مجله اقتصادی
شماره‌های ۵ و ٦، مرداد و شهریور ۱۳۹۲، صفحات ١٦- ۵

گزارشگری مالی متهورانه و رابطه آن با گزارشگری مالیاتی متهورانه

عبدالله خانی
استادیار گروه حسابداری دانشگاه اصفهان
dr.a.khani@gmail.com

علیرضا سلطانی‌اسفریزی
کارشناس‌ارشد حسابداری
sultani.he@gmail.com

عدم هماهنگی بین اصول پذیرفته‌شده حسابداری و قوانین مالیاتی، این فرصت را برای شرکت‌ها فراهم می‌نماید که به‌طور هم‌زمان سود دفتری‌شان را به سمت بالا و سود مشمول مالیاتشان را به سمت پایین مدیریت کنند. رسوایی‌هایی اخیر حسابداری و فعالیت‌های پنهان‌سازی مالیاتی نشان می‌دهد که برخی شرکت‌ها تمایل دارند در گزارشگری متهورانه‌ای وارد شوند که هردوی سود دفتری و سود مشمول مالیاتشان را در یک دوره مالی تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین در این تحقیق بررسی می‌شود که آیا شرکت‌هایی که دارای گزارشگری مالی متهورانه هستند، دارای گزارشگری مالیاتی متهورانه نیز می‌باشند یا خیر؟ جامعه آماری مورد مطالعه ٦٧ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی (۱۳۸۸-۱۳۸۳) می‌باشند. در این تحقیق برای اندازه‌گیری گزارشگری مالی متهورانه از باقیمانده‌های مدل تعدیل‌شده جونز استفاده است و برای اندازه‌گیری گزارشگری مالی متهورانه تفاوت‌های مالیات دفتری محاسبه شده است. برای آزمون فرضیه از ضریب همبستگی اسپیرمن و پیرسون و نرم‌افزار اقتصادسنجی Eviews7 استفاده شده است. نتایج تحقیق بیانگر این است که همبستگی مثبت و معناداری بین گزارشگری مالی متهورانه و گزارشگری مالیاتی متهورانه وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: گزارشگری مالیاتی متهورانه، تفاوت‌های مالیات دفتری، گزارشگری مالی متهورانه، مدیریت سود، اقلام تعهدی اختیاری.

۱. مقدمه

در پی وقایع ناگوار و بحران‌های به وجود آمده در بورس‌های جهان به ویژه در سپتامبر ۱۹۹۷ و سپس افشای ماجرای ورلد کام، انرون، زیراکس و پارمالات در سطح جهان و سقوط شاخص‌های بورس تهران در سال ۱۳۸۳، موضوع شفافیت صورت‌های مالی به‌عنوان یک پدیده مورد لزوم

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

اهمیت بیشتری را به خود اختصاص داد. از زمان افشاسازی تقلب‌های حسابداری و پنهان‌سازی‌های مالیاتی[1] متهورانه شرکت‌ها طی ۲ دهه گذشته قانونگذاران و دانشگاهیان گزارشگری فزاینده مالی و مالیاتی متهورانه را مورد توجه قرار داده‌اند.

تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که برخی مدیران در هنگام مواجهه با تصمیم‌گیری‌های گزارشگری مالی و مالیاتی، به‌منظور بالا بردن سود دفتری[2] می‌بایست متحمل هزینه‌های مالیاتی بیشتری نیز شوند. به‌طور مشابه مدیران در تلاش برای کاهش دادن سود گزارش‌شده به مقامات مالیاتی، می‌بایست سود کمتری برای سهامداران گزارش نمایند و در نتیجه متحمل هزینه‌های گزارشگری مالی شوند(شاچلفورد و شلوین، ۲۰۰۱). در مقابل، رفتارهای اخیر و تعداد زیاد تجدید ارائه‌های حسابداری طی ۲ دهه گذشته نشان می‌دهد که شرکت‌ها همیشه تصمیمات گزارشگری مالی و مالیاتی خود را اینگونه اتخاذ نمی‌نمایند و در حقیقت برخی شرکت‌ها تمایل دارند سود دفتری بیشتری برای سهامداران و سود مشمول مالیات[3] کمتری برای مقامات مالیاتی گزارش نمایند. از سوی دیگر قسمت‌های ناهماهنگ میان حسابداری مالی و قوانین مالیاتی این فرصت را در اختیار شرکت‌ها قرار می‌دهد که سود دفتری‌شان را به سمت بالا و سود مشمول مالیاتشان را در همان دوره گزارشگری به سمت پایین اداره کنند. در این تحقیق شرکت‌هایی که اقلام تعهدی اختیاری قبل از مالیات در آنها زیاد باشد، شرکت‌های دارای گزارشگری مالی متهورانه در نظر گرفته می‌شوند و شرکت‌هایی که تفاوت‌های مالیات دفتری[4] آنها زیاد باشد به عنوان شرکت‌های دارای گزارشگری مالیاتی متهورانه در نظر گرفته می‌شوند.

در این مقاله ابتدا به بیان مسئله و اهمیت آن پرداخته می‌شود و در ادامه ادبیات و پیشینه تحقیق ارائه می‌گردد. سپس به بیان سؤال و فرضیه تحقیق پرداخته می‌شود و ضمن تشریح نحوه گردآوری و اندازه‌گیری متغیرها، فرضیه تحقیق بررسی و بر اساس تجزیه و تحلیل داده‌ها نتایج حاصل از تحقیق بیان و پیشنهادات لازم ارائه می‌گردد.

۲. بیان مسئله

حسابداری تعهدی، حق انتخاب بالایی به مدیران در تعیین سود در دوره‌های زمانی متفاوت اعطا می‌نماید. در واقع با استفاده از این سیستم حسابداری مدیران کنترل چشمگیری بر زمان تشخیص

1. Tax Shelter
2. Book Income
3. Taxable Income
4. Book-Tax Differences

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

برخی اقلام هزینه از جمله هزینه‌های تبلیغات و مخارج تحقیق و توسعه دارند. از سوی دیگر مدیران در سیستم حسابداری تعهدی با گزینه‌های متفاوتی در مورد زمان تشخیص در آمد نیز روبرو هستند از جمله تشخیص سریع‌تر در آمد از طریق انجام فروش‌های نسیه (وونگ و همکاران، ۱۹۹۸). این عملکرد از سوی مدیران به عبارت ساده مدیریت سود نامیده می‌شود دی جورج و همکاران (۱۹۹۹). مدیریت سود را نوعی دستکاری مصنوعی سود توسط مدیریت جهت حصول به سطح مورد انتظار سود برای برخی تصمیمات خاص (از جمله پیش‌بینی تحلیلگران و یا برآورد روند سودهای قبلی برای پیش‌بینی سودهای آتی) تعریف می‌کنند. به نظر ایشان در واقع انگیزه اصلی مدیریت سود مدیریت تصور سرمایه‌گذاران در مورد واحد تجاری است. در تحقیق حاضر منظور از گزارشگری مالی متهورانه مدیریت سود رو به بالا است. به دلیل اختلاف بین قوانین و مقررات مالیاتی و اصول و موازین پذیرفته‌شده حسابداری ممکن است آنچه برای مقاصد حسابداری درآمد و هزینه محسوب می‌شود، الزاماً از دیدگاه قوانین مالیاتی درآمد و هزینه محسوب نگردد. به عبارت دیگر می‌بایست اشاره نمود که هدف از تعیین سود در تهیه صورت‌های مالی از دیدگاه انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری با هدف از تعیین درآمد مشمول مالیات در قوانین مالیاتی متفاوت است، علاوه بر این مطلب برخی از اقلام درآمد و هزینه که از دیدگاه مقاصد حسابداری در یک دوره مالی شناسایی گردند، ممکن است در دوره‌های مالی دیگر از دیدگاه قوانین و مقررات مالیاتی شناسایی شوند یا اینکه اساساً مبانی ارزشیابی برخی از اقلام طبق قوانین و مقررات مالیاتی متفاوت از مبانی تشخیص بر طبق اصول و موازین پذیرفته‌شده حسابداری باشد (هندریکسون، ۱۹۸۲).

