Archive of SID

فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی/ سال سوم/ شماره ۹ / بهار ۹۰/ صفحات ۸۳ - ٦٧

بررسی تاثیر گزارشگری مالیاتی بر شفافیت گزارشگری مالی

قدرت اله طالب نیا*
حمیدرضا وکیلی فرد**
علی اکبر عرب مازار***
محمود صمدی لرگانی****

تاریخ دریافت:۸۹/۲/۱۶ تاریخ پذیرش: ۸۹/۱۱/۱۰

چکیده

مقوله شفافیت گزارشگری مالی و اهمیتی که در سال های اخیر نمود بیشتری پیدا کرده است، به دنبال وقایع ناگوار و بحران‌های بوجود آمده در بورس‌های جهان و به ویژه سپتامبر سیاه ۱۹۹۷ و سپس حادثه یازدهم سپتامبر ۲۰۰۰، افشای ماجرای ورلدکام، انرون، زیراکس و سپس پارمالات در سطح جهان و سقوط شاخص‌های بورس تهران در سال ۱۳۸۳ باعث گردید موضوع شفافیت صورت‌های مالی به عنوان یک پدیده مورد لزوم و ضرورت بازار سهام سهم اهمیتی بیشتری را بخود اختصاص دهد.

در این مطالعه با تاکید بر موضوع شفافیت گزارشگری مالی، به بررسی ارتباط آن با گزارشگری مالیاتی پرداخته شده است. جامعه آماری پژوهش استان تهران و در پنج گروه شامل اعضای هیات علمی‌دانشگاه، حسابرسان مستقل(حسابدار رسمی)، کارشناسان مالی بورس (به نمایندگی بورس اوراق بهادار تهران)، ممیزین مالیاتی(به نمایندگی سازمان امور مالیاتی استان تهران) و مدیران مالی (به نمایندگی تهیه کنندگان صور ت های مالی) می باشد. به منظور تجزیه و تحلیل داده ها و بررسی تاثیر گزارشگری مالیاتی بر شفافیت گزارشگری مالی در هر

* استادیار ، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، گروه حسابداری، تهران، ایران
** استادیار ، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، گروه حسابداری، تهران، ایران
*** استاد ، دانشگاه شهید بهشتی ، گروه اقتصاد، تهران، ایران
**** دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، تهران، ایران

www.SID.ir

Archive of SID

یک از گروه های ذکر شده از مدل آماری همبستگی و برای تفاوت بین هر جفت از همبستگی مربوط به گروه های فوق از مدل z فیشر استفاده شده است. نتایج پژوهش بیانگر وجود یک رابطه مثبت بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی بوده است، به طوری که در صورت تهیه گزارشگری مالیاتی به ضمیمه گزارشگری مالی، شفافیت گزارشگری مالی تا حدود زیادی تامین خواهد شد.

واژه‌های کلیدی: شفافیت گزارشگری مالی، گزارشگری مالیاتی، ماده ۲۷۲ قانون مالیات ها، حسابدار رسمی.

۱- مقدمه

اطلاعات حسابداری از مهمترین منابع اطلاعاتی است که به عنوان محصول اصلی سیستم حسابداری نقش اساسی در تصمیم‌گیری های گروه‌های مختلف بازار سرمایه ایفا می‌کند. این اطلاعات طی یک فرآیند محاسباتی و براساس اصول و استانداردهای مراجع ذیصلاح اندازه‌گیری و ارائه می‌شوند و اگر از شفافیت لازم برخوردار نباشد احتمال اتخاذ تصمیمات نادرست توسط گیرنده اطلاعات افزایش می‌یابد. برابر بند ۶ استاندارد شماره یک حسابداری ایران (ترجمه استاندارد بین‌المللی شماره یک)، هدف از گزارشگری مالی، ارائه اطلاعاتی طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع می‌شود. این اهداف زمانی قابل دستیابی است که استانداردهای بین‌المللی حسابداری در شرایط موجود و مربوط بکار گرفته شود. در حالی که در گزارشگری مالی ایران، عدم به کارگیری برخی استانداردهای بین‌المللی حسابداری سبب شده است صورت‌های مالی نتوانند به هدف خود که ارائه اطلاعاتی مفید برای اخذ تصمیمات اقتصادی است نایل شوند. این نقیصه، به طور قابل ملاحظه‌ای از بار اطلاعاتی و شفافیت صورت‌های مالی کاسته است.

یکی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری که تأثیر بسزایی در کیفیت گزارشگری مالی دارد استاندارد حسابداری مالیات بردرآمد شماره۱۲[1] است. نبود این استاندارد در مجموعه استانداردهای حسابداری ایران موجب انحراف صورت‌های مالی می‌شود چرا که این استاندارد ابزاری برای تفکیک اندازه‌های حسابداری مالی از اندازه‌های قوانین مالیاتی و تخصیص تفاوت این اندازه‌ها به ادوار مالی دوره عمر مبادلاتی که باعث ایجاد این تفاوت شده‌اند، فراهم می‌کند.

