

تأثیر هموارسازی سود بر درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی

فرزانه حیدرپور

استادیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی (مسئول مکاتبات)
Fheidarpoor@yahoo.com

محمدعلی عرب مختاری

کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

تاریخ دریافت: ۹۲/۶/۱۸ تاریخ پذیرش: ۹۲/۱۰/۲۲

چکیده

در این مقاله به بررسی تأثیر هموارسازی سود بر درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. تعداد ۲۷۲ شرکت از شرکت‌هایی که در سال‌های ۱۳۸۵ لغایت ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشته و جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گرهای مالی و بانکها نباشند به عنوان جامعه آماری انتخاب گردید. اطلاعات مالی آنها از صورت‌های مالی موجود استخراج و براساس شاخص ایکل ۱۵۱ شرکت هموارساز سود و ۱۲۱ شرکت غیرهموارساز شناسایی گردید. نتایج پژوهش حاصل از ضریب همبستگی بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده در شرکت‌های هموارساز سود و غیرهموارساز سود و از طریق آزمون مقایسه ضریب همبستگی در دو جامعه مشخص کرد تفاوت معنی‌داری بین دوضریب همبستگی وجود ندارد.

واژه‌های کلیدی: هموارسازی سود، درآمد مشمول مالیات، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و شاخص ایکل.

۱- مقدمه

گردیده یا درآمد مشمول مالیات را از طریق رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک تعیین می‌نمایند.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

پورحیدری و افلاطونی انگیزه اصلی شرکت‌های ایرانی از هموارسازی سود را مالیات بر درآمد می‌دانند [۵]. رونق و سادان کسب منافع مالیاتی از طریق کاهش بدهی مالیاتی را یکی از انگیزه‌های هموارسازی سود بیان نموده‌اند [۱۶]. هپ‌ورث معتقد است که سهامداران فرض می‌کنند که کاهش نوسان‌های دوره‌ای سود (هموارسازی سود) پرداخته‌های مالیاتی را کاهش می‌دهد و هموارسازی سود منجر به کاهش مالیات پرداختی می‌شود و کسب مزایای مالیاتی را یکی از انگیزه‌های اصلی هموارسازی سود می‌داند [۱۳]. بدری معتقد است شرکت‌های با کنترل مالکانه ممکن است راهکارهایی را از گزارشگری مالی برگزینند که منجر به پرداخت مالیات کمتر شود [۳]. لذا این تحقیق در پی دست یافتن به این حقیقت است که شرکت‌های ایرانی تا چه میزان به هدف خود از هموارسازی سود جهت ایجاد منافع مالیاتی دست یافته اند؟

همچنین پدیده هموارسازی سود می‌تواند بالقوه در رفتار استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی مؤثر می‌باشد و همچنانکه مشخص است یکی از استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی به نمایندگی از طرف سازمان امور مالیاتی جهت تعیین درآمد مشمول مالیات می‌باشند. لذا جهت بررسی این موضوع که آیا سودهای هموارشده بر این قشر از استفاده‌کنندگان نیز تأثیر دارد یا خیر؟ انجام این تحقیق ضروری به نظر می‌رسد.

صفایی کویشاهی [۹] به بررسی ارتباط بین هموارسازی سود با سود غیرعملیاتی ناشی از فروش دارایی‌های سرمایه‌ای در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۸۲ تا سال ۱۳۸۶ پرداخته و به این نتیجه رسیده است که شرکت‌های مورد مطالعه در این تحقیق که سود هر سهم سال جاری‌شان، کاهش نشان می‌دهد برای هموارسازی سود گزارش شده (روبه بالا) از ابزار فروش دارایی‌های سرمایه‌ای به منظور

پدیده هموارسازی سود مقوله‌ای مشترک در مرز دانش حسابداری و امور مالی است. برخورداری این پدیده از یک سابقه مطالعاتی نسبتاً طولانی را می‌توان نشانگر جایگاه ویژه و نسبتاً منحصر به فرد مقوله سود در مباحث حسابداری و مدیریت مالی دانست. مروری بر تاریخچه و ادبیات حسابداری نشان می‌دهد که کمتر مفهومی همانند سود مورد بحث و منازعه فراگیر بین تئوریسین‌ها و تحلیلگران و حسابداران حرفه‌ای بوده است [۳].

