

تأثیر اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت های مالی و شکاف مالیاتی

مرضیه مهدی پور

دانشجوی ارشد گروه حسابداری، واحد مسجد سلیمان، دانشگاه آزاد اسلامی، مسجد سلیمان، ایران
Email:mahdipoormaryam53@gmail.com

شاهرخ بزرگمهریان

استاد یار گروه حسابداری، واحد مسجد سلیمان، دانشگاه آزاد اسلامی، مسجد سلیمان، ایران (نویسنده مسئول)
Email:bozormehrian97@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۲۴

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت های مالی و شکاف مالیاتی در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. آزمون فرضیه ها از طریق رگرسیون چندگانه و به روش حداقل مربعات تعمیم یافته صورت پذیرفت. همچنین نمونه آماری پژوهش شامل ۱۱۵ شرکت طی بازه زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ بوده که با استفاده از روش حذف سیستماتیک انتخاب شدند. نتایج نشان داد که بین قابلیت مقایسه صورت های مالی و شکاف مالیاتی یک رابطه منفی و معنادار وجود دارد همچنین اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی نیز رابطه منفی بین قابلیت مقایسه صورت های مالی و شکاف مالیاتی را تشدید می کند. قابلیت مقایسه صورت های مالی به منزله یک سازوکار حاکمیتی، از رفتارهای فرصت طلبانه مدیران از جمله شکاف مالیاتی ممانعت کرده و با افزایش شفافیت گزارشگری مالی می تواند دقت اطلاعات در دسترس عموم را در خصوص فعالیت ها و تصمیمات مدیریت و احتمال کشف موارد گریز از مالیات توسط مأمورین مالیاتی افزایش دهد. همچنین بر اساس تئوری نمایندگی و تئوری ذینفعان استفاده از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان مبنایی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات، موجب حفظ سطح بالای انطباق بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات و افزایش قابلیت مقایسه آن بین شرکت ها می شود که این مساله باعث کاهش اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می شود.

واژه های کلیدی: قابلیت مقایسه صورت های مالی، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، شکاف مالیاتی.

۱- مقدمه

یکی از عوامل موثر بر سود حسابداری، میزان مالیات پرداختی شرکت است. هزینه‌های مالیاتی یکی از مهم‌ترین هزینه‌های شرکت‌ها را تشکیل می‌دهد و موجب خروج نقدینگی از شرکت‌ها شده و سود سهام سهامداران را کاهش می‌دهد، هزینه مالیات و مالیات قابل پرداخت همواره مورد توجه مدیران اجرایی و هیات مدیره و همچنین سهامداران شرکت‌ها باشد. لذا اتخاذ سیاست‌های مالیاتی (فرار مالیاتی یا اجتناب مالیاتی) از جمله خط مشی‌هایی است که در ارزیابی عمل مدیران از سوی سهامداران و همچنین کل بازار سرمایه مورد توجه قرار می‌گیرد. ضرورت پرداختن به بحث مالیات زمانی بیشتر می‌شود که بدانیم طبق سند چشم انداز 20 ساله کشور، تا پایان برنامه پنجم و ششم توسعه اقتصادی، دولت باید بتواند هزینه‌های جاری خود را از محل درآمد‌های غیر نفتی که به طور عمده درآمد‌های مالیاتی می‌باشد، تأمین نماید. این در حالی است که آمارها نشان می‌دهند که درآمد‌های مالیاتی سهم پایینی از منابع درآمدی کشور را تشکیل می‌دهد (سامانیان و همکاران، ۱۳۹۹). از این رو، دولت باید درصدد افزایش درآمد‌های مالیاتی خود برآید؛ و در این راستا، اهمیت مطالعات مربوط به مالیات و عوامل مؤثر بر درآمد‌های مالیاتی دولت بیش از پیش نمایان می‌گردد. با این وجود، شرکت‌ها معمولاً سعی بر آن دارند تا با استفاده از راه کارهای قانونی مانند اجتناب مالیاتی و یا غیرقانونی مانند فرار مالیاتی از پرداخت مالیات خودداری کنند (بندریان و موسوی، ۱۳۹۹).

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 می‌شود (ساک و ژائو^۱، ۲۰۱۷). 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 صورتهای مالی نتوانند به هدف خود که ارائه اطلاعاتی مفید برای اخذ تصمیمات اقتصادی است نایل شوند. این نقیصه، بطور قابل ملاحظه‌ای از طریق کاهش شفافیت بر روش‌های اجتناب و یا فرار مالیاتی موثر بوده است. لذا هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی نقش تعاملی اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت های مالی و شکاف مالیاتی در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

یکی از مبانی تدوین استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تغییر رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری از استانداردهای مبتنی بر قواعد به استانداردهای مبتنی بر اصول بوده است. بررسی های مختلف نشان می دهد هنوز فهم کامل و درستی از این استاندارد ها در صنعت بیمه کشور شکل نگرفته است و اجرای آن مستلزم تهیه زیر ساخت ها و ایجاد بستر های مناسب سخت افزاری و نرم افزاری ،اصلاح سامانه های بیمه گری ، آموزش مدیران و کارکنان می باشد. اگرچه طی سنوات اخیر اقداماتی در خصوص اصلاح روش ها و فرایندها انجام شده و همایش های زیادی برگزار گردیده است، اما گزارشگری مالی و افشای اطلاعات همچنان با چالش های فراوانی روبرو بوده و با انتقادهای جدی از قبیل اعمال مدیریت سود از طریق تغییر در برآورد ذخایر فنی بیمه ای مواجه می باشد. از طرفی بسیاری از صاحب نظران ایراداتی را به آن وارد می دانند و اعتقاد به بازنگری و کشف راه حل های جدید در راستای بهبود افشا در این صنعت را دارند. بسیاری از افراد اطلاعات را با تصمیم گیری برابر می دانند. به بیان دقیقتر، وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن اساسی پاسخگویی و تصمیمگیری اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بی بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخشهای خصوصی و دولتی است. صاحبان سرمایه، اعتبار دهندگان، دولت و دیگر استفاده کنندگان برای تصمیم گیری در زمینه خرید، فروش، نگهداری سهام، اعطای وام، ارزیابی عملکرد مدیران و دیگر تصمیمات اقتصادی مهم به اطلاعات مالی معتبر، مربوط و قابل فهم نیاز دارند. دولت در تصمیم گیری های مالی مختلف در سطح اقتصاد خرد و کلان به اطلاعات مالی نیاز دارد. همه این تصمیمات، سرنوشت اداره منابع کمیاب اقتصادی کشور را رقم میزنند و بنابراین در صورتی که تصمیمات آگاهانه و متکی بر اطلاعات شفاف و قابل مقایسه نباشد، منابع اقتصادی تلف و اقتصاد کشور آسیب میبیند (چن و همکاران^۲، ۲۰۲۲) یکی از زمینه های آبی که دولت از اطلاعات مالی شرکتها استفاده می کنند، تعیین میزان مالیات پرداختی توسط شرکتها است. از آنجا که صورتهای مالی، عمده ترین وسیله انتقال اطلاعات مالی به خارج از واحدهای گزارشگر و محور اصلی و عامل مشترک در کلیه گزارش های مالی است، انتظار می رود اطلاعات مالی منعک در آن بتواند وضعیت مالی و نتایج عملیات را به گونه ای ارائه کند که نیازهای اطلاعاتی طیف وسیعی از اشخاص ذینفع، ذیحق و ذیعلاقه را که دسترسی محدودی به اطلاعات مالی دارند، برآورده نماید(کالبرز و

³ -Kalberz and et al¹ - Suk,& Zhao,² -Chen and et al

همکاران، ۲۰۲۱) از طرفی بی تردید بالا بردن کیفیت اطلاعات مندرج در صورت های مالی تنها در سایه رعایت الزامات و ضوابط حسابداری و حسابرسی دستیافتنی است. نهادهای حرفه ای حسابداری و مالی با تأکید بر تدوین استانداردهای حسابداری که بتواند در قالب صورتهای مالی، اطلاعاتی مفید و مربوط برای استفاده کنندگان ارائه کند، در راستای تحقق اهداف مورد نظر حسابداری گام های اساسی برداشته اند و انتظار می رود تلاش آنها به ارتقای کیفیت صورت های مالی و افزایش توان پیشبینی متغیرهای حسابداری کمک کند (بارت و همکاران^۱، ۲۰۲۲).

این پژوهش در مورد فرار و اجتناب مالیاتی شرکتها، یک مساله و نگرانی عمده برای مسئولان و مقامات مالیاتی، سهامداران شرکتها و عموم مردم تلقی می شود. مدیران سازمان امور مالیاتی که در مورد درآمدهای مالیاتی نگران هستند، علاقه مند هستند تا از واقعیتها و شواهد موجود در سخت گیری مالیاتی و روش های اجتناب و فرار از مالیات آگاه شوند. همچنین قابلیت مقایسه صورتهای مالی و آثار آن بر نظام مالیاتی از دیگر سوالات بدون پاسخی است که در این پژوهش به آن پرداخته شده است. از منظر نوآوری موضوعی نیز انتظار می رود؛ (۱) نتایج پژوهش بتواند موجب بسط مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با عوامل موثر بر شکاف مالیاتی شرکت شود. (۲) شواهدی ارایه شود تا ارتباط بین استانداردهای بین المللی حسابداری در ایران با محیط گزارشگری مالیاتی تشریح گردد و (۳) پژوهش حاضر موجب خلق ایده های نو در زمینه بررسی روابط موجود بین استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و قابلیت مقایسه صورتهای مالی با شکاف مالیاتی گردد. در نتیجه از آنجایی که آگاهی ضرورت انکار ناپذیر تصمیم گیری است، اهمیت و ضرورت اصلی این تحقیق ارتقای سطح آگاهی سرمایه گذاران می باشد. در مجموع آگاهی هر چه بیشتر و کسب شواهد تجربی و عینی در رابطه با شکاف مالیاتی شرکت های بورسی می تواند باعث افزایش آگاهی سهامداران، بستانکاران، سرمایه گذاران و سایر ذینفعان شرکت در زمینه اهمیت توجه به گزارشگری جهت اتخاذ تصمیمات بهینه در زمان هایی شود که عملکرد شرکتها دچار ضعف می باشند.