[1].Accounting for Tax on Income

www.SID.ir

Archive of SID

لذا در این پژوهش به دنبال کشف این موضوع هستیم که آیا شفافیت گزارشگری مالی به کمک گزارشگری مالیاتی قابل دستیابی است یا خیر؟

۲- ادبیات و پیشینه پژوهش

همانطور که در بخش مقدمه به آن اشاره رگردید، عدم به کارگیری استاندارد بین المللی حسابداری مالیات بر درآمد، صورت های مالی شامل صورت سود (زیان)، ترازنامه و بالطبع شاخص ها و نسبت های مالی مهم در بازار بورس مثل EPS و نسبت P/E را دچار تحریف می‌نماید، ضمن اینکه اصل تطابق و سایر میثاق های دیگر حسابداری هم رعایت نخواهد شد که برآیند همه آنها تاثیر منفی است که بر شفافیت گزارشگری مالی خواهد داشت. در حالی که در گزارشگری بین‌المللی، وجود گزارشگری مالیاتی موجبات بهبود گزارشگری مالی را فراهم می‌آورد. در حال حاضر در ایران، گزارشگری مالیاتی بر مبنای استاندارد بین المللی حسابداری آن وجود ندارد و تمامی‌اقدامات فعلی در حد اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات ها و خارج از چارچوب گزارشگری مالی و بطور مستقل انجام و ملاحظه می‌گردد.

نقش مهم گزارشگری مالیاتی از سال ۲۰۰۱ به دنبال وقایع مهمی‌که رخ داده است پررنگ‌تر شده است. کشف تقلبات، پنهان‌کاری‌ها و دستکاری های حسابداری در شرکت های بزرگ از قبیل ورلدکام[1]، انرون[2] و زیراکس که فرار مالیاتی از مقاصد سوء آنها بود سبب شد تا در مورد نحوه گزارشگری مالیاتی چاره‌اندیشی شود. توجه و تمرکز کمیسیون بورس اوراق بهادار[3] و اداره خزانه‌داری آمریکا[4] سبب شد موارد زیادی از پنهان‌سازی‌ها و فساد مالیاتی کشف شود. که این موضوع مدتها سوژه محافل علمی و روزنامه‌نگاران بوده است.

وجود بحران‌های فوق، سبب شد موضوع شفافیت صورت‌های مالی بعنوان یک پدیده مورد لزوم و ضرورت بازار، سهم اهمیتی بیشتری را بخود اختصاص دهد. عدم هماهنگی بین حسابداری مالی و قوانین مالیاتی نیز فرصتی برای مدیران فراهم آورد تا بتوانند درآمد دفتری و یا سود مشمول مالیات را دستکاری نمایند. تخلفات ناشی از فرار مالیاتی، خلاء بین مالیات واقعی و مالیات پرداخت شده در کاهش شفافیت گزارشگری مالی بی‌تاثیر نبوده است.

در اکثر پژوهش های انجام شده درخصوص گزارشگری مالی علایق و ذائقه استفاده‌کنندگان برون سازمانی شامل سرمایه‌گذاران، مدیران، حسابرسان و دانشگاهیان و...

---

[1].World Com
[2].Enron
[3].Security Exchange Commission
[4].US Treasury Department

www.SID.ir

Archive of SID

اساس کار قرار می‌گیرد. در حالی که به نقش پراهمیت دولت به عنوان یکی از گروه‌های ذینفع همیشگی گزارشگری مالی کمتر یاد می‌شود. توجه به نیاز اطلاعاتی دولت و سهم آن از گزارشگری مالی به کمک گزارشگری مالیاتی امکان‌پذیر است. در گزارشگری مالیاتی سهم دولت از منافع بنگاه از طریق سود حسابداری قابل قبول ممیز مالیاتی به همراه برخی تعدیلات محاسبه می‌شود در واقع این فرآیند بطور غیرمستقیم می‌تواند مهر تأییدی بر سود حسابداری گزارشگری مالی باشد یعنی درصورت پذیرش گزارشات مالیاتی توسط مراجع مالیاتی، طبیعتاً اعتبار ویژه‌ای به گزارشات مالی بخشیده می‌شود. با این وجود نقش نهادهای قانونگذار در الزامی‌کردن افشای اطلاعات و افزایش شفافیت برجسته‌تر از گذشته می‌شود. گرچه اطلاعات کامل در بهترین شرایط نیاز به الزامات قانونی دارد.

به اعتقاد ***ویش، اناث و کافمن***[1] (۱۹۹۹) حداقل از سه راه می‌توان به شفافیت رسید:

- بهبود مکانیزم‌های قانونی(و یا مقرراتی) مرتبط با افشای بیشتر
- طراحی‌تدابیر امنیتی برای محدود کردن خطر اخلاقی از طریق افشای بیشتر
- ایجاد نهادهای قانونی و سیاستگذار برای حل مشکلات اجتناب‌ناپذیر بازارهای مالی

لذا مقوله گزارشگری مالیاتی و تاکید بر تقویت این بخش با پشتوانه مکانیزم‌های قانونی، در بهبود شفافیت گزارشگری مالی تاثیر به سزائی خواهد داشت.

ماری مارگارت فرانک و همکاران[2] (۲۰۰۹) درخصوص گزارشگری مالیاتی متهورانه و ارتباط آن با گزارشگری مالی متهورانه، آنها به یک رابطه قوی و مثبت بین این دو نوع گزارشگری دست یافتند. یکی دیگر از نتایج مهم این پژوهش بررسی اثر دو جانبه گزارشگری مالی متهورانه و گزارشگری مالیاتی متهورانه بر نرخ بازده آتی سهام بوده است.

دانیل شاویرو[3] (۲۰۰۹) طی پژوهشی تحت عنوان قواعد بین المللی درباره اندازه‌گیری سود و زیان متحدالشکل دفتری دررابطه با مالیات، به این موضوع پرداخت که پیروی از ارایه متحدالشکل سنتی تاحد زیادی سبب عقب رانده شدن از تعریف سود مشمول مالیات و سود حسابداری مالی شده است. به هرحال جهان در همگرایی یک رفتار یک سویه، تحت فشار قرار دارد و شروع فعالیت های آن به سمت حسابداری متحدالشکل در ارائه گزارش های مالی و مالیاتی در آینده نزدیک می‌باشد.