در ایران سیستم مالیاتی نقش قابل توجهی در گزارشگری مالی شرکتها دارد و قوانین مالیاتی عامل مهمی در انتخاب روش‌ها و رویه‌های حسابداری می‌باشد. یکی از مهمترین و اصلی‌ترین مراحل فرآیند مالیات، تعیین میزان درآمد مشمول مالیات می‌باشد که وظیفه انجام آن بر اساس مفاد بند "ب" ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم به سازمان حسابرسی، حسابداران رسمی و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی نیز واگذار شده است.

با توجه به آشنایی بیشتر سازمان حسابرسی و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی نسبت به مأموران مالیاتی با استانداردهای حسابداری و شیوه‌های هموارسازی سود، در این پژوهش به بررسی تأثیر هموارسازی سود بر درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط این گروه پرداخته شده است تا مشخص گردد که آیا هموارسازی سود توسط شرکت‌ها بر درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط آنان تأثیر داشته است یا خیر؟ مسأله اصلی پژوهش، بررسی تأثیر هموارسازی سود بر درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی می‌باشد. به بیان دیگر این پژوهش در پی ارزیابی عملکرد جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی در تعیین درآمد مشمول مالیات از لحاظ میزان تأثیرپذیری از هموارسازی سود می‌باشد که آیا این قسمت از سیستم مالیاتی بیشترین تأکید را روی سود ابرازی شرکتها دارند و توجه چندانی به ماهیت هموارشده (دستکاری‌شده) سودها ندارند و درآمدهای مشمول مالیات تعیین شده همگام و همبسته با سودهایی بوده که به صورت مصنوعی ابراز

انحراف در فعالیتهای عملیاتی از جمله انگیزه‌های مهم برای هموارسازی سود در شرکتهای ایرانی شناخته شدند و اندازه شرکت، نسبت بدهی به کل داراییها (قراردادهای بدهی) و نوسان پذیری سود در رابطه با شرکتهای ایرانی مورد تأیید قرار نگرفته اند.

چن و دا [۱۵] هموارسازی سود تقسیمی و توان پیش بینی آن را مورد بررسی قرار دادند. آنها دریافتند در شرکت‌هایی که سود تقسیمی بیشتر هموارسازی می‌شود، رشد سود تقسیمی از قابلیت پیش بینی کمتری برخوردار است. اما در شرکت‌هایی که حداقل هموارسازی سود تقسیمی را دارند، رشد سود تقسیمی قابل پیش بینی است. در مقابل رشد عایدات برای تمام شرکت‌های موجود در نمونه انتخابی قابل پیش بینی بود.

تسنگ و لی [۱۷] به بررسی رابطه بین هموارسازی سود با نسبت سودآوری پرداختند. آنها در ابتدا ۱۴۲ شرکت عضو بورس تایوان را در قلمرو زمانی ۱۹۹۵ الی ۲۰۰۴ مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که ۲۷٪ شرکت‌ها به هموارسازی سود می‌پردازند و رابطه منفی بین سودآوری و هموارسازی سود وجود دارد و شرکت‌هایی که سودآوری پایین‌تری دارند انگیزه بیشتری برای هموارسازی سود دارند.

۳- فرضیه پژوهش

بین همبستگی درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سود ابرازی شرکتهای هموارساز سود و غیرهموارساز سود تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

۴- متغیرهای پژوهش ونحوه اندازه گیری آن

متغیرهای تحقیق عبارتند از:

متغیر وابسته: درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در شرکتهای هموارساز سود و غیرهموارساز سود.

متغیر مستقل: سود ابرازی شرکتهای هموارساز سود و غیر هموارساز سود.

کسب سود حاصل از فروش آنها استفاده نمی‌کنند. همچنین شرکت‌هایی که سود هر سهم سال جاری‌شان افزایش نشان می‌دهد، برای هموارسازی سود گزارش شده (روبه پایین) اقدام به فروش دارایی‌های ثابت مشهود به منظور کسب زیان حاصل از فروش آنها نمی‌کنند.