منظور از گزارشگری مالیاتی متهورانه در این تحقیق، دستکاری رو به پایین سود مشمول مالیات ازطریق برنامه‌ریزی مالیاتی است. طبق بررسی‌های انجام‌شده اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر ایجاد اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی عبارتند از فرارهای مالیاتی، اختلاف بین اصول حسابداری و قوانین مالیاتی، شرایط اقتصادی، حد نصاب‌های مقرر در قوانین مالیاتی (طالب‌نیا و موثق، ۱۳۹۰).

۳. پیشینه موضوع

نتایج تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که گزارشگری مالی و مالیاتی متهورانه از اواسط دهه ۱۹۹۰ تا اوایل دهه ۲۰۰۰ افزایش یافته و تفاوت در حال رشدی میان سود مشمول مالیات و سود دفتری را در پی داشته است. به‌عنوان مثال، بونتون و همکاران (۲۰۰۵) نشان دادند که مجموع تفاوت‌های مالیات دفتری شرکت‌های ایالت متحده آمریکا از ۴۳ میلیارد دلار در سال ۱۹۹۳ به ۳۱۳ میلیارد در سال ۱۹۹۹ افزایش یافته است، پس از آن به ۴۹ میلیارد در سال ۲۰۰۱ کاهش یافته و دوباره در سال ۲۰۰۳ به ۴۳۶ میلیارد دلار افزایش یافته است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

بلوین و همکاران (۲۰۱۱) بررسی نمودند که آیا برنامه‌ریزی مالیاتی متهورانه می‌تواند پیچیدگی سازمانی و شفافیت گزارشگری مالی را کاهش دهد. آنها به این نتیجه دست یافتند که همزمان با افزایش میزان برنامه‌ریزی مالیاتی متهورانه خطاهای پیش‌بینی تحلیلگران و پراکندگی پیش‌بینی‌ها افزایش خواهد یافت، در حالی که کیفیت اقلام تعهدی شرکت‌ها کاهش می‌یابد. همچنین نتایج تحقیق آنها نشان داد که مدیران در تلاش برای کاهش دادن اثر برنامه‌ریزی مالیاتی متهورانه به افزایش حجم افشا در صورت‌های مالی اقدام می‌نمایند.

کمپریکس و همکاران (۲۰۱۰) در تحقیقی به بررسی این موضوع پرداختند که تفاوت‌های مالیات دفتری چه اثری بر حساسیت اطلاعات افشا شده دارد. آنها به این نتیجه دست یافتند که تفاوت‌های مالیات دفتری زیاد رابطه منفی و معناداری با پایداری سود و کیفیت اقلام تعهدی دارد.

دالیول و همکاران (۲۰۰۹) در تحقیق خود به بررسی این موضوع پرداختند که آیا تفاوت‌های بین سود دفتری و سود مشمول مالیات نشان‌دهنده تفاوت در هزینه سرمایه شرکت‌هاست؟ نتایج تحقیق آنها نشان داد که تفاوت‌های مالیات دفتری رابطه مثبت و معناداری با هزینه سرمایه شرکت‌ها دارد.

هانلون (۲۰۰۵) در تحقیقی تحت عنوان "پایداری و ارزش سود، اقلام تعهدی و جریانات نقدی در شرکت‌هایی که دارای تفاوت‌های مالیات دفتری زیادی هستند" به این نتیجه دست یافت که اختیار اساسی موجود در اصول پذیرفته‌شده حسابداری این فرصت را در اختیار مدیران قرار می‌دهد که بدون تحت تأثیر قرار گرفتن سود مشمول مالیات سود دفتری‌شان را به سمت بالا مدیریت کنند.

