



تأثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی

علیرضا رحیمی^۱

علی کیانی^۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۱۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۲۱

چکیده

این مطالعه تأثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی را بررسی می‌کند. افزایش قابلیت مقایسه حسابداری، محیط اطلاعاتی را بهبود می‌بخشد، که نه تنها موجب افزایش توانایی مدیران برای ارزیابی شفافیت گزارشگری مالی با دقت بیشتر می‌شود و اطلاعات محرمانه‌ی آنها را نشان می‌دهد، بلکه درک سرمایه‌گذاران از شفافیت گزارشگری مالی را نیز بهبود می‌بخشد. در گزارشگری مالیاتی، اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن اساسی تصمیم‌گیری‌های مالیاتی محسوب می‌شود. بر این اساس در این مطالعه با تمرکز بر یک جنبه از محیط گزارشگری مالی، یعنی قابلیت مقایسه حسابداری، به بررسی تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی پرداخته شده است. نمونه آماری پژوهش شامل ۱۱۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌های طرح شده در پژوهش از رگرسیون خطی چند متغیره استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که قابلیت مقایسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد. قابلیت مقایسه حسابداری به منزله یک سازوکار حاکمیتی، از رفتارهای فرصت طلبانه مدیران از جمله اجتناب مالیاتی ممانعت می‌کند. همچنین قابلیت مقایسه حسابداری بر اجتناب مالیاتی تأثیر منفی و معناداری دارد. بر اساس نتایج این پژوهش، زمانی که کیفیت گزارشگری مالی، بالا و اجتناب مالیاتی با شدت کمتری است، قابلیت مقایسه حسابداری، توانایی استفاده‌کنندگان از اطلاعات را به‌منظور شناسایی شباهت‌ها و تفاوت‌ها بین پدیده‌های اقتصادی، بهبود می‌بخشد. در نتیجه، استفاده‌کنندگان، بهترین اطلاعات مالی را انتخاب می‌کنند که سبب می‌شود، تصمیم‌گیری به‌صورت موثر تر صورت گیرد.

واژه‌های کلیدی: قابلیت مقایسه حسابداری، کیفیت گزارشگری مالی، اجتناب مالیاتی.

۱ گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران (نویسنده مسئول): Rahimi2010@gmail.com

۲. گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران: Alikiani468@gmail.com



۱- مقدمه

قابلیت مقایسه، یکی از ویژگی‌های گزارشگری مالی است که کمیت و کیفیت اطلاعات در دسترس را برای سرمایه‌گذاران افزایش می‌دهد و این امکان را برای آنها فراهم می‌کند تا با ارزیابی عملکرد گذشته شرکت، عملکرد آتی را با دقت بیشتری پیش‌بینی کنند و بر مبنای آن تصمیم بگیرند (دفرانکو، ۲۰۱۱). اگرچه ارائه گزارش‌های مالی، اجباری‌اند، چگونگی ارائه گزارشگری مالی، متفاوت است که علت آن در وجود گزینه‌های اختیاری در استانداردهای حسابداری مالی است که موجب بهبود گزارشگری مالی می‌شود (چن و همکاران ۲۰۱۳). هدف صورت‌های مالی ارائه اطلاعاتی قابل اتکا درباره عملکرد و انعطاف پذیری مالی شرکت است که استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی استفاده نمایند (دستگیر و حسینی، ۱۳۹۲). یکی از ویژگی‌های مهم صورت‌های مالی قابلیت مقایسه آن‌ها از دوره‌ای به دوره دیگر است (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۲۰۱۰). قابلیت مقایسه اطلاعات مالی واحد تجاری از دوره‌ای به دوره دیگر از اهمیت زیادی برخوردار است (دفرانکو و کوتاری، ۲۰۱۳). تدوین‌کننده‌ها معتقدند که مقایسه پذیری، سودمندی اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد و استفاده کنندگان گزارش‌های مالی (کاربران بعدی) را قادر می‌سازد تا شباهت‌ها و تفاوت‌های بین پدیده‌های اقتصادی را شناسایی کنند (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۲۰۱۰). در صورتی که اطلاعات مقایسه‌ای در دسترس نباشد، تصمیم‌های سرمایه‌گذاری، وام‌دهی و... نمی‌توانند منطقی باشند. (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۲۰۱۰). پژوهش‌های موجود درباره قابلیت مقایسه حسابداری عمدتاً بر مزایای آن برای استفاده کنندگان گزارش‌های مالی مانند تحلیلگران مالی و اعتباردهندگان استفاده می‌کنند. مطالعات بسیار کمی به بررسی پیامدهای قابلیت مقایسه حسابداری برای مدیران، به عنوان یک بخش مهم در روند تولید و انتشار اطلاعات پرداخته‌اند. همچنین، پیامدهای قابلیت مقایسه حسابداری برای کاربران به طور کامل مورد بررسی قرار نگرفته است. برای پر کردن این شکاف‌ها در ادبیات، این پژوهش به بررسی تأثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی مدیران و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها، می‌پردازد. استفاده کنندگان از اطلاعات مالی موجود در صورت‌های مالی با مقایسه عملکرد سال‌های مختلف یک واحد تجاری می‌توانند روندها را شناسایی و با توجه به نتایج گذشته، وضعیت آتی را پیش‌بینی کنند. این مقایسه هنگامی صحیح و معتبر خواهد بود که واحد تجاری مورد نظر روش‌ها و رویه‌های اندازه‌گیری مشابهی را در سال‌های مختلف به طور یکنواخت بکار گرفته باشد. در صورتی که شرکت‌ها اقدام به تغییر روش‌ها و رویه‌های حسابداری خود نمایند، تا حدودی قابلیت مقایسه صورت‌های مالی شرکت‌ها از بین می‌رود. در حال حاضر برای تحقق هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی و تأمین نیازهای استفاده کنندگان اطلاعات مالی در ایران صورت‌های مالی اساسی ترازنامه، صورت حساب سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد تهیه می‌شود. موضوعی که در گزارشگری مالی حایز اهمیت است، مفید بودن گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است (دفرانکو، ۲۰۱۱). به همین دلیل صورت‌های مالی باید از ویژگی‌های کیفی مناسبی برخوردار باشند. فراهم آوردن شرایط لازم برای مقایسه اطلاعات مالی

دوره های مختلف یک واحد تجاری، استفاده کنندگان اطلاعات مالی را قادر می سازد که با مطالعه روندها، نقاط ضعف و قوت یک واحد تجاری را ارزیابی کنند (چن و همکاران ۲۰۱۳).

شرکت‌ها همواره به دنبال راهکارهایی برای پرداخت کمتر مالیات‌اند؛ اجتناب مالیاتی، یکی از این راهکارها است. افزایش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با برجسته کردن شباهت‌ها و تفاوت‌های شرکت‌های مختلف، امکان شناسایی معاملات غیرعادی شرکت‌ها را افزایش و تمایل مدیران را نسبت به اجتناب مالیاتی کاهش می‌دهد. از طرفی مالیات یکی از مسائل مهم اقتصادی در هر جامعه است. قوانین مالیاتی نیز از جمله قوانین مادر در زمینه های اقتصادی و یکی از مهم ترین ارکان اعمال سیاست های اقتصادی دولت است (سعیدی و کلامی، ۱۳۸۷). هر جا که مالیات باشد، اجتناب از آن نیز به خودی خود خواهد داشت. تمکین مالیاتی برای دولت‌ها در سراسر جهان به منظور تأمین بودجه، مهم است. چشم انداز کلی اجتناب مالیاتی بر این نکته دلالت دارد که مدیران فرصت طلبی که دنبال اجتناب از پرداخت مالیات هستند، به وسیله گزارشگری مالی بدنبال سوء استفاده های مالی هستند و بیشتر این کار را در جهت منافع شخصی خود انجام می دهند. کیفیت گزارشگری مالی سبب تسهیل نظارت بر عملکرد مدیران از سوی سهامداران می شود. مدیران فرصت طلب از روش‌ها و تکنیک‌های مختلفی برای پرداخت مالیات کمتر استفاده می کنند که این امر سبب تحمل هزینه هایی برای مالکان شرکت خواهد شد. عدم هماهنگی بین اصول پذیرفته شده حسابداری و قوانین مالیاتی این فرصت را برای شرکت‌ها فراهم می سازد که بطور همزمان سود دفتری شان را به سمت بالا و سود مشمول مالیاتشان را به سمت پایین مدیریت کنند (هانلون و همکاران، ۲۰۱۰).

هدف اصلی گزارشگری مالی طبق چارچوب نظری حسابداری، ارائه اطلاعاتی است که در فرآیند تصمیم‌گیری، به استفاده کنندگان صورت‌های مالی برای اتخاذ تصمیمات آگاهانه مفید واقع شود (ثقفی و کردستانی، ۱۳۸۳). وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه یکی از ارکان اصلی پاسخگویی مدیران اجرایی و از نیازهای اساسی تصمیم‌گیری اقتصادی است (دجونگ و همکاران ۲۰۱۳). حسابداری، به عنوان یک سیستم اطلاعاتی، اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان برای تصمیم‌گیری را فراهم می نماید. یکی از گروه‌های استفاده کننده از گزارشگری مالی، دولت است که در جهت وضع مالیات شرکت‌ها این اطلاعات را بکار می گیرد. در همین راستا، ارائه اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن اساسی تصمیم‌گیری های مالیاتی محسوب می شود. در قوانین و مقررات مالیاتی، منبع استخراج اطلاعات مالی قابل مقایسه دفاتر قانونی بوده و مطلوبیت آن منوط به رعایت استانداردهای حسابداری است. مالیات یکی از عوامل تأثیرگذار بر رویه های حسابداری است و گزارش های مالی تهیه شده مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات می باشد (حساس یگانه و همکاران ۱۳۹۷). لیکن، با وجود تدوین سازوکارهای نظارتی یکسان برای گزارشگری مالی شرکت‌ها، به نظر می رسد کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی آنها یکسان نیست و این امر بیانگر آن است که احتمالاً عوامل دیگری وجود دارد که باعث ایجاد تفاوت در شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌ها و در نهایت نرخ مؤثر مالیاتی می شود (کوتاری و همکاران ۲۰۱۱). این پژوهش در صدد آن است که تاثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی و

اجتناب مالیاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را با در نظر گرفتن عوامل تأثیر گذار بر این رابطه را مورد مطالعه قرار دهد. در ادامه، مسئله پژوهش، بیان می شود، سپس مبانی نظری و پیشینه پژوهش ذکر می شود، اهداف پژوهش و روش انجام پژوهش ارائه می شود و در نهایت، بر اساس یافته های پژوهش نتیجه گیری انجام می شود و پیشنهادات مبتنی بر نتایج پژوهش ارائه می شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

دلیل اصلی اهمیت قابلیت مقایسه، مانند همه ویژگی های کیفی اطلاعات مالی، کمک به دستیابی به هدف گزارشگری مالی است (ژانگ ۲۰۱۸). اهداف گزارشگری مالی، از نیازها و خواسته های اطلاعاتی استفاده کنندگان برون سازمانی سرچشمه می گیرد (مهدوی و همکاران ۱۳۹۲). قابلیت مقایسه حسابداری، تحصیل و پردازش هزینه اطلاعات را محدود می کند و کیفیت اطلاعات در دسترس را برای سرمایه گذاران افزایش می دهد (کیم و همکاران ۲۰۱۷). قابلیت مقایسه حسابداری، امکان مقایسه مدیریتی بین شرکت ها را فراهم می کند؛ به طوری که تحلیلگران نه تنها استنتاج های بهتری درباره شباهت ها و تفاوت های بین شرکت ها دارند، شناخت بهتری درباره چگونگی ارتباط رویدادهای اقتصادی با عملکرد شرکت دارند. علاوه بر آن، به دلیل آنکه اطلاعات شرکت های مقایسه پذیر معیار خوبی برای یکدیگرند، اطلاعات ردوبدل شده بین آنها میزان تلاش های لازم را برای شناخت و تحلیل صورت های مالی کاهش می دهد (کیم و همکاران ۲۰۱۷). این هدف، ارائه اطلاعات مالی در خصوص واحد تجاری است که برای سرمایه گذاران بالفعل و بالقوه، اعتباردهندگان و سایر بستانکاران برای تصمیم گیری در خصوص تأمین منابع واحد تجاری مفید واقع می شود. نهادهای استانداردگذار حسابداری نیز بر قابلیت مقایسه صورت های مالی بسیار تأکید کرده اند؛ به طوری که هیئت اصول حسابداری (۱۹۸۰)، تأکید کرده است که قابل مقایسه بودن را جزء مهمترین اهداف حسابداری مالی می داند. هیئت استانداردهای حسابداری مالی (۱۹۸۰)، در بیانیه مفهومی شماره ۲ خود بیان کرده است که تصمیم های سرمایه گذاری و اعتباردهی، اساساً مستلزم ارزیابی فرصت های جایگزین است و اگر اطلاعات قابل مقایسه در دسترس نباشد، نمی توان تصمیم های آگاهانه اتخاذ نمود. سرمایه گذاران برای تصمیم گیری نیاز به قضاوت درست دارند که به طور کامل مبتنی بر کیفیت اطلاعات حسابداری است (ایموف و همکاران، ۲۰۱۹). وجود اطاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن اساسی پاسخگویی و تصمیم گیری های اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بی بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است. در صورتی که تصمیمات آگاهانه مبتنی بر اطاعات شفاف و قابل مقایسه نباشد، منابع کمیاب اقتصادی تلف می شود و اقتصاد کشور آسیب می بیند (سیرانی و همکاران ۱۳۹۲). قابلیت مقایسه اطلاعات، هزینه تحصیل و پردازش اطلاعات را محدود می کند و کیفیت اطلاعات در دسترس را برای سرمایه گذاران افزایش می دهد (چن و همکاران، ۲۰۱۵). قابلیت مقایسه اطلاعات، امکان مقایسه مدیریتی بین شرکت ها را فراهم می کند؛ به طوری که تحلیلگران نه تنها استنتاج های بهتری درباره شباهت ها و تفاوت های بین شرکت ها