اعتمادی و جوادی [۱] به بررسی عوامل مؤثر بر ارتباط بین هموارسازی سود و سودآوری شرکتهای در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۷۶ تا سال ۱۳۸۷ پرداخته و برای تفکیک و شناسایی شرکت‌های هموارساز ساختگی سود از شرکت‌های غیرهموارساز، از مدل ایکل و برای آزمون فرضیات از مدل لوجیت و رگرسیون لجستیک استفاده شده است. نتایج آزمون نشان‌دهنده تأثیر میزان سودآوری بر هموارسازی سود بوده و دلیلی برای وجود رابطه بین هموارسازی ساختگی سود و نسبت بدهی شرکت را نشان نمی‌دهد. بین هموارسازی ساختگی سود و نسبت تقسیم سود همبستگی و ارتباطی وجود نداشته و نتایج آزمون وجود ارتباط و همبستگی بین هموارسازی ساختگی سود و اندازه شرکت را رد می‌کند.

حقیقت و رایگان [۷] به بررسی نقش هموارسازی سود بر محتوای اطلاعاتی سودها درخصوص پیش بینی سودهای آتی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۷۶ تا سال ۱۳۸۵ پرداخته و برای اندازه‌گیری هموارسازی سود از همبستگی منفی بین تغییر در شاخص اقلام تعهدی اختیاری و تغییر در سود از پیش تعیین شده اختیاری؛ و برای برآورد اقلام تعهدی اختیاری، از نسخه تعدیل شده مدل جونز استفاده شده است. پس از آزمون فرضیات تحقیق مشخص گردید: رابطه بین تغییرات در سودهای آتی و بازده جاری سهام شرکتهایی که بیشتر سود خود را هموار می‌نمایند کمتر است همچنین پایداری سود شرکتهایی که در گذشته بیشتر اقدام به هموارسازی سود کرده‌اند، درآینده کمتر است.

پورحیدری و افلاطونی [۵] به بررسی ارتباط بین اندازه شرکت، مالیات بر درآمد، نسبت بدهی به کل دارایی‌ها، انحراف در فعالیتهای عملیاتی و تغییرپذیری سود با هموارسازی سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته اند که مالیات بر درآمد و

مدل ایمهاف

ایمهاف مدعی است سودهای هموار شده می‌تواند تابعی از یک متغیر مستقل دیگری غیر از آنچه تا آن زمان عنوان شده بود باشد و از متغیر مستقل فروش به عنوان جایگزینی مناسب استفاده کرده است. در این مدل ابتدا سود و فروش به عنوان دو متغیر در یک رابطه رگرسیون زمانی قرار گرفته و سپس تغییر پذیری برای هر رگرسیون تعریف می‌شود. در نهایت به منظور تشخیص رفتار هموارسازی سود دو معیار تعریف می‌شود:

- ۱) هموارسازی سود زمانی واقع می‌شود که یک جریان هموار سود وجود دارد و در همان زمان رابطه‌ای ضعیف بین فروش و سود برقرار است .
- ۲) یک جریان هموار سود وجود دارد، در حالی که جریان فروش ناهمواری مشاهده می‌شود [۱۴].

مدل ایکل

چارچوب نظری مدل ایکل موسسه هموارساز را به عنوان واحدی تعریف می‌کند که چندین متغیر حسابداری را به گونه‌ای بکار می‌گیرد که برآیند تأثیرات آنها نوسان پذیری سود را به حداقل برساند. در مدل ایکل از چندین متغیر استفاده شده و چندین دوره را بررسی می‌کند. این مدل که به دلیل ضرورت تناسب سود با فروش در بلندمدت دارای تطابق زیادی با مفاهیم اقتصادی سود است، توسط محققین زیادی از جمله آلبرچت و ریچاردسون (۱۹۹۰)، میچلسون و واگنر (۱۹۹۵)، ابراهیم و همکاران (۲۰۰۳)، معتصمی (۱۳۷۶)، بدری (۱۳۷۸)، نورانی (۱۳۸۲)، عالیشوندی (۱۳۸۶) و ... مورد استفاده قرار گرفته است. فرمول مدل ایکل به صورت رابطه ۱ می‌باشد:

$$CV_{Total} = \frac{CV_{\Delta I}}{CV_{\Delta S}} = \frac{\frac{\sqrt{\sum(\Delta I_i - \bar{\Delta I})^2 / (n-1)}}{\bar{\Delta I}}}{\frac{\sqrt{\sum(\Delta S_i - \bar{\Delta S})^2 / (n-1)}}{\bar{\Delta S}}} < 1 \quad \text{رابطه ۱}$$

