

## بررسی تاثیر گزارشگری مالیاتی بر شفافیت گزارشگری مالی

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

تاریخ پذیرش: ۸۹/۱۱/۱۰

تاریخ دریافت: ۸۹/۲/۱۶

### چکیده

مقوله شفافیت گزارشگری مالی و اهمیتی که در سال های اخیر نمود بیشتری پیدا کرده است، به دنبال وقایع ناگوار و بحران های بوجود آمده در بورس های جهان و به ویژه سپتامبر سیاه ۱۹۹۷ و سپس حادثه یازدهم سپتامبر ۲۰۰۰، افشای ماجرای ورلداکام، انرون، زیراکس و سپس پارمالات در سطح جهان و سقوط شاخص های بورس تهران در سال ۱۳۸۳ باعث گردید موضوع شفافیت صورت های 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 علمی دانشگاه، 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 صورت 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

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.

**واژه های 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 تصمیم گیری های گروه های مختلف بازار سرمایه ایفا می کند. این اطلاعات طی یک فرآیند محاسباتی و براساس اصول و استانداردهای مراجع ذیصلاح اندازه گیری و ارائه می شوند و اگر از شفافیت لازم برخوردار نباشد احتمال اتخاذ تصمیمات نادرست توسط گیرنده اطلاعات افزایش می یابد. برابر بند ۶ استاندارد شماره یک حسابداری ایران (ترجمه استاندارد بین المللی شماره یک)، هدف از گزارشگری مالی، ارائه اطلاعاتی طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیف وسیعی از استفاده کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع می شود. این اهداف زمانی قابل دستیابی است که استانداردهای بین المللی حسابداری در شرایط موجود و مربوط بکار گرفته شود. در حالی که در گزارشگری مالی ایران، عدم به کارگیری برخی استانداردهای بین المللی 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 ملاحظه ای از بار اطلاعاتی و شفافیت صورتهای مالی کاسته است.

یکی از استانداردهای بین المللی حسابداری که تأثیر بسزایی در کیفیت گزارشگری مالی دارد استاندارد حسابداری مالیات بردرآمد شماره ۱۲<sup>۱</sup> است. نبود این استاندارد در مجموعه استانداردهای حسابداری ایران موجب انحراف صورتهای مالی می شود چرا که این استاندارد ابزاری برای تفکیک اندازه های حسابداری مالی از اندازه های قوانین مالیاتی و تخصیص تفاوت این اندازه ها به ادوار مالی دوره عمر مبادلاتی که باعث ایجاد این تفاوت شده اند، فراهم می کند.

<sup>۱</sup>.Accounting for Tax on Income

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 رگرديد، 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 می نماید، 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 بین المللی، وجود گزارشگری مالیاتی موجبات بهبود گزارشگری مالی را فراهم می آورد. در حال حاضر در ایران، گزارشگری مالیاتی بر مبنای استاندارد بین المللی حسابداری آن وجود ندارد و تمامی اقدامات فعلی در حد اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات ها و خارج از چارچوب گزارشگری مالی و بطور مستقل انجام و ملاحظه می گردد.

نقش مهم گزارشگری مالیاتی از سال ۲۰۰۱ به دنبال وقایع مهمی که رخ داده است پررنگ تر شده است. کشف تقلبات، پنهان کاری ها و دستکاری های حسابداری در شرکت های بزرگ از قبیل ورلدکام<sup>۱</sup>، انرون<sup>۲</sup> و زیراکس که فرار مالیاتی از مقاصد سوء آنها بود سبب شد تا در مورد نحوه گزارشگری مالیاتی چاره اندیشی شود. توجه و تمرکز کمیسیون بورس اوراق بهادار<sup>۳</sup> و اداره خزانه داری آمریکا<sup>۴</sup> سبب شد موارد زیادی از پنهان سازی ها و فساد مالیاتی کشف شود. که این موضوع مدتها سوژه محافل علمی و روزنامه نگاران بوده است.

وجود بحران های فوق، سبب شد موضوع شفافیت صورت های 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 بی تاثیر نبوده است.

در اکثر پژوهش های انجام شده در خصوص گزارشگری مالی علایق و ذائقه استفاده کنندگان برون سازمانی شامل سرمایه گذاران، مدیران، حسابرسان و دانشگاهیان و...