مبانی نظری پژوهش

دولت ها همواره در زمان ها و مکان های گوناگون باید در خصوص برآورده کردن نیازها و خواسته های اساسی، همچون ایجاد شغل، برقراری امنیت داخلی و ملی، تثبیت قیمت ها و غیره در برابر

عموم مردم پاسخگو باشند. بدیهی است برای دستیابی به این اهداف، برخورداری از منابع مالی کافی ضروری است. مالیات به عنوان اصلی ترین ابزار کسب درآمد می تواند دولت ها را در جهت نیل به اهداف پیش گفته یاری رساند. از این رو، به دلیل نقش خاص مالیات و تأثیر بدیهی آن بر جوامع و دولت ها، موضوع مالیات، قوانین و سازوکارهای مربوط به آن در کانون توجه صاحب نظران اقتصادی، مالیه عمومی، سیاستمداران و حتی عموم مردم قرار گرفته است. مالیات یکی از ابزارهای مهمی است که دولت ها به کمک آن در متغیرهای اقتصادی مانند رشد اقتصادی، نرخ تورم و بیکاری و تخصیص منابع، اثر می گذارد (شین و همکاران^۲، ۲۰۲۱). در اغلب کشورها و به ویژه کشورهای توسعه یافته، مالیات عمده ترین منبع مالی دولت است و برای تأمین مخارج دولت از اهمیت زیادی برخوردار است، اما در کشورهای در حال توسعه به دلیل وجود ساختار توری و کارآ نبودن نظام مالیاتی، درآمدهای مالیاتی درصد ناچیزی از تولید ناخالص این کشورها را شکل می دهد (نمازی و اسماعیل پور، ۱۳۹۹). دولت به عنوان یکی از ذینفعان کلیدی شرکتها، برای تشخیص میزان مالیات، بر اظهارنامه های مالیاتی که توسط مؤدیان مالیاتی تنظیم و تسلیم می گردد، تکیه می کند. به رغم تکیه دولت بر اظهارنامه های مؤدیان، مالیات ابراز شده با مالیات تعیینی در بیش تر موارد یکسان نمی باشد که اصطلاحاً به آن «شکاف مالیاتی» گفته می شود (بندریان و موسوی، ۱۳۹۹).

شکاف مالیاتی نیز شامل دو قسمت فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات می باشد. معمولاً افراد از طریق خلاهای قانونی مانند شناسایی نمودن هزینه های تحقیق و توسعه به صورت یکجا یا کاهش نرخ هزینه استهلاک و مستهلک نمودن آن در سنوات کوتاه تر و یا ذخیره منظور کردن مطالبات مشکوک الوصول و یا انجام حسابداری محافظه کارانه نسبت به شناسایی درآمدها و... اقدام به اجتناب مالیاتی و به تعویق انداختن آن از طریق دستکاری و مدیریت سود می کنند یا از طریق فرار مالیاتی که یک نوع جرم محسوب می شود این اقدامات را انجام می دهند (حساس یگانه و رضایی، ۱۳۹۷). از این رو، شناخت عوامل بروز و تشدید این مقوله و ارائه راه کارها و پیشنهاد های علمی - کاربردی به ویژه در رابطه با اجتناب مالیاتی که از مجرای قانونی شکل می گیرد و کشف آن به مراتب دشوارتر از فرار مالیاتی است، امری اجتناب ناپذیر است (سامانیان و همکاران، ۱۳۹۹).

در بازار سرمایه مهمترین اطلاعات حسابداری؛ اطلاعاتی است که به سرمایه گذاران در تصمیم گیری های آگاهانه کمک نمایند. این اطلاعات شامل ویژگی های کیفی همچون مربوط

^۱ - Bart and al

2 - Shen et al

بودن، به هنگام بودن، دقیق بودن و قابل مقایسه بودن است (صالحی و ویسی زاده، ۱۴۰۱). قابلیت مقایسه یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی است که استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد تا شباهت‌ها و تفاوت‌های موجود بین اقلام صورت‌های مالی را بررسی کنند و ارزیابی منطقی‌تری از فرصت‌های گوناگون سرمایه‌گذاری به عمل آورند (بلانکو و دوئل^۱، ۲۰۱۷). بر اساس چارچوب مفهومی مشترک هیئت استانداردهای حسابداری مالی و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، قابلیت مقایسه این‌گونه تعریف می‌شود: "ویژگی کیفی اطلاعات است که استفاده‌کنندگان را قادر به شناسایی شباهت‌ها و تفاوت‌های بین دو مجموعه از پدیده‌های اقتصادی می‌کند. برای اینکه مقایسه اطلاعات امکان‌پذیر شود، موضوعات مشابه باید مشابه باشند و موضوعات متفاوت باید متفاوت به نظر برسند (چن و همکاران^۲، ۲۰۱۸)". اهمیت قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی تا آنجاست که در بیانیه مفهومی شماره ۸ هیئت استانداردهای حسابداری مالی، یکی از مهم‌ترین دلایل نیاز به استانداردهای گزارشگری مالی، افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی گزارش‌شده شرکت‌ها، ذکر شده است و در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران (۱۳۹۰) نیز بیان شده است که اگر اطلاعات؛ مربوط و قابل اتکا باشد، مفیدبودن آن در صورت مقایسه و فهم‌پذیر نبودن دچار محدودیت خواهد بود (رضایی و عبدالهی، ۱۳۹۸).

(دی فرانکو و همکاران^۳، ۲۰۱۱) و فانگ و همکاران^۴ (۲۰۱۸) دریافتند بین شرکت‌های مقایسه‌شده، اثر پوششی اطلاعات وجود دارد؛ یعنی در صنایع مشابه، اطلاعات شرکت‌ها مکمل یکدیگرند. افزایش قابلیت مقایسه به بهبود محتوای اطلاعاتی سود شرکت منجر می‌شود و اطلاعات بیشتری را به بازار ارائه می‌دهد. بدین ترتیب، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی به‌عنوان سازوکار حاکمیت شرکتی نیز ایفای نقش می‌کند. اطلاعات حسابداری با قابلیت مقایسه بالاتر معیاری برای سرمایه‌گذاران برای ارزیابی و فهم عملکرد شرکت فراهم می‌آورد؛ این امر به برجسته‌شدن شباهت‌ها و تفاوت‌های اقتصادی شرکت‌های مختلف منجر می‌شود، توانایی افراد برون‌سازمانی را در شناسایی معاملات غیرعادی افزایش می‌دهد و پنهان‌سازی فعالیت‌های مدیریت مالیاتی را دشوار می‌سازد که در نهایت به کاهش شکاف مالیاتی شرکت‌ها می‌انجامد. علاوه بر این، هنگامی که سود شرکت اطلاعات بیشتری درباره شرکت‌های رقیب، در

دسترس استفاده‌کنندگان قرار دهد، هزینه‌های کسب و پردازش اطلاعات کاهش می‌یابد (دی فرانکو و همکاران، ۲۰۱۱)؛ بنابراین، قابلیت مقایسه اطلاعات مالی، هزینه نظارت را کاهش می‌دهد، اثربخشی آن را بهبود می‌بخشد، هزینه انحراف مدیریتی را افزایش می‌دهد و هزینه‌های نمایندگی ناشی از شکاف مالیاتی را کاهش می‌دهد (سان^۵، ۲۰۱۶).

حال این سوال مطرح می‌شود که آیا قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، علاوه بر تخصیص بهینه منابع در بازار سرمایه، بر تصمیم‌های مدیران شرکت‌ها به‌خصوص در زمینه اجتناب و یا فرار مالیاتی تأثیرگذار است یا خیر. در محیط اقتصادی مشابه، درستی یا نادرستی مبادلات اقتصادی بین شرکت‌هایی که قابلیت مقایسه بالاتری در یک صنعت دارند، توسط یکدیگر تأیید می‌شود و اجتناب مالیاتی را برای شرکت‌ها دشوار می‌سازد. افزون بر این، اطلاعات حسابداری با قابلیت مقایسه بالاتر، با کاهش هزینه‌های کسب اطلاعات، کارایی حاکمیت شرکتی درون‌سازمانی و برون‌سازمانی را بهبود می‌بخشد و هزینه اجرای فعالیت‌های اجتناب مالیاتی را برای نیل به منافع شخصی افزایش می‌دهد. به این ترتیب، قابلیت مقایسه بیشتر، تمایل مدیران نسبت به اجتناب از پرداخت مالیات را کاهش و ضمن جلوگیری از تحمیل هزینه‌های نمایندگی ناشی از این امر، اجتناب مالیاتی شرکت‌ها را کاهش می‌دهد (موجد و یان^۶، ۲۰۱۹).

مالیات یکی از عوامل مهم و کلیدی در بسیاری از تصمیم‌های مالی شرکتی و یکی از اصلی‌ترین منبع درآمد هر کشوری است. در ایران نیز در سالهای اخیر با توجه به تحریم‌هایی که در خصوص خرید نفت وجود دارد، استراتژی درآمدهای دولت به سمتی پیش میرود که بیشتر متکی بر مالیات خواهد بود؛ لذا، پرداخت مالیات نقش بسیار مهمی در اقتصاد کلان ایفا میکند. با این وجود، شرکت‌ها معمولاً سعی بر آن دارند تا با استفاده از خلأهای قانونی موجود از پرداخت مالیات خودداری کنند. به بیان دقیق‌تر، اجتناب و فرار مالیاتی در کشورها باعث شده است تا درآمدهای مالیاتی کشورها همواره از آنچه که برآورد شده، کمتر باشد (اندرسون و همکاران^۷، ۲۰۲۲).

مالیات محرک مهمی در تصمیم شرکت‌های بزرگ است. شواهد اخیر حاکی از آن است که فعالیت‌های مدیریتی که منحصرأ در راستای حداقل سازی هزینه مالیات از طریق اتخاذ رویه‌های جسورانه مالیاتی انجام میشود، به‌عنوان یکی از ویژگی‌های مشترک شرکت‌ها در اکثر کشورها است (لانی و همکاران^۸،

⁵ - Sohn

⁶ - Majeed, & Yan.,

⁷ - Andersoun and et al

⁸ - Lanei and et al

¹ - Blanco, & Dhole

² - chen et al

³ - De Franco et al

⁴ - Fang, et al

۲۰۲۱) با این وجود، اجتناب از پرداخت مالیات منافع و هزینه های بسیاری برای شرکتها دارد. مالیات عملکرد شرکتها مبتنی بر سود آنها است و سود حسابداری مبتنی بر فرآیند تعیین آن می باشد که عمده این فرآیند مبتنی بر استانداردهای حسابداری است. بنابراین، در راستای عدم پرداخت مالیات و اجتناب از آن، استانداردهای حسابداری نقش قابل توجهی می تواند داشته باشد. همچنان که بازارها به سمت پیچیدگی و جهانی شدن در حرکت هستند، اختلافات بین دو مجموعه استانداردهای ملی و بین المللی به موضوعی بااهمیت تر و از منظر سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان اطلاعات (که با انبوهی از تفاوتها مواجه میشوند)، به امری دشوار تبدیل میشود. رشد تجارت بین المللی و جریان های سرمایه و پیوستگی اقتصادی فزاینده طی دو دهه گذشته، منجر به تمایل به هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است. (پالدرینگ^۱، ۲۰۲۰)

