مستقل مدیریت می کنند. به طور خاص، ما نشان می دهیم که تعهدات اختیاری امضا شده شرکت های گروهی به طور قابل توجهی بیشتر بر وضعیت مالیات نهایی شرکت در مقایسه با شرکت های مستقل بستگی دارد. سرانجام، ما مدرک می دهیم که مدیریت درآمد به طور خاص از طریق معاملات درون گروهی تسهیل می شود. همچنین در ایران هم تحقیقاتی با این مضمون انجام شده است [۲]. مشایخ و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی تحت عنوان، یکنواختی نرخ مالیات پرداختی و انتظارات سرمایه گذاران درباره سود آتی، پرداختند. در پژوهش خود با استفاده از روش شناسی میشکین (۱۹۸۳) به بررسی درک سرمایه گذاران از یکنواختی نرخ مالیات پرداختی شرکت ها به منظور تعیین پایداری سود و اجزای سود پیش از مالیات پرداختند. نتایج آن ها نشان می دهد سرمایه گذاران از یکنواختی نرخ مالیات پرداختی شرکت ها به عنوان علامتی برای ارزیابی پایداری سود و اجزای سود قبل از مالیات استفاده نمی نمایند [۱۸]. رضایی و مهجور جورشری (۱۳۹۳) در پژوهش خود با عنوان ارتباط بین ساختار مالکیت نهادی و مدیریت مالیاتی در شرکت ها اینگونه بیان کردند که هدف تحقیق، بررسی ارتباط بین ساختار مالکیت نهادی و مدیریت مالیاتی در شرکتها است. به همین منظور، از دو معیار نرخ مؤثر مالیات نقدی و تعهدی برای نشان دادن مدیریت مالیات استفاده شده است. در این تحقیق داده های مربوط به ۸۰ شرکت برای دوره زمانی ۱۳۸۳-۱۳۹۰ به صورت ترکیبی و با استفاده از سیستم رگرسیون تلفیقی، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتایج نشان داد، بین ساختار مالکیت نهادی و مدیریت مالیاتی رابطه ی معنادار و مستقیمی برقرار است [۱۹]. ابراهیمی و احمدی مقدم (۱۳۹۵) در پژوهش خود با عنوان بررسی رابطه بین مدیریت مالیاتی و مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و مدیریت سود واقعی اینگونه بیان کردند که هدف از این پژوهش بررسی تأثیر نرخ مؤثر مالیاتی بر مدیریت سود است. برای این منظور نمونه ای متشکل از ۱۰۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۲ بررسی شده اند. نرخ مؤثر مالیاتی از طریق تقسیم هزینه مالیات بر سود قبل از مالیات محاسبه می شود. نتایج پژوهش با استفاده از الگو رگرسیون چند متغیره و روش های داده های تابلویی، بیانگر رابطه مثبتی بین نرخ مؤثر مالیاتی و مدیریت سود اقلام تعهدی اختیاری است. همچنین بین نرخ مؤثر مالیاتی و مدیریت سود واقعی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد [۲۰]. مشایخی و دلدار (۱۳۹۵) در پژوهش خود با عنوان ارتباط مدیریت مالیات و مدیریت سود در گروه های تجاری این گونه بیان کردند که شرکت های عضو گروه های تجاری در مقایسه با شرکت های مستقل سودشان را بیشتر مدیریت می کنند. همچنین، گروه های تجاری متنوع در مقایسه با شرکت های مستقل مدیریت سود بیشتری دارند. علاوه بر این، به نظر می رسد با افزایش مالکیت اصلی در فرعی مدیریت سود بالاتری اتفاق خواهد افتاد [۳].