<sup>1</sup>.World Com

<sup>2</sup>.Enron

<sup>3</sup>.Security Exchange Commission

<sup>4</sup>.US Treasury Department

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 در صورت پذیرش گزارشات مالیاتی توسط مراجع مالیاتی، طبیعتاً اعتبار ویژه‌ای به گزارشات مالی بخشیده می‌شود. با این وجود نقش نهادهای قانونگذار در الزامی کردن افشای اطلاعات و افزایش شفافیت برجسته‌تر از گذشته می‌شود. گرچه اطلاعات کامل در بهترین شرایط نیاز به الزامات قانونی دارد.

به اعتقاد **ویش، انات و کافمن**<sup>۱</sup> (۱۹۹۹) حداقل از سه راه می‌توان به شفافیت رسید:

- ❖ بهبود مکانیزم‌های قانونی (و یا مقرراتی) مرتبط با افشای بیشتر
  - ❖ طراحی تدابیر 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**<sup>۲</sup> (۲۰۰۹) در خصوص 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 شایرو**<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) طی پژوهشی تحت عنوان قواعد بین المللی درباره اندازه‌گیری سود و زیان متحدالشکل دفتری در رابطه با مالیات، به این موضوع پرداخت که پیروی از رایه متحدالشکل سنتی تاحد زیادی سبب عقب رانده شدن از تعریف سود مشمول مالیات و سود حسابداری مالی شده است. به هر حال 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.

<sup>1</sup>.Vish, onas & kufman

<sup>2</sup>.Mari Margaret Frank

<sup>3</sup>.Daniel shaviro

**فانگ جاوو<sup>۱</sup>** (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<sup>۲</sup>** (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<sup>۳</sup>** (۲۰۰۱) در پژوهشی تحت عنوان تاثیرات مقررات مالیاتی بر تصمیمات سرمایه‌گذاری و گزارشگری مالی در موسسات اقتصادی در زمان تورم، به این نتیجه دست یافت که مقررات مالیاتی بر سود ابرازی موسسات مالی در زمان تورم که منجر به ارائه سود بیشتری می‌گردد تاثیرگذار بوده، در نتیجه اطلاعات به صورت کامل افشاء نشده و نهایتاً این حالت باعث تضاد در امر گزارشگری بر مبنای قوانین مالیاتی و سود ابرازی استانداردهای حسابداری و سبب عدم اطمینان و ایجاد تردید در تصمیم‌گیری‌های مالی می‌گردد.

**گیل و جرج پلسکو<sup>۴</sup>** (۲۰۰۱) طی یک بررسی تحت عنوان رابطه بین اندازه‌گیری گزارشگری مالی و مالیاتی از جهت 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 بین‌المللی 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 گوشه‌هایی از نشانه‌های تعامل و نزدیکی قانون مالیات‌ها و اصول حسابداری پرداخته است.

<sup>۱</sup>.Fung jao

<sup>۲</sup>.Gross

<sup>۳</sup>.Chang woon

<sup>۴</sup>.Gill & jorz pelsco

**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 استانداردهای حسابداری و بر مبنای قوانین مالیاتی با تصمیم گیری های اقتصادی مرتبط است.

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

### ۳- فرضیه های پژوهش

#### فرضیه اصلی

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

#### فرضیه های 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.

- 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 می باشد. روش نمونه گیری طبقه ای نسبی می باشد.

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 واریانس ۳۱ و 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 به ۳۰ نمونه نیاز است.

#### ۵- روش پژوهش

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

طریق دو پرسشنامه محقق ساخته اطلاعات لازم جمع آوری 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 ۰/۸۶٪ برای پرسشنامه شفافیت گزارشگری مالی و ۰/۷۵٪ برای گزارشگری مالیاتی حاکی از پایایی مناسب این دو پرسشنامه بوده است. نمره گذاری پرسشنامه‌ها از طریق روش نمره گذاری لیکرت ۵ درجه ای انجام گردید.

به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و تعیین تاثیر متغیر مستقل بر متغیر وابسته در هر یک از گروه‌های تشکیل دهنده جامعه آماری، از مدل آماری همبستگی و برای تفاوت بین هر جفت از همبستگی مربوط به گروه‌های 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 می‌باشد:

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

S	X	N	شرح	
			متغیرهای پژوهش	
۹,۶۸	۷۲,۰۳	۳۰	گزارشگری مالیاتی	اعضای هیات علمی دانشگاه
۶,۶۵	۷۳,۸۷	۳۰	شفافیت گزارشگری مالی	
۸,۸۰	۷۲,۴۳	۳۰	گزارشگری مالیاتی	حسابدار رسمی
۷,۵۴	۷۸,۳۰	۳۰	شفافیت گزارشگری مالی	
۹,۱۰	۷۲,۱۳	۳۰	گزارشگری مالیاتی	کارشناس مالی بورس
۸,۵۱	۷۵,۷۷	۳۰	شفافیت گزارشگری مالی	
۱۱,۳۵	۷۲,۴۸	۳۰	گزارشگری مالیاتی	ممیزان مالیاتی
۹,۰۶	۷۶,۶۶	۳۰	شفافیت گزارشگری مالی	
۱۲,۴۲	۷۷,۶۰	۳۰	گزارشگری مالیاتی	مدیران مالی
۱۰,۷۷	۷۹,۱۳	۳۰	شفافیت گزارشگری مالی	