یکی دیگر از مقوله های مهم که آثار آن بر نظام مالیاتی کشور ما نامشخص است استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی است. استانداردهای گزارشگری بین المللی، استانداردهای جهانی، یکسان با کیفیت بالا، فهم پذیر و لازم الاجرا برای گزارشگری مالی هستند که از سوی نهاد استانداردگذار زیرنظر بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی یعنی هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی وضع می شوند. اهداف اصلی این استانداردها از نظر کمیسیون اروپا و هیات استانداردهای حسابداری افزایش قابلیت مقایسه و شفافیت حسابداری بین المللی اطلاعات مالی، افزایش کارایی بازارهای سرمایه و پیامدهای مساعد و مثبت اقتصادی است. در ایران از دهه هشتاد شمسی فعالیتهای تحقیقاتی به منظور هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری با استانداردهای جهانی انجام شده و با توجه به ابلاغیه سازمان بورس و اوراق بهادار در آبان ماه ۱۳۹۵ مبنی بر الزام شرکتها به رعایت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، انجام مطالعات لازم در این زمینه و بررسی جوانب مختلف موضوع و بررسی آثار این استانداردها بر مبحث مالیاتی امری ضروری بنظر می رسد (ناصری و همکاران، ۱۳۹۶). ادبیات حسابداری دو تئوری نمایندگی و ذینفعان را پیرامون فعالیتهای فرار و اجتناب مالیاتی با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی مورد توجه قرار داده است. بدین صورت که استفاده از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان مبنایی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات، موجب حفظ سطح بالای انطباق بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می شود، در تصویب استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی کشورهایی

که دارای سطح پایین انطباق بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات هستند، ممکن است از این استانداردها برای تهیه و ارائه صورت های مالی با اهداف عام و حفظ قوانین موجود برای مقاصد مالیاتی، که در نتیجه حفظ سطح پایین انطباق بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات را به دنبال دارد استفاده کنند و یا ممکن است اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را به عنوان مبنایی جهت محاسبه درآمد مشمول مالیات به کار برند تا سطح انطباق بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات افزایش یابد. بنابراین بسته به سطح مالیات دفتری و تصمیمات یک کشور برای حفظ یا اصلاح سطح انطباق پس از تصویب استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، درآمد مشمول مالیات شرکتها می تواند تحت تاثیر قرار گیرد. با این حال اختیار اعطا شده به مدیران در تهیه صورت های مالی با در نظر گرفتن تئوری ذینفعان و تئوری نمایندگی از منظر متخصصان مالیاتی مورد تردید قرار می گیرد و به طور کلی توسط آنها برای محاسبه درآمد مشمول مالیات قرار نمی گیرد. همچنین کاهش سطح انطباق بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات در هنگام اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی احتمال دارد فعالیت های که بر میزان فرار و اجتناب مالیاتی تاثیرگذار هستند را تشدید کند (نمازی و اسماعیل پور، ۱۳۹۹). در حال حاضر، حسابداری مالیاتی و حسابداری مالی دارای زمینه های لازم به منظور تأثیرپذیری از یکدیگرند که یکی از عوامل مهم این اثرگذاری در ایران وجود دو مرجع سازمان حسابرسی و سازمان امور مالیاتی به عنوان متولیان وضع استانداردهای حسابداری و سیاست های مالیاتی به عنوان سازمان های زیر مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی است. این اشتراک و تعامل و وحدت اگر باعث شود که مفاد قانون مالیات های مستقیم با آنچه که در استانداردها عنوان می شود پایه مشترکی داشته باشد، آنگاه حسابداری برای نظام مالیاتی تبدیل به ابزاری قوی در تشخیص مالیات خواهد شد (ناصری و همکاران، ۱۳۹۶). پژوهش های موجود، عوامل موثر بر شکاف مالیاتی در شرکتها را بررسی کرده اند اما این مطالعات، نقش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به دلیل تازگی اجرای آن بر شکاف مالیاتی را نادیده گرفته اند لذا این سوال که اجرا و بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی چه آثاری بر میزان شکاف مالیاتی دارد بدون پاسخ مانده است. علاوه بر این به رغم تحقیقات متعدد خارجی در خصوص قابلیت مقایسه صورت های مالی و تاثیر آن بر شکاف مالیاتی، در داخل کشور بعد از تصویب این استانداردها به این موضوع توجه زیادی نشده است و هنوز پاسخ صحیحی در

¹ -Paldering

المللی گزارشگری رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و شکاف مالیاتی را تحت تاثیر قرار می‌دهد؟

پیشینه‌ی پژوهش

چنیان و همکاران^۱ (۲۰۲۳) در تحقیقی با موضوع نظریه انتشار، فساد ملی و پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در سراسر جهان، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی) به طور گسترده در سراسر جهان مورد استفاده قرار گرفته اند. باین حال، درحالی که شواهد زیادی در مورد پیامدهای اقتصادی اتخاذ استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی وجود دارد (به عنوان مثال، سرمایه گذاری های مستقیم خارجی؛ توسعه بازارهای مالی؛ کیفیت حسابداری مالی؛ دسترسی به سرمایه؛ و نقدینگی بازار سهام)، به ویژه در سطح شرکت، مطالعات کمی عوامل ملی را بررسی می کنند که ممکن است مانع یا تسهیل پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در سطح کشور شوند. در این مقاله با بررسی تأثیر فساد ملی بر سرعت و میزان پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در سراسر جهان، به دنبال ایجاد دو مشارکت جدید در ادبیات حسابداری بین المللی موجود هست. کورانی و همکاران^۲ (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی تاثیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر فرار مالیاتی پرداختند. بدین منظور اطلاعات ۳۷ کشور آفریقایی برای دوره زمانی ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۷ گردآوری و تجزیه و تحلیل شد. نتایج نشان داد که بین استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و فرار مالیاتی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. علاوه بر این، شواهد نشان می دهد که پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی و کاهش فرار مالیاتی در برخی از حوزه های قضایی آفریقا می-شود.

نگویان و تران (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تاثیر اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر شکاف مالیاتی در بورس اوراق بهادار ویتنام پرداختند. بدین منظور از اطلاعات ۱۵۷۸ شرکت ویتنامی طی بازه زمانی ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۵ استفاده شد و نتایج نشان داد که اجرای استانداردهای حسابداری بین المللی باعث افزایش شفافیت اطلاعات مالی و در نتیجه کاهش شکاف مالیاتی می‌شود. همچنین نتایج نشان داد شرکت‌های که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را بکار می‌گیرند نسبت به سایر شرکت‌ها از شکاف مالیاتی کمتری برخوردار هستند.

خصوص تاثیر همزمان قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و اجرایی شدن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در این خصوص انجام نشده است. لذا با توجه به اینکه مسئله شکاف مالیاتی در ایران از اهمیتی ویژه برخوردار بوده و افزایش تعداد شرکت‌های زیرزمینی و صوری که به منظور فرار از پرداخت مالیات اقدام به فعالیت‌های اقتصادی پنهان و زیرزمینی می‌کنند و شرایط اقتصادی کشور و تحریم نفتی و با توجه به چشم اندازه ۲۰ ساله کشور مبنی بر تامین هزینه‌های جاری از وصول مالیات از جمله دلایل انجام پژوهش در خصوص عوامل موثر بر شکاف مالیاتی است.

با توجه به مطالب بیان شده؛ این پژوهش در مورد شکاف مالیاتی شرکت‌ها، یک مساله و نگرانی عمده برای مسئولان و مقامات مالیاتی، سهام‌داران شرکت‌ها و عموم مردم تلقی می‌شود. مدیران سازمان امور مالیاتی که در مورد درآمدهای مالیاتی نگران هستند، علاقه‌مند هستند تا از واقعیت‌ها و شواهد موجود در سخت‌گیری مالیاتی و روش‌های اجتناب و فرار از مالیات آگاه شوند. همچنین سهام‌داران شرکت‌ها علاقه‌مندند به اینکه آیا مدیریت شرکت به طور موفق مسئولیت خود را در قبال افزایش سود و ثروت سهام‌داران انجام می‌دهد و از طرف دیگر می‌خواهند بدانند که آیا مدیریت شرکت که در پرداخت مالیات دولت (به عنوان یک وظیفه و مسئولیت‌پذیری اجتماعی) را فریب می‌دهد آیا آنها را نیز در سایه سیاست‌های مدیریتی فریب داده است یا نه؟ بررسی این پژوهش به چند دلیل به گسترش ادبیات پژوهش کمک می‌کند. ابتدا، مطالعه حاضر بینش جدیدی در مورد ادبیات در حال رشد در زمینه نظریه اقتصاد سیاسی را به صورت مستقیم بر شکاف مالیاتی مورد بررسی قرار می‌دهد که تاکنون به صورت جامع بدین شکل پژوهشی صورت نگرفته است. دوم اینکه تاثیر الزام استانداردهای بین المللی حسابداری بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و شکاف مالیاتی شرکت‌ها مشخص می‌گردد. لذا با توجه به مطالب بیان شده و نیز از آنجا که جامعه، سیاست و اقتصاد اجزای تفکیک‌ناپذیر هستند و بررسی و تفسیر مسایل اقتصادی در غیاب ملاحظات مربوط به عوامل سیاسی، اجتماعی و سازمانی به نتیجه روشنی نمی‌انجامد پژوهش حاضر به منظور پاسخگویی به سوال ذیل بنا گردیده است:

آیا بعد از پیاده‌سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران؛ خلاءهای موجود در زمینه فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی کاهش یافته است؟ آیا قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر شکاف مالیاتی تاثیر معناداری دارد و اینکه آیا استانداردهای بین

² -Kurauone et al

¹ -Chenian and et al

کریانتو و لستاری^۱ (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی تأثیر اجرای استانداردهای بین المللی حسابداری در پیش گیری از اجتناب مالیاتی پرداختند. بدین منظور از اطلاعات ۷۰ شرکت تولیدی در بورس اوراق بهادار اندونزی طی بازه زمانی ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۲ استفاده نمودند که نتایج حاصل از آزمون فرضیه های پژوهش نشان داد پس از اجرای استانداردهای بین المللی حسابداری، رفتار اجتناب از مالیات از طریق نرخ دفتری مالیات کاهش می یابد.

ساک و ژائو (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی اثر تعدیل-کنندگی محیط اطلاعاتی بر رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری با اجتناب مالیاتی شرکت های حاضر در بازار سرمایه آمریکا پرداختند. یافته های پژوهش آنان نشان داد که قابلیت مقایسه صورت های مالی باعث کاهش اجتناب مالیاتی شرکت ها می-گردد. همچنین، در شرکت های دارای محیط اطلاعاتی ضعیف، رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری و کاهش اجتناب مالیاتی قوی تر است.

دی سیمون^۲ (۲۰۱۶) در پژوهشی بررسی نمود که آیا بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر پرداخت مالیات در شرکت های بین المللی تأثیرگذار است یا خیر. وی اطلاعات مالی شرکت ها را که موجب تشخیص مالیات می شود برای سال های ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۰ بررسی نموده و دریافت که میزان مالیات شرکت هایی که استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را اتخاذ نموده اند نسبت به سایر شرکت ها و دوره های قبل از اتخاذ استانداردها ۵.۱۷٪ درصد کاهش داشته است. نتایج این پژوهش موجب تسریع روند بکارگیری استانداردهای مزبور می شود.