۳- روش پژوهش

نوع تحقیق در اینجا از نوع کاربردی است زیرا هدف آن مشخص کردن اثرات متقابل عوامل بحرانی موفقیت مدیریت مالیات به منظور اولویت بندی و توجه بیشتر در راستای بهبود روند مدیریت مالیات در گیلان است که خود توسعه دانش کاربردی در زمینه مباحث مطرح شده در مالیات است. از آنجایی که در ابتدای تحقیق باید عوامل بحرانی موفقیت مدیریت مالیات در گیلان شناسایی گردند به همین منظور در این قسمت ابتدا با استفاده از روش دلفی و همچنین استفاده از عوامل مندرج در ادبیات تحقیق، عوامل بحرانی موفقیت مدیریت مالیات در گیلان شناسایی و در گام بعدی با استفاده از روش دی متل خاکستری اثرات متقابل این عوامل با هم سنجیده می شود. از آنجایی که تحقیق حاضر بر روی عوامل مؤثر بر مدیریت مالیات می باشد از اینرو جامعه آماری تحقیق در رشت، لاهیجان، انزلی، آستارا، رودبار می باشند. علت انتخاب این جامعه آماری دسترسی راحت تر به آن بوده و البته می توان از طریق نتایج این تحقیق کمک به برنامه ریزی بهتر و بهبود عملکرد این سازمان ها کرد. از آنجایی که اطلاعات در این تحقیق توسط خبرگان باید تکمیل شوند به همین خاطر تعداد خبرگان در این حوزه اندک بوده و برابر با ۲۰ خبره بود. از اینرو در این تحقیق از روش سرشماری برای تکمیل اطلاعات استفاده می شود. برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از روش های تجزیه و تحلیل آمار استنباطی استفاده می گردد. ضمن اینکه در روش دی متل خاکستری استفاده از محاسبات گراف انجام خواهد شد.

۳-۱- تئوری خاکستری

به طور کلی در تئوری سیستم های خاکستری، تمام سیستم ها به سه دسته سفید، سیاه و خاکستری تقسیم بندی می شوند که قسمت های سفید نشان دهنده پیام های واضح در یک سیستم می باشند و قسمت های سیاه شامل پیام های کاملاً ناشناخته هستند. نا کامل بودن اطلاعات و یا عدم اطمینان در مورد اطلاعات بیانگر رنگ خاکستری برای سیستم می باشد. به عبارت دیگر عدم اطمینان خاکستری

هم پیام های شناخته شده و هم پیام های شناخته نشده را در بر می گیرد [۲۱]. روابط و چگونگی محاسبات در این پژوهش به صورت زیر تعریف می شود:

فرض کنید که X یک مجموعه جهانی است آنگاه مجموعه خاکستری G از مجموعه جهانی X با $\underline{\mu}_G(X)$ و $\overline{\mu}_G(X)$ به عنوان حد بالا و پایین از تابع عضویت G مانند (۱) تعریف می شود:

$$\overline{\mu}_G(X) : X \rightarrow [0,1] \quad \underline{\mu}_G(X) : X \rightarrow [0,1] \quad (1)$$

$\overline{\mu}_G(X) \geq \underline{\mu}_G(X)$ قابل درک می باشد و به صورت معادله ای از مجموعه خاکستری G به مجموعه فازی تبدیل خواهد شد و این نشان می دهد که تئوری خاکستری شامل موارد فازی و انعطاف پذیری در هنگام مواجهه با مشکلات فازی است [۲۲].

شرایط استفاده از اعداد خاکستری به عنوان تعاریف در زیر آمده است:

تعریف ۱: قوانین و مقررات بین اپراتورهای بازه زمانی به وسیله مور توسعه داده شده اند. که می توانند به وسیله دو عدد خاکستری $G_1 = [\underline{a}_1, \overline{a}_1]$ و $G_2 = [\underline{a}_2, \overline{a}_2]$ تعریف شوند.

$$\oplus G_1 + \oplus G_2 = [\underline{a}_1 + \underline{a}_2, \overline{a}_1 + \overline{a}_2] \quad (2)$$

$$\oplus G_1 - \oplus G_2 = [\underline{a}_1 - \underline{a}_2, \overline{a}_1 - \overline{a}_2] \quad (3)$$

$$\oplus G_1 \times \oplus G_2 = [Min(\underline{a}_1 \underline{a}_2, \underline{a}_1 \overline{a}_2, \overline{a}_1 \underline{a}_2, \overline{a}_1 \overline{a}_2), Max(\underline{a}_1 \underline{a}_2, \underline{a}_1 \overline{a}_2, \overline{a}_1 \underline{a}_2, \overline{a}_1 \overline{a}_2)] \quad (4)$$

$$\oplus G_1 \div \oplus G_2 = [\underline{a}_1, \overline{a}_1] \times \left[\frac{1}{\underline{a}_2}, \frac{1}{\overline{a}_2} \right] \quad (5)$$

تعریف ۲: فرض کنید K یک عدد حقیقی مثبت است، ضرب کردن آن و مجموعه خاکستری G به عنوان فرمول (۶) در نظر گرفته می شود:

$$K \times \oplus G = [K \underline{a}_1, K \overline{a}_2] \quad (6)$$

در این پژوهش عدد خاکستری $\oplus X_{ij}^P$ برای P تصمیم گیرنده که اثرات عامل i بر روی j را ارزیابی خواهند کرد، در نظر گرفته می شود:

$$\oplus X_{ij}^P = [\underline{\oplus X_{ij}^P}, \overline{\oplus X_{ij}^P}] \quad (7)$$