---

[1].Vish, onas & kufman
[2].Mari Margaret Frank
[3].Daniel shaviro

www.SID.ir

Archive of SID

فانگ جاوو[1](۲۰۰۶) در پژوهشی تحت عنوان عوامل موثر بر رویه‌های تصمیم‌گیری شرکت وقتی حسابداری مالی در مقابل حسابداری مالیاتی قرار می‌گیرد به این نتیجه رسید که قوانین مالیاتی ناگزیر بر عمل حسابداری اثر می‌گذارد و حسابداری به عنوان یک فن، دارای اصول و ضوابط خاص خویش است که تحت تاثیر قوانین مالیاتی قرار گرفته است. این تاثیرپذیری به گونه‌ای باید باشد که به ایجاد یک ثبات رویه منتهی گردد.

گراس[2] (۲۰۰۳) به بررسی گزارشگری مالی شرکت انرون پرداخت. وی در این پژوهش به این بخش از گزارشگری مالی شرکت انرون توجه نمود که گزارشگری مالیاتی شرکت چه میزان از دقت و صحت اطلاعاتی برخوردار بود که نتایج بررسی وی مشخص نمود موارد متعدد تخلف و حساب آرائی به منظور فرار مالیاتی توسط مسئولین شرکت انجام شده است.

چنگ وون[3] (۲۰۰۱) در پژوهشی تحت عنوان تاثیرات مقررات مالیاتی بر تصمیمات سرمایه‌گذاری و گزارشگری مالی در موسسات اقتصادی درزمان تورم، به این نتیجه دست یافت که مقررات مالیاتی بر سود ابرازی موسسات مالی در زمان تورم که منجر به ارائه سود بیشتری می‌گردد تاثیرگزار بوده، در نتیجه اطلاعات به صورت کامل افشاء نشده و نهایتاً این حالت باعث تضاد در امر گزارشگری برمبنای قوانین مالیاتی و سود ابزاری استانداردهای حسابداری و سبب عدم اطمینان و ایجاد تردید در تصمیم‌گیری‌های مالی می‌گردد.

گیل و جرج پلسکو[4](۲۰۰۱) طی یک بررسی تحت عنوان رابطه بین اندازه‌گیری گزارشگری مالی و مالیاتی ازجهت سود به این نتیجه رسیدند، حسابداری مالیاتی و حسابداری مالی در اندازه‌گیری سود دارای تفاوت‌هایی هستند که تفاوت ناشی از قوانین و مقررات و استانداردهای ملی و بین المللی می‌باشد و تلاش در جهت رسیدن به یک نگاه همسو از نظر گزارشگری نقطه عطف این بررسی می‌باشد.

در پژوهشی که توسط **جمشیدی‌فرد** (۱۳۸۸) با عنوان مالیات و حسابداری-تعارض صورت گرفت، ضمن اشاره به برخی تعارضات موجود بین این دو، با تکیه بر برخی مواد قانونی و اصلاحیه‌ها به بیان گوشه‌هائی از نشانه‌های تعامل و نزدیکی قانون مالیات ها و اصول حسابداری پرداخته است.

---

[1].Fung jaoo
[2].Gross
[3].Chang woon
[4].Gill & jorj pelsco

www.SID.ir

Archive of SID

شهنوازی (۱۳۸۵) در پژوهش خود با عنوان «بررسی ضرورت افشای وجوه افتراق بین اطلاعات مالی تهیه شده بر مبنای استانداردهای حسابداری و اطلاعات مالی تهیه شده بر مبنای قانون مالیات های مستقیم ایران»، اطلاعات تهیه شده بر مبنای قوانین مالیاتی را هدف قرار داده و به این نتیجه رسید که گزارشگری مربوط به افشای وجه افتراق بین اطلاعات مالی بر مبنای استاندارهای حسابداری و بر مبنای قوانین مالیاتی با تصمیم گیری های اقتصادی مرتبط است.

نوذری (۱۳۷۸) در مطالعه خود با عنوان بررسی تطبیقی بین قانون مالیات‌های مستقیم کشور با استانداردهای بین‌المللی حسابداری، به بررسی کارائی نظام مالیاتی کشور درخصوص تخصیص بهینه منابع مالی شرکت‌ها و نقش تدوین استانداردهای ملی سازگار با قانون مالیات‌ها و استانداردهای بین‌المللی در شفافیت اطلاعاتی لازم برای تخصیص بهینه منابع مالی به شرکت‌ها پرداخت و نتیجه پژوهش وی حاکی از آن است که درحال حاضر «نظام مالیاتی و قانون مالیات‌های مستقیم سبب تخصیص بهینه منابع مالی در شرکت‌ها نمی‌شوند» و ضرورت «تدوین استانداردهای ملی بر پایه استانداردهای بین‌المللی که ویژگی سازگاری با قوانین مالیاتی را دارا باشد احساس می‌شود، در این صورت موجبات شفافیت اطلاعاتی لازم برای تخصیص بهینه مالی در شرکت‌ها فراهم می‌شود».

۳- فرضیه های پژوهش

فرضیه اصلی

بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه‌های فرعی

۱) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه حسابدار رسمی متفاوت از گروه ممیزان مالیاتی است.

۲) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه حسابدار رسمی متفاوت از گروه افراد دانشگاهی است.