دارند، شناخت بهتری درباره چگونگی ارتباط رویدادهای اقتصادی با عملکرد شرکت دارند. علاوه بر آن، به دلیل آنکه اطلاعات شرکت‌های مقایسه‌پذیر معیار خوبی برای یکدیگرند، اطلاعات ردوبدل شده بین آنها میزان تلاش‌های لازم را برای شناخت و تحلیل صورت‌های مالی کاهش می‌دهد (دفرانکو و همکاران، ۲۰۱۱). اهمیت قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در اصول پذیرفته شده حسابداری در چهار دهه اخیر برجسته شده است. هیئت اصول حسابداری (۱۹۷۰)، بر این نکته تاکید می‌کند که قابلیت مقایسه از مهم‌ترین اهداف حسابداری مالی است. بیانیه مفهومی شماره ۲ هیئت اصول حسابداری (۱۹۸۰)، قابلیت مقایسه را به صورت کیفیت اطلاعاتی که استانداردهای حسابداری مالی استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد تا شباهت‌ها و تفاوت‌های بین دو مجموعه از پدیده‌های اقتصادی را شناسایی کند تعریف می‌کند و بیان می‌کند که تصمیمات سرمایه‌گذاری و وام‌دهی اساساً مستلزم ارزیابی فرصت‌های جایگزین می‌شوند و اگر اطلاعات مقایسه‌ای در دسترس نباشد نمی‌توان تصمیمات منطقی اتخاذ نمود. قابلیت مقایسه یک ویژگی کلیدی در دستیابی به سودمندی تصمیم برای اطلاعات مالی است قابلیت مقایسه براساس بیانیه مفهومی شماره ۳ چارچوب مفهومی گزارشگری مالی یکی از ویژگی‌های ارتقاء دهند کیفیت گزارش‌های مالی به شمار آمده و به این صورت تعریف شده است: ویژگی کیفی اطاعات است که استفاده‌کنندگان را قادر به شناسایی و درک شباهت‌ها و تفاوت‌های بین دو مجموعه از پدیده‌های اقتصادی می‌کند از نظر هیئت‌های فوق‌الذکر اگر بتوان اطاعات یک واحد تجاری را با اطاعات واحدهای تجاری دیگر و اطاعات مشابه همان واحد تجاری در مقاطع زمانی دیگر مقایسه کرد این اطاعات مفیدتر خواهند بود. در استانداردهای حسابداری ایران نیز بر قابلیت مقایسه به عنوان یک ویژگی کیفی سودمند تأکید شده است (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۲). اگر شرکت‌ها ارقام حسابداری یکسانی را برای وقایع اقتصادی یکسان و ارقام حسابداری متفاوتی را برای وقایع اقتصادی متفاوت گزارش کنند شاهد صورت‌های مالی قابل مقایسه خواهیم بود. از طریق رعایت ویژگی‌های کیفی بنیادین اطاعات مالی می‌توان تا حدی به قابلیت مقایسه دست یافت. به عنوان مثال زمانی که شرکت‌های مختلف برای انعکاس رویدادی یکسان ویژگی ارائه صادقانه را رعایت کنند درجه‌ای از قابلیت مقایسه به دست می‌آید. با این حال یک رویداد اقتصادی می‌تواند به صورت صادقانه اما به روش‌های مختلف ارائه گردد. مجاز دانستن روش‌های حسابداری متفاوت برای انعکاس یک رویداد اقتصادی یکسان قابلیت مقایسه را کاهش می‌دهد (هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، ۲۰۱۰).

افزایش قابلیت مقایسه باعث افزایش قابلیت فهم اطاعات صورت‌های مالی می‌شود (دفرانکو و همکاران، ۲۰۱۱). افزایش قابلیت فهم اطاعات مالی باعث دسترسی سریع‌تر استفاده‌کنندگان (به ویژه ممیزان مالیاتی)، محتوای اطلاعاتی صورت‌گزارش‌های مالی می‌شود. در اینجا قابلیت مقایسه حسابداری مبنای مشترک جهت ارزیابی رویدادهای اقتصادی متاثر بر شرکت به حساب می‌آید. لذا هرچه این مبنای مشترک ارزیابی بین شرکت‌ها گسترش بیشتری داشته باشد احتمال اینکه اولاً مالیات تشخیص داده شده توسط ممیز مالیاتی حداقل در مقایسه با سایر شرکت‌ها از صحت بیشتری برخوردار باشد بیشتر می‌شود و دوم بر میزان

مالیات وصول شده (با توجه به مبنای مشترک جهت ارزیابی رویداد های متأثر بر شرکت) موثر خواهد بود. با فرض ثبات سایر عوامل موثر در صورتی که قابلیت مقایسه حسابداری بین دو شرکت به طور کامل برقرار باشد انتظار داریم در صورتی که سود حسابداری ابرازی یکی نصف دیگری باشد، مالیات وی نیز نصف باشد. بنابراین قابلیت مقایسه حسابداری امکان تحلیل اطلاعات مالی به طور مقایسه ای را تسهیل می کند. به موقع بودن گزارشگری مالی، یکی از مهم ترین ارکان کیفیت ارائه اطلاعات مالی شرکت ها و مربوط به سرعت گزارشگری مالی است (شرودر، ۲۰۰۸). یکی از اهداف گزارشگری اطلاعات مالی، تسهیل فرآیند تخصیص سرمایه در اقتصاد است از جنبه های مهم این هدف، بهبود تصمیم های سرمایه گذاری است (مدرس و همکاران، ۱۳۸۷). وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه یکی از ارکان مهم پاسخگویی و تصمیم گیری های آگاهانه بوده و در رشد و توسعه اقتصادی اثرگذار است (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۷). اگرچه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است، اما در حال حاضر صورت های مالی، منبع اولیه اطلاعات مالی را تشکیل می دهد و تقریباً هسته اصلی تهیه و ارائه این صورت ها هستند. گزارش های مالی یکی از منابع اطلاعاتی در دسترس بازارهای سرمایه است که انتظار می رود نقش موثری در توسعه ی سرمایه گذاری و افزایش کارایی آن ایفا نماید. در این راستا اساتید، پژوهشگران و اهل حرفه حسابداری به دنبال افزایش کیفیت گزارشگری مالی به عنوان ابزاری برای ادای مسئولیت پاسخگویی به نیازهای جامعه خود بوده اند (مدرس و همکاران، ۱۳۸۷).

گزارش های مالی، محصول نهایی فرآیند گزارشگری مالی است. فرآیند گزارشگری مالی شامل ایجاد، انتشار، اطمینان بخشی و استفاده از اطلاعات مالی توسط استفاده کنندگان از این گزارش هاست و حوزه آن از اجرای استانداردهای گزارشگری مالی برای تهیه گزارش های مالی، شروع می شود و تا اطمینان بخشی، انتشار و استفاده از آنها گسترش می یابد. استفاده کنندگان برای قضاوت و تصمیم گیری در بازار سرمایه و ارزیابی مفاد قراردادی و مباشرت مدیریت، به اطلاعات سودمند نیاز دارند. سودمندی اطلاعات به مفهوم کیفیت اطلاعات اشاره دارد. کیفیت گزارشگری مالی نیز یک نمونه خاص از کیفیت اطلاعات است (فرانسیس و همکاران ۲۰۰۶). کیفیت گزارشگری مالی به این معنی است که تا چه اندازه گزارش های مالی، اقتصاد زیربنایی شرکت را به طور منصفانه نشان می دهند (سازمان بورس و اوراق بهادار ۱۳۹۲). اقتصاد زیربنایی شرکت به فرآیند ایجاد بازده در شرکت اشاره دارد. فرآیند ایجاد بازده به مجموعه اقداماتی از قبیل استفاده از ماشین آلات و تجهیزات برای تولید محصول، انتخاب بازارهای فروش محصولات، نحوه استفاده از نیروی کار و سایر تصمیمات مرتبط با فعالیت های عملیاتی و معاملات شرکت نیاز دارد؛ بنابراین، کیفیت گزارشگری مالی، به ویژگی های عملیاتی و معاملاتی شرکت و نیز، به نحوه ارائه و انعکاس این ویژگی ها در گزارش های مالی بستگی دارد (گروس و همکاران ۲۰۱۹). همچنین طبق ماده ۲ دستورالعمل کنترل های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار، کیفیت گزارشگری مالی به عنوان اطلاعات اتکا پذیر، مربوط و به موقع بودن معرفی شده است. بر اساس این، هر چه ویژگی های قابلیت اتکا، مربوط بودن و به موقع بودن ارتقا یابند، کیفیت گزارشگری مالی افزایش می یابد.

کیفیت گزارشگری مالی از دیدگاه پژوهشگران دارای تعاریف متعددی است و نوع تعریف به دیدگاه فرد بستگی دارد که در ادامه به برخی از آنها اشاره می‌شود: کیفیت گزارشگری مالی را می‌توان صورت های مالی در انتقال اطلاعات عملیاتی شرکت و به طور خاص پیش بینی جریان های نقدی مورد انتظار آن به سرمایه گذاران تعریف نمود (مدرس و همکاران، ۱۳۸۷). گزارشگری مالی عبارت است از گزارش اطلاعات حسابداری یک بنگاه به استفاده کنندگان آن اطلاعات. بنابراین گزارشگری مالی فراتر از آن که گزارش مالی صرف باشند، وسیله ای برای برقراری ارتباط بین شرکت ها و صاحبان آنها تلقی می‌شود (شرودر ۲۰۰۸). در ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی دو رویکرد کلی وجود دارد: رویکرد نیاز های استفاده کنندگان و رویکرد حمایت از سرمایه گذاران و سهامداران. در رویکرد نیاز استفاده کنندگان کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای سودمندی اطلاعات مالی (مربوط بودن و قابل اتکا بودن) تعیین و تعریف می‌شود. در این حالت کیفیت گزارشگری مالی عبارت است از اطلاعات مالی کامل و شفاف که مانع گمراهی یا ایجاد ابهام برای استفاده کنندگان می‌شود (رحمانی، ۱۳۸۱). از آنجا که صورت های مالی به عنوان مهم ترین منبع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد و وضعیت مالی و جریانهای نقدی واحد های تجاری شناخته شده است، به همین دلیل مبنای تهیه ی صورت های مالی که همان استانداردهای حسابداری هستند از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است و یکی از الزامات قابلیت مقایسه حسابداری تهیه ی ارائه ی اطلاعات مالی با کیفیت مطلوب، وضع و تدوین اصول و استانداردهای حسابداری و رعایت آنها در عمل می‌باشد (فرانسیس و همکاران ۲۰۱۳). کیفیت گزارشگری مالی با اینکه همواره یکی از پایه ای ترین مفاهیم در حسابداری بوده است اما پژوهشگرین در تعریف آن توافق چندانی با یکدیگر ندارند. دیچاو و همکاران (۲۰۰۱) در تعریفی گسترده، کیفیت گزارشگری مالی را از منظر سود و در قالب ارائه اطلاعات مربوط به عملکرد مالی شرکت جهت تصمیم گیری استفاده کنندگان تعریف نموده اند. کیفیت گزارشگری مالی سبب سودمندی اطلاعات می‌شود، بنابراین واضح است که قانون گذاران و سرمایه گذاران برای داشتن گزارشگری با کیفیت بیشتر هم عقیده هستند؛ زیرا اعتقاد نهایی این است که کیفیت گزارشگری مالی به طور مستقیم روی بازارهای سرمایه اثرگذار است. بنابراین با توجه به این که کیفیت گزارشگری مالی تأثیر با اهمیتی بر بازارهای سرمایه دارد می‌توان نتیجه گرفت که در سطح کلان کیفیت گزارشگری مالی دارای اثرات اقتصادی است (براندت و همکاران ۲۰۱۰).

مالیات یک بحث راهبردی، زیربنایی و پویاست که نقش اساسی و محوری در تحقق برنامه‌های توسعه ملی هر کشوری مانند کشور ما ایفا می‌کند. امروزه مالیات جدای از نقش اصلی خود یعنی تأمین بخشی از هزینه‌ها، به عنوان یک اهرم تأثیرگذار در اجرای سیاست‌های انبساطی و انقباضی دولت در بودجه‌بندی بخش‌های مختلف کشور مورد توجه است، بنابراین لزوم تحقق درآمدهای مالیاتی برای توسعه همه جانبه کشور بیش از پیش احساس می‌شود (کرمی و همکاران ۱۳۹۹). از دیدگاه نظری، منظور از اجتناب مالیاتی، تلاش برای کاهش مالیات های پرداختی است (هانلون و همکاران ۲۰۱۰). اجتناب مالیاتی نوعی استفاده از خلأهای قانونی در قوانین و مقررات مالیاتی به منظور کاهش مبلغ مالیات است که قوانین محدودکننده‌ای برای کنترل آن وجود

ندارد (مهربان پور و همکاران ۱۳۹۶). و از منظر جرم‌شناسی تعقیب‌شدنی نیست (میلانی و همکاران ۱۳۹۲). از دیدگاه اجتماعی، اجتناب مالیاتی شرکت‌ها مانع از تأمین مالی پروژه‌هایی می‌شود که برای جامعه ضروری‌اند (مجید و همکاران ۲۰۱۹). بنابراین، اجتناب مالیاتی به ضررهای جبران‌ناپذیری برای جامعه منجر می‌شود؛ همین امر سبب شده است اجتناب مالیاتی به یکی از نگرانی‌های اصلی دولت‌ها تبدیل شود (خواجوی و همکاران ۱۳۹۵). به دنبال آنکه مایکو و همکاران (۲۰۰۱)، بر اهمیت نقش کیفیت اطلاعات حسابداری در امور مالیاتی شرکت‌ها تأکید ورزید و کراکر و همکاران (۲۰۰۵)، و دسای و همکاران (۲۰۱۸)، نظریه نمایندگی را در پژوهش‌های حوزه مالیاتی گنجانده‌اند. تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری بر اجتناب مالیاتی بیش از پیش بحث و بررسی شد. با وجود این که تقریباً در هر کشوری قوانینی برای جلوگیری از اجتناب مالیاتی وجود دارد، ولی شرکت‌ها در سراسر جهان برای استخدام حسابداری جهت یافتن راهی برای پرداخت مالیات کمتر، هزینه‌های زیادی را متحمل می‌شوند (آنار و همکاران، ۲۰۱۴)؛ لیکن، اجتناب مالیاتی می‌تواند دارای پیامدهای بالقوه مستقیم و غیرمستقیم بسیاری باشد. موضوع اجتناب مالیاتی، بخش مهمی از حوزه ادبیات مالی و اقتصادی هر کشور محسوب می‌شود. محیط اطلاعاتی حسابداری در ایران به گونه‌ای است که مالیات یکی از ارکان اثرگذار بر گزارشگری مالی به شمار می‌رود. این موضوع تا اندازه‌ای حائز اهمیت است که طبق مفاد استاندارد حسابداری شماره ۲ ایران، برای گزارشگری جریان‌های نقدی مختص به مالیات بر عملکرد طبقه بندی جداگانه‌ای پیش‌بینی شده بود. علاوه بر این، بنا بر الزامات افشای استانداردهای حسابداری ایران، در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی باید اطلاعات تفصیلی درباره مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی افشا گردد (استانداردهای حسابداری ایران، ۱۳۸۳).