که در آن CV_{total} شاخص ایکل، $CV_{\Delta I}$ ضریب تغییرات سود، $CV_{\Delta S}$ ضریب تغییرات فروش، ΔI_i تغییرات سود یک دوره نسبت به دوره قبل، $\bar{\Delta I}$ میانگین تغییرات

گمان می‌رود متغیر مستقل نقش بسزایی در تعیین متغیر وابسته دارد.

هموارسازی سود: اعمال نظر مدیریت در تقدم و تأخر ثبت حسابداری هزینه‌ها و درآمدها یا انتقال آنها به سال‌های بعد به گونه‌ای که باعث می‌شود شرکت در طول چند سال مالی متوالی از روند سود بدون تغییرات عمده برخوردار باشد. به عبارت دیگر به رفتار آگاهانه‌ای اطلاق می‌شود که به منظور کاهش نوسانهای دوره‌ای سود شکل می‌گیرد [۲].

درآمد مشمول مالیات: جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت‌های مقرر.

نکته: منظور از درآمد مشمول مالیات، درآمد مشمول مالیات قبل از کسر معافیتها و سایر مواردی است که قبل از اعمال نرخ از آن کسر می‌گردد. زیرا اقلامی نظیر معافیتها، زیان تأیید شده سنوات قبل، سهم اطاق بازرگانی و ... از درآمد مشمول مالیات کسر و سپس با اعمال نرخ مقرر (۲۵٪) مالیات محاسبه می‌گردد لذا متناظر سود ابرازی شرکتها در پرونده مالیاتی، درآمد مشمول مالیات قبل از کسر معافیتها و ... می‌باشد.

۵- مدل‌های پژوهش

برای آزمون اطلاعات پس رویدادی مدل‌های زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

مدل سنتی:

در این مدل فرض می‌شود سود هنگامی هموار شده است که نوسان پذیری سود براساس یک مدل مورد انتظار کاهش داده شود. مدل سنتی به صورت $E_t = E_{t-1}$ بیان می‌شود. پژوهشگران دیگری از مدل‌های خطی روند زمانی نظیر مدل باکس-جنکیس استفاده کرده‌اند. وجه مشترک همه مدل‌های مورد انتظار این است که تمامی آنها سود هر دوره را تابعی از زمان با یک نرخ رشد ثابت و یا سایر پارامترهای گزینشی فرض می‌کنند.

است. روش شناسی آن نیز از نوع پس رویدادی (استفاده از اطلاعات گذشته) می‌باشد و از این رو که اطلاعات بدست آمده توسط یک نمونه تصادفی که از جامعه مورد بررسی انتخاب شده، تجزیه و تحلیل گردیده و روابط بین متغیرها ارزیابی شده و نتایج حاصل به کل جامعه تعمیم داده می‌شود پیمایشی می‌باشد.

جامعه آماری پژوهش، شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که:

الف: از سال ۱۳۸۵ لغایت ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشته و صورت های مالی خود را به بورس ارائه نموده اند .

ب : جهت شرکتهای هموارسازی سود براساس شاخص ایکل در سنوات ۱۳۸۵ لغایت ۱۳۹۰ هموارسازی سود بوده‌اند. جهت شرکتهای غیرهموارسازی سود بر اساس شاخص ایکل در سنوات ۱۳۸۵ لغایت ۱۳۹۰ هموارسازی سود نبوده‌اند.

ج: جزء شرکتهای سرمایه گذاری و واسطه‌گرهای مالی نباشند.

د: درآمد مشمول مالیات عملکرد سنوات ۱۳۸۵ لغایت ۱۳۹۰ آنها در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم توسط سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی تعیین گردیده باشد.

