

## تبیین ارتباط بین شفافیت گزارشگری مالی با گزارشگری مالیاتی در ایران

دکتر علی اکبر عرب مازار - استاد رشته اقتصاد، دانشگاه شهید بهشتی

دکتر قدرت اله طالب نیا - استادیار رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

دکتر حمیدرضا وکیلی فرد - استادیار رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

محمود صمدی لرگانی - دانشجوی دوره دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

### چکیده

مقوله شفافیت گزارشگری مالی و اهمیتی که در سالهای اخیر نمود بیشتری پیدا کرده است، بدنبال وقایع ناگوار و بحرانهای بوجود آمده در بورسهای جهان و به ویژه سپتامبر سیاه 1997 و سپس حادثه یازدهم سپتامبر 2000، افشای ماجرای ورلد کام، انرون، زیراکس و سپس پارامالات در سطح جهان و سقوط شاخصهای بورس تهران در سال 1383 باعث گردید موضوع شفافیت صورت های مالی بعنوان 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 تحقیق استان تهران و در پنج گروه شامل اعضای هیات علمی دانشگاه، حسابرسان مستقل (حسابدار رسمی)، کارشناسان مالی (بورس اوراق بهادار تهران)، ممیزین مالیاتی (سازمان امور مالیاتی استان تهران) و مدیران مالی (به نمایندگی تهیه کنندگان گزارشگری مالی) می باشد. به منظور تجزیه و تحلیل داده ها و تعیین رابطه بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی در هر یک از گروههای 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 تحقیق بیانگر وجود یک رابطه مثبت بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی بوده است بطوری 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 272 قانون مالیاتها، حسابدار رسمی.

## مقدمه

اطلاعات حسابداری از مهمترین منابع اطلاعاتی است که بعنوان محصول اصلی سیستم حسابداری نقش اساسی در تصمیم گیریهای 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 6 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 صورت های 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 حالیکه در گزارشگری مالی ایران، عدم بکارگیری برخی استانداردهای بین المللی حسابداری سبب شده است صورت های مالی نتوانند به هدف خود که ارائه اطلاعاتی مفید برای اخذ تصمیمات اقتصادی است نایل شوند. این نقیصه، بطور قابل ملاحظه ای از بار اطلاعاتی و شفافیت صورت های مالی کاسته است.

یکی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری که تأثیر بسزایی در کیفیت گزارشگری مالی دارد استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد شماره 12 (*Accounting for Taxes on Income*) 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.

### بیان مساله

همانطور که در سطور گذشته به آن اشاره شد، عدم بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری مالیات بر درآمد، صورتهای مالی شامل صورت سود (زیان)، ترازنامه و بالطبع شاخصها و نسبتهای مالی مهم در بازار بورس مثل *EPS* و نسبت *P/E* را دچار تحریف می‌نماید، ضمن اینکه اصل تطابق و سایر میثاقهای دیگر حسابداری هم رعایت نخواهد شد که برآیند همه آنها تأثیر 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 بین‌المللی حسابداری آن وجود ندارد و تمامی اقدامات فعلی در حد اجرای ماده 272 قانون مالیاتها و خارج از چارچوب گزارشگری مالی و بطور مستقل انجام و ملاحظه می‌گردد.

نقش مهم گزارشگری مالیاتی از سال 2001 به دنبال وقایع مهمی که رخ داده است پررنگ تر شده است. کشف تقلبات، پنهان کاری‌ها و دستکاریهای حسابداری در شرکتهای بزرگ از قبیل ورلد کام<sup>1</sup>، انرون<sup>2</sup> و زیراکس که فرار مالیاتی از مقاصد سوء آنها بود سبب شد تا

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

در مورد نحوه گزارشگری مالیاتی چاره‌اندیشی شود. توجه و تمرکز کمیسیون بورس و اوراق بهادار<sup>3</sup> و اداره خزانه‌داری آمریکا<sup>4</sup> سبب شد موارد زیادی از پنهان‌سازی‌ها و فساد مالیاتی کشف شود.