روش قطعی کردن اعداد خاکستری برای عوامل بحرانی به صورت سه گام زیر است:

۱. نرمال سازی:

$$\Delta_{min}^{max} = \max_j \overline{\oplus X_{ij}^P} - \min_j \underline{\oplus X_{ij}^P} \quad (8)$$

$$\underline{\oplus \tilde{X}_{ij}^P} = \frac{\underline{\oplus X_{ij}^P} - \min_j \underline{\oplus X_{ij}^P}}{\Delta_{min}^{max}} \quad (9)$$

$$\overline{\oplus \tilde{X}_{ij}^P} = \frac{\overline{\oplus X_{ij}^P} - \min_j \overline{\oplus X_{ij}^P}}{\Delta_{min}^{max}} \quad (10)$$

۲. محاسبه عدد قطعی نرمال شده کل:

$$Y_{ij}^P = \frac{(\underline{\oplus \tilde{X}_{ij}^P}(1 - \underline{\oplus \tilde{X}_{ij}^P}) + (\overline{\oplus \tilde{X}_{ij}^P} \times \overline{\oplus \tilde{X}_{ij}^P}))}{(1 - \underline{\oplus \tilde{X}_{ij}^P} + \overline{\oplus \tilde{X}_{ij}^P})} \quad (11)$$

۳. محاسبه عدد قطعی:

$$Z_{ij}^P = \min_j \bigoplus X_{ij}^P + Y_{ij}^P \Delta_{min}^{max} \quad (12)$$

از آنجایی که P تصمیم گیرنده وجود دارد، در مورد هر یک از سوالات مربوط به شدت تاثیر عامل i در عامل j، ما باید میانگین نظرات را در ماتریس وارد کنیم. بنابراین برای رسیدن به این منظور، از فرمول (13) استفاده می کنیم.

$$Z_{ij} = \frac{1}{p} (Z_{ij}^1 + Z_{ij}^2 + \dots + Z_{ij}^p) \quad (13)$$

۳-۲- دی مثل :

این روش برای کمک به تجسم کردن ساختاری از روابط علی پیچیده از طریق استفاده از ماتریس ها و دیاگرام ها مفید می باشد. دی مثل شامل چهار مرحله اصلی می باشد: ابتدا ماتریس روابط مستقیم را بر اساس نظرات خبرگان و مطابق با جدول ۱ تشکیل می دهیم.

جدول ۱- مقیاس مقایسات زوجی خاکستری

عبارت زبانی	معادل خاکستری	اعداد مورد نظر با استفاده از نظر خبرگان
بدون اهمیت	(0,0)	۰
کم اهمیت	(0.0,0.25)	۱
اهمیت متوسط	(0.25,0.5)	۲
اهمیت بالا	(0.5,0.75)	۳
اهمیت خیلی بالا	(0.75,1)	۴

ماتریس حاصل به نام T، یک ماتریس $n \times n$ که نشان دهنده اثرات متقابل عوامل می باشد. به طوری که هر T_{ij} به درجه ای از تاثیر عامل i بر عامل j اشاره می کند. $T = [T_{ij}]_{n \times n}$

سپس ماتریس روابط مستقیم نرمال شده S را تشکیل می دهیم. $S = [S_{ij}]_{n \times n}$ که در آن $0 \leq S \leq 1$ می باشد. طریقه ساختن ماتریس روابط مستقیم نرمال شده S با استفاده از فرمول های (۱۴) و (۱۵) به صورت زیر می باشد :

$$K = \frac{1}{\max_{1 \leq i \leq n} \sum_{j=1}^n a_{ij}} \quad (14)$$

$$S = K \times T \quad (15)$$

سپس ماتریس روابط کل را با استفاده از فرمول (۱۶) تشکیل می دهیم که در آن I به عنوان ماتریس شناسایی نشان داده می شود .

$$M = S(I - S)^{-1} \quad (16)$$

سپس مجموع ردیف به عنوان D و مجموع ستون به عنوان R تعریف شده و از فرمول های (۱۷)، (۱۸)، (۱۹) محاسبه می گردد.

$$M = m_{ij} \quad i, j = 1, 2, \dots, n \quad (17)$$

$$R = \left[\sum_{j=1}^n m_{ij} \right]_{n \times 1} \quad (18)$$

$$D = \left[\sum_{i=1}^n m_{ij} \right]_{1 \times n} \quad (19)$$

سرانجام می توان نمودار علت و معلولی و اثرات را از طریق تجسم مجموعه داده ها به دست آورد (R+D, R-D). که در آن محور افقی (R+D) به وسیله اضافه کردن R به D ساخته شده است و محور عمودی (R-D) به وسیله کم کردن D از R ساخته می شود.