بر اساس اطلاعات موجود در نرم‌افزارها و بانک اطلاعاتی شرکتهای پذیرفته شده در بورس موجود در سایت بورس اوراق بهادار، تعداد ۴۶۰ شرکت می‌باشد که با توجه به محدودیت‌های اعمال شده جامعه آماری بالغ بر ۲۷۲ شرکت گردید . سپس اطلاعات مالی این شرکت‌ها شامل درآمد، سود ناخالص، سود عملیاتی و سود خالص سنوات ۱۳۸۵ لغایت ۱۳۹۰ جهت تفکیک شرکتهای هموارسازی سود از شرکتهای غیرهموارسازی سود از طریق صورتهای مالی موجود در سایت اینترنتی مدیریت و پژوهش توسعه و مطالعات اسلامی و نرم‌افزار ره‌آوردنویین استخراج گردیده و شرکتهای هموارسازی سود و شرکتهای غیرهموارسازی سود به شرح جدول شماره ۱ شناسایی گردید.

سود طی چند دوره، ΔS_i تغییر فروش یک دوره نسبت به دوره قبل و $\overline{\Delta S}$ میانگین تغییرات فروش طی چند دوره می‌باشد [۱۲].

مدل روزن بوم

این مدل از مطابقت وجه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی با سود استفاده می‌کند. از آنجا که وجه نقد کمتر موضوع دستکاری حسابداری و هموارسازی سود قرار می‌گیرد، انتخاب آن در جایگاه تشخیص رفتار هموارسازی سود می‌تواند بسیار مفید واقع شود. یکی از مزایای این روش این است که به وسیله آن می‌توان میزان توانایی مدیریت برای هموار نمودن سود و یا به عبارتی درجه یا ضریب هموار سازی سود را محاسبه نمود. این مدل از نسبت ضریب تغییرات وجه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی به ضریب تغییرات سود عملیاتی استفاده می‌کند. به عقیده روزن‌بوم ، برتری این روش نسبت به سایر روش‌ها در این است که هموارسازی سود از طریق تجمع اثرات متغیرهای مختلف و بالقوه هموار سازی (ونه فقط اقلام تعهدی) مورد شناسایی و ارزیابی قرار می‌دهد [۱۰]. در تحقیق حاضر برای تفکیک و شناسایی شرکتهای هموار کننده‌ی ساختگی سود از شرکتهای غیرهموارسازی، به دلایل زیر از مدل ایکل استفاده شده است:

- ۱) شاخص ایکل وضعیت هموارسازی سود را بدون نیاز به پیش‌بینی سود، استفاده از مدل‌های مورد انتظار و قضاوت‌های ذهنی مشخص می‌نماید.
- ۲) شاخص ایکل به طور همزمان چندین متغیر هموارسازی سود را اندازه‌گیری می‌کند، در حالی که در مدل‌های قبلی از یک متغیر هموارسازی استفاده می‌شد.
- ۳) شاخص ایکل با استفاده از مقایسه تغییرپذیری سود با تغییرپذیری فروش، هموارسازی واقعی و طبیعی را از هموارسازی تصنعی تفکیک می‌کند [۱۰].

۶- روش شناسی پژوهش

این تحقیق از حیث هدف کاربردی می‌باشد و با توجه به اینکه اطلاعات بدست آمده بدون هیچ گونه تغییری توصیف می‌شوند ، در شیوه جمع آوری داده ها، توصیفی

جدول ۱. تفکیک شرکت‌ها به هموارساز سود و غیرهموارساز سود

ملاک تعیین هموارسازی سود	تعداد شرکت‌های هموارساز سود	تعداد شرکت‌های غیر هموارساز سود
بر اساس سود ناخالص	۱۳۱	۱۴۱
بر اساس سود عملیاتی	۱۳۷	۱۳۵
بر اساس سود خالص	۱۵۱	۱۲۱

تعداد مشاهدات یا نمونه‌های آماری افزایش یابد و به سمت بی‌نهایت میل کند ($n > 30$)، توزیع آنها به سمت توزیع نرمال میل خواهد کرد [۱۱]. لذا با توجه به کمی بودن داده‌های تحقیق و بزرگتر بودن نمونه‌ها از ۳۰، ضریب همبستگی بین آنها را با استفاده از همبستگی پیرسون محاسبه کردیم که ضریب همبستگی بین دو متغیر فوق در شرکت‌های هموارساز سود ۰/۹۷۱ و در شرکت‌های غیرهموارساز سود ۰/۹۷۵ می‌باشد لذا بین دو متغیر در دو نمونه همبستگی قوی مثبت وجود دارد.