۳) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه حسابدار رسمی متفاوت از گروه سازمان بورس اوراق بهادار تهران است.

۴) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه حسابدار رسمی متفاوت از گروه تهیه کنندگان صورت های مالی است.

www.SID.ir

Archive of SID

۵) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه تهیه کنندگان صورت های مالی متفاوت از گروه ممیزان مالیاتی است.
۶) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه تهیه کنندگان صورت های مالی متفاوت از گروه افراد دانشگاه است.
۷) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه تهیه کنندگان صورت های مالی متفاوت از گروه سازمان بورس اوراق بهادار است.
۸) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه قانون گذاران متفاوت از گروه افراد دانشگاهی است.
۹) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه قانون گذاران متفاوت از گروه سازمان بورس اوراق بهادار است.
۱۰) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه افراد دانشگاهی متفاوت از گروه سازمان بورس اوراق بهادار است.

۴- جامعه آماری، نمونه آماری و قلمرو زمانی پژوهش

جامعه آماری پژوهش شامل بورس اوراق بهادار تهران، سازمان امور مالیاتی استان تهران، اساتید دانشگاه، تهیه کنندگان صورت های مالی (شرکت ها) و حسابداران رسمی(موسسات حسابرسی) شاغل در تهران در سال ۱۳۸۹ می‌باشد. روش نمونه گیری طبقه ای نسبی می‌باشد.

نمونه با توجه به اینکه حجم جامعه نامحدود است، برای تعیین دقیق حجم نمونه ابتدا یک نمونه ۳۰ نفره شامل گروه های مورد نظر در جامعه آماری انتخاب و به صورت مقدماتی، ابزار اندازه گیری پژوهش به روی آن اجرا گردید که با واریانس۳۱و فرض حداقل تفاوت میانگین نمونه و جامعه ۵، حجم نمونه از طریق فرمول زیر ۱۵۰ نفر تعیین شده است:

$$n = \frac{s^2 \times z_{\frac{\alpha}{2}}^2}{d^2} = \frac{31 \times 1.96^2}{5^2} = 149 \cong 150$$

با توجه به وجود ۵ گروه، بنابراین برای هر گروه حداقل به۳۰ نمونه نیاز است.

۵- روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف «کاربردی» است و از نظر اجرا از نوع پیمایشی است. داده‌ها از طریق این پژوهش از نظر هدف «کاربردی» است و از نظر اجرا از نوع پیمایشی است. داده‌ها از

www.SID.ir

Archive of SID

طریق دو پرسشنامه محقق ساخته اطلاعات لازم جمع‌آوری شده است. متغیرهای این پژوهش شامل گزارشگری مالیاتی به عنوان متغیر مستقل و شفافیت گزارشگری مالی به عنوان متغیر وابسته می‌باشد. در تهیه، اصلاح و تایید به منظور روایی پرسشنامه از نظرات بیش از ۲۰ نفر از خبرگان امر (اعضای هیات علمی با سابقه و با مدرک تحصیلی دکتری در رشته حسابداری) استفاده شده است. به منظور پایایی این دو پرسشنامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است که نتیجه آزمون با رقم ۸۶٪ برای پرسشنامه شفافیت گزارشگری مالی و ۷۵٪ برای گزارشگری مالیاتی حاکی از پایایی مناسب این دو پرسشنامه بوده است. نمره گذاری پرسشنامه ها از طریق روش نمره گذاری لیکرت ۵ درجه ای انجام گردید.

به منظور تجزیه و تحلیل داده ها و تعیین تاثیر متغیر مستقل بر متغیر وابسته در هر یک از گروه های تشکیل دهنده جامعه آماری، از مدل آماری همبستگی و برای تفاوت بین هر جفت از همبستگی مربوط به گروه های فوق از مدل z فیشر استفاده شده است.

۶- یافته‌های پژوهش

جهت تجزیه تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از روشهای آماری توصیفی و استنباطی با استفاده از نرم افزار SPSS ویراست ۱۶ انجام شده است. توصیف متغیرهای پژوهش براساس میانگین، انحراف استاندارد به شرح جدول زیر می باشد:

جدول شماره ۱: داده‌های توصیفی مربوط به گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری

شرح		N	X	S
متغیرهای پژوهش				
اعضای هیات علمی دانشگاه	گزارشگری مالیاتی	۳۰	۷۲,۰۳	۹,٦۸
	شفافیت گزارشگری مالی	۳۰	۷۳,۸۷	٦,٦٥
حسابدار رسمی	گزارشگری مالیاتی	۳۰	۷۲,٤۳	۸,۸۰
	شفافیت گزارشگری مالی	۳۰	۷۸,۳۰	۷,٥٤
کارشناس مالی بورس	گزارشگری مالیاتی	۳۰	۷۲,۱۳	۹,۱۰
	شفافیت گزارشگری مالی	۳۰	۷٥,۷۷	۸,٥۱
ممیزان مالیاتی	گزارشگری مالیاتی	۳۰	۷۲,٤۸	۱۱,۳٥
	شفافیت گزارشگری مالی	۳۰	۷٦,٦٦	۹,۰٦
مدیران مالی	گزارشگری مالیاتی	۳۰	۷۷,٦۰	۱۲,٤۲
	شفافیت گزارشگری مالی	۳۰	۷۹,۱۳	۱۰,۷۷

www.SID.ir

Archive of SID

شرح		N	X	S
	متغیرهای پژوهش			
کل جامعه آماری	گزارشگری مالیاتی	۱۵۰	۷۳,۳۳	۱۰,۴۳
	شفافیت گزارشگری مالی	۱۵۰	۷۶,۷۴	۸,۷۰

مأخذ: یافته های پژوهشگر

با توجه به نمرات حاصله از حجم نمونه ملاحظه می‌گردد، میانگین شفافیت گزارشگری مالی۳,۴۱ نمره بیشتر از میانگین گزارشگری مالیاتی است. به تعبیری بین میانگین‌های دو متغیر پژوهش تفاوت وجود دارد و میانگین شفافیت گزارشگری مالی بیشتر از گزارشگری مالیاتی است.