ساموئل و همکاران^۳ (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی بر مالیات پرداختند. هدف پژوهش این بود که تا چه حد حسابداری مالی در کشورهای خاص به حسابداری مالیاتی متصل است و تا چه حد استانداردهای حسابداری بین المللی به استانداردهای حسابداری ملی نزدیک است و این نزدیکی چه نتیجه ای در پی دارد. آنها به این نتیجه رسیدند در کشورهایی که بین حسابداری مالی با حسابداری مالیاتی هیچ ارتباطی وجود ندارد، به کارگیری استانداردهای حسابداری بین المللی هیچ تأثیری بر مالیات ندارد؛ در مقابل نیز در کشورهایی که بین حسابداری مالی و مالیاتی ارتباط وجود دارد، می توانند استانداردهای حسابداری بین المللی را زودتر بپذیرند.

تاریوردی و پورزمانی (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی میزان دستیابی به اهداف اخلاقی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر مبنای مکاتب اخلاقی ساختارگرا پرداختند. آزمون فرضیات نشان می دهد تدوین کنندگان استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تمایل مشخصی به استفاده از دیدگاه های مکاتب ساختارگرا داشته و اهداف آن دیدگاه اخلاقی در پس زمینه تدوین استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی پررنگتر می باشد. مؤلفه های اخلاقی موردنظر مکاتب ساختارگرا اعم از پاسخگویی، شفافیت، رازداری و واقع بینی، بخش عمده های از مؤلفه های اخلاقی مدنظر در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را پوشش میدهد.

موسوی مطهر و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر صورت وضعیت مالی در ایران پرداختند. یافته ها نشان می دهد پیاده سازی ابگم تأثیر معناداری بر ارزش دارایی ثابت، موجودی کالا، جمع دارایی های جاری و غیر جاری، سود انباشته، تسهیلات پرداختنی، حساب های پرداختنی، ذخایر، مالیات انتقالی، جمع بدهی های غیر جاری و جمع بدهی ها دارد. همچنین باعث تغییرات معنادار در نسبت جاری و نسبت بدهی بلندمدت به حقوق مالکان شده و شکاف ارزش دفتری و ارزش بازار شرکت کمتر شده است. پیاده سازی ابگم باعث تغییرات معنادار در اقلام صورت وضعیت مالی و نسبت های مالی شده است. پژوهش حاضر با توجه به مصوبات سازمان بورس در سال ۱۳۹۲ و ۱۳۹۵ می تواند بینشی برای استاندارداران، مدیران، حسابداران و حسابرسان جهت گذار به ابگم ایجاد نماید.

قنواوی (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی نقش تعدیلی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر رابطه بین هزینه های سیاسی و اجتناب مالیاتی در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ با استفاده از اطلاعات ۱۲۰ شرکت منتخب پرداخته است. هزینه های سیاسی از طریق سه معیار اندازه شرکت، شدت سرمایه گذاری و رقابت در صنعت اندازه گیری شد. نتایج نشان داد وجود هزینه های سیاسی شامل اندازه شرکت، شدت سرمایه گذاری و رقابت در صنعت باعث افزایش اجتناب مالیاتی شرکت ها می شود ولی اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی رابطه مذکور را تعدیل کرده و باعث کاهش اجتناب مالیاتی می شود.

شیربیگی (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر شکاف مالیاتی با

³ - Samuel et al .

¹ - Kiryanto, &, Lestari,.

² - De Simone

تاکید بر نقش هزینه های سیاسی در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ با استفاده از اطلاعات ۱۴۳ شرکت منتخب پرداخت. نتایج نشان داد که اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر شکاف مالیاتی تاثیر منفی و معنی داری دارد به نحوی که با اجرای این استانداردها میزان شکاف مالیاتی کمتر شده است. همچنین نتایج نشان داد که هزینه های سیاسی رابطه بین اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و شکاف مالیاتی را تعدیل نموده و از شدت آنها کم می کند.

فرجی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر قابلیت مقایسه صورت های مالی بر اجتناب مالیاتی و همچنین، بررسی نقش تعدیل کننده رقابت بازار محصول در این رابطه است. بدین منظور، اطلاعات ۱۱۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۶-۱۳۹۱ با استفاده از تحلیل رگرسیون چندگانه مبتنی بر داده های ترکیبی بررسی شد. نتایج نشان داد قابلیت مقایسه صورت های مالی به منزله یک سازوکار حاکمیتی، از رفتارهای فرصت طلبانه مدیران از جمله اجتناب مالیاتی ممانعت می کند. همچنین، یافته ها نشان دادند ارتباط منفی بین قابلیت مقایسه و اجتناب مالیاتی در شرکت های هابی شدت کمتری دارد که در صنایع با رقابت بالا فعالیت دارند. این نتیجه تأیید می کند فشار رقابتی، انگیزه مدیران را برای اجتناب مالیاتی افزایش می دهد؛ زیرا از این طریق وجوه نقد بیشتری به منظور سرمایه گذاری و سبقت گرفتن از رقبای در اختیار دارند.

صفری گرایلی و رضائی پشته نوئی (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی اثر تعدیل کنندگی محیط اطلاعاتی بر رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری با اجتناب مالیاتی شرکت با استفاده از رویکرد مدل سازی معادلات ساختاری پرداختند. نمونه آماری پژوهش شامل ۸۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ بود. در این پژوهش برای سنجش قابلیت مقایسه حسابداری از سه معیار مختلف طبق مدل دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۱) و همچنین از دو معیار تفاوت دفتری مالیات و نرخ موثر مالیاتی برای اندازه گیری اجتناب مالیاتی استفاده گردید. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که قابلیت مقایسه حسابداری موجب کاهش فعالیت های اجتناب مالیاتی شرکت می شود. علاوه بر این مطابق با پیش بینی نظریه جایگزینی، نتایج نشان می دهد که محیط اطلاعاتی رابطه منفی بین قابلیت مقایسه و اجتناب مالیاتی شرکت ها را تضعیف می کند.

نمازی و اسماعیل پور (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی در کشور ایران برای سال ۱۳۹۶ پرداختند. بدین

منظور ۳۳۴ پرسش نامه طراحی و بین اعضای جامعه حسابداران رسمی و ممیزان سازمان امور مالیاتی توزیع شد و ۱۸۴ فقره آن در نهایت مورد استفاده قرار گرفت. به منظور بررسی تأثیر متغیرها از روش معادلات ساختاری و برای تحلیل الگوها از رویکرد حداقل مربعات جزئی استفاده شد. نتایج نشان داد که استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تاثیر با اهمیت منفی در جلوگیری از فرار مالیاتی و تاثیر با اهمیت مثبت در جلوگیری از اجتناب مالیاتی دارد. همچنین رضایت مؤدیان مالیاتی، به عنوان یک متغیر تعدیلی، در روابط بالا معنادار نبوده و پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر افزایش قابلیت اتکاء صورت های مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد. افزایش قابلیت اتکاء صورت های مالی، به عنوان یک متغیر میانجی، برای فرار مالیاتی معنادار نیست، اما برای اجتناب مالیاتی معنادار است.

معمودی و کمالی (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر قابلیت مقایسه صورتهای مالی بر اجتناب مالیاتی با نقش تعدیل کننده رقابت در بازار محصول در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. جامعه آماری پژوهش، شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷ بوده که تعداد ۱۳۹ شرکت به روش حذف سیستماتیک انتخاب گردید. نتایج پژوهش نشان داد که قابلیت مقایسه صورت های مالی بر اجتناب مالیاتی تأثیر معکوس و معناداری دارد. همچنین نشان داد که رقابت در بازار محصول میزان اثر گذاری قابلیت مقایسه صورتهای مالی بر اجتناب مالیاتی را افزایش نمی دهد.

روش پژوهش

این پژوهش از نظر نوع هدف؛ کاربردی و از نظر شیوهی انجام و ماهیت، از نوع پژوهش های توصیفی و از نظر فلسفه جزء پژوهش های اثباتی حسابداری است. از نظر فرآیند اجرا از نوع پژوهش های کمی و از نظر منطق اجرا نیز جزء پژوهش های با رویکرد قیاسی- استقرایی بوده و از نظر بعد زمانی نیز از نوع پژوهش های طولی- گذشته نگر بوده و از اطلاعات تاریخی شرکت های نمونه استفاده می شود. برای برآورد مدل رگرسیون و آزمون فرضیه های پژوهش از روش اقتصاد سنجی داده های ترکیبی استفاده می شود. اطلاعات مورد نیاز شرکت ها نیز از بانک اطلاعاتی رهاورد نوین و وبگاه الکترونیکی سازمان بورس اوراق بهادار استخراج شده است.

جامعه آماری پژوهش را شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می دهند. نمونه این پژوهش شامل شرکت هایی است که اطلاعات مالی آنها برای سال های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰ در دسترس بوده و سال مالی آنها منتهی به پایان اسفندماه

صبری (۱۳۹۴)، صفری گرایلی و رضائی پیتته نوئی (۱۳۹۹) نیز از این نسبت استفاده شده است:

رابطه (۱)

$$\text{tax avoidance}_{it} = \frac{\text{مالیات نقدی پرداختی}}{\text{سود حسابداری قبل از مالیات}}$$

فرار مالیاتی (BTD)

به منظور اندازه گیری فرار مالیاتی از معیار نسبت تفاوت بین درآمد مشمول مالیات قطعی شده و سود مشمول مالیات ابرازی به مجموع دارایی ها استفاده شده است. نسبت تفاوت بین درآمد مشمول مالیات قطعی شده و سود مشمول مالیات ابرازی به مجموع دارایی ها از طریق رابطه زیر به دست می آید (حساس یگانه و رضایی، ۱۳۹۷؛ قادری و همکاران، ۱۳۹۸ و بندریان و موسوی، ۱۳۹۹).

رابطه (۲)

$$BTD_{it} = \frac{ACCINC_{it} - TAXINC_{it}}{ASSETS_{it}}$$

BTD: فرار مالیاتی و ACCINC: درآمد مشمول مالیات قطعی شده و TAXINC: سود مشمول مالیات ابرازی و ASSETS: مجموع دارایی ها.