۴- یافته های تحقیق

به منظور گردآوری اطلاعات برای طراحی پرسشنامه ها از منابع اطلاعاتی مختلف و مقالات معتبر استفاده شده است تا بتوان عوامل مؤثر را از آن استخراج و در مراحل مختلف به خبرگان جهت اخذ نظرات آنان ارائه داد. از اینرو پرسشنامه شماره ۱ با در نظر گرفتن ۳۷ عامل اولیه استخراج شده از ادبیات تحقیق که در پیوست شماره ۱ قابل مشاهده می باشد، تدوین و در اختیار خبرگان که از کارشناسان ارشد و متخصصان حوزه بودند، قرار داده شد. تعداد پرسشنامه های مدنظر در این بخش با توجه به ۵ شهرستان مورد نظر و متخصصان در دسترس، بالا نبود زیرا افراد متخصص محدود بودند. این تعداد پرسشنامه ارسال شده در حدود ۲۰ پرسشنامه بود. پس از اخذ نظرات خبرگان در قالب روش دلفی و تجمیع نظرات آن ها ۳۷ عامل اولیه استخراج شده به ۱۳ عامل موفقیت نهایی تبدیل شدند که این عوامل شامل نرخ مؤثر مالیات، شدت سرمایه گذاری در موجودی کالا، شدت سرمایه گذاری در دارایی های ثابت، نوع صنعت، فقدان آموزش کافی، داده های ناصحیح، درآمد مشمول مالیات، ارزش کل دارایی های شرکت، پرداخت های منصفانه مالیات، قوانین مؤثر مالیاتی، هزینه تحقیق و توسعه، شفافیت گزارشگری مالی، شفافیت گزارشگری مالیاتی می باشند که در دو گروه عوامل مربوط به درآمد مشمول و عوامل مربوط قانون گذار تقسیم شده و بر اساس آن پرسشنامه دوم که در پیوست شماره ۲ قابل مشاهده می باشد جهت دریافت اطلاعات هر یک از عوامل نهایی شناسایی شده در شرایط عدم اطمینان و با استفاده از تئوری خاکستری طراحی شد.

درآمد مشمول شامل شدت سرمایه گذاری در موجودی کالا، شدت سرمایه گذاری در دارایی های ثابت، نوع صنعت، داده های ناصحیح، درآمد مشمول مالیات، ارزش کل دارایی های شرکت و پرداخت های منصفانه مالیات می باشند. عوامل مربوط به قانون گذار شامل نرخ مؤثر مالیات، فقدان آموزش کافی، قوانین مؤثر مالیاتی، هزینه تحقیق و توسعه، شفافیت گزارشگری مالی و شفافیت گزارشگری مالیاتی می باشند. طیف پنج تایی در این تحقیق مدنظر می باشد که مطابق جدول زیر می باشد:

جدول ۱. مقیاس مقایسات زوجی خاکستری

عبارت زبانی	معادل خاکستری	اعداد مورد نظر با استفاده از نظر خبرگان
بدون اهمیت	(0,0)	۰
کم اهمیت	(0.0,0.25)	۱
اهمیت متوسط	(0.25,0.5)	۲
اهمیت بالا	(0.5,0.75)	۳
اهمیت خیلی بالا	(0.75,1)	۴

در این مرحله اطلاعات اخذ شده از خبرگان مطابق جدول ۱ به صورت خاکستری می باشند. که این اعداد خاکستری طبق فرمول های (۸) تا (۱۲) و با استفاده از نرم افزار Excel برای هر یک از خبرگان به عدد قطعی تبدیل شده و در نهایت با استفاده از فرمول (۱۳) تمامی جداول قطعی مربوط به پرسشنامه ها به یک جدول برای هر یک از عامل ها تبدیل می شود که در مجموع تعداد جداولی که باید مورد تحلیل قرار بگیرند برابر با دو جدول می باشند. که جداول نهایی برای استفاده در دی متل خاکستری لحاظ شده اند. به عنوان نمونه تبدیل عدد خاکستری به قطعی بر اساس نظر خبرگان برای شفافیت گزارشگری مالیاتی و فقدان آموزش کافی برابر با (۱۰,۷۵) می باشد که مطابق با فرمول های ذکر شده برابر با ۰,۹۵ می باشد. سایر محاسبات تبدیل اعداد قطعی و محاسبات مربوط به دی متل مطابق جدول ۲ می باشد