بین همبستگی درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سود ابرازی شرکت‌های هموارساز سود و غیرهموارساز سود و بین همبستگی درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سود ابرازی شرکت‌های هموارساز سود و غیرهموارساز سود تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فرضیات تحقیق را به صورت زیر می‌نویسیم:

$$t = \frac{Z_1 - Z_2}{\sqrt{\frac{1}{n_1 - 3} + \frac{1}{n_2 - 3}}} \quad \text{رابطه ۳}$$

جهت آزمون وجود تفاوت معنی‌دار بین دو همبستگی از آزمون مقایسه ضریب همبستگی در دو جامعه استفاده می‌شود که فرمول آن به صورت رابطه ۳ می‌باشد [۸]. ابتدا در هر جامعه یک نمونه تصادفی انتخاب کرده و ضریب همبستگی آنها یعنی r_1 و r_2 را حساب کرده و سپس با استفاده از تبدیل فیشر r_1 و r_2 را تبدیل به Z_1 و Z_2 نمودیم که به ترتیب ۲/۱۸۵ و ۲/۱۱۰ محاسبه گردید. در ادامه آماره آزمون از رابطه ۳ به مقدار ۰/۷۴۲ محاسبه گردید. با توجه به اینکه در سطح $\alpha = 0.05$ و با درجه آزادی $df = \infty$ مقدار $t = 1.96$ می‌شود لذا آماره آزمون در ناحیه بحرانی قرار نمی‌گیرد بنابراین فرضیه H_0 رد نشده و فرضیه H_1 رد می‌شود یعنی بین ضریب

با توجه به اینکه سود خالص پس از کسر معافیت‌های قانونی مقرر، ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات قرار می‌گیرد در این تحقیق نیز سود خالص را ملاک تعیین شرکت‌های هموارساز سود از شرکت‌های غیرهموارساز سود قرار می‌دهیم.

بر اساس آمار موجود در دفتر تشخیص مالیاتی درآمد مشمول مالیات تعداد ۴۹۳ مشاهده از ۱۵۱ شرکت هموارساز سود و ۳۵۸ مورد از ۱۲۱ شرکت غیر هموارساز سود به شرح فوق در سنوات ۱۳۸۵ لغایت ۱۳۹۰ توسط سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی تعیین گردیده است. فرمول تعیین حجم نمونه از جوامع محدود به شرح رابطه ۲ به شرح زیر تعیین خواهد شد:

$$n = \frac{N \left(U_{1-\frac{\alpha}{2}} \right)^2 pq}{N \varepsilon^2 + \left(U_{1-\frac{\alpha}{2}} \right)^2 pq}$$

که در آن: N حجم جامعه، n حجم نمونه، $\alpha = 0.05$ ، $\varepsilon = 0.05$ و $q = 0.5$ ، $p = 0.5$ پس از انجام محاسبات لازم و با در نظر گرفتن درصد خطای قابل پذیرش به میزان ۰/۰۵، تعداد حجم نمونه شرکت‌های هموارساز سود بالغ بر ۲۱۶ سال شرکت و تعداد حجم نمونه شرکت‌های غیر هموارساز سود بالغ بر ۱۸۵ سال شرکت تعیین گردید. سپس از طریق نمونه‌گیری تصادفی بدون جایگزینی، نسبت به انتخاب نمونه به میزان حجم تعیین شده از جامعه آماری اقدام گردید.

۷- نتایج پژوهش

اطلاعات مربوط به سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده شرکت‌های هموارساز سود و غیرهموارساز سود مربوط به نمونه را وارد نرم‌افزار آماری SPSS نمودیم. بر اساس قضیه حد مرکزی، چنانچه

همبستگی درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی با سود ابرازی شرکتهای هموارسازی سود و غیرهموارسازی سود تفاوت معنی داری وجود ندارد.