۷-۲- متغیر مستقل: قابلیت مقایسه صورت های مالی (FCS)

متغیر مستقل پژوهش حاضر، قابلیت مقایسه صورت های مالی است که به پیروی از پژوهش های حاجیها و چناری (۱۳۹۶)، رضایی و عبدالمهی (۱۳۹۸)، افلاطونی و همکاران (۱۳۹۸)، صفری گرایلی و رضائی پیتته نوئی (۱۳۹۹)، صالحی و ویسی زاده (۱۴۰۱)، ترانگ (۲۰۲۰) و کوریان و همکاران (۲۰۲۲) برای اندازه گیری آن از الگوی دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۱) استفاده شده است. بر اساس این الگو، سیستم حسابداری یک شرکت، تابعی در نظر گرفته می شود که رویدادهای اقتصادی (بازده سهام) را به گزارش های مالی (سود حسابداری) تبدیل می کند. به طوری که، هرچه تابع حسابداری دو شرکت شباهت بیشتری با هم داشته باشد، قابلیت مقایسه صورت های مالی آنها بیشتر خواهد بود. با استفاده از این معیار برای محاسبه قابلیت مقایسه بین دو شرکت i و j ابتدا الگوی رگرسیونی زیر برای هر

باشد و قبل از سال ۱۳۹۳ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند. همچنین جزء مؤسسات مالی، بانک ها، بیمه ها و شرکت های سرمایه گذاری نباشد. علاوه بر این در پایان مشاهدات پرت (صدک اول و صدک ۹۹ تمام مشاهدات) و نیز تمام شرکت های هابی که داده های آنها برای محاسبه متغیرهای تحقیق در دسترس نبود، حذف شدند. پس از اعمال محدودیت های فوق تعداد ۱۱۵ در دوره زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰ جهت بررسی، انتخاب شدند.

فرضیه های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش فرضیه های زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: قابلیت مقایسه صورت های مالی بر اجتناب مالیاتی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه دوم: اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت های مالی و اجتناب مالیاتی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه سوم: قابلیت مقایسه صورت های مالی بر فرار مالیاتی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه چهارم: اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت های مالی و فرار مالیاتی تأثیر معناداری دارد.

اندازه گیری متغیرهای پژوهش

۷-۱- متغیر وابسته: شکاف مالیاتی

شکاف مالیاتی از دو بخش عمده فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی تشکیل می شود لذا در این پژوهش نیز از این دو معیار به عنوان مکانیزم های شکاف مالیاتی استفاده می شود.

اجتناب مالیاتی (Tax Avidanc)

برای محاسبه اجتناب مالیاتی از روش های متعددی که عموماً مبتنی بر نرخ موثر مالیاتی می باشد استفاده می شود. نکته قابل توجه اینکه برای بررسی مقدار اجتناب مالیاتی می بایست با توجه به شرایط محیطی، از مدلی استفاده نمود که بتوان فعالیت های اجتناب مالیاتی شرکت ها را بهتر اندازه گیری نمود. لذا اجتناب مالیاتی از طریق نسبت مالیات نقدی پرداختی (مالیات ابرازی یا قطعی شده) به سود حسابداری قبل از مالیات محاسبه می شود که در پژوهش های هیتزمن و اوگنوا^۱ (۲۰۱۶)، مشایخی و

¹ - Heitzman and Ogneva

۷-۳- متغیر تعاملی: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)

با توجه به مصوبه مجمع عمومی سازمان حسابرسی در زمینه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) در تهیه صورت‌های مالی که از ابتدای سال ۱۳۹۵ لازم‌الاجرا شده است. بدین منظور شرکت‌هایی که صورت‌های مالی خود را بر اساس این استانداردها تهیه کرده باشند عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می‌گیرد (ناصری و همکاران، ۱۳۹۶).

۷-۴- متغیرهای کنترلی

عمر شرکت (Ln Firm Age): عبارت است از لگاریتم تعداد سال‌هایی که از زمان تاسیس شرکت تا پایان سال مالی ۱۴۰۰ سپری شده است.

تنوع جنسیتی (gender): متغیر دوجویی صفر و یک است، بدین صورت که اگر در هیئت مدیره شرکت؛ حداقل یک عضو از جنسیت زن وجود داشته باشد، عدد یک را اختیار می‌کند در غیر این صورت عدد صفر تعلق می‌گیرد. (کوربان و همکاران، ۲۰۲۲). **اندازه‌ی شرکت (Size):** واتس و زیمرمن^۱ (۱۹۸۶) معتقدند که شرکت‌های بزرگتر به دلیل داشتن منابع بیشتر و عملیات وسیع‌تر، بیشتر در کانون توجه دولت قرار می‌گیرند و به دنبال راه‌هایی برای کاهش توجه نسبت به خود هستند. در نتیجه به احتمال زیاد مدیران این شرکت‌ها روش‌های حسابداری را انتخاب می‌کنند که سود را از دوره جاری به دوره‌های بعد منتقل کنند (مدیریت سود) تا از این پرداخت طریق مالیات را به تعویق بیندازند. در نتیجه می‌توان انتظار داشت که هرچه شرکت بزرگتر باشد، میزان شکاف مالیاتی در آن بیشتر باشد (واتس و زیمرمن، ۱۹۸۶). این متغیر از طریق لگاریتم جمع کل دارایی‌های شرکت و از رابطه زیر استفاده شده است.

رابطه (۷)

$$SIZE_{it} = LOG(Asset_{it})$$

رقابت بازار (PCI)

سود حسابداری بالا، شدت رقابت را افزایش می‌دهد. مدیران انگیزه دارند تا در مقابل انتقال ثروت (انتقال مالیات به دولت) ایستادگی کنند چرا که اینگونه انتقال‌ها ارزش شرکت را به طور مداوم کاهش می‌دهد. همچنین مدیران شرکت‌هایی که رانت‌های انحصاری به دست می‌آورند انگیزه دارند به منظور اجتناب از اقدامات ضدتراستی که می‌تواند ارزش شرکت را کاهش دهد، سودهای حسابداری گزارش شده را کاهش دهند (هاگرمن و

شرکت - سال و با استفاده از داده‌های سری زمانی دوره ۷ ساله اخیر (۲۸ فصل) برآورد می‌شود (صالحی و ویسی زاده، ۱۴۰۱):

رابطه (۳)

$$Earning_{it} = \alpha + \beta_1 Return_{it} + \varepsilon$$

که در آن:

Earning: سود خالص فصلی تقسیم بر ارزش بازار ابتدای دوره سهام شرکت و **Return:** بازده سهام فصلی شرکت است. ضرایب برآوردشده از رابطه (۳) معرف تابع حسابداری شرکت است که رویدادهای اقتصادی (بازده) را به گزارش حسابداری (سود) تبدیل می‌کند. شباهت بین تابع حسابداری دو شرکت، میزان قابلیت مقایسه بین دو شرکت را نشان می‌دهد. برای برآورد تفاوت بین تابع و عملیات حسابداری دو شرکت i و j ، در هر سال از طریق رابطه‌های زیر سود شرکت i به‌طور جداگانه یکبار با استفاده از تابع حسابداری خود شرکت i و یکبار با استفاده از تابع حسابداری شرکت j ؛ اما با بازده خود شرکت i (رویداد مشابه)، برای دوره زمانی مشابه با دوره زمانی رابطه (۴) پیش‌بینی می‌شود:

رابطه (۴)

$$E(Earning_{iit}) = \tilde{\alpha} + \beta_1 Return_{it} + \varepsilon$$

رابطه (۵)

$$E(Earning_{ijt}) = \tilde{\alpha} + \beta_1 Return_{it} + \varepsilon$$

در رابطه فوق:

E(Earning_{iit}): سود پیش‌بینی شده شرکت i در دوره t با استفاده از تابع حسابداری شرکت i
E(Earning_{ijt}): سود پیش‌بینی شده شرکت i در دوره t با استفاده از تابع حسابداری شرکت j

پس از محاسبه مقادیر فوق میانگین تفاوت در مقادیر سود پیش‌بینی شده بیانگر تفاوت در تابع حسابداری دو شرکت است بنابراین قرینه آن میزان شباهت و قابلیت مقایسه بین دو شرکت را به شرح رابطه زیر نشان می‌دهد:

رابطه (۶)

$$FCS_{iit} = -\frac{1}{16} \sum [E(Earning_{iit}) - E(Earning_{ijt})]$$

در این رابطه FCS قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بین دو شرکت i و j در سال t است. به طرق مشابه برای هر سال و برای هر جفت شرکت i با شرکت‌های j عضو یک صنعت معیار FCS محاسبه می‌شود (صالحی و ویسی زاده، ۱۴۰۱).

میژسکی^۱ (۱۹۸۷). از این رو، انتظار می رود شرکت هایی که از توان رقابتی بالاتری برخوردار هستند به منظور خارج شدن از کانون توجه نهادهای قدرت رویه های حسابداری را بکار گیرند که بتوانند از خروج منابع نقدی از محل مالیات جلوگیری به عمل آورند. به پیروی از پژوهش قادری و همکاران (۱۳۹۸) از شاخص تمرکز (هرفیندال و هیرشمن) به عنوان معیار رقابت بازار فروش استفاده شده است. شاخص مذکور بیان کننده مجموع فروش هر شرکت به فروش کل صنعت می باشد.

رابطه (۸)

$$PCI_{it} = \frac{\text{مجموع فروش شرکت}}{\text{مجموع فروش صنعت}}$$

مدل رگرسیونی پژوهش

به منظور آزمون فرضیه های پژوهش به پیروی از پژوهش های کوریان و همکاران (۲۰۲۲)، نگویان و تران (۲۰۲۰) و یانگ و یان (۲۰۲۰) از مدل رگرسیونی چندمتغیره زیر استفاده شده است. بدین منظور برای آزمون فرضیه های اول و دوم از مدل رگرسیونی (۱) به شرح زیر استفاده می شود:

مدل (۱)

$$TAXAvid_{it} = \alpha + \beta_1 FCS_{it} + \beta_2 IFRS_{it} + \beta_3 FCS_{it} * IFRS_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 PCI_{it} + \beta_6 Gender_{it} + \beta_7 lnfirmage_{it} + \varepsilon_{it}$$

برای آزمون فرضیه های سوم و چهارم از مدل رگرسیونی (۲) به شرح زیر استفاده می شود:

مدل (۲)

$$BTD_{it} = \alpha + \beta_1 FCS_{it} + \beta_2 IFRS_{it} + \beta_3 FCS_{it} * IFRS_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 PCI_{it} + \beta_6 Gender_{it} + \beta_7 lnfirmage_{it} + \varepsilon_{it}$$

جدول (۱). آماره های توصیفی پژوهش

متغیرها	میانگین	میان	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی
فرار مالیاتی	۰.۰۱	۰.۰۲	۰.۰۴	۰.۰۰۰۱	۰.۰۲	۰.۰۳
اجتناب مالیاتی	۰.۱۵	۰.۲۰	۰.۳۰	۰.۰۹	۰.۰۴	۰.۱۳
قابلیت مقایسه صورت مالی	-۰.۳۳	-۰.۲۳	-۰.۰۰۲	-۱.۴۲	۰.۲۲	۰.۲۶
لگاریتم عمر شرکت	۱.۱۸	۱.۱۷	۱.۴۴	۰.۹۰	۰.۱۵	۰.۲۱
اندازه شرکت	۶.۷۲	۶.۵۸	۹.۲۶	۴.۴۶	۰.۶۹	۰.۲۵
رقابت بازار	۰.۱۴	۰.۱۵	۰.۲۱	۰.۰۱	۰.۰۴	۰.۰۶
مشاهدات	۸۰۵	۸۰۵	۸۰۵	۸۰۵	۸۰۵	۸۰۵

منبع: یافته های پژوهشگر

که در این مدل ها:

TAXAvid: اجتناب مالیاتی، *BTD*: فرار مالیاتی، *IFRS*: استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، *FCS*: قابلیت مقایسه صورت های مالی، *SIZE*: اندازه شرکت، *lnfirmage*: عمر شرکت، *PCI*: رقابت بازار، *Gender*: تنوع جنسیتی و ε جز اخلاص مدل می باشند.