این رسوایی که بصورت پی در پی در سنوات اخیر رخ داده است در واقع نمایش تلخ رسوایی‌های گزارشگری مالی را نشان می‌دهد که ناامیدی سرمایه‌گذاران را نیز بهمراه داشته است.

لذا مساله اصلی پژوهش که بطور فراگیر در سراسر دنیا یکی از دغدغه‌های اصلی نیازهای اطلاعاتی بازار را تشکیل می‌دهد، کمیت و کیفیت اطلاعات مالی با تاکید بر شفافیت اطلاعات می‌باشد. بنابراین در پی آن هستیم تا مشخص نمائیم که آیا شفافیت گزارشگری مالی به کمک گزارشگری مالیاتی قابل دستیابی است یا خیر؟

### **اهمیت تحقیق**

بحران‌های بوجود آمده در دنیا که فوقا به آن اشاره گردید، 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 در آمد 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 پژوهش‌های انجام شده در خصوص گزارشگری مالی علایق و ذائقه استفاده‌کنندگان برون سازمانی شامل سرمایه‌گذاران، مدیران، حساب‌رسان و دانشگاهیان و... 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، اناث و کافمن (1999)** 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.
- ملاحظه می‌گردد، مقوله گزارشگری مالیاتی و تاکید بر تقویت این بخش، در بهبود شفافیت گزارشگری مالی تاثیر بسزائی دارد که ضرورت انجام تحقیق را مهم جلوه می‌دهد.

### ادبیات و پیشینه تحقیق

انتقادات حسابداران در کشورهای مختلف بحث سبب پیدایش بیانیه‌ها و استانداردهایی برای رعایت اصول حسابداری گردید. البته ایده تخصیص مالیات بر درآمد به سالهای قبل از 1944، زمانی که بولتن تحقیقی شماره 23 حسابداری (**ARB-23**) بیان کرد که هزینه مالیات بر درآمد باید به دوره‌های مرتبط با ایجاد این هزینه تخصیص یابد، برمی‌گردد. اظهار نظر رسمی بعدی، طی نظریه شماره 11 (**APB-11**) در سال 1967 توسط هیأت تدوین اصول حسابداری (**APB**) به نام حسابداری مالیات بر درآمد، منتشر گردیده است. هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی در امریکا، پس از انجام انتقادات بسیار بر نظریه شماره 11 هیأت تدوین اصول حسابداری، اقدام به مطالعه و بررسی به منظور اصلاح این نظریه نمود. پس از سالها بحث و

بررسی و دریافت نظرات مختلف صاحب‌نظران و اساتید دانشگاه‌ها، اقدام به تهیه استاندارد شماره 96 (FASB-96) نمود و آن را در سال 1988 به نام حسابداری مالیات بردرآمد منتشر کرد. مفهوم اساسی این استاندارد این است که هزینه مالیات بردرآمد باید با رویدادهایی که موجب آن گردیده است، تطابق داده شود.

آقای **هندریکسون** در این باره می‌گوید تفاوت مهمی بین هزینه مالیات بردرآمد و سایر هزینه‌های واحدهای تجاری وجود ندارد و باید به عنوان یک هزینه با درآمدی که موجب آن شده است تطابق و طبقه‌بندی گردد. تخصیص مالیات بر درآمد بین چند دوره مالی فرآیند حسابداری مالیات بردرآمد است و به تفاوت‌هایی که در یک دوره ایجاد و در دوره یا دوره‌های بعد معکوس می‌شود، تفاوت‌های موقتی گفته می‌شود.

هیأت تدوین اصول حسابداری تفاوت‌های زمانی را چنین تعریف می‌کند «تفاوت زمانی، بین دوره‌هایی که رویدادها بر سود مشمول مالیات و دوره‌هایی که این رویدادها بر تعیین سود حسابداری قبل از کسر مالیات تأثیر می‌گذارند است. تفاوت در یک دوره زمانی ایجاد و در دوره‌های بعد برگشت و جبران می‌شوند. برخی از تفاوت‌های زمانی هزینه مالیات را کاهش و برخی دیگر سبب افزایش هزینه مالیات با مالیات پرداختنی در دوره مورد نظر می‌گردد».