۷- تجزیه تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها

آزمون فرضیه اصلی پژوهش

"بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی رابطه وجود دارد."

نتیجه حاصل از آزمون آماری رابطه دو متغیر در کل جامعه آماری بشرح جدول زیر می باشد:

جدول شماره ۲: رابطه بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی

شرح	شفافیت گزارشگری مالی	Df	P	CV
گزارشگری مالیاتی	۰,۵۴۷	۱۴۸	۰,۰۰۰۱	٪۲۹,۹۲
N	۱۵۰			

مأخذ: یافته های پژوهشگر

باتوجه به ضریب همبستگی بدست آمده بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی به مقدار r_{xy}=۰,۵۴۷ و با توجه به سطح معناداری(P=۰,۰۰۰۵) نتیجه می گیریم بین این دو متغیر، همبستگی معناداری با بیش از ۰,۹۹ احتمال وجود دارد و چون سطح معناداری p<۰,۰۰۰۵ است بنابراین رابطه محاسبه شده از لحاظ آماری در سطح ۰,۰۱ معنادار است. برای شدت همبستگی، از ضریب تعیین استفاده شده است و نشان میدهد گزارشگری مالیاتی به مقدار ۲۹,۹۲٪ واریانس شفافیت گزارشگری مالی را تبیین می کند.

www.SID.ir

Archive of SID

آزمون فرضیه های فرعی پژوهش

به منظور آزمون فرضیه های فرعی، ابتدا ضریب همبستگی هریک از گروه ها محاسبه تا رابطه بین متغیرهای پژوهش از لحاظ معناداری در یک گره تعیین گردد، سپس به منظور مقایسه میزان ارتباط بین هر دو گروه متناظر از مدل آماری Z فیشر استفاده شده است که نتیجه آن به شرح جدول شماره ۳ می باشد:

جدول شماره ۳: مقایسه رابطه بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی در گروه های متناظر

شرح		r_{Xy}	Z_r	Z	P
فرضیه فرعی یک	حسابداران رسمی	۰,۲۷۳	۰,۲۸۲	-۰,۷۷	P>۰.۰۵
	قانون گذاران	۰,٤٥٤	۰,٤۹۱		
فرضیه فرعی دو	حسابداران رسمی	۰,۲۷۳	۰,۲۸۲	-۰,۲٤	P>۰.۰۵
	اعضای هیات علمی دانشگاه	۰,۲۱٤	۰,۲۱۸		
فرضیه فرعی سه	حسابداران رسمی	۰,۲۷۳	۰,۲۸۲	-۲,۰۸	P<۰.۰۵
	کارشناس مالی بورس اوراق بهادار	۰,٦۹	۰,۸٤۸		
فرضیه فرعی چهار	حسابداران رسمی	۰,۲۷۳	۰,۲۸۲	-۳,۱٦	P<۰.۰۱
	تهیه کنندگان صورتهای مالی(مدیران مالی)	۰,۸۱۷	۱,۱٤۲		
فرضیه فرعی پنج	قانون گذاران (ممیزان مالیاتی)	۰,٤٥٤	۰,٤۹۱	-۲,۰٤	P<۰.۰۵
	تهیه کنندگان صورتهای مالی(مدیران مالی)	۰,۸۱۷	۱,۱٤۲		
فرضیه فرعی شش	اعضای هیات علمی دانشگاه	۰,۲۱٤	۰,۲۱۸	۳,٤	P<۰.۰۵
	تهیه کنندگان صورتهای مالی(مدیران مالی)	۰,۸۱۷	۱,۱٤۲		
فرضیه فرعی هفت	کارشناس مالی بورس اوراق بهادار	۰,٦۹	۰,۸٤۸	-۱,۰۸	P<۰.۰۵
	تهیه کنندگان صورتهای مالی(مدیران مالی)	۰,۸۱۷	۱,۱٤۲		
فرضیه فرعی هشت	اعضای هیات علمی دانشگاه	۰,۲۱٤	۰,۲۱۸	۱,۰۰٤	P>۰.۰۵
	قانون گذاران (ممیزان مالیاتی)	۰,٤٥٤	۰,٤۹۱		
فرضیه فرعی نه	کارشناس مالی بورس اوراق بهادار	۰,٦۹	۰,۸٤۸	۱,۳۱۲۵	P>۰.۰۵
	قانون گذاران (ممیزان مالیاتی)	۰,٤٥٤	۰,٤۹۱		
فرضیه فرعی ده	اعضای هیات علمی دانشگاه	۰,۲۱٤	۰,۲۱۸	-۲,۳۲	P>۰.۰۵
	کارشناس مالی بورس اوراق بهادار	۰,٦۹	۰,۸٤۸		

مأخذ: یافته های پژوهشگر

www.SID.ir

Archive of SID

با توجه به نتایج محاسبه شده در جدول شماره سه، با مقایسه Z محاسبه شده و Z جدول در سطح معناداری مورد نظر، ۱۰ فرضیه فرعی پژوهش بشرح جدول زیر تبیین گردیدند:

جدول ٤: نتیجه آزمون آماری فرضیه های فرعی پژوهش

شرح	Z محاسبه شده	Z جدول	سطح معناداری	نتیجه آزمون
آزمون فرضیه فرعی یک	۰,۷۷	۱,۹٦	۰,۰۵	رد فرضیه
آزمون فرضیه فرعی دو	۰,۲٤	۱,۹٦	۰,۰۵	رد فرضیه
آزمون فرضیه فرعی سه	۲,۰۸	۱,۹٦	۰,۰۵	قبول فرضیه
آزمون فرضیه فرعی چهار	۳,۱٦	۲,۵۸	۰,۰۱	قبول فرضیه
آزمون فرضیه فرعی پنج	۲,۰٤	۱,۹٦	۰,۰۵	قبول فرضیه
آزمون فرضیه فرعی شش	۳,٤	۲,۵۸	۰,۰۱	قبول فرضیه
آزمون فرضیه فرعی هفت	۱,۰۸	۱,۹٦	۰,۰۵	رد فرضیه
آزمون فرضیه فرعی هشت	۱,۰۰٤	۱,۹٦	۰,۰۵	رد فرضیه
آزمون فرضیه فرعی نه	۱,۳۱۲۵	۱,۹٦	۰,۰۵	رد فرضیه
آزمون فرضیه فرعی ده	۲,۳۲	۱,۹٦	۰,۰۵	قبول فرضیه

مأخذ: یافته های پژوهشگر

۸- نتیجه گیری و پیشنهادات پژوهش

نتایج آزمون فرضیه اصلی پژوهش نشان داد در نمونه مورد بررسی، بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود دارد و برابر ضریب تعیین محاسبه شده نیز معلوم گردید گزارشگری مالیاتی به مقدار ۲۹,۹۲٪ واریانس شفافیت گزارشگری مالی را تبیین می کند. برابر این آزمون، در صورتی که گزارشگری مالیاتی بر طبق استاندارد بین المللی حسابداری همانند سایر اجزای گزارشگری مالی الزامی گردد، تلاش مدیریت برای انجام حساب آرایی یا تحریف سود سخت و محدود می گردد. این یافته با نتایج پژوهش انجام شده توسط **ویش، اناث** و **کافمن**(۱۹۹۹) همسو است. چرا که به اعتقاد ایشان یکی از روشهای نیل به

www.SID.ir

Archive of SID

شفافیت بهبود مکانیزم‌های قانونی (یا مقرراتی) مرتبط با افشای بیشتر و بهبود روش‌های حسابداری مرتبط با قابلیت اتکای اطلاعات است.

بررسی تحلیلی فرضیه های فرعی که بر مبنای مقایسه دو زوجی شکل گرفت نیز حاکی از دیدگاه های متفاوت گروه ها است. به طوری که اعضای هیات علمی دانشگاه و حسابداران رسمی احتمال کمتری در خصوص وجود ارتباط بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی قائل شدند، اما مدیران مالی، کارشناسان بورس اوراق بهادار و ممیزان مالیاتی به وجود ارتباط بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی احتمال بیشتری قائل شدند. در تبیین نظرات این گروه ها در خصوص ارتباط بین متغیرهای پژوهش می توان گفت، اعضای هیات علمی رعایت اصول و استانداردهای پذیرفته شده و احتراز از اعمال سلیقه از سوی مدیریت را عوامل ایجاد شفافیت می دانند، لذا مکانیزم های قانونی از قبیل الزام به گزارشگری مالیاتی را چندان موثر بر شفافیت مالی نمی دانند. اعتقاد ضعیف حسابداران رسمی در وجود ارتباط بین متغیرهای پژوهش به این علت می تواند باشد که آنها خود عامل اجرای فرآیندی (حسابرسی مالی) هستند که با رسیدگی اسناد و مدارک حسابداری شروع و با اطمینان از رعایت اصول و استانداردها و قوانین، با تائید بر صحت صورت های مالی به انجام می رسد. لذا گزارشگری مالیاتی و الحاق آن به سیستم گزارشگری فعلی در افزایش شفافیت تاثیر چندانی ندارد. در گروه ممیزین مالیاتی، گرچه اعتقاد بیشتری در مقایسه با گروه حسابداران رسمی دارند، با این وجود این عده معتقدند گزارشگری مالیاتی محصول سیستمی است که گزارشگری مالی فعلی را به عنوان محصول نهائی خود دارد و تمام ضعف هائی که بر آن حاکم است نهایتاً برگزاشگری مالیاتی نیز مترتب خواهد شد، لذا گزارشگری مالیاتی نمی تواند نقش با اهمیتی بر شفافیت گزارشگری مالی داشته باشد. اما از نگاه مدیران مالی و کارشناسان مالی بورس اوراق بهادار، گزارشگری مالیاتی دارای قدرت لازم جهت پیش بینی شفافیت گزارشگری مالی است. دیدگاه مدیران مالی در خصوص ارتباط بسیار نزدیک و قوی گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی به این دلیل است که این افراد به عنوان تهیه کنندگان صورتهای مالی صورت های مالی خود بر کیفیت وکمیت اطلاعات ارائه شده در قالب گزارشگری مالی واقف هستند و مهمتر از همه به دست کاری ها و یا حساب آرائی های موثر بر سود دوره نیز واقف و مسلط هستند که امکان آن با وجود گزارشگری مالیاتی سخت و محدود خواهد شد لذا معتقدند با وجود الزام قانونی مبنی بر ارائه گزارشگری مالیاتی، شفافیت گزارشگری مالی تا حدود بسیار زیادی تامین می شود. کارشناسان مالی بورس اوراق بهادار نیز به ارتباط نزدیک بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی احتمال بیشتری قائل شدند چرا که معتقدند، بورس اوراق