اریکسون و همکاران (۲۰۰۴) در تحقیقی تحت عنوان "شرکت‌ها بابت درآمدهایی که وجود ندارند چقدر پرداخت خواهند کرد" به این نتیجه دست یافتند که در بخش‌هایی که بین اصول پذیرفته‌شده حسابداری و قوانین مالیاتی مطابقت وجود دارد اقدامات جهت افزایش سود دفتری منجر به افزایش سود مشمول مالیات نیز خواهد شد و اقدامات جهت کاهش سود مشمول مالیات سود دفتری را نیز کاهش خواهد داد. بنابراین مدیران می‌بایست تصمیم بگیرند که آیا افزایش سود دفتری دارای اهمیت بیشتری برای شرکت است یا کاهش سود مشمول مالیات؟

دسای و دارماپالا (۲۰۰۴) در تحقیق خود تحت عنوان "اجتناب‌های مالیاتی شرکت‌ها و انگیزه‌های آن" به این نتیجه دست یافتند که در قسمت‌های غیرمطابق اصول پذیرفته‌شده حسابداری و قوانین مالیاتی کاهش دادن سود مشمول مالیات یا افزایش دادن سود دفتری و یا هردو منجر به افزایش تفاوت‌های مالیات دفتری شرکت شده و موجب گزارشگری مالیاتی متهورانه خواهد شد.

گراس (۲۰۰۳) 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 اندازه از دقت و

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

صحت اطلاعاتی برخوردار بود. نتایج بررسی وی مشخص نمود که موارد متعدد تخلف و حساب آرایی به منظور فرار مالیاتی[1] توسط مسئولین شرکت انجام شده است.

جرج پلسکو (۲۰۰۱) طی یک بررسی تحت عنوان "تفاوت‌های مالیات دفتری و اندازه‌گیری سود شرکت" به این نتیجه رسید که حسابداری مالیاتی و حسابداری مالی در اندازه‌گیری سود تفاوت‌هایی دارند که 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 است.

خانی و صالحی (۱۳۹۱) در تحقیقی به بررسی ثبات سود، اقلام تعهدی و جریان وجوه نقد عملیاتی در شرکت‌های دارای اختلاف دفتری مالیات پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که ثبات سود جزء تعهدی و جریان وجوه نقد عملیاتی دوره جاری برای شرکت‌های دارای اختلاف دفتری مالیات بالا نسبت به شرکت‌های دارای اختلاف دفتری مالیات پایین کمتر می‌باشد.

طالب‌نیا و موثق (۱۳۹۰) در تحقیقی تحت عنوان "علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات" به این نتیجه دست یافتند که فرارهای مالیاتی و اختلاف میان اصول حسابداری و قوانین مالیاتی از عوامل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات هستند.

در تحقیقی که توسط جمشیدی‌فرد (۱۳۸۸) با عنوان حسابداری و قانون صورت گرفت ضمن اشاره به برخی تعارضات موجود بین آنها با تکیه بر برخی مواد قانونی و اصلاحیه‌ها به بیان بخش‌هایی از نشانه‌های تعامل و نزدیکی قانون مالیات‌ها و اصول حسابداری پرداخته شد.

عنایتی‌زاده (۱۳۸۷) در پژوهشی به بررسی اختلاف بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در قالب گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات مشخص‌شده توسط اداره امور مالیاتی، پرداخت و نتیجه گرفت که یکی از علل عمده این امر اختلافات موجود میان استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم است.

۴. فرضیه تحقیق

بین اقلام تعهدی متهورانه و اقلام مالیاتی متهورانه رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

1. Tax Evasion

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

۵. روش تحقیق

این تحقیق از نوع تحقیقات کاربردی است. هدف تحقیق کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. همچنین تحقیق از لحاظ روش و ماهیت از نوع تحقیق توصیفی همبستگی است. مقیاس اندازه‌گیری داده‌ها مقیاس نسبی است.