### **ماری مارگارت فرانک و همکاران<sup>1</sup> در سال 2009 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 تحقیق بررسی اثر دو جانبه گزارشگری مالی متهورانه و گزارشگری مالیاتی متهورانه بر نرخ بازده آتی سهام بوده است.

### **دانیل شاورو (2009) 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 ارایه

---

1. Mari Margaet Frank

2. Gross

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 یکسویه، تحت فشار قرار دارد و شروع فعالیتهای آن به سمت حسابداری متحدالشکل در ارائه گزارشهای مالی و مالیاتی در آینده نزدیک می‌باشد.

**فانگ جاوو (2006)** 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>2</sup> (2003)** به بررسی گزارشگری مالی شرکت انرون پرداخت. وی در این تحقیق 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 (2001)** در تحقیقی 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 ماترون و جرج پلسکو (2001)** 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 تحقیقی که توسط **سعید جمشیدی فرد (1388)** 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.

**شهنوازی (1385)** در تحقیق 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 مالیات‌های 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 تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مرتبط است.

**محمدعلی نوذری (1378)** در مطالعه خود با عنوان بررسی تطبیقی بین قانون مالیات‌های مستقیم کشور با استانداردهای بین‌المللی حسابداری، به بررسی کارایی نظام مالیاتی کشور در خصوص 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 در حال 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 اینصورت موجبات شفافیت اطلاعاتی لازم برای تخصیص بهینه مالی در شرکت‌ها فراهم می‌شود».

Iranian Accounting Association

#### **فرضیه اصلی پژوهش:**

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



### فرضیه‌های فرعی پژوهش:

- 1) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه حسابدار رسمی متفاوت از گروه قانونگذاران است.
- 2) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه حسابدار رسمی متفاوت از گروه افراد دانشگاهی است.
- 3) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه حسابدار رسمی متفاوت از گروه سازمان بورس اوراق بهادار تهران است.
- 4) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه حسابدار رسمی متفاوت از گروه تهیه کنندگان است.
- 5) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه تهیه کنندگان متفاوت از گروه قانونگذاران است.
- 6) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه تهیه کنندگان متفاوت از گروه افراد دانشگاهی است.
- 7) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه تهیه کنندگان متفاوت از گروه سازمان بورس اوراق بهادار است.
- 8) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه قانون گذاران متفاوت از گروه افراد دانشگاهی است.
- 9) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه قانون گذاران متفاوت از گروه سازمان بورس اوراق بهادار است.
- 10) رابطه بین گزارشگری مالیاتی با شفافیت گزارشگری مالی در گروه افراد دانشگاهی متفاوت از گروه سازمان بورس اوراق بهادار است.

جامعه آماری، نمونه آماری و قلمرو زمانی تحقیق:

جامعه آماری پژوهش شامل بورس اوراق بهادار تهران، سازمان امور مالیاتی استان تهران، اساتید دانشگاه، تهیه کنندگان صورتهای مالی (شرکتها) و حسابداران رسمی (موسسات حسابرسی) شاغل در تهران در سال 1389 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 30 نفره شامل گروههای مورد نظر در جامعه آماری انتخاب و به صورت مقدماتی، ابزار اندازه گیری پژوهش به روی آن اجرا گردید که با واریانس 31 و فرض حداقل تفاوت میانگین نمونه و جامعه 5، حجم نمونه از طریق فرمول زیر 150 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 5 گروه، بنابراین برای هر گروه حداقل به 30 نمونه نیاز است.