تعاریف متفاوتی از اجتناب از مالیات به وسیله پژوهشگران ارائه شده است. اجتناب از پرداخت مالیات به عنوان کاهش مالیات آشکار هر ریال از سود قبل از سود قبل از مالیات تعریف شده است. فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات از دیدگاه نظری، تلاش در جهت کاهش مالیات‌های پرداختی است (هانلون و همکاران ۲۰۱۰). همان‌طور که اطلاعات مالی با مقایسه‌پذیری بیشتر تأثیر مثبتی بر تصمیم‌گیری مدیران دارد، اطلاعات مالی با قابلیت مقایسه بیشتر نیز می‌تواند کیفیت تصمیمات مرتبط با مالیات را نیز افزایش دهد. گالیمور و لابرو استدلال می‌کنند توانایی یک شرکت برای اجتناب مالیاتی مؤثر به‌وسیله محیط اطلاعات مالی با قابلیت مقایسه بالا بهتر می‌شود، زیرا محیط اطلاعات مالی با قابلیت مقایسه بیشتر، دستیابی به اطلاعات و یکپارچه‌کردن آن‌ها را تسهیل می‌کند. در دسترس بودن اطلاعات لازم برای کارکرد (کارایی) مالیاتی در شرکتی که اطلاعات در قسمت‌های مختلف پراکنده شده است، مستلزم داشتن سیستم مناسب برای گزارشگری مالی و مدیریتی است (پاسترناک و همکاران ۲۰۰۸).

قابلیت مقایسه حسابداری یکی از ویژگی‌های مهم و اصلی صورت‌های مالی است که توجه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را به خود جلب کرده است (کیم و همکاران ۲۰۱۳). سرمایه‌گذاران، اعتبار‌دهندگان، مدیران، کارکنان شرکت، تحلیل‌گران، دولت و دیگر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از سود به عنوان مبنایی

برای اتخاذ تصمیمات سرمایه گذاری، اعطای وام، سیاست پرداخت سود، ارزیابی شرکت ها، محاسبه مالیات و سایر تصمیمات مربوط به شرکت استفاده می کنند (دارماپالا ۲۰۱۰). قاعدتا توجه به عواملی که بر روی اجتناب مالیاتی شرکت ها تاثیر گذار می باشد ضروری است. از آنجا که شرکت ها با ارائه گزارش های مالی به ظاهر با کیفیت و قابل مقایسه می توانند از پرداخت مالیات اجتناب نمایند، پژوهشگران و پژوهشگران حسابداری همواره در صدد یافتن روش هایی هستند که بتوانند قابلیت مقایسه حسابداری شرکت ها را صحیح به دست آورند و کیفیت گزارشگری مالی را افزایش دهند و موجب بهبود اجتناب از مالیات شود مطالعه حاضر در این خصوص می تواند مفید باشد. سؤال مطرح شده این است که آیا قابلیت مقایسه حسابداری، علاوه بر تخصیص بهینه منابع در بازار سرمایه، بر تصمیم های مدیران شرکت ها به خصوص در زمینه اجتناب مالیاتی تأثیرگذار است یا خیر. در محیط اقتصادی مشابه، درستی یا نادرستی مبادلات اقتصادی بین شرکت هایی که قابلیت مقایسه بالاتری در یک صنعت دارند، توسط یکدیگر تأیید می شود و اجتناب مالیاتی را برای شرکت ها دشوار می سازد. افزون بر این، اطلاعات حسابداری با قابلیت مقایسه بالاتر، با کاهش هزینه های کسب اطلاعات، کارایی حاکمیت شرکتی درون سازمانی و برون سازمانی را بهبود می بخشد و هزینه اجرای فعالیت های اجتناب مالیاتی را برای نیل به منافع شخصی افزایش می دهد. به این ترتیب، قابلیت مقایسه بیشتر، تمایل مدیران نسبت به اجتناب از پرداخت مالیات را کاهش و ضمن جلوگیری از تحمیل هزینه های نمایندگی ناشی از این امر، اجتناب مالیاتی شرکت ها را کاهش می دهد. همچنین، رقابت بازار محصول نیز بر رابطه بین قابلیت مقایسه و اجتناب مالیاتی تأثیر می گذارد. یک دیدگاه این است که رقابت بازار محصول به عنوان سازوکار حاکمیتی برون سازمانی عمل می کند و مانع از اجتناب مالیاتی مدیران می شود؛ زیرا اجتناب مالیاتی از جمله فعالیت هایی است که به کاهش ارزش شرکت منجر می شود (چن و همکاران، ۲۰۱۴). دیدگاه دیگر این است که رقابت بالا در بازار محصول می تواند به افزایش فشار بر شرکت منجر شود و این انگیزه را در مدیران ایجاد کند که به منظور جلوگیری از خروج جریان های نقدی و استفاده از این وجوه برای انجام سرمایه گذاری های بیشتر به اجتناب مالیاتی مبادرت کنند. از منظر قابلیت مقایسه صورت های مالی نیز رقابت بالاتر در بازار محرکی برای افزایش کیفیت گزارشگری و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی به منظور جذب سرمایه گذاران است که در نهایت، به کاهش اجتناب مالیاتی منجر می شود (مجید و همکاران ۲۰۱۹).

۳- پیشینه پژوهش

چن و همکاران (۲۰۰۹)، به بررسی رابطه بین میزان شفافیت شرکت و اجتناب از پرداخت مالیات با در نظر گرفتن تضاد منافع بین سهامداران و مدیران پرداختند. یافته های پژوهش نشان داد که هرچه میزان اجتناب از پرداخت مالیات بیشتر باشد، میزان ابهام در آن شرکت بیشتر است. دفرانکو و همکاران (۲۰۱۱)، در پژوهشی با عنوان سودمندی قابلیت مقایسه صورت های مالی، ضمن ارائه مدلی برای اندازه گیری قابلیت مقایسه صورت های مالی، به این نتیجه رسیدند که بین قابلیت مقایسه و دقت پیش بینی رابطه مثبتی وجود دارد و قابلیت

مقایسه پراکندگی پیش بینی ها را کاهش می دهد. همچنین یافته های پژوهش آنها نشان داد قابلیت مقایسه هزینه کسب اطلاعات را کاهش داده و کمیت و کیفیت اطلاعات در دسترس برای تحلیلگران را افزایش می دهد. بارث و همکاران (۲۰۱۳)، در بررسی خود با عنوان تأثیر به کارگیری اختیاری استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی بر قابلیت مقایسه و سودمندی بازار سرمایه در آمریکا به این نتیجه رسیدند که بعد از پذیرش اختیاری IFRS، شرکت هایی که از این استانداردها استفاده کرده اند قابلیت مقایسه بیشتری با هم داشتند و افزایش قابلیت مقایسه موجب افزایش اطلاعات در سطح خاص شرکت ها، افزایش نقدینگی بازار سرمایه و افزایش حجم معاملات سهام شده است. نتایج یافته های آنها منطبق بر اعتقاد کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا مبنی بر سودمندی قابلیت مقایسه در بازار سرمایه است. کو و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر سیاست تقسیم سود پرداختند. یافته ها حاکی از این است که کیفیت گزارشگری با سود تقسیمی رابطه مثبت دارد. سون (۲۰۱۶)، در مطالعه خود به بررسی اینکه چگونه فعالیت های مدیریت سود مدیران با افزایش قابلیت مقایسه صورت های مالی شرکت آنها با سایر شرکت ها تحت تأثیر قرار می گیرد به این نتیجه رسید که با افزایش قابلیت مقایسه صورت های مالی شرکت مدیریت سود واقعی افزایش می یابد و مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی کاهش پیدا می کند.

ژیا و کیم (۲۰۱۷)، در پژوهشی به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر رابطه بین اعتماد اجتماعی و اجتناب مالیاتی شرکت های حاضر در بورس چین پرداختند. یافته های پژوهش آنان نشان می دهد که اعتماد اجتماعی باعث کاهش اجتناب مالیاتی شرکت ها می گردد. همچنین در شرکت های دارای حاکمیت شرکتی ضعیف رابطه بین اعتماد اجتماعی و اجتناب مالیاتی قوی تر است. چایز و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهشی اطمینان بیش از حد مدیریت بر اجتناب مالیاتی را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان داد اعتماد به نفس بیش از حد مدیران بر اجتناب مالیاتی تأثیر مثبت معناداری می گذارد. حبیب و همکاران (۲۰۱۷)، تأثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر دارایی های نقدی شرکت را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش این بود که افزایش قابلیت مقایسه پذیری هزینه های کسب اطلاعات را کاهش می دهد؛ همچنین قابلیت مقایسه صورت های مالی به طور قابل توجهی باعث کاهش ارزش پول نقد شرکت می شود که بر محدودیت های تأمین مالی کیفیت گزارشگری مالی و حاکمیت شرکت ها مؤثر است. کورت (۲۰۱۸)، رابطه مدیریت سود به عنوان متغیر جایگزین کیفیت گزارشگری مالی را با محدودیت های مالی در شرکت های افزایش دهنده سرمایه مورد بررسی قرار داد. او با کنترل عواملی همچون اندازه و فرصت های رشد شرکت، بیه وجود رابطه قوی بین کیفیت گزارشگری مالی و وجود محدودیت های مالی در شرکت ها دست یافت. براین اساس می توان انتظار داشت، شرکت هایی که نیازهای تأمین مالی بالای دارند، کیفیت گزارشگری مالی بالای نیز داشته باشند. سو و همکاران (۲۰۱۸)، به بررسی قابلیت مقایسه حسابداری و مدل تجربی هزینه سرمایه و بدهی براساس شرکت های پذیرفته شده در کشور چین پرداختند. قابلیت مقایسه اطاعات حسابداری برای شرکت ها مطابق با مدل قابلیت مقایسه دی فرانکو (۲۰۱۱) شناسایی شده است. نتایج آن ها نشان می دهد،

قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری تحت تاثیر رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و هزینه سرمایه تامین شده می باشد. همچنین، آنها به این نتیجه رسیدند که قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری ارتباط منفی معناداری با هزینه بدهی دارد. ایموف و همکاران (۲۰۱۹)، بررسی نمودند که چگونه قابلیت مقایسه صورت های مالی یک شرکت با هزینه حقوق صاحبان سهام آن شرکت مرتبط است. قابلیت مقایسه یک اصل مهم حسابداری است زیرا به کاربران صورت های مالی اجازه می دهد هنگام تمایز بین فرصت های سرمایه گذاری جایگزین، شرکت را در برابر بنگاه های مشابه محک بزنند. آنها شواهدی ارائه می دهند که قابلیت مقایسه صورت های مالی بیشتر با پایین آمدن هزینه حقوق صاحبان سهام همراه است و نشان می دهد که تاثیر قابلیت مقایسه بر هزینه حقوق صاحبان سهام پس از کنترل کیفیت حسابداری همچنان بدون تغییر باقی مانده است.

گروس و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی در محیط آلمان به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی مستقل پرداخته اند. نتایج پژوهش نشان می دهد در یک سیستم دوسطحی، حسابرسی داخلی با کیفیت بالا هم به کیفیت گزارشگری مالی و هم به کارایی حسابرسی مستقل کمک می کند. شین و همکاران (۲۰۱۹)، در مطالعه ای تاثیر اجتناب مالیاتی را بر هزینه سرمایه بدهی مورد بررسی قرار دادند. نتایج این مطالعه حاکی است؛ رابطه مثبتی بین اجتناب مالیاتی و هزینه سرمایه بدهی وجود دارد. چن و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی ارتباط بین نقدشوندگی سهام و اجتناب از پرداخت مالیات را مورد مطالعه قرار دادند. یافته های پژوهش ایشان نشان داد که تاثیر نقدشوندگی سهام بر اجتناب مالیاتی از لحاظ آماری معنی دار است و هرچه نقدشوندگی سهام بالاتر باشد، اجتناب از پرداخت مالیات کمتری وجود خواهد داشت.