یافته های پژوهش

آماره های توصیفی متغیرهای پژوهش به شرح جدول (۱) می باشد. میانگین اجتناب مالیاتی شرکت های مورد بررسی طی سال های مورد آزمون ۰.۱۵ است. در حالی که نرخ موثر مالیاتی قانونی برای شرکت های بورسی ۲۲.۵ درصد می باشد. این انحراف از نرخ قانونی بیانگر وجود فعالیت های برنامه ریزی اجتناب مالیاتی است. همچنین میانگین فرار مالیاتی شرکت ها نیز (تفاوت درآمد مشمول مالیات قطعی شده و سود مشمول مالیات ابرازی شرکت ها) برابر ۰.۰۱ بوده است که حاکی از تفاوت بین درآمد مشمول مالیات قطعی شده و سود مشمول مالیات ابرازی شرکت ها می باشد. پایین بودن این و ناچیز بودن آن نشان می دهد که در شرکت های بورسی فرار مالیاتی به ندرت صورت می گیرد و اغلب از طریق اجتناب مالیاتی اقدام به مدیریت مالیات خود می کنند. میانگین قابلیت مقایسه صورت های مالی در بین شرکت های نمونه برابر ۰.۳۳- بوده است هرچه این مقدار بیشتر باشد بیانگر قابلیت مقایسه بیشتر صورت های مالی شرکت هاست. همچنین منفی بودن متغیر مذکور حاکی از وجود قابلیت مقایسه بین شرکت های نمونه می باشد. میانگین رقابت صنعت برابر ۰.۱۴ بوده که نشان می دهد نسبت فروش شرکت به فروش صنعتی که در آن قرار دارد حدودا ۰.۱۴ بوده است یا به عبارتی به طور متوسط نسبت رقابت در صنعت شرکت ها ۰.۱۴ بوده است.

² -Yong, &, Yan

¹ -Hagerman and zmijewski,

آمار توصیفی متغیرهای کیفی (کد ۰ و ۱)

متغیرهای کیفی	فراوانی کد ۱	فراوانی کد ۰	درصد فراوانی کد ۱	درصد فراوانی کد ۰
استاندارد بین المللی گزارشگری	۵۷۵	۲۳۰	۰.۷۱	۰.۲۹
تنوع جنسیتی	۴۲	۷۶۳	۰.۰۵	۰.۹۵

منبع: یافته های پژوهشگر

نیز حدوداً ۰.۰۵ می باشد و سایر شرکت ها نیز دارای فراوانی ۷۶۳ بوده و درصد فراوانی نیز ۰.۹۵ بوده است.

۱- آزمون پایایی پژوهش

وجود متغیرهای ناپایا در مدل سبب می شود تا آزمون های تی استیودنت و فیشر از اعتبار لازم برخوردار نباشند و کمیت های بحرانی ارائه شده توسط توزیع های مذکور، مقادیر صحیحی برای انجام آزمون های آماری نباشند. با توجه به جدول ۲، نتایج آزمون پایایی متغیرها نشان می دهد که سطح خطای تمامی متغیرها کمتر از ۵٪ درصد بوده و متغیرهای پژوهش پایا می باشند؛ در نتیجه، استفاده از متغیرها در برآورد مدل های پژوهش، منجر به رگرسیون کاذب نمی شود.

متغیرهایی که به دو مقدار صفر و یک محدود می شوند آمار توصیفی آنها به صورت میانگین و میانه و ... کارایی نداشته و مفهومی را بیان نمی کند. این متغیرها باید از نظر تعداد فراوانی و درصد فراوانی بررسی شوند. لذا فراوانی مشاهدات بعد از اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ۵۷۵ مشاهده با درصد فراوانی ۰.۷۱ بوده که نشان می دهد ۰.۷۱ مشاهدات در بازه زمانی ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۰ یعنی سال های اجرایی شدن استانداردهای مذکور بوده است و ۰.۲۹ دیگر مشاهدات در بازه زمانی قبل از اجرای آن یعنی سال های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۵ بوده است یا شرکت هایی که گزارش های مالی خود را طبق استانداردهای بین المللی تهیه ننموده اند که به آنها عدد یک اختصاص داده شده است. همچنین فراوانی شرکت هایی که در آنها حداقل یک نماینده زن در ترکیب هیات مدیره وجود داشته است از مجموع ۸۰۵ مشاهده (۱۱۵ شرکت) ۴۲ مشاهده می باشد که به آنها کد ۱ اختصاص داده شد و درصد فراوانی آنها

جدول ۲- آزمون پایایی برای متغیرها

متغیرها	لوین، لین و چو	ایم پسران و شین	فیشر دیکی فولر تعمیم	فیشر، فلیپس پرو
	آماره	p.v	آماره	p.v
فرار مالیاتی	۳۵.۲۴	۰.۰۰۰	۴۴۰.۷	۰.۰۰۰
اجتناب مالیاتی	۷۴.۰۸	۰.۰۰۰	۲۱۴.۳	۰.۰۰۰
قابلیت مقایسه صورت های مالی	۲۹.۶۵	۰.۰۰۰	۴۶۶.۹	۰.۰۰۰
عمر شرکت	۱۲۱.۷۳	۰.۰۰۰	۱۶۵۷	۰.۰۰۰
اندازه شرکت	۴۴.۹۶	۰.۰۰۰	۳۵۳.۴	۰.۰۰۰
رقابت در صنعت	۲۷.۷	۰.۰۰۰	۳۱۵.۲	۰.۰۰۰

منبع: یافته های پژوهشگر

در روش داده های تابلویی نیز روش اثرات ثابت در مقابل روش اثرات تصادفی آزمون می شود. برای این کار از آزمون هاسمن استفاده شده است. با توجه به اینکه آماره ی محاسباتی آزمون هاسمن برای مدل های پژوهش در سطح خطای ۵ درصد معنی دار نشده است (بیشتر از ۵٪)، بنابراین، فرض صفر آن مبنی بر عدم وجود رابطه بین اثرات فردی و متغیرهای توضیحی پذیرفته می شود؛ از این رو، برای برآورد مدل های پژوهش از روش اثرات تصادفی استفاده خواهد شد. نتایج آزمون هاسمن در جدول (۴) ارائه شده است.

تخمین مدل به وسیله داده های ترکیبی

برای بررسی نوع آزمون مدل در مقاطع و دوره های زمانی مختلف داده های ترکیبی، از آزمون چاو استفاده شده است. نتایج آزمون چاو فرض صفر این آزمون مبنی بر مشابه بودن عرض از مبدا در تمام دوره ها را، برای مدل های پژوهش رد کرده است (سطح خطا کمتر از ۵٪). لذا، روش تخمین داده های تابلویی برای برآورد مدل های آزمون فرضیه های پژوهش، گزینه ی مناسب تری است. نتایج این آزمون در جدول ۳ بیان شده است.

جدول ۳- نتایج آزمون F لیمر (همسانی عرض از مبدأ های مقاطع)

آزمون چاو	مدل	آماره F	سطح خطا	نتیجه آزمون	نوع روش
H_0 : یکسانی عرض از مبدأ های مقاطع	۱	۳.۳۹	۰.۰۰۰	H_0 رد می شود	داده های تابلویی
H_0 : یکسانی عرض از مبدأ های مقاطع	۲	۳.۲۳	۰.۰۰۰	H_0 رد می شود	داده های تابلویی

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۴: نتایج آزمون هاسمن

آزمون هاسمن	مدل	خی ۲	سطح خطا	نتیجه آزمون	نوع روش
H_0 : عدم وجود ارتباط بین متغیر مستقل و خطای تخمین	۱	۱۰.۹۵	۰.۰۰۸	H_0 رد نمی شود	اثرات تصادفی
H_0 : عدم وجود ارتباط بین متغیر مستقل و خطای تخمین	۲	۱۵.۸۳	۰.۰۱۴	H_0 رد نمی شود	اثرات تصادفی

منبع: یافته های پژوهشگر

آزمون ناهمسانی واریانس

یکی از پیش فرض های رگرسیون عدم وجود ناهمسانی واریانس باقیمانده مدل می باشد با توجه به تأثیر مهم ناهمسانی واریانس بر برآورد، انحراف معیار و استنباط آماری، لازم است تا قبل از پرداختن به هرگونه تخمین وجود و یا عدم وجود ناهمسانی واریانس تحقق یابد. برای همسانی واریانس باقیمانده مدل از آزمون های بروش-پاگان گادفری، آزمون آرچ، آزمون گلجسر و آزمون وایت استفاده شد که نتایج آزمون ها نشان دهنده عدم همسانی واریانس بوده و به عبارتی باقی مانده های حاصل از تخمین مدل پژوهش، دارای واریانس ثابت نبوده است. لذا برای تخمین مدل های پژوهش از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) به جای حداقل مربعات معمولی (OLS) استفاده می شود.