### روش تحقیق

این تحقیق 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 می شود. متغیرهای این پژوهش شامل گزارشگری مالیاتی بعنوان متغیر مستقل و شفافیت گزارشگری مالی بعنوان متغیر وابسته می باشد. در تهیه، اصلاح و تایید به منظور روایی پرسشنامه از نظرات بیش از 20 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 86% برای پرسشنامه شفافیت گزارشگری مالی و 75% برای گزارشگری مالیاتی حاکی از پایایی مناسب این دو پرسشنامه بوده است. نمره گذاری پرسشنامه ها از طریق روش نمره گذاری لیکرت 5 درجه ای انجام گردید.

Iranian Accounting Association

به منظور تجزیه و تحلیل داده ها و تعیین رابطه بین متغیرها در هر یک از گروههای 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.

### یافته های تحقیق

جهت تجزیه تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها از روشهای آماری توصیفی و استنباطی با استفاده از نرم افزار *SPSS* ویراست 16 انجام شده است. توصیف متغیرهای تحقیق براساس میانگین، انحراف استاندارد بشرح جدول زیر می باشد:

جدول شماره 1- داده های توصیفی مربوط به گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری

S	$\bar{X}$	N	شرح	
			متغیرهای تحقیق	
9.68	72.03	30	گزارشگری مالیاتی	اعضای هیات علمی دانشگاه
6.65	73.87	30	شفافیت گزارشگری مالی	
8.80	72.43	30	گزارشگری مالیاتی	حسابدار رسمی
7.54	78.30	30	شفافیت گزارشگری مالی	
9.10	72.13	30	گزارشگری مالیاتی	کارشناس مالی بورس
8.51	75.77	30	شفافیت گزارشگری مالی	
11.35	72.48	30	گزارشگری مالیاتی	ممیزان مالیاتی
9.06	76.66	30	شفافیت گزارشگری مالی	
12.42	77.60	30	گزارشگری مالیاتی	مدیران مالی
10.77	79.13	30	شفافیت گزارشگری مالی	
10.43	73.33	150	گزارشگری مالیاتی	کل جامعه آماری
8.70	76.74	150	شفافیت گزارشگری مالی	

با توجه به نمرات حاصله از حجم نمونه ملاحظه می گردد، میانگین شفافیت گزارشگری مالی 3.41 نمره بیشتر از میانگین گزارشگری مالیاتی است. به تعبیری بین میانگین های دو متغیر

پژوهش تفاوت وجود دارد و میانگین شفافیت گزارشگری مالی بیشتر از گزارشگری مالیاتی است.

### تجزیه تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها : آزمون فرضیه اصلی تحقیق :

"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 2) رابطه بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی

CV	P	df	شفافیت گزارشگری مالی	شرح
29.92%	0.0001	148	0.547	گزارشگری مالیاتی
			150	N

باتوجه به ضریب همبستگی بدست آمده بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی به مقدار  $r=0.547$  و با توجه به سطح معناداری ( $P=0.0001$ ) نتیجه میگیریم بین این دو متغیر، همبستگی معناداری با بیش از 0.99 احتمال وجود دارد و چون سطح معناداری  $P < 0.01$  است بنابراین رابطه محاسبه شده از لحاظ آماری در سطح 0.01 معنادار است. برای شدت همبستگی، از ضریب تعیین استفاده شده است و نشان میدهد گزارشگری مالیاتی به مقدار 29.92% واریانس شفافیت گزارشگری مالی را تبیین می کند.