www.SID.ir

Archive of SID

بهادار اساساً به ارائه اطلاعات بیشتر و شفاف تر ترجیح می دهد و چنین اطلاعاتی به تخصیص منابع و افزایش کارائی کمک میکند. افشای اطلاعات مالی به سرمایه گذاران در ارزیابی بهتر شرکت و تسهیل در فرآیند تصمیم گیری آگاهانه کمک میکند که نتیجه آن سرازیر شدن سرمایه به سمت مولدترین استفاده کنندگان و نهایتا منجر به کارائی تخصیصی در بازار می شود.

با توجه نتایج بدست آمده از این پژوهش و به منظور بهبود شفافیت گزارشگری مالی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می شود :

با توجه به نتایج فرضیه اصلی پژوهش که بر وجود ارتباط بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی دارد پیشنهاد می گردد، گزارشگری مالیاتی نیز به گزراشگری مالی الحاق گردد.

با توجه به نتایج فرضیه های فرعی پژوهش، که دال بر میزان شدت و ضعف ارتباط بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی بصورت مقایسه بین گروه های متناظر جامعه آماری دارد، بر اساس جدول (شماره ۳)که مدیران مالی، کارشناسان مالی بورس اوراق بهادار و ممیزان مالیاتی بیشترین رابطه را بین متغیرهای پژوهش برآورد نمودند پیشنهادات زیر مطرح می گردد :

با توجه به وجود تفاوت در نگرش استانداردهای حسابداری با قانون مالیات ها که سبب بروز تعارضات و تضادهای فراوان بین حسابداران رسمی و ممیزان مالیاتی شده است، لازم است استانداردهای حسابداری به عنوان مبنا و ملاک انجام کار قرار گیرد.

به منظور حفظ منافع نظام مالیاتی و تطبیق مناسب تر استانداردهای حسابداری با رویه های مناسب مالیاتی، بهتر است سازمان امور مالیاتی کشور نماینده ای در کمیته تدوین استانداردهای حسابداری داشته باشد.

با عنایت به اینکه رعایت استانداردهای بین المللی حسابداری به افزایش کیفیت گزارشگری مالی کمک فراوان می نماید، پیشنهاد می گردد قوانین و مقررات مالیاتی براساس این استانداردها تعدیل یا اصلاح گردد.

۹- محدودیت های پژوهش

با توجه به محدودیت های زمانی و عدم دسترسی به تمام گروه های موثر بر گزارشگری مالی و گزارشگری مالیاتی، فقط ۱۵۰ نمونه در ۵ گروه انتخاب شدند.

استفاده از ابزار پرسشنامه یکی از محدودیت های اصلی پژوهش می باشد.

www.SID.ir

Archive of SID

منابع :

۱- آقائی، محمدعلی و سیدمحمود موسوی شیرازی، «خصوصیات اندازه‌گیری از دید استفاده کنندگان در ایران»، **ماهنامه رفتار دانشور**، دانشگاه شاهد،شماره ۱۴،تهران،۱۳۸۴.

۲- بادآورنهندی، یونس(۱۳۸۸)،تبیین و ارائه الگوئی برای تعیین و ارزیابی عوامل موثر بر انتخاب کیفیت گزارشگری مالی در ایران، **پایان نامه دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات تهران**.

۳- بیگ‌پور، محمدعلی، مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم، **ماهنامه حسابرس**،شماره۳۵، تهران،۱۳۸۵.

۴- پورزندی، محمد ابراهیم و هدایت اله منصوری، «نقش گزارشگری مالی در بازار سرمایه»، **ماهنامه حسابدار**، شماره ۱۳۸،تهران،.۱۳۷۹

۵- پوریا نسب، امیر و عبدالرضا تالانه، ،تاریخ چهار هزارساله حسابداری، **ماهنامه حسابدار** شماره ۱۱۰ و ۱۱۱.

۶- پوریا نسب، امیر و عبدالرضا تالانه، ،استماع در قرون وسطی، **ماهنامه حسابدار** شماره و حسابدار شماره ۱۴۱.

۷- پیش نویس مفاهیم گزارشگری مالی بخش عمومی، **کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی**، تهران، ۱۳۸۹.

۸- دستگیر، محسن و محمدامید اخگر، محتوی اطلاعاتی اجزای تشکیل دهنده صورت سود و زیان و صورت جریان نقد، **فصلنامه حسابداری مالی**، شماره ۳، ۱۳۸۸

۹- خوش طینت، محسن و رحیمیان نظام الدین، هماهنگ سازی استانداردهای بین المللی، **مطالعات حسابداری**، شماره ۶، ۱۳۸۳.

۱۰- دوانی، غلامحسین، حسابداری و شفافیت اطلاعات، **روزنامه اطلاعات**، صفحه ۱۹، شماره ۲۳۸۴۹، ۱۳۸۵/۱۱/۲۶.

۱۱- دوانی، غلامحسین، مقاله مالیات و حسابداری را درعصر فراتکنولوژی جدی بگیریم، **نشریه سامان**، شماره ۲۷.