۴-۲- جدول نهایی محاسبات دی متل خاکستری

رتبه	R-D	رتبه	R+D	رتبه	D	رتبه	R	درآمد مشمول
۳	۰,۰۳	۳	۱۰,۸	۳	۵,۳۹	۲	۵,۴۱	شدت سرمایه گذاری در موجودی کالا
۲	۰,۲۶	۷	۹,۷۸	۶	۴,۷۶	۵	۵,۰۲	شدت سرمایه گذاری در دارایی های ثابت
۷	-۱,۳۹	۱	۱۰,۸۸	۱	۶,۱۳	۷	۴,۷۴	نوع صنعت
۴	۰	۵	۱۰,۱۶	۴	۵,۰۸	۴	۵,۰۸	داده های ناصحیح
۱	۱,۳۹	۱	۱۰,۸۸	۷	۴,۷۴	۱	۶,۱۳	درآمد مشمول مالیات
۶	-۰,۲۶	۶	۹,۸۸	۵	۵,۰۲	۶	۴,۷۶	ارزش کل دارایی های شرکت
۵	-۰,۰۳	۳	۱۰,۸	۲	۵,۴۱	۳	۵,۳۹	پرداخت های منصفانه مالیات

رتبه	R-D	رتبه	R+D	رتبه	D	رتبه	R	عوامل مربوط به قانون گذار
۳	۱,۱۱	۱	۹,۶۱	۳	۴,۲۵	۱	۵,۳۶	نرخ مؤثر مالیات
۲	۱,۲۳	۲	۹,۵	۵	۴,۱۳	۱	۵,۳۶	فقدان آموزش کافی
۵	-۲,۵۳	۶	۵,۹۷	۳	۴,۲۵	۶	۱,۷۲	قوانین مؤثر مالیاتی
۱	۳,۴۱	۵	۶,۶۵	۶	۱,۶۲	۳	۵,۰۳	هزینه تحقیق و توسعه
۴	-۰,۵۹	۳	۹,۲۵	۱	۴,۹۲	۴	۴,۳۳	شفافیت گزارشگری مالی
۶	-۲,۶۴	۴	۷,۲۱	۱	۴,۹۲	۵	۲,۲۹	شفافیت گزارشگری مالیاتی

با توجه به نتایج حاصله از جدول ۲ می توان ۴ نوع تحلیل برای هر دو گروه درآمد مشمول و قانون گذار متصور شد که شرح آن به صورت زیر می باشد. برای درآمد مشمول و بر اساس تحلیل R می توان گفت که درآمد مشمول مالیات دارای بیشترین تأثیرگذاری در بین سایر عوامل است زیرا دارای بیشترین مقدار در ردیف R می باشد. بعد از آن به ترتیب عامل های شدت سرمایه گذاری در موجودی کالا، پرداخت های منصفانه مالیات، داده های ناصحیح، شدت سرمایه گذاری در دارایی های ثابت، ارزش کل دارایی های شرکت و نوع صنعت دارای بیشترین تأثیرگذاری می باشند. بر اساس تحلیل D نوع صنعت دارای بیشترین تأثیرپذیری بوده زیرا بیشترین امتیاز را دارا می باشد. بعد از آن پرداخت های منصفانه مالیات، شدت سرمایه گذاری در موجودی کالا، داده های ناصحیح، ارزش کل دارایی های شرکت، شدت سرمایه گذاری در دارایی های ثابت و درآمد مشمول مالیات قرار دارند. بر اساس تحلیل R+D درآمد مشمول مالیات و نوع صنعت دارای بیشترین تعامل با سایر عامل ها هستند. بعد از آن پرداخت های منصفانه مالیات و شدت سرمایه گذاری در موجودی کالا، داده های ناصحیح، ارزش کل دارایی های شرکت و شدت سرمایه گذاری در دارایی های ثابت قرار دارند. بر اساس تحلیل R-D می توان مشخص کرد که چه عوامل علی و چه عواملی معلول می باشند.