### آزمون فرضیه های فرعی تحقیق :

به منظور آزمون فرضیه های فرعی، ابتدا ضریب همبستگی هر یک از گروه ها محاسبه تا رابطه بین متغیرهای تحقیق 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 می نمائیم که نتیجه آن بشرح جدول شماره 3 می باشد:

جدول شماره 3) مقایسه رابطه بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی در گروه های متناظر

P	Z	Z <sub>r</sub>	r <sub>xy</sub>	شرح	
P>0.05	-0.77	0.282	0.273	حسابداران رسمی	فرضیه فرعی یک
		0.491	0.454	قانون گذاران	
P>0.05	-0.24	0.282	0.273	حسابداران رسمی	فرضیه فرعی دو
		0.218	0.214	اعضای هیات علمی دانشگاه	
P<0.05	-2.08	0.282	0.273	حسابداران رسمی	فرضیه فرعی سه
		0.848	0.69	کارشناس مالی بورس اوراق بهادار	
P<0.01	-3.16	0.282	0.273	حسابداران رسمی	فرضیه فرعی چهار
		1.142	0.817	تهیه کنندگان (مدیران مالی)	
P<0.05	-2.04	0.491	0.454	قانون گذاران (ممیزان مالیاتی)	فرضیه فرعی پنج
		1.142	0.817	تهیه کنندگان (مدیران مالی)	
P<0.01	3.4	0.218	0.214	اعضای هیات علمی دانشگاه	فرضیه فرعی شش
		1.142	0.817	تهیه کنندگان (مدیران مالی)	
P<0.05	-1.08	0.848	0.69	کارشناس مالی بورس اوراق بهادار	فرضیه فرعی هفت
		1.142	0.817	تهیه کنندگان (مدیران مالی)	
P>0.05	1.004	0.218	0.214	اعضای هیات علمی دانشگاه	فرضیه فرعی هشت
		0.491	0.454	قانون گذاران (ممیزان مالیاتی)	
P>0.05	1.3125	0.848	0.69	کارشناس مالی بورس اوراق بهادار	فرضیه فرعی نه
		0.491	0.454	قانون گذاران (ممیزان مالیاتی)	
P>0.05	-2.32	0.218	0.214	اعضای هیات علمی دانشگاه	فرضیه فرعی ده
		0.848	0.69	کارشناس مالی بورس اوراق بهادار	

با توجه به نتایج محاسبه شده در جدول شماره سه، با مقایسه Z محاسبه شده و Z

جدول در سطح معناداری مورد نظر، 10 فرضیه فرعی تحقیق بشرح جدول زیر تبیین گردیدند:

جدول شماره 4) نتیجه آزمون آماری فرضیه های فرعی تحقیق

شرح	Z محاسبه شده	Z جدول	سطح معناداری	نتیجه آزمون
آزمون فرضیه فرعی یک	0.77	1.96	0.05	رد فرضیه
آزمون فرضیه فرعی دو	0.24	1.96	0.05	رد فرضیه
آزمون فرضیه فرعی سه	2.08	1.96	0.05	قبول فرضیه
آزمون فرضیه فرعی چهار	3.16	2.58	0.01	قبول فرضیه
آزمون فرضیه فرعی پنج	2.04	1.96	0.05	قبول فرضیه
آزمون فرضیه فرعی شش	3.4	2.58	0.01	قبول فرضیه
آزمون فرضیه فرعی هفت	1.08	1.96	0.05	رد فرضیه
آزمون فرضیه فرعی هشت	1.004	1.96	0.05	رد فرضیه
آزمون فرضیه فرعی نه	1.3125	1.96	0.05	رد فرضیه
آزمون فرضیه فرعی ده	2.32	1.96	0.05	قبول فرضیه

### نتیجه گیری :

نتایج آزمون فرضیه اصلی تحقیق 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 29.92% 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 آرای یا تحریف سود سخت و محدود می گردد. این یافته با نتایج تحقیق انجام شده توسط **ویش، اناث و کافمن (1999)** 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. بطوریکه 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 تحقیق 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 تحقیق 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 بعنوان محصول نهائی 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 بعنوان تهیه کنندگان صورتهای مالی خود بر کیفیت و کمیت اطلاعات ارائه شده در قالب گزارشگری مالی واقف هستند و مهمتر از همه به دست کاریها 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 بهادار اساسا به ارائه اطلاعات بیشتر و شفاف تر ترجیح میدهد 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 میشود.