طالب نیا و همکاران (۱۳۹۰)، به بررسی تاثیر گزارشگری مالیاتی بر شفافیت گزارشگری مالی پرداختند، نتایج پژوهش آنها بیانگر وجود یک رابطه مثبت بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی بوده است، به طوری که در صورت تهیه گزارشگری مالیاتی به ضمیمه گزارشگری مالی، شفافیت گزارشگری مالی تا حدود زیادی تامین خواهد شد. خانی و همکاران (۱۳۹۲)، در پژوهشی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و اجتناب مالیاتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. آنها دریافتند بین تخصص حسابرس در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت، ارتباط معناداری وجود دارد. مهدوی و همکاران (۱۳۹۲)، اثر کیفیت گزارشگری مالی بر سیاست تقسیم سود را بررسی کردند. آنها گزارش کردند که بین بخش اختیاری کیفیت ارقام تعهدی با پرداخت سود سهام، رابطه مستقیم معناداری برقرار است اما بین بخش غیر اختیاری کیفیت ارقام تعهدی با پرداخت سود سهام رابطه معنادار وجود ندارد. پورحیدری و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی تاثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت ها پرداختند. یافته های پژوهش نشان داد که فعالیت های برنامه ریزی مالیاتی، شفافیت گزارشگری مالی شرکت را کاهش می دهد. به عبارت دیگر، می توان گفت که فعالیت های اجتناب از پرداخت مالیات مستلزم پنهان کردن

حقایق و معاملات پیچیده است که بر محیط اطاعتی شرکت تأثیر منفی میگذارد و باعث کاهش شفافیت گزارشگری مالی شرکت می شود.

خواجوی و همکاران (۱۳۹۴)، رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش آنها نشان می‌دهند کیفیت حسابرس بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورسی براساس هزینه مؤثر مالیاتی و تفاوت دفتری مالیات تأثیر مستقیم و معناداری دارد. مشایخی و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهش خود برخی از معیارهای مهم راهبری شرکتی را شامل درصد مالکیت نهادی، استقلال و اندازه هیئت مدیران و اجتناب مالیاتی با نمونه ۱۴۶ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۲ مطالعه کردند. نتیجه بررسی آنان با استفاده از الگوی پنل نامتوازن نشان‌دهنده نبودن رابطه معنادار بین راهبری شرکت و اجتناب مالیاتی است. افلاطونی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت افشاء بر هزینه سرمایه پرداختند، نتایج پژوهش آنها بیانگر وجود رابطه منفی و معنادار بین دو متغیر کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت افشاء با هزینه سرمایه بود. ازسویی دیگر؛ خیراللهی و همکاران (۱۳۹۴)، به بررسی تأثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر هزینه حقوق صاحبان سهام و بازدهی سهام پرداخته‌اند. نتایج تجربی نشان دادند که در بورس اوراق بهادار تهران بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و بازده سهام فعلی ارتباط معنی داری وجود ندارد. در پژوهشی دیگر فروغی و همکاران (۱۳۹۴)، تأثیر قابلیت مقایسه را بر ضریب واکنش سودهای آتی مورد بررسی قرار دادند و به این نتایج رسیدند که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی ضریب واکنش سودهای آتی را افزایش می‌دهد. مهرورز و مرفرع (۱۳۹۵) نیز در پژوهشی رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با آگاهی بخشی قیمت سهام در خصوص سودهای آتی بررسی کردند و نتیجه گرفتند رابطه مثبتی بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و آگاهی بخشی قیمت سهام وجود ندارد. همچنین فروغی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر همزمانی قیمت سهام پرداختند و بیان کردند قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر همزمانی قیمت سهام تأثیر منفی و معنی داری دارد. بولو و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی تأثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر سطح نگهداشت وجه نقد با تأکید بر نقش کیفیت گزارشگری مالی، محدودیت در تأمین مالی و حاکمیت شرکتی پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر سطح نگهداشت وجه نقد اثر معکوس و معنادار دارد. به عبارتی قابلیت مقایسه صورت‌های مالی از رفتارهای مدیریتی در جهت نگهداشت سطح بالای وجه نقد جلوگیری می‌کند که این رابطه هم از طریق کیفیت گزارشگری مالی و محدودیت در تأمین مالی هم تحت تأثیر قرار می‌گیرد، اما حاکمیت شرکتی بر رابطه قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و سطح نگهداشت وجه نقد اثرگذار نیست.

ابراهیمی‌پور و همکاران (۱۳۹۷)، به بررسی تأثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر نگهداشت وجه نقد پرداختند. در انتها نیز نقش سهامداران نهادی به‌عنوان متغیر تعدیلگر مورد ارزیابی قرار گرفت. یافته‌ها آزمون

معناداری ضرایب بر اساس معادله‌های رگرسیون برازش شده، به‌طور خلاصه حاکی از عدم وجود ارتباط معنی‌دار بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و نگهداشت وجه نقد می‌باشد. از طرفی نتایج آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد سهامداران نهادی اثرات منفی قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و نگهداشت وجه نقد را افزایش می‌دهد. به‌عبارت‌دیگر نقش تعدیل‌گر سهامداران نهادی تأیید می‌گردد. رضایی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی تأثیر تخصص حسابرس و جریان وجوه نقد آزاد بر رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و هزینه حقوق مالکانه شرکت‌ها پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان دهنده رابطه بین جریان نقد آزاد بالا و کیفیت گزارشگری مالی پایین است. شگری دوغ آبادی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری و مدیریت سود پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که بین قابلیت مقایسه حسابداری و مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی و واقعی رابطه معناداری وجود ندارد.

۱-۳- قابلیت مقایسه حسابداری و کیفیت گزارشگری مالی

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 یا اعطای وام به‌عمل آورند (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۲۰۱۰). قابل مقایسه بودن بیان می‌دارد که صورت‌های مالی باید به گونه‌ای باشند که بتوان آنها را با هم مقایسه نمود، نه اینکه از روش‌های حسابداری مشابه و یکنواخت استفاده شود. دریک بازار ناکار، استفاده‌کنندگان از طریق مقایسه ارزش فعلی شرکت‌ها و میزان ریسک آنها اقدام به اتخاذ تصمیم با استفاده از گزارشات مالی می‌نمایند. استفاده‌کنندگان با دست یافتن به اینگونه اطلاعات و پیش‌بینی ریسک می‌توانند شرکت‌های مختلف را با هم مقایسه نموده و تصمیم‌گیری نمایند (درخشی، ۱۳۹۲). قابلیت مقایسه حسابداری یکی از ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی است که موجب افزایش کیفیت افشا می‌شود (چوئی و همکاران، ۲۰۱۳). بر اساس چارچوب مفهومی مشترک هیئت استانداردهای حسابداری مالی و هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی 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 به‌نظر برسند. اهمیت قابلیت مقایسه 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 گزارش شده، ذکر شده است (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۲۰۱۰). 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.

از طرف دیگر، همان‌طور که پیشتر نیز بیان شد یکی از مسائل مهم مربوط به موضوع شفافیت گزارشگری صورت‌های مالی بحث رفتار فرصت طلبانه در آن است. در صورتی که صورت‌های مالی یک شرکت قابلیت مقایسه بالایی با سایر شرکت‌ها داشته باشند، آنگاه کاربران بیرونی صورت‌های مالی قادرند با بررسی عملکرد شرکت‌های رقیب در زمینه‌های مشابه به عملکرد آن شرکت پی‌برند. به عبارت دیگر، قابلیت مقایسه بالا به‌طور معناداری باعث کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی بین مدیران و کاربران و افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود (کیم و همکاران ۲۰۱۳). درحقیقت، در صورتی که قابلیت مقایسه بالا باشد؛ اما شرکت نتایج مالی متفاوتی با آنچه شرکت‌های رقیب گزارش کردند، ارائه کند، آنگاه پرسش‌هایی در این رابطه به ذهن متبادر خواهد شد. این مسئله کمک زیادی به شناسایی رفتار فرصت طلبانه می‌کند. بدین ترتیب، انتظار می‌رود قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با افزایش شفافیت و قابل‌فهم‌بودن گزارش‌های مالی، به کاهش رفتار فرصت‌طلبانه مدیران و افزایش کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی شود (بلانکو و همکاران ۲۰۱۷).

۲-۳- ارتباط قابلیت مقایسه حسابداری، اجتناب مالیاتی و کیفیت گزارشگری مالی

اهداف گزار شگری مالی، از نیازها و خواسته‌های اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برون سازمانی سرچشمه می‌گیرد (ثقفی و همکاران ۱۳۸۹). و از طرفی شفافیت اطلاعات مالی، به عنوان ابزاری برای رشد و توسعه جامعه ضروری است. در گزارشگری مالیاتی، ارائه اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن اساسی تصمیم‌گیری‌های مالی و مالیاتی محسوب می‌شود (حساس یگانه و همکاران ۱۳۹۷). قابلیت مقایسه اطلاعات مالی، یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی است که نهادهای استانداردگذار حسابداری به آن تأکید فراوان داشته‌اند (کیم و همکاران ۲۰۱۳). این قابلیت، موضوعی حیاتی برای توانمندسازی سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری‌های آگاهانه محسوب می‌شود (بارت و همکاران ۲۰۱۳). قابلیت مقایسه با بهبود کیفیت اطلاعات مالی و محیط اطلاعاتی، امکان شناسایی شباهت‌ها و تفاوت‌های شرکت‌های مختلف و ارزیابی بهتر عملکرد اقتصادی آنها را برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، فراهم و تخصیص بهینه منابع سرمایه را تسهیل می‌کند (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۲۰۱۰). سؤال مطرح‌شده این است که آیا قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، علاوه بر بهبود قابلیت اتکا اطلاعات مالی، بر تصمیم‌های مدیران شرکت‌ها به‌خصوص در زمینه اجتناب 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 (مجید و همکاران

۲۰۱۹). نقش عمومی حسابداری و گزارشگری مالی چنین است که این فرآیند باید اطلاعاتی مفید برای توده عظیم استفاده کنندگان برون سازمانی که مبادرت به اتخاذ تصمیمات تخصیص منابع می نمایند، فراهم آورد. حسابداری و گزارشگری مالی باید اطلاعاتی منصفانه و با کیفیت در اختیار گذارد تا تخصیص اثربخش منابع محدود در بازارهای سرمایه و سایر بازارها را بهبود بخشد (سازمان حسابرسی ۱۳۹۰). اهداف گزارشگری مالی با برآورده ساختن این نقش در ارتباط هستند و در جهت مقاصد عام گزارشگری مالی (یعنی گزارش همه منظوره چهار صورت مالی اساسی و یادداشت های توضیحی که استفاده کنندگان عمومی دارد، در مقابل صورت مالی با منظور خاص که استفاده کننده مشخصی دارد مثل برنامه ریزی و تصمیم گیری های مالیاتی، گزارش اظهارنامه مالیاتی که استفاده کننده خاص آن دولت است) توسط واحدهای تجاری حرکت می کنند. (سازمان حسابرسی ۱۳۹۰). به طور کلی دو دیدگاه پیرامون تحقیقات تجربی در مورد فعالیت های اجتناب از پرداخت مالیات وجود دارد؛ دیدگاه نخست این است که مدیران با هدف کاهش تعهدات مالی شرکت و صرفه جویی وجه نقد، فعالیت های اجتناب از پرداخت مالیات را انجام می دهند. بنابراین، از منظر سرمایه گذاران، اجتناب از پرداخت مالیات افزایش دهنده ارزش شرکت است و مدیران برای به کار بستن چنین فعالیت هایی باید تشویق شوند و پاداش بگیرند. دیدگاه دوم به مسأله نمایندگی مربوط می شود که در این حالت، اجتناب از پرداخت مالیات به عنوان ابزار ایجاد سپر برای فرصت طلبی و انحراف منافع توسط مدیران است (فلیسی ۲۰۰۳). اجتناب مالیاتی شامل مجموعه راهکارهای است که منجر به کاهش مالیات در چارچوب قوانین و مقررات می شود. اجتناب مالیاتی می تواند بر درجه شفافیت اطاعات شرکت اثر گذاشته و از طرفی دیگر کیم و همکاران (۲۰۱۰) معتقدند افزایش میزان قابلیت مقایسه حسابداری باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می شود. بدین ترتیب، افزایش قابلیت مقایسه باعث افزایش کشف دستکاری و تقلب در صورت های مالی و در نتیجه کاهش انگیزه مدیران به ارتکاب تقلب و شفافیت صورت های مالی می شود. به عبارت دیگر، قابلیت مقایسه حسابداری بالا کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می دهد (کیم و همکاران، ۲۰۱۰).