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

مأخذ: یافته های پژوهشگر

با توجه به نمرات حاصله از حجم نمونه ملاحظه می‌گردد، میانگین شفافیت گزارشگری مالی ۳,۴۱ 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

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

مأخذ: یافته های پژوهشگر

باتوجه به ضریب همبستگی بدست آمده بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی به مقدار  $r_{xy}=0,547$  و با توجه به سطح معناداری ( $P=0,0005$ ) نتیجه می‌گیریم بین این دو متغیر، همبستگی معناداری با بیش از ۰,۹۹ احتمال وجود دارد و چون سطح معناداری  $p < 0,0005$  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 می‌کند.

## 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

P	Z	$Z_r$	$r_{xy}$	شرح
P>۰.۰۵	-۰,۷۷	۰,۲۸۲	۰,۲۷۳	حسابداران رسمی
		۰,۴۹۱	۰,۴۵۴	قانون گذاران
P>۰.۰۵	-۰,۲۴	۰,۲۸۲	۰,۲۷۳	حسابداران رسمی
		۰,۲۱۸	۰,۲۱۴	اعضای هیات علمی دانشگاه
P<۰.۰۵	-۲,۰۸	۰,۲۸۲	۰,۲۷۳	حسابداران رسمی
		۰,۸۴۸	۰,۶۹	کارشناس مالی بورس اوراق بهادار
P<۰.۰۱	-۳,۱۶	۰,۲۸۲	۰,۲۷۳	حسابداران رسمی
		۱,۱۴۲	۰,۸۱۷	تهیه کنندگان صورتهای مالی (مدیران مالی)
P<۰.۰۵	-۲,۰۴	۰,۴۹۱	۰,۴۵۴	قانون گذاران (ممیزان مالیاتی)
		۱,۱۴۲	۰,۸۱۷	تهیه کنندگان صورتهای مالی (مدیران مالی)
P<۰.۰۵	۳,۴	۰,۲۱۸	۰,۲۱۴	اعضای هیات علمی دانشگاه
		۱,۱۴۲	۰,۸۱۷	تهیه کنندگان صورتهای مالی (مدیران مالی)
P<۰.۰۵	-۱,۰۸	۰,۸۴۸	۰,۶۹	کارشناس مالی بورس اوراق بهادار
		۱,۱۴۲	۰,۸۱۷	تهیه کنندگان صورتهای مالی (مدیران مالی)
P>۰.۰۵	۱,۰۰۴	۰,۲۱۸	۰,۲۱۴	اعضای هیات علمی دانشگاه
		۰,۴۹۱	۰,۴۵۴	قانون گذاران (ممیزان مالیاتی)
P>۰.۰۵	۱,۳۱۲۵	۰,۸۴۸	۰,۶۹	کارشناس مالی بورس اوراق بهادار
		۰,۴۹۱	۰,۴۵۴	قانون گذاران (ممیزان مالیاتی)
P>۰.۰۵	-۲,۳۲	۰,۲۱۸	۰,۲۱۴	اعضای هیات علمی دانشگاه
		۰,۸۴۸	۰,۶۹	کارشناس مالی بورس اوراق بهادار

مأخذ: یافته های پژوهشگر

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 ۴: نتیجه آزمون آماری فرضیه های فرعی پژوهش

شرح	$Z$ محاسبه شده	$Z$ جدول	سطح معناداری	نتیجه آزمون
آزمون فرضیه فرعی یک	۰,۷۷	۱,۹۶	۰,۰۵	رد فرضیه
آزمون فرضیه فرعی دو	۰,۲۴	۱,۹۶	۰,۰۵	رد فرضیه
آزمون فرضیه فرعی سه	۲,۰۸	۱,۹۶	۰,۰۵	قبول فرضیه
آزمون فرضیه فرعی چهار	۳,۱۶	۲,۵۸	۰,۰۱	قبول فرضیه
آزمون فرضیه فرعی پنج	۲,۰۴	۱,۹۶	۰,۰۵	قبول فرضیه
آزمون فرضیه فرعی شش	۳,۴	۲,۵۸	۰,۰۱	قبول فرضیه
آزمون فرضیه فرعی هفت	۱,۰۸	۱,۹۶	۰,۰۵	رد فرضیه
آزمون فرضیه فرعی هشت	۱,۰۰۴	۱,۹۶	۰,۰۵	رد فرضیه
آزمون فرضیه فرعی نه	۱,۳۱۲۵	۱,۹۶	۰,۰۵	رد فرضیه
آزمون فرضیه فرعی ده	۲,۳۲	۱,۹۶	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 آرایبی یا تحریف سود سخت و محدود می گردد. این یافته با نتایج پژوهش انجام شده توسط ویش، انات و کافمن (۱۹۹۹) همسو است. چرا که به اعتقاد ایشان یکی از روشهای نیل به