## منابع و مأخذ:

- 1- آقائی، محمدعلی و سید محمود موسوی شیرازی، (1384)، «خصوصیات اندازه‌گیری از دید استفاده کنندگان در ایران»، ماهنامه رفتار دانشور، دانشگاه شاهد، شماره 14، تهران.
- 2- اسکات، ویلیام (مولف)، پارسائیان، علی (مترجم)، (1388)، تئوری حسابداری مالی، جلد 1 و 2، انتشارات ترمه، تهران.
- 3- بیگ‌پور، محمدعلی، (1385)، مشکلات موجود در اجرای موفق ماده 272 قانون مالیاتهای مستقیم، ماهنامه حسابرس، شماره 35، تهران.
- 4- پورزند، محمد ابراهیم و هدایت اله منصور، (1379)، «نقش گزارشگری مالی در بازار سرمایه»، ماهنامه حسابداری، شماره 138، تهران.
- 5- دوانی، غلامحسین، (1385). "حسابداری و شفافیت اطلاعات"، روزنامه اطلاعات، صفحه 19، شماره 23849، 1385/11/26.
- 6- دوانی، غلامحسین، مقاله مالیات و حسابداری را در عصر فراتکنولوژی جدی بگیریم، نشریه سامان، شماره 27.
- 7- شریعتی، محمد، شفافیت در امر گزارشگری مالی [www.hesabiran.com](http://www.hesabiran.com).
- 8- شمس‌زاده، باقر، ذکوری، وجیه اله، (1387)، «شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی»، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره 2، تهران.
- 9- عرب مازار، علی اکبر، (1386)، تحولات مدیریت نظام مالیاتی، ماهنامه حسابرس، شماره 36، تهران.
- 10- عزیززاده، طاهر، (1388). «تاثیر کاربرد زبان گزارشگری مالی تعاملی در آینده گزارشگری مالی»، ماهنامه حسابداری، شماره 204 و 205، تهران.
- 11- قربانی، حسین، (1386)، افشا در گزارشگری مالی، ماهنامه حسابداری، شماره 189.

- 12- کردستانی، غلامرضا و حبیب امیریگی لنگرودی، (1387)، محافظه کاری در گزارشگری مالی، ماهنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره 15، شماره 52، تهران.
- 13- کزازی، ابوالفضل (1383)، «نارسائی گزارشگری سنتی و فاصله آن با گزارشگری نوین، مجموعه مقالات همایش گزارشگری مالی و تحولات پیش روی»، تهران، دیماه.
- 14- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، (1389)، پیش نویس مفاهیم گزارشگری مالی بخش عمومی، ، تهران.
- 15- محمودی، محمد، (1384)، «بررسی وجوه افتراق میان استانداردهای حسابداری ایران با قوانین و مقررات مالیاتی و شیوه افشاء»، پایان نامه، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات، تهران.
- 16- میزگرد حسابداری و مالیات، (1386)، حسابرس، شماره 36.
- 17- نوری فرد، یدا...، (1377)، افشا اطلاعات در گزارشگری مالی شرکتها، چاپ اول، انتشارات موسسه حسابرسی تامین اجتماعی.
- 18- همدی خطبه سرا، ابوالفضل، (1387)، فساد مالی، علل، زمینه ها و راهبردهای مبارزه با آن، انتشارات پژوهشکده مطالعات راهبردی.
- 19- هندریکسون، ال دان اس، میگل آف، ون بردا (مولفین)، پارسائیان، علی (مترجم)، (1384)، «تئوریهای حسابداری»، جلد 1، نشر ترمه.
- 20- هوشمند، اعظم، شفافیت در گزارشگری مالی [www.aftab.ir](http://www.aftab.ir).
- 21- American Institute of Certified Accountants (AICPA), (1977), Improving Business Reporting, April.**
- 22- Baker, C.R., wallage, P. (2000). "The Future of Financial Reporting in Europe: It's Role in Corporate Governance", The International Journal of Accounting, vol, 35, No.2, PP.173-187.**