قابلیت مقایسه حسابداری همانند درجه شفافیت اطاعات شرکت نیز می تواند بر اجتناب مالیاتی واحد تجاری اثر بگذارد. به میزانی که رویه های جسورانه مالیاتی، پنهان کردن حقایق به منظور جلوگیری از کشف شدن توسط مأموران مالیاتی را در بر می گیرد، می تواند ابهام شرکت را افزایش دهد (کیم و همکاران ۲۰۱۰). کیفیت گزارشگری مالی و سیاست افشا بر میزان شفافیت شرکت تأثیر می گذارند. رویه های جسورانه مالیاتی سبب پنهان کردن حقایق و موجب افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران شرکت و سرمایه گذاران خارجی از طریق محدود کردن افشا می شوند. فعالیت های اجتناب از پرداخت مالیات می تواند ابزارهایی برای رفتار فرصت طلبانه مدیریتی فراهم آورد که این ابزارها شامل دست کاری سود، معاملات با اشخاص وابسته و سایر فعالیت های منحرف کاهنده منابع است. دسای و همکاران (۲۰۱۰) یک چارچوب نظری راجع به تصمیم گیری در زمینه سپر سازی مالیاتی در چارچوب نظریه نمایندگی ارائه کردند. آنها معتقدند معاملات پیچیده اجتناب مالیاتی، ابزار، پوشش و بهانه هایی برای دستکاری سود، معاملات غیرعادی با اشخاص وابسته و سایر رفتارهای

فرصت طلبانه مدیران فراهم می‌کند و به ایجاد هزینه‌های نمایندگی منجر می‌شود. براساس این چارچوب، اجتناب مالیاتی شرکت‌ها و انحراف مدیریتی مکمل یکدیگرند. افراد درون‌سازمانی در راستای اجتناب از پرداخت مالیات، ساختارها و معاملات سازمانی پیچیده‌ای را بنا می‌نهند و منابع شرکت را تحت پوشش این ساختارهای پیچیده و در راستای منافع شخصی خود به کار می‌گیرند. کیم و همکاران (۲۰۱۰)، دریافتند که فرار مالیاتی آثار منفی بر محیط اطلاعاتی و گزارشگری شرکت دارد. این موضوع به مدیران امکان می‌دهد تا در راستای دستیابی به منافع شخصی خود معیارهای عملکردی شرکت را دست کاری کنند. بوشمن و همکاران (۲۰۰۱)، بیان می‌کنند که ابهام ناشی از فعالیت‌های فرار مالیاتی می‌تواند تضادهای بین مدیران و سهامداران را تشدید کند. برنامه ریزی‌های اجتناب از پرداخت مالیات، صرفه جویی مالیاتی برای شرکت به ارمغان می‌آورد. با این حال، به طور همزمان پیچیدگی مالی و سازمانی شرکت را افزایش می‌دهد و به حدی می‌رسد که نمی‌توان با بخش‌های خارج از شرکت مانند سرمایه‌گذاران، بستانکاران و تحلیلگران به درستی ارتباط برقرار کرد و بدین صورت مشکلات شفافیت گزارشگری مالی افزایش می‌یابد. به عبارت دیگر، افزایش مشکلات شفافیت گزارشگری مالی باعث به وجود آمدن عدم تقارن اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاران، سهامداران، بستانکاران، مدیران و... خواهد شد یکی از هزینه‌های بالقوه برنامه ریزی‌های مالیاتی، تأثیر این برنامه‌ها روی شفافیت گزارشگری مالی شرکت است.

۴- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر تدوین می‌شوند:

فرضیه اول: قابلیت مقایسه حسابداری با کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنادار دارد.

فرضیه دوم: قابلیت مقایسه حسابداری با اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معنادار دارد.

۵- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی است. همچنین از آنجا که به دنبال ارزیابی ارتباط بین دو یا چند متغیر است از لحاظ ماهیت توصیفی - همبستگی است. مبانی نظری و ادبیات موضوع پژوهش از طریق روش کتابخانه‌ای جمع‌آوری شد و فرضیه‌های پژوهش با بهره‌مندی از مدل‌های رگرسیونی چند متغیره و به کمک داده‌های ترکیبی آزمون شدند. داده‌ها و اطلاعات مالی پژوهش از طریق مراجعه به صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نرم افزار رهاورد نوین گردآوری شده و جمع‌بندی، محاسبه و تجزیه و تحلیل آنها در نرم افزارهای Excell، و نسخه دهم Eviews انجام گرفت.

۶- جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش را شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۹ تشکیل می دهند. نمونه انتخابی پژوهش نیز شرکت های هستند که مجموعه شرایط زیر را دارا باشند:

- ۱) تاریخ پذیرش آنها در بورس اوراق بهادار تهران قبل از سال ۱۳۸۸ بوده و تا پایان سال ۱۳۹۹ نیز در فهرست شرکت های بورسی باشند. همچنین، از آنجا که برای محاسبه متغیر قابلیت مقایسه صورت های مالی به داده های سالانه (۳ سال) قبل آن نیاز است، از این رو داده های مورد نیاز شرکت های نمونه باید برای دوره ۸ ساله (سال های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ در دسترس باشد).
 - ۲) به منظور افزایش قابلیت مقایسه و افزایش توان همسنجی و همسانسازی شرایط شرکت های انتخابی، سال مالی آنها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
 - ۳) طی دوره مذکور تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند.
 - ۴) به دلیل شفاف نبودن مرزبندی بین فعالیت های عملیاتی و تأمین مالی (شرکت های سرمایه گذاری و واسه گری مالی) جزء این دسته از شرکت ها نباشند.
 - ۵) طول وقفه انجام معاملات در این شرکت ها طی دوره زمانی مذکور بیشتر از ۶ ماه نباشد.
 - ۶) از آنجا که متغیر مستقل و وابسته پژوهش در سطح شرکت تعریف و برای محاسبه ی آنها نیاز به داده های هر صنعت است، پس از اعمال شرایط یادشده صناعی انتخاب می شوند که حداقل ده شرکت داشته باشند.
- با توجه به شرایط ذکر شده تعداد ۹۰ شرکت برای انجام این پژوهش انتخاب شده است.

۷- مدل ها و متغیر های پژوهش

پیش از تشریح مدل های به کار رفته برای آزمون فرضیه ها، نحوه محاسبه متغیرهای پژوهش توضیح داده می شود.

متغیرهای وابسته

کیفیت گزارشگری مالی

برای آزمون فرضیه اول از مدل بلانکو و دنول (۲۰۱۷) به شرح زیر استفاده می شود:

رابطه ۱:

$$FRQ_{it} = \gamma_0 + \gamma_1 ACCTCOMP_{it-1} + \gamma_2 T Avoid_{it} + \gamma_3 INSTIT_{it-1} + \gamma_4 BIGN_{it} + \gamma_5 SIZE_{it} + \gamma_6 MTB_{it} + \gamma_7 ROA_{it} + \gamma_8 LEV_{it} + \gamma_9 \Delta REV_{it} + \gamma_{10} SalesG_{it} + \epsilon_{it}$$

که در آن :

FRQ_{it} معرف کیفیت اقلام تعهدی شرکت i در سال t است؛ $ACCTCOMP_{it-1}$ بیانگر قابلیت مقایسه حسابداری؛ $TAvoid_{it}$ بیانگر اجتناب مالیاتی؛ $INSTIT_{it-1}$ مالکیت نهادی (درصد سهام شرکت که متعلق به بانک ها، نهادها های هلدینگ، سازمان نهادهای مالی)؛ ΔREV_{it} بیان کننده تغییر در درآمد از سال $t-1$ تا t است. برای اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی از معیار محاسبه اقلام تعهدی بر مبنای الگوی دیچا و دیچو (۲۰۰۲) به شرح ذیل استفاده می شود:

رابطه ۲:

$$ACC_{it} = \alpha_0 + \alpha_1(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it} + \Delta INV_{it}) + \alpha_2 PPE_{it} + \alpha_3 \Delta CFO_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در این رابطه، ACC_{it} اقلام تعهدی است که به صورت زیر محاسبه می شود:

رابطه ۳:

$$ACC_{it} = EARN_{it} - CFO_{it}$$

در این رابطه $EARN_{it}$ سود ناشی از فعالیت های عملیاتی و CFO_{it} جریان نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی است؛ ΔREV_{it} بیان کننده تغییر در درآمد از سال $t-1$ تا t ؛ ΔREC_{it} تغییر در حساب های دریافتی از سال $t-1$ تا t ؛ ΔINV_{it} تغییر در موجودی کالا از سال $t-1$ تا t ؛ ΔPPE_{it} ناخالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات؛ و ε_{it} پسماند مدل و تعیین کننده کیفیت اقلام تعهدی هستند. معیار تجربی اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی، قدرمطلق پسماندها یعنی $|\varepsilon_{it}| = FRQ_{it}$ هر قدر پسماندها کوچکتر باشد بیانگر دقت اطاعات مالی و کیفیت بالای گزارشگری مالی است.

اجتناب مالیاتی:

برای آزمون فرضیه دوم نیز از مدل ژانگ (۲۰۱۸) به صورت زیر استفاده می شود.

رابطه ۴:

$$T\ Avod_{it} = \gamma_0 + \gamma_1 ACCTCOMP_{it-1} + \gamma_2 SIZE_{it} + \gamma_3 LEV_{it} + \gamma_4 \text{Size} + \gamma_5 BIGN_{it} + \gamma_6 PPE_{it} + \gamma_7 MTB_{it} + \gamma_8 ROA_{it} + \gamma_9 SalesG_{it} + \varepsilon_{it}$$

اجتناب مالیاتی ($T\ Avoid$): هانلون و هتزمان (۲۰۱۰)، بیان کردند که تعریف و اندازه گیری اجتناب از پرداخت مالیات مشکل است. در این پژوهش به پیروی از دیرنگ و همکاران (۲۰۰۹)، از نرخ مؤثر مالیاتی ($ETRY$) استفاده شده است که به صورت زیر محاسبه می شود :

$$ETR_{it} = \frac{\text{Total Tax Expendit}}{\text{Pre Tax Incomeit}}$$

که در رابطه فوق: ERT_{it} نرخ موثر مالیاتی شرکت i در سال t و $Total\ Tax\ Expense_{it}$ کل هزینه مالیات شرکت i در سال t و $Pre\ Tax\ Income_{it}$ بیان کننده سود قبل از مالیات شرکت i در سال t است. از آنجا که هر چه نرخ موثر مالیاتی شرکت کمتر باشد، میزان اجتناب مالیاتی آن شرکت بیشتر است، لذا نرخ های مالیاتی محاسبه شده، در عدد منفی یک (-۱) ضرب می شود.

متغیر های کنترلی

در این تحقیق از متغیرهای کنترلی به شرح زیر برای آزمون فرضیه ها استفاده شده است. این متغیرها، از ویژگی های خاص شرکت می باشند که بر کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی تأثیر می گذارند. این متغیرها عبارتند از: $SIZE$ نشان دهنده اندازه صاحبکار است که طریق از لگاریتم جمع دارایی های شرکت به دست می آید؛ $Lever$ نشان دهنده اهرم مالی است که از طریق جمع بدهی بلند مدت و بدهی جاری تقسیم بر جمع دارایی ها به دست می آید سطح بالای بدهی به ایجاد مسائل نمایندگی منجر می شود بنابراین، بین اهرم و اجتناب مالیاتی رابطه مثبت پیش بینی می شود؛ ROA بازده دارایی ها به عنوان شاخصی از نیاز شرکت به مدیریت مالیات کنترل شده است؛ زیرا یکی از دلایل مدیریت مالیات از شرکت ها بهبود عملکرد است؛ بنابراین، بین بازده دارایی ها و اجتناب مالیاتی ارتباط مثبت پیش بینی می شود. این متغیر نیز با تقسیم سود خالص بر مجموع دارایی های پایان سال اندازه گیری شده است؛ $LOSS$ نشان دهنده سود یا زیان شرکت است که اگر سود خالص شرکت قبل از اقلام غیرمترقبه، منفی باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می گیرد؛ $BigN$ نشان دهنده اندازه حسابرس است که در صورتی که حسابرس شرکت سازمان حسابرسی باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می گیرد؛ $SalesG$ نشان دهنده نرخ رشد فروش شرکت است که نشان دهنده نرخ رشد فروش نسبت به سال گذشته است؛ $Quick$ نشان دهنده نسبت آنی است که از طریق تقسیم جمع دارایی های جاری منهای موجودی کالا بر بدهی های جاری به دست می آید؛ و $CURR$ نشان دهنده نسبت جاری است که از طریق تقسیم دارایی های جاری بر بدهی های جاری به دست می آید.

متغیر مستقل

قابلیت مقایسه حسابداری (AccComp): متغیر مستقل پژوهش است که نشان دهنده قابلیت مقایسه حسابداری است. برای اندازه گیری آن از مدل دفرانکو و همکاران (۲۰۱۱) استفاده می شود. در این مدل دو شرکت زمانی مشابه در نظر گرفته می شوند که برای مجموعه ای از رویدادهای اقتصادی یکسان (مثل بازده)، گزارش مالی (مثل سود حسابداری) مشابهی ارائه کرده باشند. برای اندازه گیری قابلیت مقایسه بین دو شرکت i و j ، ابتدا هر شرکت سال مدل رگرسیونی به شرح رابطه (۵) با استفاده از داده های سری زمانی شش ماهه برای دوره چهار ساله اخیر منتهی به پایان سال t برآورد می شود (دفرانکو و همکاران ۲۰۱۱).

$$Earning_{it} = \alpha_i + \beta_i Return_{it} + \varepsilon_{it}$$

رابطه ۵

که در این رابطه $Earning_{it}$ سود خالص شرکت i در شش ماهه t تقسیم بر ارزش بازار سهام شرکت در ابتدای سال و $Return_{it}$ بازده سهام شرکت i در شش ماهه t می باشد. ضرایب برآورد شده از رابطه (۵) برای هر شرکت - سال، معیاری از عملیات حسابداری آن شرکت است. یعنی α_i و β_i نشان دهنده عملیات حسابداری شرکت i و ضرایب α_j و β_j معرف عملیات شرکت j است. شباهت بین عملیات حسابداری دو شرکت میزان قابلیت مقایسه بین دو شرکت را نشان می دهد. به منظور برآورد تفاوت بین عملیات حسابداری دو شرکت i و j از مفهوم قابلیت مقایسه (ارائه گزارش های مشابه درباره مجموعه ای از رویدادهای مشابه) استفاده می شود. از این رو، در هر سال از طریق رابطه های (۶) و (۷) سود شرکت i به طور جداگانه یکبار با ضرایب خود شرکت i و یکبار با ضرایب برآوردی شرکت j اما با بازده شرکت i (رویداد مشابه) برای دوره زمانی مشابه با دوره زمانی رابطه (۵) پیش بینی می شود.

$$E(Earning)_{iit} = \hat{\alpha}^i + \hat{\beta}^i Return_{it} \quad \text{رابطه ۶:}$$

$$E(Earning)_{ijt} = \hat{\alpha}^j + \hat{\beta}^j Return_{it} \quad \text{رابطه ۷:}$$

در این روابط $E(Earning)_{iit}$ سود پیش بینی شده برای شرکت i در شش ماهه t با استفاده از ضرایب شرکت i و $E(Earning)_{ijt}$ سود پیش بینی شده برای شرکت j در شش ماهه t با استفاده از ضرایب شرکت j می باشد. سپس نمره قابلیت مقایسه بین دو شرکت i و j در شش ماهه t با ضرب عدد (-۱) در میانگین نمره های قابلیت مقایسه دو شرکت ها به شرح استفاده از رابطه (۸) محاسبه می شود. یعنی قدر مطلق تفاوت بین سودهای پیش بینی شده با استفاده از بازده شرکت i در سیستم حسابداری شرکت i و شرکت j در هشت دوره شش ماهه گذشته (فروغی و همکاران ۱۳۹۵):

$$AccComp_{ijt} = -\frac{1}{8} \times \sum_{t-7}^t |E(Earning)_{iit} - E(Earning)_{ijt}| \quad \text{رابطه ۸:}$$

با توجه به اینکه $AccComp_{it}$ در رابطه (۸) عددی منفی است، دیفرانکو و همکاران (۲۰۱۱) بیان داشتند مقدار ریاضی بیشتر برای $AccComp_{it}$ نشان دهنده قابلیت مقایسه بیشتر بین دو شرکت است. به طریق مشابه برای هر سال و هر جفت شرکت i با شرکت های j عضو یک صنعت، معیار $AccComp_{it}$ محاسبه می شود و میانگین چهار عدد بزرگتر محاسبه شده برای آن، معیار قابلیت مقایسه خاص شرکت i در نظر گرفته می شود و میانگین تمام نمرات قابلیت مقایسه شرکت ها به عنوان شاخص جایگزین در آزمون های اضافه و به منظور اعتبارسنجی مجدد رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری، کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی استفاده می شود.