۶. جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های (۱۳۸۸-۱۳۸۳) می‌باشند. همچنین نمونه‌گیری به روش مرحله‌ای و با در نظر گرفتن معیارهای زیر انجام گردید:

- نام شرکت تا پایان سال ۱۳۸۲در فهرست شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس درج شده باشد.
- سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه باشد.
- در دوره موردنظر تغییر سال مالی روی نداده باشد.
- نماد معاملاتی شرکت به تابلوی غیررسمی بورس منتقل نشده باشد.
- جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه، هلدینگ، بانک و لیزینگ نباشد.
- اطلاعات مالی و مالیاتی شرکت طی دوره مورد مطالعه در دسترس باشد.

پس از اعمال شرایط فوق در نهایت ۶۷ شرکت (۴۰۲ شرکت - سال) به‌عنوان نمونه انتخاب شد.

۷. روش گردآوری اطلاعات

مباحث نظری پژوهش از مسیر مطالعه منابع، نشریات و مقالات موجود در کتابخانه‌ها و اینترنت گردآوری شده است. اطلاعات صورت‌های مالی شرکت‌ها از طریق مراجعه به بانک اطلاعاتی سازمان بورس اوراق بهادار تهران و سایت Rdis استخراج شده است.

پس از گردآوری اطلاعات مورد نیاز، از نرم‌افزار صفحه گسترده اکسل جهت طبقه‌بندی و محاسبه متغیرها استفاده گردید و در نهایت اطلاعات حاصل با استفاده از نرم‌افزار اقتصادسنجی Eviews7 مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

۸. اندازه‌گیری گزارشگری مالی و مالیاتی متهورانه

در این تحقیق مانند کتاری و همکاران (۲۰۰۵) برای محاسبه گزارشگری مالی متهورانه (DFIN) از اقلام تعهدی اختیاری[1] استفاده شده است. همچنین برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی اختیاری از مدل تعدیل‌شده جونز[2]، دچو و همکاران (۱۹۹۵) استفاده شده و کل اقلام تعهدی بر اساس فرمول هاربر و کلینس (۲۰۰۲) محاسبه می‌شود:

$$\frac{TAcc_{it}}{A_{it-1}} = \frac{\alpha_0 + \alpha_1(\Delta\Delta RE_{it} - \Delta AR_{it}) + \alpha_2 ppE_{it} + \varepsilon_{it}}{A_{it-1}} \quad (۱)$$

$$\frac{TAcc_{it}}{A_{it-1}} = \frac{(EBEI_{it} + TTE_{it}) - CFo_{it}}{A_{it-1}} \quad (۲)$$

$EBEI_{it}$: سود ابرازی قبل از اقلام غیرمترقبه برای شرکت i در سال t

TTE_{it}: مجموع هزینه مالیات برای شرکت i در سال t

CFo_{it}: وجه نقد حاصل از عملیات برای شرکت i در سال t

ΔREv_{it}: تغییر در فروش برای شرکت i از سال t-1 تا سال t

ΔAR_{it}: تغییر در حساب‌های دریافتی برای شرکت i از سال t-1 تا سال t

ppE_{it}: ناخالص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات برای شرکت i در سال t

ε_{it}: اقلام تعهدی اختیاری برای شرکت i در سال t

A_{it-1}: مجموع دارایی‌ها در ابتدای سال

در نهایت میزان گزارشگری مالی متهورانه هر شرکت برابر است با تفاوت اقلام تعهدی اختیاری آن شرکت و میانه اقلام تعهدی اختیاری سایر شرکت‌های نمونه (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۳).