نمودار ۱- نمودار R-D برای گروه درآمد مشمول

همان طور که از نمودار ۱ و جدول ۲ مشخص است در این گروه به ترتیب درآمد مشمول مالیات، شدت سرمایه گذاری در دارایی های ثابت و شدت سرمایه گذاری در موجودی کالا جزء عوامل علی می باشند زیرا دارای مقدار مثبت می باشند یعنی در واقع تأثیر این عوامل در به وجود آمدن عامل های دیگر بیشتر می باشد. از اینرو می توان با برنامه ریزی مناسب بر روی این عوامل به نتایج مطلوب تری دست پیدا کرد. همچنین در این تحلیل داده های ناصحیح نه علی و نه معلول می باشد. یعنی از منظر برنامه ریزی ارجحیتی به عوامل علی ندارد ولی نسبت به عوامل معلول ارجحیت دارد. همچنین عوامل نوع صنعت، ارزش کل دارایی های شرکت و پرداخت های منصفانه به علت اخذ نمرات منفی در محاسبات جزء عوامل معلول می باشند. برای عوامل مربوط به قانون گذار و بر اساس تحلیل R از جدول ۲ نرخ مؤثر مالیات و فقدان آموزش کافی دارای بیشترین تأثیرگذاری در بین عوامل می باشند. بعد از آنها عوامل نرخ مؤثر مالیاتی، قوانین مؤثر مالیاتی، فقدان آموزش کافی و هزینه گزارشگری مالیاتی و قوانین مؤثر مالیاتی قرار دارند. بر اساس تحلیل D از جدول ۲ شفافیت گزارشگری مالی و شفافیت گزارشگری مالیاتی دارای بیشترین تأثیرپذیری در بین عوامل می باشند. بعد از آنها عوامل نرخ مؤثر مالیاتی، قوانین مؤثر مالیاتی، فقدان آموزش کافی و هزینه تحقیق و توسعه قرار دارند. بر اساس تحلیل R+D نرخ مؤثر مالیات دارای بیشترین تعامل با سایر عوامل است و بعد از آن فقدان آموزش کافی، شفافیت گزارشگری مالی، شفافیت گزارشگری مالیاتی، هزینه تحقیق و توسعه و قوانین مؤثر مالیاتی قرار دارند. همچنین بر اساس تحلیل R-D نمودار ۲ حاصل می شود.



نمودار ۲- نمودار R-D مربوط به عوامل مربوط به قانون گذار

بر اساس جدول ۲ و نمودار ۲ می توان گفت که عوامل قوانین مؤثر مالیات، شفافیت گزارشگری مالی و شفافیت گزارشگری مالیاتی عوامل علی می باشند. همچنین نرخ مؤثر مالیات، هزینه تحقیق و توسعه و فقدان آموزش کافی جزء عوامل معلول می باشند. با توجه به نتایج حاصل شده از عامل های دو گروه ، در گروه درآمد مشمول، درآمد مشمول مالیات بسیار حائز اهمیت می باشد زیرا هم از منظر تأثیرگذاری و هم از منظر تعامل با سایر عامل ها در رتبه نخست قرار دارد. همچنین این عامل جزء علی ترین عوامل این گروه می باشد. از اینرو برنامه ریزی های آینده باید بر روی این عامل متمرکز گردد. در گروه عوامل مربوط به قانون گذار، نرخ مؤثر مالیات بسیار حائز اهمیت می باشد زیرا هم بیشترین تأثیرگذاری و هم بیشترین تأثیرپذیری را در بین عامل های گروه دارد و از این منظر در رتبه نخست قرار دارد. از طرف دیگر باید گفت که برنامه ریزی بر روی هزینه های تحقیق و توسعه نیز می تواند در تسریع امور کمک کند زیرا به عنوان علی ترین عامل گروه شناخته شده است.