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

بررسی تحلیلی فرضیه‌های فرعی که بر مبنای مقایسه دو زوجی شکل گرفت نیز حاکی از دیدگاه‌های متفاوت گروه‌ها 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 گروه‌ها در خصوص ارتباط بین متغیرهای پژوهش می‌توان گفت، اعضای هیات علمی رعایت اصول و استانداردهای پذیرفته شده و احتراز از اعمال سلیقه از سوی مدیریت را عوامل ایجاد شفافیت می‌دانند، لذا مکانیزم‌های قانونی از قبیل الزام به گزارشگری مالیاتی را چندان موثر بر شفافیت مالی نمی‌دانند. اعتقاد ضعیف حسابداران رسمی در وجود ارتباط بین متغیرهای پژوهش به این علت می‌تواند 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 تأیید بر صحت صورت‌های مالی به انجام می‌رسد. لذا گزارشگری مالیاتی و الحاق آن به سیستم گزارشگری فعلی در افزایش شفافیت تأثیر 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 نهایی خود دارد و تمام ضعف‌هایی که بر آن حاکم است نهایتاً بر گزارشگری مالیاتی نیز مترتب خواهد شد، لذا گزارشگری مالیاتی نمی‌تواند 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 پیش‌بینی 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 تهیه‌کنندگان صورتهای مالی صورت‌های مالی خود بر کیفیت و کمیت اطلاعات ارائه شده در قالب گزارشگری مالی واقف هستند و مهمتر از همه به دست‌کاری‌ها و یا حساب‌آرایی‌های 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 می‌شود. 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

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 نهایتاً 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 گزارشگری 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.

**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- بادآورنهدی، 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- بیگ پور، محمدعلی، مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم، **ماهنامه حسابرس**، شماره ۳۵، تهران، ۱۳۸۵.
- ۴- پورزند، محمد ابراهیم و هدایت اله منصوری، «نقش گزارشگری مالی در بازار سرمایه»، **ماهنامه حسابداری**، شماره ۱۳۸، تهران، ۱۳۷۹.
- ۵- پوریا نسب، امیر و عبدالرضا تالانه، تاریخ چهار هزارساله حسابداری، **ماهنامه حسابداری** شماره ۱۱۰ و ۱۱۱.
- ۶- پوریا نسب، امیر و عبدالرضا تالانه، استماع در قرون وسطی، **ماهنامه حسابداری** شماره و حسابداری 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 در عصر فراتکنولوژی جدی بگیریم، **نشریه سامان**، شماره ۲۷.
- ۱۲- شمس زاده، باقر، ذکوری، وجیه اله، «شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی»، **فصلنامه تخصصی مالیات**، شماره ۲، تهران، ۱۳۸۷.

- ۱۳- عزیزاده، طاهر، «تاثیر کاربرد زبان گزارشگری مالی تعاملی در آینده گزارشگری مالی»، **ماهنامه حسابداری**، شماره ۲۰۴ و ۲۰۵، 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 حسابداری**، 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 و شیوه افشا»، **پایان نامه، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات، تهران، ۱۳۸۴**.
- ۱۹- نوری فرد، پدا... افشا اطلاعات در گزارشگری مالی شرکتها، چاپ اول، **انتشارات موسسه حسابرسی تامین اجتماعی**، ۱۳۷۷.
- ۲۰- همدی خطبه سرا، ابوالفضل، فسادمالی، علل، زمینه‌ها و 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- Admatj A., and P. Pfliederer. 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.

- 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 Corporate 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 Aggressive 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 American 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 Transparent?" **Journal of Financial Markets** (2004).
- 34- Manzon, G, and G. Plesko. 2002. "The Relation between financial and tax" **Law Review** 55; 175-214.
- 35- Shaviro, Daniel N. "The Optimal Relationship Between Taxable Income and Financial Accounting Income." **Georgetown Law 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**

- 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.