با توجه به مشخص بودن حسابرسان هریک از شرکت های نمونه، در ادامه به بررسی فرضیه تحقیق در خصوص سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی پرداختیم.

بر اساس اطلاعات نمونه های انتخاب شده، درآمد مشمول مالیات تعداد ۶۶ سال شرکت از شرکتهای هموارسازی سود موجود در نمونه و تعداد ۷۲ سال شرکت از شرکت های غیرهموارسازی سود موجود در نمونه توسط سازمان حسابرسی تعیین گردیده است. لذا در ادامه با استفاده از نرم افزار آماری SPSS از طریق آزمون ضریب همبستگی پیرسون، همبستگی بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط سازمان حسابرسی و سود ابرازی در شرکتهای هموارسازی سود و غیرهموارسازی سود به ترتیب ۰/۹۹۱ و ۰/۹۸۱ محاسبه گردید. جهت آزمون وجود تفاوت معنی دار بین دو همبستگی از آزمون مقایسه ضریب همبستگی در دو جامعه استفاده گردید که Z_1 و Z_2 به ترتیب ۲/۷ و ۲/۳۲ محاسبه و آماره آزمون از رابطه ۳ به مقدار ۲/۱۸۴ محاسبه گردید. با توجه به اینکه در سطح $\alpha = 0/05$ و با درجه آزادی $df = \infty$ مقدار $t = 1/96$ می شود لذا آماره آزمون در ناحیه بحرانی قرار می گیرد بنابراین فرضیه H_0 در خصوص عملکرد سازمان حسابرسی رد می شود یعنی بین ضریب همبستگی درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط سازمان حسابرسی با سود ابرازی شرکتهای هموارسازی سود و غیرهموارسازی سود تفاوت معنی داری وجود دارد.

همچنین درآمد مشمول مالیات تعداد ۱۵۰ سال شرکت از شرکتهای هموارسازی سود موجود در نمونه و تعداد ۱۱۳ سال شرکت از شرکتهای غیرهموارسازی سود موجود در نمونه توسط مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی تعیین گردیده است که با استفاده از نرم افزار آماری SPSS از طریق آزمون ضریب همبستگی پیرسون، همبستگی بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط مؤسسات حسابرسی و سود ابرازی در

شرکتهای هموارسازی سود و غیرهموارسازی سود به ترتیب ۰/۹۳۷ و ۰/۹۳۸ و Z_1 و Z_2 به ترتیب ۱/۷۲ و ۱/۷۱ محاسبه و آماره آزمون نیز از رابطه ۳ به مقدار ۰/۰۸ محاسبه گردید. با توجه به اینکه در سطح $\alpha = 0/05$ و با درجه آزادی $df = \infty$ مقدار $t = 1/96$ می شود لذا آماره آزمون در ناحیه بحرانی قرار نمی گیرد بنابراین فرضیه H_0 رد نمی شود و فرضیه H_1 رد می شود یعنی بین ضریب همبستگی درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سود ابرازی شرکتهای هموارسازی سود و غیرهموارسازی سود تفاوت معنی داری وجود ندارد.

بر اساس آزمون فرضیه تحقیق می توان نتیجه گرفت که سازمان حسابرسی در حسابرسی مالیاتی و تعیین درآمد مشمول مالیات شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که به هموارسازی سود پرداخته اند به ماهیت هموار شده سود آنها توجه نموده است که می توان دلیل آن را آشنایی بیشتر سازمان حسابرسی با مقوله هموارسازی سود و توجه به آن در تعیین درآمد مشمول مالیات شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نسبت به مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی دانست.

در ایران سیستم مالیاتی نقش قابل توجهی در گزارشگری مالی شرکتهای دارد و قوانین مالیاتی عامل مهمی در انتخاب روش ها و رویه های حسابداری می باشد. انگیزه شرکتهای برای هموارکردن سود حداقل نمودن تأثیر مالیات در طول زمان می باشد. از آنجا که سود بیشتر منجر به پرداخت مالیات بیشتر می شود و در واقع سبب خروج نقدینگی می گردد، این انگیزه برای شرکتهای ایرانی وجود دارد که در راستای حداقل نمودن خروج نقدینگی، دست به هموارسازی سود بزنند [۵].