DFIN= (اقلام تعهدی اختیاری شرکت i در سال xxt) - (میانه اقلام تعهدی اختیاری سایر شرکت‌های نمونه)

همچنین، برای اندازه‌گیری گزارشگری مالیاتی متهورانه از مجموع تفاوت‌های مالیات دفتری (BTD) استفاده می‌شود. نتایج تحقیقات اخیر نشان داده است که تفاوت‌های دفتر مالیاتی می‌تواند به عنوان علامت گزارشگری مالیاتی متهورانه استفاده شود.

1. Discretionary Accruals
2. Modified Tones Model

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

دسای (۲۰۰۲) نشان داد که تفاوت در حال رشد بین سود دفتری و سود مشمول مالیات در طول دهه ۱۹۹۰ به‌دلیل افزایش پنهان‌سازی مالیاتی است. همچنین ویلسون (۲۰۰۸) دریافت که تفاوت مالیات دفتری رابطه‌ای مستقیم با موارد واقعی پنهان‌سازی مالیاتی دارد.

$$BTD = \frac{\text{سود ابرازی} - \frac{\text{مالیات قطعی}}{۰/۲۵}}{\text{مجموع دارایی‌ها در ابتدای سال}} \qquad (۳)$$

۹. یافته‌های پژوهش

۹-۱. نتایج آزمون F لیمر و هاسمن

طبق نتایجی که در جدول (۱) ارائه شده است، مقدار احتمال آماره F لیمر برای داده‌های مورد استفاده در اقلام تعهدی ۰/۰۳۳ است. این احتمال بیانگر آن است که می‌بایست از روش داده‌های تابلویی استفاده کرد.

اکنون می‌بایست با استفاده از آزمون هاسمن مشخص کنیم که آیا عرض از مبدأ به‌صورت آثار ثابت است یا در ساختار واحدهای مقطعی به صورت تصادفی عمل می‌کند. طبق نتایجی که در جدول (۱) نشان داده شده مقدار احتمال آماره هاسمن ۰/۰۲۷ است، در نتیجه از روش اثرات ثابت استفاده می‌شود.

جدول ۱. نتایج آزمون F لیمر و هاسمن

نوع آزمون	مقدار	p-value	نتیجه
F لیمر	۱/۳۹	۰/۰۳۳	استفاده از روش داده‌های تابلویی
هاسمن	۷/۱۷	۰/۰۲۷	استفاده از روش اثرات ثابت

مأخذ: نتایج تحقیق.

۹-۲. آمارهای توصیفی متغیرهای پژوهش و نتایج رگرسیون

به منظور شناخت بیشتر درباره جامعه آماری و متغیرهای مورد مطالعه خلاصه وضعیت آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول ۲. آمارهای توصیفی

آماره‌ها / متغیرها	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	چولگی
$\Delta REv - \Delta AR$	۴۰۲	۰/۰۹	۰/۰۶	۱/۹۱	-۱/۲۳	۰/۲۴	۱/۳۰
ppE	۴۰۲	۰/۴۰	۰/۳۸	۳/۵۲	۰/۰۰	۰/۲۹	۳/۶۱
BTD	۴۰۲	۰/۰۸	۰/۴	۱/۱۳	-۱/۰۶	۰/۱۵	۱/۱۹

مأخذ: نتایج تحقیق.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

جدول (۳) نتایج آماری حاصل از مدل تخمین گزارشگری مالی متهورانه (DFIN) را نشان می‌دهد که در آن ضرایب متغیرهای $\Delta REv - \Delta AR$ و ppE به‌طور معناداری متفاوت از صفر است.

(p-value<0/01) و نتایج آن سازگار با نتایج جونز (۱۹۹۱) می‌باشد. همچنین با توجه به اینکه آماره دوربین واتسون[1] بین ۱/۵ تا ۲/۵ است، مشکل خودهمبستگی نیز وجود ندارد.