تخمین مدل رگرسیونی:

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده ها برای آزمون فرضیه های پژوهش در جدول (۵) نشان داده شده است. معنی داری آماره فیشر در مدل اول (۸۵.۶۳) و در مدل دوم (۹۶.۵۴) در سطح ۵٪ حاکی از معنی داری کلی مدل برآورد شده است بنابراین، مدل

جدول (۵): نتایج آزمون مدل پژوهش در سطح داده های تابلویی

$BTD\ or\ TAXAvid_{it} = \alpha + \beta_1 FCS_{it} + \beta_2 IFRS_{it} + \beta_3 FCS_{it} * IFRS_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 PCL_{it} + \beta_6 Gender_{it} + \beta_7 lnfirmage_{it} + \varepsilon_{it}$							
مدل دوم- فرار مالیاتی				مدل اول- اجتناب مالیاتی			شرح متغیر
VIF	سطح خطا	اماره تی	ضرایب	سطح خطا	اماره تی	ضرایب	
	۰.۰۰	۳.۲۵	۰.۱۸	۰.۰۰	۳.۵۹	۰.۰۱	عرض از مبدأ
۱.۵۰	۰.۰۳	-۲.۱۷	-۰.۰۷	۰.۰۴	-۲.۰۲	-۰.۰۶	قابلیت مقایسه صورت مالی
۱.۵۸	۰.۰۲	-۲.۲۹	-۰.۰۴	۰.۰۰	-۲.۹۰	-۰.۰۳	استاندارد بین المللی
۲.۰۳	۰.۰۰	-۳.۵۳	-۰.۱۱	۰.۰۳	-۲.۰۸	-۰.۰۹	قابلیت مقایسه ص مالی* استاندارد بین المللی
۱.۰۱	۰.۰۴	۱.۹۸	۰.۰۰۲	۰.۰۰	۲.۵۸	۰.۰۰۱	اندازه شرکت
۱.۰۰۸	۰.۰۰	۲.۹۷	۰.۰۲	۰.۰۳	۲.۱۴	۰.۰۲	رقابت در صنعت
۱.۰۵	۰.۰۶	۱.۸۴	۰.۰۱	۰.۰۶	۱.۸۵	۰.۰۵	عمر شرکت
۱.۰۱	۰.۰۲	-۲.۳۳	-۰.۰۱	۰.۰۰	-۲.۲۲	-۰.۰۲	تنوع جنسیتی

$BTD\ or\ TAXAvid_{it} = \alpha + \beta_1 FCS_{it} + \beta_2 IFRS_{it} + \beta_3 FCS_{it} * IFRS_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 PCI_{it} + \beta_6 Gender_{it} + \beta_7 lnfirmage_{it} + \varepsilon_{it}$						
مدل دوم- فرار مالیاتی			مدل اول- اجتناب مالیاتی			شرح متغیر
VIF	سطح خطا	اماره تی	ضرایب	سطح خطا	اماره تی	ضرایب
		۰.۴۸۶			۰.۵۲	ضریب تعیین تعدیل شده R^2
		۹۶.۵۴ (۰.۰۰۰)			۸۵.۶۳ (۰.۰۰۰)	F رگرسیون (سطح خطا)
		۱.۹۹			۲.۰۲	دوربین واتسون

منبع: یافته های محقق

بین المللی گزارشگری مالی در قابلیت مقایسه صورت های مالی ضرب می شود باعث می شود تا تاثیر قابلیت مقایسه صورت های مالی بر اجتناب مالیاتی شرکت از ۰.۰۶- به ۰.۰۹- افزایش یابد. در واقع می توان چنین بیان نمود که زمانی که استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی اجرایی شدند باعث گردید تا قابلیت مقایسه صورت های مالی افزایش یابد لذا در شرایطی که هم قابلیت مقایسه صورت های مالی افزایش یابد هم استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی اجرایی شده باشند میزان اجتناب مالیاتی شرکت ها به شکل قابل توجهی کاهش می یابد. در نتیجه این ادعا که اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت های مالی و اجتناب مالیاتی تاثیر معناداری دارد را نمی توان رد کرد.

فرضیه سوم پژوهش: قابلیت مقایسه صورت های مالی بر فرار مالیاتی تاثیر معناداری دارد.

آماره ی تی - استیودنت مربوط به متغیر مستقل قابلیت مقایسه صورت های مالی و سطح معناداری آن (p.v) به ترتیب ۲.۱۷- و ۰.۰۳ بوده و ضریب آن نیز ۰.۰۷- می باشد. به عبارتی با ۰.۰۱ افزایش در قابلیت مقایسه صورت های مالی میزان فرار مالیاتی شرکت ۰.۰۷ کاهش می یابد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر قابلیت مقایسه صورت های مالی تاثیر معناداری بر فرار مالیاتی شرکت داشته و فرضیه ی سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می گیرد.

فرضیه چهارم پژوهش: اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت های مالی و فرار مالیاتی تاثیر معناداری دارد.

ضریب متغیر اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در مدل فرار مالیاتی ۰.۰۴- و در سطح اطمینان ۹۵٪ نیز معنی دار است و اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی باعث کاهش فرار مالیاتی می شود که این مساله مطابق مبانی نظری پژوهش نیز می باشد. همچنین مطابق فرضیه سوم ضریب قابلیت مقایسه صورت های مالی ۰.۰۷- بوده است که نشان می دهد قابلیت مقایسه صورت های مالی باعث کاهش فرار

فرضیه اول پژوهش: قابلیت مقایسه صورت های مالی بر اجتناب مالیاتی تاثیر معناداری دارد.

با توجه به نتایج آماره ی تی - استیودنت مربوط به متغیر مستقل قابلیت مقایسه صورت های مالی و سطح معناداری آن (p.v) به ترتیب ۲.۰۲- و ۰.۰۴ بوده و ضریب آن نیز ۰.۰۶- می باشد. به عبارتی با ۰.۰۱ افزایش در قابلیت مقایسه صورت های مالی میزان اجتناب مالیاتی شرکت ۰.۰۶ کاهش می یابد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر قابلیت مقایسه صورت های مالی تاثیر معناداری بر اجتناب مالیاتی شرکت داشته و فرضیه ی فرعی اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می گیرد. ضریب متغیر قابلیت مقایسه صورت های مالی منفی می باشد. در نتیجه، رابطه منفی و معنی داری بین قابلیت مقایسه صورت های مالی و اجتناب مالیاتی شرکت وجود دارد.

فرضیه دوم پژوهش: اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت های مالی و اجتناب مالیاتی تاثیر معناداری دارد.

برای تایید یا رد این فرضیه ابتدا به ضریب اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی توجه می شود. همانطور که مشخص است ضریب این متغیر در مدل اجتناب مالیاتی ۰.۰۳- و در سطح اطمینان ۹۵٪ نیز معنی دار است و اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی باعث کاهش اجتناب مالیاتی می شود که این مساله مطابق مبانی نظری پژوهش نیز می باشد. همچنین مطابق فرضیه اول ضریب قابلیت مقایسه صورت های مالی ۰.۰۶- بوده است که نشان می دهد قابلیت مقایسه صورت های مالی باعث کاهش اجتناب مالیاتی شرکت می شود. در مرحله بعد ضریب متغیر (قابلیت مقایسه صورت های مالی) * اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی مورد بررسی قرار می دهیم؛ این ضریب در مدل اول ۰.۰۹- بوده و آماره تی استیودنت و سطح معنی داری آن نیز به ترتیب ۲.۰۸- و ۰.۰۳ بوده است که نشان از تایید فرضیه در سطح اطمینان ۹۵٪ می باشد. در واقع زمانی که اجرای استانداردهای

مالیاتی شرکت می‌شود. در مرحله بعد ضریب متغیر (قابلیت مقایسه صورت‌های مالی)* اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی) مورد بررسی قرار می‌دهیم؛ این ضریب در مدل دوم ۰.۱۱- بوده و آماره تی استیودنت و سطح معنی داری آن نیز به ترتیب ۳.۵۳- و ۰.۰۰ بوده است که نشان از تایید فرضیه در سطح اطمینان ۹۵٪ می باشد. در واقع زمانی که اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در قابلیت مقایسه صورت‌های مالی ضرب می‌شود باعث می‌شود تا تأثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر فرار مالیاتی شرکت‌ها از ۰.۰۷- به ۰.۱۱- افزایش یابد. در واقع می‌توان چنین بیان نمود که زمانی که استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی اجرایی شدند باعث گردید تا قابلیت مقایسه صورت‌های مالی افزایش یابد لذا در شرایطی که هم قابلیت مقایسه صورت‌های مالی افزایش یابد هم استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی اجرایی شده باشند میزان فرار مالیاتی شرکت‌ها به شکل قابل توجهی کاهش می‌یابد. در نتیجه این ادعا که اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت های مالی و فرار مالیاتی تأثیر معناداری دارد را نمی‌توان رد کرد.

نتیجه گیری و پیشنهادهای پژوهش

این پژوهش به بررسی نقش تعاملی اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و شکاف مالیاتی در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ با استفاده از اطلاعات ۱۱۵ شرکت منتخب پرداخته است. نتایج فرضیه‌های پژوهش نشان داد که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی باعث کاهش شکاف مالیاتی (اجتناب و فرار مالیاتی) می‌شوند به عبارتی قابلیت مقایسه صورت‌های مالی به منزله یک سازوکار حاکمیتی، از رفتارهای فرصت طلبانه مدیران از جمله شکاف مالیاتی ممانعت می‌کند. همچنین اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی نیز رابطه منفی بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و شکاف مالیاتی را تشدید می‌کند. بر اساس تئوری نمایندگی و تئوری دینفعان استفاده از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان مبنایی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات، موجب حفظ سطح بالای انطباق بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات و افزایش قابلیت مقایسه آن بین شرکت‌ها می‌شود که این مساله باعث کاهش اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات از نظر ممیزین مالیاتی می‌شود (اختلاف سود مد نظر حسابداران با سود مدنظر مأمورین مالیاتی کاهش می‌یابد). همچنین با پیاده‌سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و کیفیت افشای اطلاعات افزایش می‌یابد. قابلیت

مقایسه صورت‌های مالی و شفافیت گزارشگری مالی می‌تواند دقت اطلاعات در دسترس عموم را در خصوص فعالیت‌ها و تصمیمات مدیریت و احتمال کشف موارد گریز از مالیات توسط مأمورین مالیاتی افزایش دهد چرا که اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به دلیل الزامات افشای اضافی، قواعد اندازه‌گیری و شناخت خاص، که به طور مستقیم کیفیت ارقام و اطلاعات حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد، موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی و کاهش گزارشگری مالی متقلبان و در نهایت کاهش روش‌های فرار از پرداخت مالیات می‌شود. نتایج این پژوهش با یافته‌های کورانی و همکاران (۲۰۲۲) در نگویان و تران (۲۰۲۰)، کریانتو و لستاری (۲۰۱۸)، دی سیمون (۲۰۱۶)، شیربیگی (۱۴۰۰)، نمازی و اسماعیل‌پور (۱۳۹۹)، جمالی و محمدیان (۱۳۹۷) مطابقت دارد.