۸- یافته های پژوهش

۸-۱- بررسی آمار توصیفی متغیر های پژوهش

آمار توصیفی هرچند مبنای نتیجه گیری در مورد فرضیه های پژوهش نیست اما به منظور مقایسه و بررسی اولیه فرضیه ها و متغیرهای پژوهش مناسب است. در جدول (۱) برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها شامل میانگین، میانه، حداقل مشاهدات، حداکثر مشاهدات و انحراف معیار ارائه شده است.

جدول ۱- نتایج آمار توصیفی متغیر های پژوهش

نام متغیر	نماد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
قابلیت مقایسه حسابداری	ACCCOMP	-۰/۰۵۵	-۰/۰۴۸	-۰/۰۱۵	-۰/۲۲۷	۰/۰۴۷
اندازه حسابرس	BIGN	۰/۲۸	۰	۱	۰	۰/۴۶
نسبت جاری	CURR	۱/۴۹۴	۱/۳۱۱	۱۳/۱۵۱	۰/۱۶۴	۰/۹۶۳
اجتناب مالیاتی	T Avod	۰/۱۰۵	۰/۰۹۷	۰/۲۲۷	-۰/۱۰۷	۰/۸۶
کیفیت گزارشگری مالی	FRQ	۰/۰۶۲	۰/۰۳۶	۱/۱۲۹	۰/۰۰۱	۰/۱۶۳
مالکیت نهادی	INSTIT	۵۹/۷۵	۷۱/۰۰۱	۹۹/۴۵۲	۰	۳۲/۳۳
اهرم مالی	LEVER	۰/۵۴۲	۰/۵۶۳	۴/۰۰۳	۰/۰۹۰	۰/۲۹۲
سود و زیان	LOSS	۰/۱۴۲	۰	۱	۰	۰/۳۴۹
فرصت رشد شرکت	MTB	۲/۶۳۱	۲/۵۶۰	۹/۴۳۰	۰/۵۹۶	۲/۴۲۳
نسبت آبی	QUICK	۱/۰۶۲	۰/۸۷۸	۱۹/۳۹۱	۰/۰۹۸	۰/۷۹۶
سودآوری	ROA	۰/۱۲۷	۰/۱۳۳	۱/۸۵۴	-۱/۰۶۳	۰/۱۵۷
تغییرات درآمد	ΔREV	۵۰۳۴	۶۵۳۲	۳۲۴۸	-۹۶۶۷	۳۰۲۷
نرخ رشد فروش	SALES	۰/۱۰۴	۰/۰۹۴	۴/۶۵۱	-۰/۷۳۹	۰/۲۷۰
اندازه شرکت	SIZE	۱۳/۸۱۰	۱۳/۶۹۵	۱۹/۰۴۰	۱۰/۰۳۱	۱/۴۴۱

منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به نگاره (۱)، ملاحظه می شود که مقدار میانگین متغیر اهرم مالی حاکی از آن است که به طور متوسط حدود ۵۴ درصد از دارایی های شرکت های مورد بررسی از طریق استقراض، تأمین مالی شده اند و متوسط بازده دارایی های این شرکت ها نیز حدود ۱۲٪ می باشد. نکته قابل توجه دیگر این نگاره، بیشتر بودن ارزش بازار حقوق صاحبان سهام اغلب شرکت های نمونه از ارزش دفتری آن است که ملاحظه مقدار میانگین متغیر فرصت های رشد (۲/۶۳۱)، در نگاره فوق، گواه این مدعاست. علاوه بر این به طور میانگین

حدود ۵۹ درصد از سهام شرکت های مورد بررسی تحت مالکیت سرمایه گذاران نهادی قرار داشته، این در حالی است که برخی از شرکت ها نیز تقریباً در اختیار مالکین نهادی قرار دارند.

۸-۲- بررسی پایایی، آزمون نرمال بودن پسماند مدل رگرسیونی و وجود همسانی واریانس متغیرهای پژوهش

به منظور آزمون پایایی متغیرهای پژوهش، از آزمون لوین، لین و چو استفاده شده و نتایج آزمون مذکور حاکی از این بود که متغیرهای پژوهش در دوره بررسی، پایا بوده اند. به منظور بررسی نرمال بودن پسماند مدل رگرسیونی فرضیه‌های پژوهش از آزمون جارک - برا استفاده شده است. نتایج بدست آمده برای آزمون جارک - برا برای مدل اول بیشتر از ۰/۰۵ است، لذا این مورد حاکی از نرمال بودن جمله خطا است. در ارتباط با مدل دوم، آزمون جارک - برا کمتر از ۰/۰۵ است، زمانی که اندازه نمونه به قدر کافی بزرگ باشد، انحراف از فرض نرمال بودن معمولاً بی‌اهمیت و پیامدهای آن ناچیز است. لذا با توجه به این مطالب می‌توان فرض عدم نرمال بودن جمله خطا را نادیده گرفت. و همچنین به منظور بررسی واریانس ناهمسانی از آزمون وایت استفاده شده و نتایج نشان می‌دهد که فرضیه صفر مبنی بر وجود همسانی واریانس در مدل های پژوهش رد می‌شود (به دلیل کمتر از ۵ درصد بودن احتمال آزمون مربوطه)؛ برای رفع این مورد، از حداقل مربعات تعمیم یافته برآوردی است استفاده شده است.

۸-۳- آزمون فرضیه اول

نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیونی اثرات تصادفی فرضیه اول تدوین شده در جدول (۶)، نشان داده شده است.

مدل رگرسیونی فرضیه اول

چون احتمال بدست آمده در آزمون اف لیمر کمتر از سطح خطای ۵٪ می‌باشد، مدل تلفیقی مناسب نبوده و باید یکی از شیوه‌های اثرات تصادفی یا ثابت استفاده شود. آزمون هاسمن نشان داد که مدل اثرات ثابت مناسب است. زیرا سطح احتمال این آزمون از ۵٪ کمتر است. آماره دوربین - واتسون این مدل ۱/۸۴۳ است. چون بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد می‌توان ادعا نمود که پسماند های این مدل خودهمبسته نیستند. ادعا مقدار آماره $F_{2/011}$ و احتمال آن ۰/۰۰۲ که بیانگر آن است که رگرسیون مورد استفاده معنی‌دار است. همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل شده حاکی از آن است که این مدل ۴۰ درصد از تغییرات کیفیت گزارشگری مالی را توضیح و تبیین می‌کند. همانگونه که در جدول (۶) ذکر شده ضریب متغیر قابلیت مقایسه حسابداری ۰/۱۲۹ و سطح احتمال آن ۰/۰۰۱ است. لذا اثر این متغیر بر کیفیت گزارشگری مالی مثبت و معنی‌دار است، بنابراین، فرضیه اول پژوهش پذیرفته می‌شود.

جدول ۲- نتایج برازش مدل رگرسیونی اثرات تصادفی فرضیه اول پژوهش

$$FRQ_{it} = \gamma_0 + \gamma_1 ACCCOMP_{it-1} + \gamma_2 T Avoid_{it} + \gamma_3 INSTITUTE_{it-1} + \gamma_4 BIGN_{it} + \gamma_5 SIZE_{it} + \gamma_6 MTB_{it} + \gamma_7 ROA_{it} + \gamma_8 LEV_{it} + \gamma_9 CURR_{it} + \gamma_{10} QUICK_{it} + \gamma_{11} \Delta REV_{it} + \gamma_{12} SalesG_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیر	نماد	ضرایب رگرسیونی	آماره T	احتمال آماره T
قابلیت مقایسه حسابداری	ACCCOMP	۰/۱۲۹	۱/۸۷۶	۰/۰۰۱
اجتناب مالیاتی	T Avod	۰/۱۲۴	۲/۶۵۴	۰/۰۰۴
مالکیت نهادی	INSTITUTE	-۰/۰۰۱	-۱/۷۸۵	۰/۰۶۰
اندازه حسابرس	BIGN	-۰/۰۱۲	-۰/۸۹۵	۰/۴۲۱
اندازه شرکت	SIZE	۰/۰۰۶	۱/۸۲۲	۰/۰۶۲
فرصت رشد شرکت	MTB _{it}	-۰/۰۰۴	-۰/۳۴۱	۰/۸۰۱
سودآوری	ROA	۰/۰۰۶	۰/۳۷۸	۰/۷۲۷
اهرم مالی	LEVER	۰/۰۳۴	۱/۹۳۵	۰/۱۶۵
نسبت جاری	CURR	-۰/۰۰۵	-۰/۵۳۲	۰/۵۰۰
نسبت آبی	QUICK	۰/۰۰۷	۱/۸۷۶	۰/۳۰۴
تغییرات درآمد	ΔREV	-۲/۹۶۹	-۰/۲۶۴	۰/۶۲۹
نرخ رشد فروش	SALES _G	۰/۰۲۰	۲/۱۰۷	۰/۰۱۷
ضریب خطا	C	-۰/۱۲۱	-۱/۲۵۶	۰/۰۶۸
آماره آزمون F لیمر	احتمال آماره آزمون F لیمر	آماره آزمون هاسمن	احتمال آماره آزمون هاسمن	
۰/۰۰۴	۱/۸۷۶	۱۶/۲۰۱	۰/۳۰۱	
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	دوربین - واتسون	آماره F	احتمال آماره F
۰/۵۲۳	۰/۴۰۱	۱/۸۴۳	۲/۰۱۱	۰/۰۰۲

منبع: یافته های پژوهشگر

۴-۸- آزمون فرضیه دوم

نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیونی اثرات تصادفی فرضیه دوم تدوین شده در جدول (۷)، نشان داده شده است.

مدل رگرسیونی فرضیه دوم

چون احتمال بدست آمده در آزمون اف لیمر کمتر از سطح خطای ۵٪ می باشد، بنابراین مدل تلفیقی مناسب نبوده و باید یکی از شیوه های اثرات تصادفی یا ثابت استفاده شود. آزمون هاسمن نشان داد که مدل اثرات ثابت مناسب است. زیرا سطح احتمال این آزمون از ۵٪ کمتر است. آماره دوربین - واتسون این مدل ۱/۶۴۵

بوده و بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد، لذا پسماند های این مدل خودهمبسته نیستند. ادعا مقدار آماره $F_{7/101}$ و احتمال آن ۰/۰۰۰ بیانگر آن است که رگرسیون مورد استفاده معنی دار است. همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل شده حاکی از آن است که این مدل ۵۶ درصد از تغییرات اجتناب مالیاتی را توضیح و تبیین می کند. همانگونه که در جدول (۷) ذکر شده ضریب متغیر قابلیت مقایسه حسابداری ۰/۰۸۶ - و سطح احتمال آن ۰/۰۰۰ است. لذا اثر این متغیر بر اجتناب مالیاتی منفی و معنی دار است، بنابراین، فرضیه دوم پژوهش پذیرفته می شود.