جدول ۳. نتایج آزمون

متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری
$\Delta REv - \Delta AR$	۰/۱۰۹	۰/۰۳۷	۰/۹۵	۰/۰۰۳۴
ppE	-۰/۲۹	۰/۰۴۶	-۶/۳۳	۰/۰۰۰۰
مقدار ثابت	۰/۱۳۹	۰/۰۲	۶/۶۶	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل‌شده	آماره F	معناداری آماره F	آماره دوربین واتسون
۰/۳۲۲	۰/۱۸۳	۲/۳۲	۰/۰۰۰۰	۲/۱۲

مأخذ: نتایج تحقیق.

از باقیمانده مدل فوق که نشان‌دهنده اقلام تعهدی اختیاری است به عنوان متغیری جهت اندازه‌گیری گزارشگری مالی متهورانه (DFIN) استفاده شده و همبستگی آن با تفاوت‌های مالیات دفتری (BTD) در جدول (۴) نشان داده شده است.

جدول ۴. همبستگی پیرسون و اسپیرمن بین گزارشگری مالی و مالیاتی متهورانه

متغیرها	همبستگی پیرسون	همبستگی اسپیرمن	p-value
DFIN و BTD	۰/۳۹۶	۰/۲۳۴	۰/۰۰۰

مأخذ: نتایج تحقیق.

۱۰.نتیجه‌گیری و پیشنهادات

هدف از تحقیق بررسی این بود که آیا شرکت‌هایی که دارای گزارشگری مالی متهورانه هستند، دارای گزارشگری مالیاتی متهورانه نیز می‌باشند یا خیر. برای این منظور با استفاده از مدل تعدیل‌شده جونز میزان اقلام تعهدی اختیاری (گزارشگری مالی متهورانه) اندازه‌گیری شد و سپس همبستگی آن با تفاوت‌های مالیات دفتری (گزارشگری مالیاتی متهورانه) محاسبه شد. نتایج همبستگی پیرسون و اسپیرمن رابطه مثبت و معناداری بین گزارشگری مالی و مالیاتی متهورانه نشان داد. در نتیجه در قسمت‌هایی که بین اصول پذیرفته‌شده حسابداری و قوانین مالیاتی عدم انطباق اساسی دیده می‌شود،

1. Durbin-Watson

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

مدیران می‌توانند در یک دوره مالی سود بیشتری را به سهامداران و سود کمتری را به مقامات مالیاتی اظهار کنند. از این رو، حسابرسان باید هنگام مشاهده اختلاف مالیات دفتری زیاد احتمال وجود مدیریت سود رو به بالا را جهت ارزیابی ریسک مد نظر قرار دهند. در تحقیقات آتی می‌بایست بررسی شود که چرا گزارشگری مالی و مالیاتی متهورانه رابطه مثبتی دارند و شرکت‌هایی که دارای گزارشگری متهورانه هستند، چه ویژگی‌هایی دارند. همچنین، بررسی شود که عدم انطباق بین اصول پذیرفته‌شده حسابداری و قوانین مالیاتی چه قسمت‌هایی از صورت‌های مالی را بیشتر تحت تأثیر قرار می‌دهد.

منابع

جمشیدی‌فرد، سعید (۱۳۸۸)، "حسابداری و قانون"، *نشریه حسابدار*، شماره ۲۱۵.

خانی، عبداله و نسیبه صالحی (۱۳۹۱)،"بررسی ثبات سود، اقلام تعهدی و جریان وجوه نقد عملیاتی در شرکت‌های دارای اختلاف دفتری مالیات"، *پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی*، شماره ۲، صص ۱۰۵-۸۸.

طالب‌نیا، قدرت‌الله و همکاران (۱۳۹۰)، "تبیین ارتباط بین شفافیت گزارشگری مالی با گزارشگری مالیاتی در ایران"، *تحقیقات حسابداری*، سال سوم، شماره ۹، تهران.