با توجه به نتایج به سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌شود در تصمیمات سرمایه‌گذاری خود به تأثیر منفی قابلیت مقایسه صورت های مالی بر شکاف مالیاتی توجه کنند. همچنین به تدوین کنندگان قوانین مانند سازمان بورس اوراق بهادار و سازمان حسابرسی و نهادهای مرتبط پیشنهاد می‌شود در سیاست گذاری‌ها و نظارت‌های خود به ارتقاء سطح قابلیت مقایسه در صورت های مالی که یکی از عوامل مهم کاهش انگیزه مدیران در شکاف مالیاتی می‌باشد، اهتمام جدی داشته باشند. به سازمان بورس و اوراق بهادار در راستای حفاظت از حقوق سرمایه‌گذاران نیز توصیه می‌شود امتیاز قابلیت مقایسه را در دوره‌های زمانی منظم محاسبه و افشاء کند. همچنین با توجه به نتایج پیشنهاد می‌شود تا سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی نسبت به اجرای دقیق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نظارت کافی داشته باشند همچنین به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود تا شرکت‌ها را از نظر میزان اجرای استانداردهای بین المللی حسابداری رتبه بندی نماید و فهرست آنها را در پایان هر سال منتشر نماید. مضاف بر این در راستای کاهش فرار مالیاتی و افزایش کیفیت افشای اطلاعات؛ پیشنهاد می‌شود اظهارنامه مالیاتی تکمیل شده توسط شرکت بصورت عمومی در دسترس همگان قرار گیرد. اگر پرداخت کنندگان مالیاتی بدانند که اطلاعات مالیاتی آنها عمومی شده و در دسترس همگان قرار می‌گیرد، انگیزه کمتری برای دست زدن به معاملاتی پیدا می‌کنند که باعث ایجاد فرار مالیاتی آنها شود. همچنین پیشنهاد می‌شود تا سرمایه‌گذاران و سهامداران به موضوع اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی توجه بیشتری نموده و این موضوع که همیشه اجتناب مالیاتی به نفع آنها نیست را مد نظر قرار دهند همچنین پیشنهاد می‌شود که سازمان بورس و اوراق بهادار به عنوان حامی اصلی سرمایه‌گذاران خرد، سازمان

چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۳، ش ۳۵، صص ۱۵-۳۲

* صالحی، اله کرم. ویسی زاده، هنگامه (۱۴۰۱). تاثیر قابلیت مقایسه صورت های مالی بر ساختار سررسید بدهی ها با تاکید بر نقش بیش اعتمادی مدیران، پژوهش های مالی و رفتاری در حسابداری، دوره ۲، ش ۱، صص ۹۰-۱۰۹.

* شیربیگی، علیرضا. (۱۴۰۰)، بررسی تاثیر اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر شکاف مالیاتی با تاکید بر نقش هزینه های سیاسی در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اهواز، گروه حسابداری.

* صفری گرایلی، مهدی و یاسر، رضائی پسته نوئی. (۱۳۹۹). بررسی اثر تعدیل کنندگی محیط اطلاعاتی بر رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری با اجتناب مالیاتی شرکت، پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۱۰، ش ۴، ش پایانی ۸۳-۱۱۱.

* فرجی، امید؛ سجادیپور، رضا و مرتضی، رفیعی. (۱۳۹۹). قابلیت مقایسه صورتهای مالی، رقابت بازار محصول و اجتناب مالیاتی، پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۱۲، ش ۳، صص ۲۳-۴۴.

* قنوتی، فاطمه. (۱۴۰۱)، بررسی نقش تعدیلی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر رابطه بین هزینه های سیاسی و اجتناب مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رامهرمز، گروه حسابداری.

* قادری، بهمن؛ دیدار، حمزه و کفعمی، مهدی. (۱۳۹۸)، بررسی رابطه بین هزینه های سیاسی و شکاف مالیاتی: شواهدی تجربی از بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش های تجربی حسابداری مالی، شماره ۴، دوره ۸، صص ۱۶۱-۱۹۴.

* مشایخی، بیتا و صبری علی پناه. (۱۳۹۴). "تاثیر راهبری شرکتی بر رابطه ی بین اجتناب از مالیات و ارزش شرکت." فصلنامه پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی ۷، دوره ۲۵، صص ۵۵-۷۰.

* موسوی مطهر، سید سجاد، رحمانی، علی، امیری، هوشنگ (۱۴۰۱). تاثیر پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر صورت وضعیت مالی در ایران، مجله دانش حسابداری، دوره سیزدهم، شماره ۳، صص ۴۴-۲۱.

* معتمدی، حمید و احسان، کمالی. (۱۳۹۹)، بررسی تاثیر قابلیت مقایسه صورتهای مالی بر اجتناب مالیاتی با نقش

حسابرسی به عنوان مرجع تدوین استانداردها و سرمایه گذاران می توانند بینشی در مورد اثر بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی کسب و با توجه به تفاوت های قابل ملاحظه بر اجرای مصوبات انتشار صورتهای مالی تلفیقی بر مبنای این استانداردها تاکید و پافشاری کنند. ناشران بازار سرمایه هم می توانند با شناخت این اثرات تغییر، نگرانی ها و مقاومت خود را کاهش و با تخصیص منابع مالی و انسانی کافی زمینه اجرای مصوبه سازمان بورس را بکار گیرند

فهرست منابع

* افلاطونی، عباس؛ زلّقی، حسن و خزایی، مهدی. (۱۳۹۸). تاثیر توانایی مدیریت بر میزان قابلیت مقایسه صورتهای مالی، دانش حسابداری، دوره ۱۰، شماره ۲ - شماره پایانی ۳۷، صفحه ۲۱-۴۲.

* بندریان، امیرعلی و سیدسعید، موسوی، (۱۳۹۹)، بررسی رابطه بین برنامه ریزی مالیاتی و هزینه های نمایندگی با تاکید بر نقش ارتباطات سیاسی در بورس اوراق بهادار تهران، چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۳، ش ۳۰، صص ۹۶-۱۱۳

* تارپوردی، فرزاد، پورزمانی، زهرا (۱۴۰۲). میزان دستیابی به اهداف اخلاقی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر مبنای مکاتب اخلاقی ساختار گرا، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۲، صص ۳۴۵-۳۵۸.

* حاجیها، زهره و چناری، حسن. (۱۳۹۶)، قابلیت مقایسه صورتهای مالی و مدیریت سود واقعی، پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۹، شماره ۳ - شماره پایانی ۳۳، صص ۴۸-۳۳.

* حساس یگانه، یحیی و رضایی، شهرزاد. (۱۳۹۷)، بررسی رابطه بین مسئولیت اجتماعی و هزینه های مدیریت مالیات شرکت با اجتناب و فرار مالیاتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۵، شماره ۵۸، صفحه ۵۸-۲۷

* رضایی، یاسر و عبدالمهدی احمد. (۱۳۹۸)، قابلیت مقایسه صورتهای مالی و احتمال گزارشگری متقلبانه، پژوهشهای حسابداری مالی، دوره ۱۱، شماره ۲، شماره پایانی ۴۰، صص ۸۹-۱۰۴.

* سامانیان، علیرضا؛ بندریان، امیرعلی و مسیحی پور، کورش، (۱۳۹۹)، بررسی رابطه بین ارتباطات سیاسی، اجتناب مالیاتی و معاملات با اشخاص وابسته با ارزش شرکت : آزمون نظریه اقتصاد سیاسی در بورس اوراق بهادار تهران،

- * Sohn, B. C. (2016). The effect of accounting comparability on the accrual-based and real earnings management. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35(5), 513-539
- * Suk, I. , Zhao, Y. (2017). Does Financial Statement Comparability Deter Aggressive Tax Avoidance? Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3065250>
- * Watts, R. L. , and Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*. New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- * Yong, Huang, Yan ,Chao.(2020). 'Global accounting standards, financial statement comparability, and the cost of capital' *International Review of Economics & Finance*. 'Volume 69, - 301-318
- تعدیل‌کننده رقابت در بازار محصول در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، موسسه آموزش عالی هشت بهشت، گروه حسابداری، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری
- * ناصری، احمد؛ مختاری، مهدی و زارعی، حمید، (۱۳۹۶)، بررسی میزان تأثیر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر افزایش کارایی نظام مالیاتی در ایران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۷، ش ۲، صص ۱۷۶-۱۵۰.
- * نمازی، محمد و اسماعیل پور، حسن، (۱۳۹۹)، بررسی تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی در کشور ایران، دانش حسابداری، دوره ۱۱، ش ۱، صص ۳۳-۱.
- * Blanco, B., & Dhole, S. (2017). Financial Statement Comparability, Readability and Accounting Fraud, AFAANZ Conference, Working Paper, https://www.afaanz.org/openconf/2017/modules/request.php?module=oc_program&action=summary.php&id=4
- * Kurauone , O, Yusheng,K, Huaping,S.(2022).The effects of International Financial Reporting Standards, auditing and legal enforcement on tax evasion: Evidence from 37 African countries, *Global Finance Journal*, Volume 49, <https://doi.org/10.1016/j.gfj.2>
- * Chen, C.W., et al., (2018). . Financial statement comparability and the efficiency of acquisition decisions. *Contemp. Account. Res.* 35, 164-202.
- * De Franco, G., Kothari, S. P., & Verdi, R. S. (2011). The benefits of financial statement comparability. *Journal of Accounting Research*, Vol. 49, No. 4, Pp. 895-931
- * De Simone, L. (2016). Does a common set of accounting standards affect tax-motivated income shifting for multinational firms?. *Journal of Accounting and Economics*, 61 (1) , 145-165
- * Fang, V. W., Iselin, M., & Zhang, G. (2018). Consistency as a path to comparability: Benefits and costs. Available at SSRN 2858301
- * Hagerman R. L and zmijewski, M. (1978). Some economic determinants of accounting policy choice, *Journal of Accounting and Economics*, 1,141-161
- * Kiryanto, A., Lestari, B. (2018). The impact of international financial reporting standards (ifrs) against tax avoidance: Case study in Indonesia. Working Paper, Universitas Islam Sultan Agung Semarang
- * Majeed, M. A., & Yan, C. (2019). Financial statement comparability and corporate tax avoidance: evidence from China. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 32(1), 1813-1843
- * Samuel,A. ,N. Obiamaka,O. Samuel .(2013). the impact of International Financial Reporting Standards on Taxation, *International Journal of Business and Social Science*,3 (10).



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 14/ No. 53/ Spring 2024

The Impact of the Implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) on the Relationship Between Financial Statement Comparability and Tax Gap

Marzieh Mahdipoor

Senior student of Accounting Department, Suleiman Mosque Branch, Islamic Azad University, Suleiman Mosque, Iran
Email: mahdipoormaryam53@gmail.com

Shahrokh Bozorgmehrian

Assistant Professor of Accounting Department, Suleiman Mosque Branch, Islamic Azad University, Suleiman Mosque, Iran
(author Responsible)
Email: bozormehrian97@gmail.com

Abstract

The purpose of this study is to investigate the impact of the implementation of international financial reporting standards on the relationship between the comparability of financial statements and the tax gap in the Tehran Stock Exchange. Hypotheses were tested through multiple regression and generalized least squares method. Also, the statistical sample of the research included 115 companies during the period of 2016 to 2022, which were selected using the systematic elimination method. The results showed that there is a negative and significant relationship between the comparability of financial statements and the tax gap, and the implementation of international financial reporting standards also exacerbates the negative relationship between the comparability of financial statements and the tax gap. The ability to compare financial statements, as a governance mechanism, prevents the opportunistic behavior of managers, including the tax gap, and by increasing the transparency of financial reporting, it can improve the accuracy of information available to the public regarding management activities and decisions and the possibility of discovery. Increase cases of tax evasion by tax officials. Also, based on agency theory and stakeholder theory, the use of international financial reporting standards as a basis for calculating taxable income maintains a high level of compliance between accounting profit and taxable profit and increases its comparability between companies, which The problem reduces the difference between accounting profit and taxable profit.

Keywords: comparability of financial statements, international financial reporting standards, tax gap.