جدول ۳- نتایج برازش مدل رگرسیونی اثرات تصادفی فرضیه دوم پژوهش

$T \text{ Avod}_{it} = \gamma_0 + \gamma_1 \text{ACCTCOMP}_{it-1} + \gamma_2 \text{SIZE}_{it} + \gamma_3 \text{LEV}_{it} + \gamma_4 \text{BIGN}_{it} + \gamma_5 \text{PPE}_{it} + \gamma_7 \text{MTB}_{it} + \gamma_8 \text{ROA}_{it} + \gamma_9 \text{CURR}_{it} + \gamma_{10} \text{QUICK}_{it} + \gamma_{11} \text{SalesG}_{it} + \varepsilon_{it}$				
متغیر	نماد	ضرایب رگرسیونی	آماره T	احتمال آماره T
قابلیت مقایسه حسابداری	ACCOMP	-۰/۰۸۶	-۰/۸۹۴	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	SIZE	-۰/۰۳۲	-۰/۴۱۲	۰/۰۰۰
اهرم مالی	LEVER	-۰/۰۰۲	-۰/۱۵۲	۰/۷۶۸
سودآوری	LOSS	-۰/۰۷۶	-۵/۱۷۴	۰/۰۰۰
اندازه حسابرس	BIGN	-۰/۰۱۸	-۰/۵۲۷	۰/۴۸۷
تغییرات خالص دارایی ثابت مشهود	ΔPPE	۷/۱۵۹	۰/۰۴۵	۰/۷۳۷
فرصت رشد شرکت	MTB_{it}	۰/۰۱۴	۲/۰۰۴	۰/۰۳۸
سودآوری	ROA	۰/۰۰۷	۰/۱۳۷	۰/۸۰۴
نسبت جاری	CURR	-۰/۰۰۳	-۰/۶۲۸	۰/۶۰۵
نسبت آنی	QUICK	۰/۰۰۸	۲/۱۲۱	۰/۲۱۲
نرخ رشد فروش	SALES _G	۰/۰۰۵	۰/۵۸۵	۰/۹۴۰
ضریب خطا	C	۰/۲۱۷	۱/۰۹۳	۰/۲۷۳
آماره آزمون F لیمر	احتمال آماره آزمون F لیمر	آماره آزمون هاسمن	احتمال آماره آزمون هاسمن	
۳/۹۸۳	۰/۰۰۰	۳۳/۴۸۲	۰/۰۰۰	
ضریب تعیین شده	ضریب تعیین تعدیل شده	دوربین - واتسون	آماره F	احتمال آماره F
۰/۵۴۹	۰/۳۹۷	۱/۶۴۵	۷/۱۰۱	۰/۰۰۰

منبع: یافته های پژوهشگر

۹- نتیجه گیری و پیشنهادات

قابلیت مقایسه حسابداری 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. علاوه بر این، قابلیت مقایسه بالاتر می‌تواند کیفیت گزارشگری مالی را افزایش دهد این امر باعث دشوار شدن پنهان‌سازی فعالیت‌های مرتبط با اجتناب مالیاتی و در نتیجه، کاهش اجتناب مالیاتی می‌شود. مسئله کیفیت گزارشگری مالی در ایران از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. افزایش تعداد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس که برای جذب منابع مالی اقدام به انتشار اوراق بهادار می‌کنند، تلاش برای کاهش مالیات و غیره از جمله دلایل اهمیت این موضوع است. از این‌رو، پژوهش‌های مختلف صورت‌گرفته به بررسی عوامل مؤثر بر گزارشگری مالی پرداخته و پژوهش حاضر نیز با تمرکز بر یک جنبه از محیط گزارشگری مالی، یعنی قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، به بررسی رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری با کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی پرداخته است. علت تمرکز این پژوهش بر ویژگی قابلیت مقایسه، تأکید زیاد تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری بر اهمیت این ویژگی در تعیین کیفیت صورت‌های مالی است. آزمون فرضیه اول پژوهش حاکی از آن است که قابلیت مقایسه حسابداری کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌ها را افزایش می‌دهد. (که در جدول ۶ ذکر شده است). یافته‌های پژوهش درباره این فرضیه با نتایج پژوهش آنتونی چن و همکاران (۲۰۱۸) همسو است. چرا که در پژوهش مورد اشاره نیز تاثیر قابلیت مقایسه حسابداری شرکت‌ها بر کیفیت گزارشگری مالی مورد تأیید قرار گرفته است. نتایج آزمون فرضیه دوم حاکی از وجود رابطه معنادار و منفی میان قابلیت مقایسه حسابداری و اجتناب مالیاتی است. از آنجا که اطلاعات حسابداری قابل مقایسه شفافیت و کیفیت اطلاعات مالی را برای سرمایه‌گذاران، تحلیلگران مالی و نهاد های قانونی را کاهش می‌دهد و آنان را قادر می‌سازد تا با مقایسه اطلاعات مالی شرکت‌ها هر گونه دستکاری ارقام و پنهان کاری حقایق شرکت توسط مدیران را بهتر شناسایی نمایند لذا انگیزه های اجتناب مالیاتی کاهش می‌یابد (نتایج آزمون فرضیه دوم در جدول ۷ ذکر شده است). یافته‌های پژوهش درباره این فرضیه با نتایج پژوهش آنتونی چن و همکاران (۲۰۱۸) همسو می‌باشد. بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر، با توجه به اینکه قابلیت مقایسه حسابداری، کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌ها را افزایش داده و اجتناب مالیاتی را کاهش می‌دهد به سازمان بورس اوراق بهادار و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری نیز پیشنهاد می‌شود تا با تدوین مقررات، الزامات و استانداردهای حسابداری سخت‌گیرانه‌تری در خصوص الزام شرکت به ارائه اطلاعات حسابداری و صورت‌های مالی قابل مقایسه زمینه اعمال رفتار فرصت‌طلبانه مدیران و احتمال گزارشگری متقلبانه را محدود کنند. در حقیقت افزایش میزان قابلیت مقایسه باعث کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی می‌شود. بدین ترتیب، افزایش قابلیت مقایسه باعث افزایش احتمال کشف دستکاری و تقلب در صورت‌های مالی و در نتیجه کاهش انگیزه مدیران به ارتکاب گزارشگری متقلبانه می‌شود. همچنین، با توجه به نتایج پژوهش، از آنجا که انتظار می‌رود شرکت‌های دارای صورت‌های مالی با قابلیت مقایسه پایین، بیشتر از سایر شرکت‌ها اطلاعات گمراه‌کننده افشاء کنند به عبارت دیگر،

شرکت‌های دارای صورت‌های مالی با قابلیت مقایسه پایین انتظار می‌رود که بیشتر از سایر شرکت‌ها اقدام به ارائه گزارشگری مالی با کیفیت پایین و متقلبانه کنند مزایای بسیار زیاد قابلیت مقایسه حسابداری برای تصمیم‌گیری آگاهانه استفاده‌کنندگان، هم از لحاظ نظری و هم تجربی تأکید و تأیید فراوان شده است. یافته‌های پژوهش حاضر نیز مؤید تأثیر منفی این ویژگی کیفی صورت‌های مالی بر سطح اجتناب مالیاتی شرکت‌ها بود؛ بنابراین، پیشنهاد می‌شود سازمان حسابرسی به‌عنوان نهاد استانداردگذار حسابداری در ایران در تدوین استانداردهای حسابداری جدید و تجدیدنظر در استانداردهای موجود، ویژگی قابلیت مقایسه اطلاعات مالی را بیش از پیش مدنظر قرار دهد. از آنجا که فعالیت‌های اجتناب مالیاتی مستلزم دستکاری، پنهان کردن حقایق و معاملات پیچیده است که باعث کاهش شفافیت گزارشگری مالی صورت‌های مالی می‌شود پیشنهاد می‌شود نهادهای قانونگذار، قوانینی را تصویب کنند که شرکت‌ها را ملزم کند تا فعالیت‌ها و رویه‌های مالیاتی خود را به صورت شفاف‌تری افشا کنند. همچنین به تحلیل‌گران بازار سرمایه نیز پیشنهاد می‌شود هنگام تحلیل‌های بنیادی مربوط به صورت‌های مالی شرکت‌ها، به میزان کیفیت گزارش‌های مالی توجه بسیاری کنند، زیرا این امر به افزایش دقت و صحت گزارش‌های مالی منجر می‌شود و به هر میزان کیفیت گزارشگری مالی بیشتر باشد، کارایی آن بیشتر خواهد بود و نسبت تعداد مبادلات موفق بیشتر خواهد شد. نیز به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود برای کاهش مشکلات اجتناب مالیاتی در شرکت به افشای اطلاعات بیشتر و از جمله گزارش‌هایی مالی با کیفیت بیشتر برای استفاده‌کنندگان بپردازند، زیرا شرکت‌های که ملزم به افشاء شفاف‌تر فعالیت‌ها و رویه‌های مالیاتی خود هستند اطلاعات مفید و قابل اتکاء تر برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی فراهم می‌کنند. با توجه به اینکه قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در سطح صنعت اندازه‌گیری می‌شود، مهم‌ترین محدودیت در انجام پژوهش حاضر، تعداد محدود شرکت‌های صنایع مختلف فعال در بورس اوراق بهادار تهران است؛ شرکت‌هایی که حائز شرایط قرارگرفتن در نمونه پژوهش باشند. نبود داده‌های مورد نیاز برای محاسبه متغیرهای پژوهش موجب حذف برخی از شرکت‌ها از نمونه آماری پژوهش شد؛ این امر بر قابلیت تعمیم نتایج به جامعه آماری تأثیر می‌گذارد.

فهرست منابع

- (۱) افلاطونی عباس، امیربختیاروند امین، (۱۳۹۵)، "تأثیر کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت افشاء بر هزینه سرمایه": رویکرد متغیرهای ابزاری. فصلنامه حسابداری مالی. سال ۸، شماره ۳۱، صص ۳۰-۵۰
- (۲) افلاطونی، عباس؛ نعمتی، مرضیه، (۱۳۹۷)، "نقش کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت افشاء در افزایش اعتبار تجاری": رویکرد متغیرهای ابزاری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. ۲۵ (۱)، صص ۱-۲۰.

- ۳) ابراهیمی پور، مصطفی، اکبری، محسن، یوسفی پیشکناری، فاطمه، (۱۳۹۷)، "بررسی تأثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر نگهداشت وجه نقد"، کنفرانس بین‌المللی یافته‌های نوین در حسابداری، مدیریت اقتصاد و بانکداری، تهران، شرکت همایش آروین البرز.
- ۴) بولو، قاسم، حسن زاده دیوا، سیدمصطفی، (۱۳۹۷)، "تأثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر سطح نگهداشت وجه نقد با تأکید بر نقش کیفیت گزارشگری مالی، محدودیت در تأمین مالی و حاکمیت شرکتی"، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، دوره ۷، شماره ۲، ۳۰۶-۲۷۵.
- ۵) پور حیدری، امید، فدوی، محمدحسن و میثم امینی نیا، (۱۳۹۳)، "بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه پژوهشنامه اقتصاد، سال چهاردهم، شماره ۵۲، صص ۶۹-۸۵.
- ۶) ثقفی، علی؛ غلامرضا، کردستانی، (۱۳۸۳)، "بررسی و تبیین رابطه بین کیفیت سود و واکنش بازار به تغییرات سود نقدی". بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۳۷)، صص ۷۲-۵۱.
- ۷) ثقفی، علی ابراهیمی، ابراهیم، (۱۳۸۸)، "رابطه تدوین استانداردهای حسابداری با کیفیت اطلاعات حسابداری"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۷، صص ۳۳-۵۰.
- ۸) ثقفی، علی. عرب مازار، مصطفی، (۱۳۸۹)، "کیفیت گزارشگری مالی و ناکارایی سرمایه‌گذاری". مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۴، صص ۱-۲۰.
- ۹) کرمی، غلامرضا، فیروزنیا، امیر، کلهرنیا، حمید، (۱۳۹۹)، "اهمیت کیفیت محیط اطلاعات داخلی در اجتناب مالیاتی". پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۵)، صص ۴۷-۸۰.
- ۱۰) حساس یگانه، یحیی، بهشور، اسحاق و شکری کیانی، مسعود، (۱۳۹۷)، "رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و نرخ مؤثر مالیاتی". فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۰، شماره ۳۸، تابستان ۱۳۹۷، صص ۱-۳۰.
- ۱۱) خانی، عبدالله، ایمانی، کریم و مهنام ملایی، (۱۳۹۲)، "بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران". مجله دانش حسابرسی، سال ۱۳، شماره ۵۱، صص ۴۳-۶۸.
- ۱۲) خواجهی، شکراله و محمد کیامهر، (۱۳۹۴)، "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه پژوهشنامه مالیات، دوره ۲۳، شماره ۲۶، صص ۸۷-۱۰۸.
- ۱۳) خواجهی، شکراله، ممتازیان، علیرضا و علی اصغر دهقانی‌سعدی، (۱۳۹۵)، "بررسی اثرگذاری قابلیت‌های مدیران بر اجتناب از پرداخت مالیات شرکت‌ها". دانش حسابداری مالی، دوره سوم، شماره ۳، صص ۲۳-۴۵.