۱۲- شمس زاده، باقر،ذکوری، وجیه اله، «شناسائی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی»، **فصلنامه تخصصی مالیات**، شماره ۲، تهران، ۱۳۸۷.

www.SID.ir

Archive of SID

۱۳- عزیزاده، طاهر، «تاثیر کاربرد زبان گزارشگری مالی تعاملی در آینده گزارشگری مالی»، **ماهنامه حسابدار**، شماره ۲۰۴و۲۰۵،تهران، ۱۳۸۸.

۱۴- عرب مازار،علی اکبر، تحولات مدیریت نظام مالیاتی، **ماهنامه حسابرس**، شماره ۳۶، تهران،۱۳۸۶.

۱۵- قربانی، حسین (۱۳۸۶)، افشا در گزارشگری مالی، **ماهنامه حسابدار**، شماره ۱۸۹.

کزازی، ابوالفضل،«نارسائی گزارشگری سنتی و فاصله آن با گزارشگری نوین، **مجموعه مقالات همایش گزارشگری مالی و تحولات پیش روی**»،تهران، دیماه ۱۳۸۳.

۱۶- مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی،افشا در گزارشگری مالی، موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه بودجه، **نشریه شماره ۶۸**.

۱۷- میزگرد حسابداری و مالیات، **ماهنامه حسابرس**، شماره ۳۶، ۱۳۸۶.

۱۸- محمودی، محمد،«بررسی وجوه افتراق میان استانداردهای حسابداری ایران با قوانین و مقررات مالیاتی وشیوه افشا»، **پایان نامه،دانشگاه آزاد اسلامی واحدعلوم تحقیقات، تهران**، ۱۳۸۴

۱۹- نوری فرد، یدا... افشا اطلاعات در گزارشگری مالی شرکتها، چاپ اول، **انتشارات موسسه حسابرسی تامین اجتماعی**، ۱۳۷۷.

۲۰- همدمی خطبه‌سرا، ابوالفضل، فسادمالی، علل، زمینه‌هاو راهبردهای مبارزه با آن، **انتشارات پژوهشکده مطالعات راهبردی**، ۱۳۸۷.

21- Abdolmohammadi, M., R. Simnett, J. C. Thibodeau, and a A. M. Wright. 2006. Sell-Side Analyst's Reports and the Current External Reporting Model. **Accounting Horizons** 20, 4: 375-389.

22- Admatį A., and P. Pfleiderer. 2000. Forcing Firms to talk: Financial Disclosure Regulation and Externalities. **Review of Financial Studies** 13 (3): 479-519

23- Alan Robb and Susan Newberry, 2007, Globalization: governmental accounting & International financial reporting,Socio-**Economic Review**, 5,725-754

24- Baker, C.R., wallage, P. The Future of Financial Reporting in Europe: Its Role in Corporate Governance, **The International Journal of Accounting**, vol,35, No.2, PP.173-187, 2000.

www.SID.ir

Archive of SID

25- Beaty, A.L.,S.Chamberlin, and J.Magliolo. "Managing Financial Reports of Commercial Banks: The Influence of Taxes, regulatory Capital and Earnings." **Journal of Accounting Research** (1995) 33 (2) : 231-261

26- Bushman, M., and J. Smith. 2002. Transparency, Financial Accounting Information, and Coroprate Governance. **FRBNY Economic Policy Review** 1:23-4

27- Cloyd, C.B.,J.Pratt, and T.Stock. "The Use of Financial Accounting Choice to support Aggerssive Tax Positions: Public and Private Firms." **Journal of Accounting Research** (spring 1996) 34: 23-43.

28- DISCUSSION OF Inferring U.S. Tax Liability From Financial Statement Information Mary Margaret Frank The" **Journal of the Ametican taxation Association**; spring 2009 Pg. 656

29- Frank. M.M., L. Lynch. And S. Rego. 2009. Tax reporting and aggressiveness and its relation. **The Accounting Review** 84 (2): 467-496.

30- Leslie,A. Robinson, Sabsing. "The Effect of Invisible Tax Preference on investment and Tax Preference Measures" **Journal of Accounting And Economics** 46(2008) 389-404.

31- Lerach, S., 2004. The Alarming Decline in the Quality of Financial Reporting and Upsurge in Securities Fraud. **Working paper. Lerach Coughlin Stoia & Robbins LLP.**

32- Lisowsky, P. 2009. Inferring U.S. tax liability from financial statement information. **The Journal of the American Taxation Association** 31 (1): 26-63.

33- Madhavan, A.,D.porter, and D.Weaver. "Should Securities Markets Be Transparenct?" **Journal of Financial Markets**`(2004).

34- Manzon. G, and G. Plesko. 2002. "The Relation between financial and tax" **Law Reviw** 55; 175-214.

35- Shaviro, Daniel N. "The Optimal Relationship Between Taxable Income and Financial Accounting Income." **Georgetown Low Journal** 97 No. 2 (January, 2009a): 423-84.

36- Shackelford, Douglas A, Joel Slemrod, and James M. Sallee. "A Unifying Model of How the Tax System and Generally Accepted Accounting Principles Affect Corporate Behavior." **NBER**

www.SID.ir

Archive of SID

Working Paper No. 12873. Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research, 2007.

37- Schon, Wolfgang, "The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting? " **Tax law Review** 58 No. 2 (Winter. 2005): 111-48.

38- Scholes, M., G. P. Wilson, and M. Wolfson. " Tax Planning, Regulatory Capital Planning, and financial Reporting Strategy for Commercial Banks." **Review of Financial Studies** (1990)3: 625-650.

www.SID.ir