طالب‌نیا، قدرت‌الله و رحمان موثق (۱۳۹۰)، "علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی‌شده اشخاص حقوقی"، *پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی*، شماره ۱۱، صص ۱۳۵-۱۳۳.

عنایتی‌زاده، عباس (۱۳۸۷)، *بررسی تفاوت حسابرسی مالیاتی انجام شده توسط حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی و مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی در تعیین میزان درآمد مشمول مالیات*، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، مشهد، گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی.

Blouin, J., Balakrishnan, K. & W. Guay (2011), "Does Tax Aggressiveness Aeduce Financial Reporting Transparency?", University of Pennsylvania, Available at: http://ssrn.com.

Boynton, C., P. Defilippes & E. Lege (2005), "Prelude to Schedule m-3: Schedule m-1 Corporate Book Tax Difference Data", Proceedings of the Annual Conference on Taxation, Washington, D. C.: National Tax Association- Tax Institute of America, PP. 131-137.

Comprix, J., Graham, R. & J. Moore (2010), "Empirical Evidence on the Impact of Book- Tax Differences on Information Asymmetry", Working Paper, Syracuse University.

Dechow, P., R. Saloon & A. Sweeney (1995), "Detecting Earning Management", *The Accounting Review*, Vol. 70, No. 2, PP. 193-2269.

Degeorge, F., J. Patel & R. Zeckhouser (1999), "Earning Management to Exceed Thresholds", *Journal of Business*, Vol. 72, No. 1.

Dhaliwal, Dan. S. (2009),"Book Tax Differences, Uncertainty about Information Quality and Cost of Capital", Working Paper.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

Desai, M. (2002), "International Taxation and Multinational Activity", *National Tax Journal,* Vol. 55, PP. 845-848.
Desai, M. & D. Darmapala (2004), "Corporate Tax Avoidance and High-Powered Incentives", *Journal of Financial Economics,* Vol. 79, No. 1, PP. 145-179.
Erickson, M., M. Hanlon & E. Maydew (2004), "How Much Will Firms Pay for Earnings That do not Exist? Evidence of Taxes Paid on Allegedly Fraudulent Earnings", *The Accounting Review,* Vol. 79, No. 2, PP. 387-408.
Francis, J., M. Lofond, P. Olsen & K. Schipper (2003), "The Market Pricing of Accruals Quality", Working Paper, Duke University.
Gross, D. (2003), "Higher Profits, Lower Taxes, It's not Just Enron. That's been Dodging Corporate Income Taxes", Available at: www.slat.msh.com.
Hanlon, S. Laplante & T. Sherlin (2005), "Evidence on Possible Information Loss of Conforming Book Income and Taxable Income", *The Journal of Law and Economics*, Vol. 48, No. 2, PP. 407-442.
Hribar, P. & O. Collins (2002), "Errors in Estimating Accruals: Implications for Empirical Research", *Journal of Accounting Research*, Vol. 40, No. 1, PP. 105-139.
Hendriksen – Eldens, S. (1982), Accounting Theory, Ilionois, Iriwin.
Jones, J. (1991), "Earning Management During Import Relief Investigations", *Journal of Accounting Research,* Vol. 193, PP. 210-212.
Kothari, S. P., A. Leone & C. Wasley (2005), "Performance Matched Discretionary Accrual Measures", *Journal of Accounting and Economics,* Vol. 39, No. 1, PP. 163-197.
Plesko, G. (2001), "Book Tax Differences and the Measurement of Corporate Income, in Proceedings of the Ninety-Second Annual Conference (Washington D.C.: National Tax Association – Tax Institute of America), PP. 171-176.
Shackelford, O. & T. Shervlin (2001), "Empirical Tax Research in Accounting", *Journal of Accounting and Economics,* Vol. 31, No. 1-3, PP. 321-387.
Teoh, SH, Iwelch & T. J. Wong (1998), "Earning Management and the Long Run Market Performance of Initial Public Offering", *The journal of Finance,* Vol. 6.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]