- ۱۴) دستگیر محسن و حسینی سید احسان، (۱۳۹۲)، "مروری جامع بر مدیریت سود (بخش اول)"، مطالعات حسابداری و حسابرسی ۷ (۲) صص ۲ - ۱۹.
- ۱۵) درخشی، رضا، باداور نهندی، یونس و برادران حسن زاده، رسول، (۱۳۹۱)، "تأثیر ساختار مالکیت و ساختار مالی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". دانش حسابرسی. شماره ۶۰، صص ۹۳-۱۱۳.
- ۱۶) درس، احمد و حصارزاده، رضا، (۱۳۸۷)، "کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه گذاری"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال اول، شماره ۲، صص ۸۵-۱۱۶.
- ۱۷) رضایی، فرزین؛ مرادی، مریم؛ مرادی، لیلا، (۱۳۹۸)، "بررسی تأثیر تخصص حسابرس و جریان وجوه نقد آزاد بر رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و هزینه حقوق مالکانه شرکت ها". چشم انداز حسابداری و مدیریت. ۱(۳)، صص ۸۶-۱۰۰.
- ۱۸) سعیدی، پرویز و عبدالحکیم کلامی، (۱۳۸۷)، "تأثیر تغییر قانون مالیات بر درآمد شرکت ها بر سرمایه گذاری شرکت های تولیدی"، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ۳، صص ۱۶۹-۱۸۹.
- ۱۹) سیرانی، محمد و سلطان آبادی، احمد، (۱۳۹۲)، "رابطه بین ویژگی های شرکت و میزان رعایت استانداردهای حسابداری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی، پیاپی ۶، صص ۶۴-۷۹.
- ۲۰) شگری دوغ آبادی، محمد و مرادی، مهدی، (۱۳۹۸)، "بررسی رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری و مدیریت سود". پیشرفت های حسابداری. دوره ۱۱، شماره ۱، صص ۱۷۱-۲۰۰.
- ۲۱) صفار یزدی، حسن، (۱۳۸۹)، "بررسی تحلیلی ارتباط میان تغییرات اقلام صورت های مالی و تغییرات مالیات در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پژوهشنامه مالیات، شماره ۹، صص ۱۶۵-۱۹۸.
- ۲۲) طالب نیا، قدرت اله، وکیلی فرد، حمیدرضا، عرب مازار، علی اکبر و صمدی لرگانی، محمود، (۱۳۹۰)، "بررسی تأثیر گزارشگری مالیاتی بر شفافیت گزارشگری مالی در ایران". فصلنامه حسابداری مالی. سال ۳، شماره ۹، صص ۶۷-۸۳.
- ۲۳) فروغی داریوش و قاسم زاد، پیمان، (۱۳۹۴)، "تأثیر قابلیت مقایسه صورت های مالی بر ضریب واکنش سودهای آتی". بررسی های حسابداری و حسابرسی ۲۲ (۴)، صص ۴۷۹-۵۰۰.
- ۲۴) فروغی، داریوش و قاسم زاد، پیمان، (۱۳۹۵)، "تأثیر قابلیت مقایسه صورت های مالی بر همزمانی قیمت سهام". پژوهش های حسابداری مالی، ۱(۸)، صص ۳۹-۵۴.
- ۲۵) مهربان پور، محمدرضا، آهنگری، مهناز، وقفی، سیدحسام و پرویز مام صالحی، (۱۳۹۶)، "بررسی عوامل مؤثر بر اجتناب از مالیات و تأثیر آن بر معیارهای ارزیابی عملکرد با استفاده از معادلات ساختاری". دانش حسابداری مالی، دوره چهارم، شماره ۳، صص ۶۵-۸۶.

- ۲۶) میلانی، عبدالله، مهنوش و نرگس اکبرپور روشن، (۱۳۹۱)، "فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران". پژوهشنامه مالیات، دوره بیستم، شماره ۱۳، صص ۱۴۱-۱۶۵.
- ۲۷) مشایخی، بیتا و صبری علی‌پناه، (۱۳۹۴)، "تأثیر راهبری شرکتی بر رابطه بین اجتناب از مالیات و ارزش شرکت". فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۷، شماره ۲، صص ۲۴-۴۹.
- ۲۸) مهدوی، غلامحسین و رضایی، غلامرضا، (۱۳۹۲)، "بررسی اثرات کیفیت گزارشگری مالی بر سیاست تقسیم سود"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، (۱۷)۵، صص ۱-۲۳.
- ۲۹) مهرورز، فاطمه و محمد مرفوع، (۱۳۹۵)، "رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با آگاهی بخشی قیمت سهام در خصوص سودهای آتی"، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۳، شماره ۴۹، صص ۸۳-۱۱۰.
- ۳۰) هیئت تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۷۶)، "مبانی نظری حسابداری و گزارشگری در ایران". تهران: سازمان حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۳(۹)، صص ۱-۱۸.
- 31) Annuar, H.A., I.A. Salihu and S.N.S. Obid. (2014). Corporate Ownership, Governance and Tax Avoidance: An Interactive Effects, *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 164: 150– 160.
- 32) Bushman, R., & Smith, A (2001), Financial Accounting Information and Corporate Governance, *Journal of Accounting and Economics*, 32.
- 33) Blanco, B., & Dhole, S. (2017). Financial Statement Comparability, Readability and Accounting Fraud, AFAANZ Conference, Working Paper, <https://www.afaanz.org/openconf/modules/request.php>.
- 34) Barth, M. E. (2013). Global comparability in financial reporting: What, why, how, and when?. *China Journal of Accounting Studies*, 1(1), 2-12.
- 35) Barth, M. & Kasznik, R (1999), Share Repurchases and Intangible Assets, *Journal of Accounting and Economics*, 28.
- 36) Beatty, A., Liao, S., & Yu, J. J. (2013). The spillover effect of fraudulent financial reporting on peer firms' investments. *Journal of Accounting and Economics*, 55, 183–205.
- 37) Beaver, W., & Engel, E. (1996). Discretionary behavior with respect to allowances for loan losses and the behavior of security prices. *Journal of Accounting and Economics*, 22, 177–206.
- 38) Bell, T., Landsman, W., & Shackelford, D. (2001). Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence. *Journal of Accounting Research*, 39, 35–43.
- 39) Barth, M. E., Landsman, W. R., Lang, M. H. & Williams, C. D. (2013). Effects on Comparability and Capital Market Benefits Of voluntary Adoption of IFRS By US Firms: Insights From Voluntary Adoption of IFRS by Non-US Firms. Working Paper, Available at <http://www.ssrn.com>.
- 40) Brandt, M., Brav, A., Graham, J. & Kumar, A. (2010). "The diosyncratic volatility puzzle: time trend or speculative episodes?" *Review of Financial Studies*, 23(2), 863-899.
- 41) Chen, Y., Huang, SH., Pereira, R. & Wang, J (2009), Corporate Tax Avoidance and Firm Opacity, Discussion Paper.
- 42) Chen, C.-W., W. Collins, D., Kravet, T., & D. Mergenthaler, R. (2013). «Financial statement comparability and the efficiency of acquisition decisions. » Working Paper, University of Iowa and University of Texas at Dallas. Available from: <http://ssrn.com/abstract=2169082>.
- 43) Chyz, J., F.B. Gaertner, A. Kausar and L. Watson. (2018). Overconfidence and Aggressive Corporate Tax Policy. Available at <https://ssrn.com/abstract=2408236> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2408236>.

- 44) Choi, J., Choi, S., Myers, L., & Ziebart, D. (2014). Financial statement comparability and the ability of current stock returns to reflect the information in future earnings. (Working Paper).
- 45) .Chen, C-W., Collins, D. W., Kravet, T., & Mergenthaler, R. D. (2015). "Financial Statement Comparability and the Efficiency of Acquisition Decisions". *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 164-202.
- 46) Crocker, K. J., & Slemrod, J. (2005). Corporate tax evasion with agency costs. *Journal of Public Economics*, 89(9-10), 1593-1610.
- 47) Dechow, P. & Dichev, I. (2002). "the quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors". *The Accounting Review*, Supplement, 77, 35-59.
- 48) De Franco, G., Kothari, S.P. & Verdi, R.S. (2011). The Benefits of Financial Statement Comparability. *Journal of Accounting Research*, 49 (4): 895-931.
- 49) Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2010). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*, 79(1), 145-179.
- 50) Dejong, D., Ling, Z. (2013). Managers: Their effects on accruals and firm policies. *Journal of Business Finance & Accounting*, 40(1-2), 82-114.
- 51) Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding financial reporting quality: A review of the proxies, their determinants, and their consequences. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 344-401.
- 52) Dechow, P., & Dichev, I. (2002). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. *The Accounting Review*, 77, 35-59.
- 53) Dyreng, S. D., Hanlon, M., Maydew, E. L (2009), The Effects of Executives on Corporate Tax Avoidance. Working Paper. Hanlon, M. & S. Heitzman (2010), A Review of Tax Research, *Journal of Accounting and Economics*, 50.
- 54) Ernak, M. & Rico, C (2008), Tax Interpretation, Planning, and Avoidance: Some Linguistic Analysis, *Akron Tax Journal*.
- 55) Financial Accounting Standards Board. (2010). Conceptual Framework for Financial Reporting. Statement of Financial Accounting Concepts No. 8. Norwalk, CT: FASB.
- 56) Francis, J. R., Pinnuck, M. L., & Watanabe, O. (2013). Auditor style and financial statement comparability. *The Accounting Review*, 89(2), 605-633.
- 57) Francis, J. Olsson, P. and Schipper, K. (2006). Earnings Quality, Foundation and Trends in Accounting, Volume 1, Issue 4, PP 259-340.
- 58) Fang, X. , Li, Y. , Xin, B. , Zhang, W. (2016). Financial Statement Comparability and Debt Contracting :Evidence from the Syndicated Loan Market. *Account. Horz.* 30, 277-303 .
- 59) Financial Accounting Standards Board (FASB) (1980). Qualitative Characteristics of Accounting Information. Norwalk, CT: Statement of Financial Accounting Concepts No.2 Available at <http://www.fasb.org/pdf/con2.pdf>.
- 60) Gravelle J. G. (2013). "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion". Congressional research service, 8-13.
- 61) Gros, M. Koch, S., & Wallek, C. (2019). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies, *Journal of Management & Governance*, June, Volume 21, Issue 2, pp 291-329.
- 62) Habib, A., Monzur Hasan, M., Al-Hadi, A. (2017). Financial statement comparability and corporate cash holdings. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 3(13), 304-321.
- 63) Hanlon, M. & Heitzman, S. (2010). "A review of tax research". *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178.
- 64) Imhof, J. Seavey, Michael. Scott .Smith, David. (2019). «Comparability and Cost of Equity Capital. » *Accounting Horizons* 31 (2), PP: 125-138. Available from: doi:10.2308/acch-51710

- 65) Kurt, A.C. (2018). How do financial constraints relate to financial reporting quality? Evidence from seasoned equity offerings. *European Accounting Review*, 27(3), 527-557.
- 66) Kim, J.B., Li, Y. & Zhang, L (2010), Corporate Tax Avoidance and Stock Price Crash Risk: Firm-Level Analysis, *Journal of Financial Economics*, 100.
- 67) Kim, S., Kraft, P., & Ryan, S. G. (2013). Financial statement comparability and credit risk. *Review of Accounting Studies*, Vol. 18, No. 3, Pp. 783–823.
- 68) Koo, D.S., R. Santhosh, and Y. Yong. (2017). The effect of financial reporting quality on corporate dividend policy, *Review of Accounting studies*.
- 69) Kim, K. A, P. Limpahayom, (1998), Taxes and Firm Size in Pacific-basim Emerging Economies, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol.7, No 1, pp.47-63.
- 70) Majeed, M. A., & Yan, C. (2019). Financial statement comparability and corporate tax avoidance: evidence from China. *Economic ResearchEkonomiska Istraživanja*, 32(1), 1813- 1843.
- 71) Maydew, E. L. (2001). Empirical tax research in accounting: A discussion. *Journal of Accounting and Economics*, 31(1-3), 389-403.
- 72) Owusu-Ansah, S.(1998). The impact of corporate attributes on the extent of mandatory disclosure and reporting by listed companies in Zimbabwe.
- 73) Please cite this article as: A. Chen and J.J. Gong.(2018). Accounting comparability, financial reporting quality, and the pricing of accruals, *Advances in Accounting*,<https://doi.org/10.1016/j.adiac.2019.03.003>.
- 74) Phillips, J.D (2003), Corporate Tax-planning Effectiveness: the Role of Compensation-based Incentives, *The Accounting Review*, 78.
- 75) Roger Su, Zhonghai Yang, Amitabh Dutta(2018). «Accounting Information Comparability and Debt Capital Cost Empirical Evidence from Chinese Listed Companies. » *Asian Economic and Financial Review*, 2018, vol. 8, issue 1, 90-102.
- 76) Schroeder, R. G.; Clark Myrtle W. & Jack M. Cathey (2008). *Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases*, the Edition, John Wiley & Sons.
- 77) Sohn, B. C. (2016). The effect of accounting comparability on the accrual – based and real earnings management. *Journal of Account Public Policy*, 35(5), 513 -539.
- 78) Xia, Changyuan. , Cao, Chunfang. , & Kam C. Chan. (2017). Social trust environment and firm tax avoidance: Evidence from China. *North American Journal of Economics and Finance*, 42 (2017) 374–392.
- 79) Zhang, J. H. (2018). Accounting comparability, audit effort, and audit outcomes. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 245-276.

Abstract

<https://doi.org/10.30495/faar.2023.1957609.3479>

Investigating the Effect of Accounting Comparability on Financial Reporting Quality and Tax Avoidance

Alireza Rahimi ¹

Ali Kiani ²

Received: 12 / December / 2023 Accepted: 03 / February / 2024

Abstract

This study investigated the effect of accounting comparability on financial reporting quality and tax avoidance. Accounting comparability improves information environment. Increased financial reporting transparency caused by increased accounting comparability provides users a better understanding of the information content of financial reports, furthermore it reduces the opportunistic behaviour of managers. Meanwhile in reporting financial information for tax purposes transparent and comparable information plays an important role in in tax decisions. In this study by focusing on an important aspect of financial reporting environment, that is accounting comparability, we are supposed to investigate the effects it could have on financial reporting quality and tax avoidance. To do so we have sampled out 110 companies listed with stock exchange. We have used multiple linear regression models to test the hypotheses. Our findings are indicative of positive relation between accounting comparability and financial reporting, the financial statement comparability as a governance mechanism prevents managers opportunistic behaviors including tax avoidance. quality as well as negative relation between accounting comparability and tax avoidance which are both in accordance with the hypotheses. based on the results of this study, when the quality of financial reporting, high and lower tax avoidance and tax avoidance, the capacity of accounting comparison improves the ability of users to identify similarities and differences between economic phenomena. As a result, consumers choose the best financial information that makes decisions more effective.

Keywords: Accounting Comparability , Financial Reporting Quality, Tax Avoidance.

JEL Classification: M41, E32, J88

¹ Department of Accounting, Shahid Bahonar University, Kerman, Iran (corresponding author): Rahimi2010@gmail.com

² Department of Accounting, Shahid Bahonar University, Kerman, Iran: Alikiani468@gmail.com

<http://faar.iauctb.ac.ir>

218



Creative Commons – Attribution 4.0
International – CC BY 4.0
Creativecommons.org