- 23-Beaty, A. L., S. Chamberlin, and J. Magliolo. (1995). "Managing Financial Reports of Commercial Banks: The Influence of Taxes, regulatory Capital and Earnings." *Journal of Accounting Research*. 33 (2): 231-261.
- 24-.Bessembinder, Hendrik, Maxwell. William, Venkataraman. Kumar. (2005). Market Transparency and Institutional Trading Costs.
- 25-Cloyd, C.B.,J .Pratt, and T. Stock. (1996). "The Use of Financial Accounting Choice to support Aggressive Tax Positions: Public and Private Firms." *Journal of Accounting Research*. 34: 23-43.
- 26- Financial Accounting Standard Board. (1980) "Concept No.2: Qualitative Characteristics of Accounting Information". Stamford, CN: Financial Accounting Standard Board
- 27-Frank. M.M., L. Lynch. And S. Rego. (2009). Tax reporting and aggressiveness and its relation. *The Accounting Review* 84 (2): 467-496.
- 28-Gerald H. Lander. Collrge of Business. University of Soutj Florida, St. Prlersburg. Florida. USA. And Kathleen A. Auger Perzal & Lara Forensic CPAs, P.A. Cleanrater, Florida, USA. The need for transparency in financial reporting. The current issue full text archive of this journal is available. At [www.Emeraldinsight.com/1832-5912.h\(m\)](http://www.Emeraldinsight.com/1832-5912.h(m))
- 29-Hodge, F., J. J. Kennedy, L. A Maines. (2003). "Does Search - Facilitating Technology Improve the Transparency of Financial Reporting?" Working Paper, University of Washington Business School.

- 30-Hunton, J. Libby, R and M. Cheri. (2004). "Financial Reporting Transparency and Earnings Management" Bentley College.
- 31-Kellog, I. and Kellog. LB, (1991). "Fraud Window Dressing and Negligence in Financial Statements". MC Graw Hill. Colorado Springs.
- 32-Leslie A .Robinson a, Richard Sansing a, b. (2008). "The effect of invisible tax Preferences investment and tax preference measures". Journal of Accounting and Economics 46. p 389.
- 33-Lisowsky, P. (2009). "Inferring U.S. tax liability from financial statement information". The Journal of the American Taxation Association. 31 (1): 26-63.
- 34-Madhavan, A., D. porter, and D. Weaver. (2004). "Should Securities Markets Be Transparent?" Journal of Financial Markets.
- 35-Manzon. G and G. Plesko. (2002). The Relation between financial and tax Law Review 55; 175-214.
- 36-Mary Margaret Frank. (2009). DISCUSSION OF Inferring U.S. Tax Liability from Financial Statement Information. The journal of the American taxation Association; Pg. 65
- 37-Me Gill. G. and E. Outslay. (2002). "Did Enron pay taxes? Using accounting information to decipher tax status". Tax Notes. 96(8): 1125-1136.
- 38-Scholes, M., G. P. Wilson, and M. Wolfson. (1990). "Tax Planning, Regulatory Capital Planning, and financial

**Reporting Strategy for Commercial Banks." Review of Financial Studies. 3: 625-650.**

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

**40-Shackel ford, D., Slemrod, J. Sallee, J., (2006). "A Unifying Model of How Taxes Affect the Real and Accounting Decisions of Corporations" University of North Carolina and University of Michigan Working Paper. Richard Th.**

**41- 4. Shackelford, Douglas A, Joel Slemrod, and James M. Sallee. (2007). "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.**

**42-Shaviro, Daniel N. (2009). "The Optimal Relationship between Taxable Income and Financial Accounting Income." Georgetown Law Journal 97 No. 2, 423-84.**

**43-Waren & Fees. (1992), "Principle of Financial & Managerial Accounting", Third Edition: PP.469-471**

انجمن حسابداری ایران  
شعبه پژوهش‌های علمی و مطالعات فرایندی  
رساله علمی علوم انسانی  
Iranian Accounting Association