نتیجه گیری

در این پژوهش یک رویکرد جدید برای مواجهه با مسائل مدیریت مالیات و اولویت بندی بین عوامل که دارای عدم اطمینان و کمبود اطلاعات هستند ارائه گردید. در واقع مدلی مناسب برای بررسی روابط بین اجزاء یک سیستم نا معین می باشد. در واقع با استفاده از تئوری خاکستری که اطلاعات را در فضای عدم اطمینان مورد بررسی قرار می دهد، عواملی که در مدیریت فرآیندهای مالیات مؤثر بودند ضمن اینکه شناسایی و به دو گروه مجزا طبقه بندی شدند، تأثیرات تک تک این عوامل بر روی همدیگر و در نهایت بر مدیریت مالیات مورد بررسی قرار گرفت. در این تحقیق تلاش شد تا با بهره گیری از روش های مختلف ابتدا عوامل بحرانی موفقیت مدیریت مالیات شناسایی و طبقه بندی شد و در ادامه با رویکرد دی متل خاکستری به بررسی اثرات متقابل این عوامل پرداخته شد. نتایج به این گونه بود که پس از جمع آوری اطلاعات از پرسشنامه یک، عامل ها مطابق نظر خبرگان به طور اولیه به تعداد ۱۳ عدد شناسایی و در دو گروه عوامل مربوط به درآمد مشمول و عوامل مربوط به قانون گذار تقسیم بندی شدند. مطابق نتایج حاصل از پرسشنامه شماره یک دو جدول برای تحلیل دی متل استخراج شده اند و اطلاعات آن در قالب پرسشنامه شماره ۲ طراحی و سپس با استفاده از تکنیک دی متل خاکستری تأثیر و تأثر عوامل با هم سنجیده شده و اولویت بندی جامع تری بر اساس روابط علی و معلولی ایجاد شده است. که بر این اساس می توان گفت که مدل ارائه شده مدلی جامع و واقعی تر می باشد. بر این اساس مدلی جدید بررسی و به کار گرفته شد که تاکنون برای اولویت بندی عوامل بحرانی موفقیت مدیریت مالیات استفاده نمی شد و از این منظر می توان گفت که نتایج حاصله از این تحقیق منحصر به فرد است. از طرفی استفاده از تکنیک خاکستری برای بهره گیری در دی متل و در نهایت اولویت بندی عوامل، نشان می دهد که علیرغم وجود مدل های مختلف برای این منظور، هیچ یک از این روش ها، برای شرایط نا مطمئن ناشی از کمبود اطلاعات، کارا نمی باشند. از منظر دیگر روش تحلیل رابطه خاکستری که در این پژوهش مورد استفاده قرار گرفت علاوه بر بررسی روابط بین عوامل و گزینه های مختلف، ورودی ها را به صورت اعداد بازه ای لحاظ می نماید که در واقع هم عدم اطمینان موجود در ساختار سیستم و هم عدم اطمینان موجود در ورودی های سیستم تصمیم گیری را به نمایش می گذارد. نکته دیگر این است که در این تحقیق مشاهده شد که تحلیل رابطه خاکستری، یک روش ساده و کاربردی است که روش های فوق را به صورت همزمان پوشش می دهد. در این روش اولاً الزامی به وجود اطلاعات صلب نیست و تئوری خاکستری با استفاده از مفهوم اعداد خاکستری قابلیت پذیرش و به کار گیری اطلاعات نا مطمئن را فراهم کرده است. ثانیاً در این روش معیارهای متعدد به طور همزمان لحاظ می شود و روابط بین آن ها نیز در مدل اعمال می شود. ضمن اینکه از آنجایی که تمرکز خاص بر روی عوامل بحرانی موفقیت مدیریت مالیات صورت گرفته است می توان ادعا کرد که در کمتر تحقیقی با این جامعیت به مقوله عوامل بحرانی موفقیت اشاره می شود. نکته ای که در خصوص این تحلیل ها می توان بیان کرد این است که برنامه ریزی برای پیشبرد اهداف و تقسیم وظایف و تعهدات افراد می تواند از این تحلیل ها نشأت گیرد. زیرا درجه تاثیرگذاری یک عامل می تواند برنامه ریزی ها و توجهات خاص را به سوی آن عامل کشانده و برنامه ریزی ها راحت تر انجام می گیرد. همچنین عامل هایی که دارای اهمیت بالایی می باشند می توانند توجهات را به سوی خود جلب کنند. از طرفی عامل های علی و یا معلول نیز می توانند چاره گشای مشکلات پیش رو در اجرای موفقیت آمیز مدیریت مالیات باشند زیرا برای حل مشکلات می توان با برنامه ریزی بر روی عوامل علی تاثیرگذاری ها را بر روی عوامل معلول متفاوت کرد.