۸- نتیجه گیری و بحث

نتایج به دست آمده نشان می دهد که سازمان حسابرسی در تعیین درآمد مشمول مالیات شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به ماهیت هموار شده سودهای ابرازی توجه نموده است لیکن مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران و مجموع حسابرسی

- * بیگ پور محمد علی، ۱۳۸۵، مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ ق.م.م، فصلنامه حسابرسی، زمستان، شماره ۳۵.
- * پورحیدری امید، افلاطونی عباس، ۱۳۸۵، بررسی انگیزه‌های هموارسازی سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، بررسی های حسابداری و حسابرسی، تابستان، شماره ۴۴، صص ۷۰-۵۵.
- * حقیقت حمید، رایگان احسان، بررسی نقش هموارسازی سود بر محتوای اطلاعاتی سودها در خصوص پیش بینی سودهای آتی، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری.
- * صفایی کویشاهی، فرامرز، ۱۳۸۸، بررسی ارتباط بین هموارسازی سود با سود غیر عملیاتی ناشی از فروش دارایی های سرمایه‌ای در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری.
- * عطایی، منوچهر، ۱۳۸۸، ارتباط هموارسازی سود و نرخ رشد شرکت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری.
- * نوفرستی، محمد، ۱۳۸۷، آمار در اقتصاد و بازرگانی، تهران، انتشارات رسا.

- * Eckel, N. (1981) "Income Smoothing Hypothesis Revisited", *Abacus*, June, pp. 28-40
- * Hepworth, Samuel r. "smoothing periodic income." *accounting review* 28:1 (January 1953), pp. 32-39.
- * Imhoff A. Eugene, (1981). "Income smoothing: An analysis of critical issues", *Quarterly Review of Economics and Business*, Vol 21, No. 3.
- * Long Chen and Zhi Day and Richard Priestley, 2008, *Dividend Smoothing and Predictability*, Online, www.ssrn.com.
- * Ronen, J. and S. Sadan, 1981, *Smoothing Income Numbers: Objectives, means, and implications*. Addison-Wesley Publishing Company.
- * Tseng, L. J. and Chien, W. L. (2007). *The Relationship between Income Smoothing and Company Profitability: An Empirical Study*. *International Journal of Management*, Vol. 24, No. 4, pp. 727-733

مالیاتی صورت گرفته در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در تعیین درآمد مشمول مالیات به ماهیت هموار شده سود های ابرازی توجه ننموده اند و از این لحاظ عملکرد سازمان حسابرسی نسبت به مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران موفق تر بوده است که این نتیجه می تواند ناشی از عدم آشنایی و یا عدم توجه مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی نسبت به مقوله هموارسازی سود باشد. نتایج تحقیق تایید مبنای نظری تحقیق رانشان می دهد و بانظریات پورحیدری و افلاطونی، رونن و سادان، هپ ورث و بدری همسو می باشد.

با توجه به نتایج تحقیق، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران به ماهیت هموار شده سود های ابرازی جهت تعیین درآمد مشمول مالیات شده توجه چندانی نمی نمایند و شاید این بدان دلیل باشد که اعتماد کلی و عمومی نسبت به پرداخت مالیات و فرهنگ مالیاتی در ایران وجود ندارد. البته در این بین نایستی عواملی نظیر ناآگاهی برخی از حسابداران رسمی از قوانین و مقررات مالیاتی و نبود ضمانت های اجرایی قانون و کوتاهی متولیان ذیربط در برخورد با متخلفان در این زمینه را از نظر دور داشت [۴].

فهرست منابع

- * اعتمادی حسین، جوادی مزده محمد علی، ۱۳۸۹، عوامل مؤثر بر ارتباط بین هموارسازی سود و سودآوری شرکت ها در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۸، صص ۱۳۴-۱۳۰.
- * ایراندوست فاطمه، ۱۳۷۹، تأثیر پذیرش شرکتها در بورس اوراق بهادار تهران بر هموارسازی سود، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- * بدری، احمد، ۱۳۷۸، شناسایی عوامل مؤثر بر هموارسازی سود در جامعه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، رساله دکترا دانشگاه تهران.