منابع و مراجع

- [۱] پورحیدری، امید، سروستانی، امیر (۱۳۹۲)، شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر مدیریت مالیات، دانش حسابداری « بهار ۱۳۹۲ - شماره ۱۲ (از صفحه ۸۹ تا ۱۱۰)».
- [2] Beuselinck, C., Deloof, M. (۲۰۱۴). Earnings management in business groups: Tax incentives or expropriation concealment? *The International Journal of Accounting*, ۴۹, -۲۷-۵۲.
- [۳] مشایخی، بیتا، دلدار، مصطفی (۱۳۹۵)، ارتباط مدیریت مالیات و مدیریت سود در گروه‌های تجاری، دانش حسابداری « پاییز ۱۳۹۵، سال هفتم - شماره ۲۶ (از صفحه ۳۳ تا ۵۸)».
- [4] Minnick, K., and Noga, T. (۲۰۱۰). Do corporate governance characteristics influence tax management, *Journal of Corporate Finance*, Vol. ۱۶, pp. ۷۱۸-۷۰۳.
- [5] Graham, J., and Tucker, A. (2006). Tax shelters and corporate debt policy, *Journal of Financial & Economic*, Vol. 81, pp. 563-594.
- [6] Alink, M., Van Kommer, V., (2011) Handbook for Tax Administrations, Organizational structure and management of Tax Administrations, Inter-American Center of Tax Administrations Ministry of Finance.
- [7] 34) Chen , Jengchung Victor, Jubilado, Roppe Jenice M, Capistrano ,Erik Paolo S., Yen ,David C. (2014), Factors affecting online tax filing – An application of the IS Success Model and trust theory, *Computers in Human Behavior* 43 (2015) 251-262.
- [8] Venkatesh, V., Sykes, T. A., & Venkatraman, S. (2013). Understanding e-government portal use in rural India: Role of demographic and personality characteristics. *Information Systems Journal*. <http://dx.doi.org/10.1111/isj.12008>.
- [9] Belanger, F., & Carter, L. (2008). Trust and risk in e-government adoption. *Journal of Strategic Information Systems*, 17(2), 165-176.
- [10] Lee, J., Kim, H. J., & Ahn, M. J. (2011). The willingness of e-government service adoption by business users: The role of offline service quality and trust in technology. *Government Information Quarterly*, 28(2), 222-230.
- [11] Desai, M., Dharmapala, D., (2006). "Corporate tax avoidance and high-powered incentives". *J. Fin. Econ.* 79, 145-179.
- [12] Sartori, Nicola.(2008). "effects of strategic tax behaviors on corporate governance". university of Michigan.
- [13] Dyreng, S. D.; Hanlon, M. & E. L. Maydew (2010), "the Effects of Executives on Corporate Tax Avoidance", Working Paper.
- [14] Richardson, G., and Lanis, R.(2007). Determinants of the variability in corporate effective tax rates and tax reform: Evidence from Australia, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 26, No. 6, pp. 689-704.
- [15] Blaylock, B., Shevlin, T. & R. Wilson (2012), "Tax Avoidance, Large Positive Book-Tax Differences and Earnings Persistence", the *Accounting Review*, Forthcoming.
- [16] NorhayatiZamri; Rahayu Abdul Rahman & Noor Saati laMohdIsa (2013), "the Impact of Leverage on Real Earnings Management", *Procedia Economics and Finance*, Vol. 7 , PP. 86-95.
- [17] Cormier, D., Sylvain, H., & L. Marie (2013), the Incidence of Earnings Management on Information Asymmetry in a Certain Environment: Some Canadian Evidence, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 22, PP. 26- 38.
- [۱۸] مشایخ، شهرناز، قاسمی، مهسا، رامشه، منیژه (۱۳۹۳)، یکنواختی نرخ مالیات پرداختی و انتظارات سرمایه گذاران درباره سود آتی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۳، صص ۷۰-۸۷.

- [۱۹] رضایی، فرزین، مهجور جورشری، محمد (۱۳۹۳)، ارتباط بین ساختار مالکیت نهادی و مدیریت مالیاتی در شرکت ها، کنفرانس بین المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی، صص ۱-۱۳.
- [۲۰] ابراهیمی، سیدکاظم، احمدی مقدم، منصور (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین مدیریت مالیاتی و مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و مدیریت سود واقعی، فصلنامه سیاست های مالی و اقتصادی، سال چهارم، شماره ۱۳، صص ۷۷-۹۴.
- [۲۱] گمنام سفیداربنی، محمد (۱۳۹۲)، بررسی اثرات متقابل عوامل بحرانی شکست پروژه های پیاده سازی ERP در صنایع ایران با استفاده از رویکرد دی متل خاکستری، استاد راهنما: سید محمدرضا ناصرزاده، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت صنعتی، دانشگاه مهربرز تهران.
- [22] 22- Govindan, Kanan, Khodaverdi, Roohollah, Vafadarnikjoo, Amin (2016), A grey DEMATEL approach to develop third-party logistics provider selection criteria, Industrial Management & Data Systems.