

## نقش ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین انطباق مالیاتی و هموارسازی سود

دکتر فرزین خوشکار

مدرس گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.

F.Khoshkar@hnhk.ac.ir

راحله شاه بوداقتی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران (نویسنده مسئول).

rahilshahbodaghi@gmail.com

محبوبه صدری

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.

mya\_sadri@yahoo.com

شماره ۳۵ / زمستان ۱۳۹۹ (جلد سوم) / صص ۶۰-۷۶  
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره سوم)

### چکیده

انطباق مالیات ابرازی و هموارسازی سود به‌طور کلی رابطه بین درآمد حسابداری مالی و درآمد مشمول مالیات است. هدف پژوهش حاضر بررسی نقش ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین انطباق مالیاتی و هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار می باشد. پژوهش انجام‌شده از نظر نوع هدف، جزء پژوهش‌های کاربردی است و روش پژوهش از نظر ماهیت و محتوایی همبستگی می‌باشد. انجام پژوهش در چارچوب استدلال‌ات قیاسی - استقرایی صورت گرفته و برای تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها از تحلیل پانلی کمک گرفته شده است. برای جمع‌آوری اطلاعات، از داده‌های ۱۴۶ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۲-۱۳۹۸ استفاده شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد بین انطباق مالیاتی و هموارسازی سود رابطه معکوس و معنی‌داری وجود دارد؛ همچنین استقلال کمیته حسابرسی و تخصص مالی بر این رابطه تاثیر گذارند؛ اما اندازه کمیته حسابرسی تأثیری بر رابطه میان انطباق مالیاتی و هموارسازی سود ندارد.

**کلید واژگان:** انطباق مالیاتی، هموارسازی سود، استقلال کمیته حسابرسی، تخصص مالی، اندازه کمیته حسابرسی.

### مقدمه

سود به‌عنوان معیاری از عملکرد شرکت‌ها توسط بسیاری از استفاده‌کنندگان مورد استفاده قرار می‌گیرد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۹). امروزه، هموارسازی سود و کیفیت درآمد، می‌تواند به‌عنوان دو موضوع جذاب و چالش‌برانگیز در مطالعات مربوط به حسابداری در نظر گرفته شود (کانگ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). از آنجاکه سرمایه‌گذاران به مقدار درآمد به‌عنوان عامل مهمی در تصمیم‌گیری توجه می‌کنند، تحقیقات نشان داده است که نوسانات کم و ثبات درآمد می‌توانند کیفیت سود را تضمین کنند؛ بنابراین سرمایه‌گذاران بیشتر علاقه‌مند به خرید سهام شرکت‌هایی هستند که درآمد آنها پایدارتر است (آریامند و ابراهیمی، ۱۳۹۹). همین امر انگیزه‌ای برای شرکت‌های دارای سودهای پر نوسان است تا به‌منظور نشان دادن تصویری با ثبات از روند سودآوری

<sup>1</sup> Kang

و کسب بازده بالا در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری اقدام به هموارسازی سود نمایند (ثقفی، ۱۳۹۴). از طرفی دیگر مالیات‌ها یکی از عمده‌ترین ابزارهای سیاستی دولت‌ها و مهم‌ترین منبع درآمد و تأمین هزینه‌های مربوطه می‌باشد؛ اما در غالب موارد بین مالیات ابرازی با مالیات تعیین شده از سوی مراجع مالیاتی تفاوت وجود دارد (ملکیان، ۱۳۹۶). بر اساس شواهد پیشین (هانلون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵) و (بلایلوک<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰) در یک نظام مالیاتی پیشرفته، هموارسازی درآمد مشمول مالیات، بار مالیاتی شرکت‌ها را کمتر می‌کند، در نتیجه تطابق باید به هموارسازی در اعداد حسابداری شرکت‌ها منجر شود. به عبارتی می‌توان گفت که هر چه میزان انطباق بالاتر باشد، سلامت اقتصادی بیشتر و فرصت دست‌کاری سود برای مدیریت کمتر است.

از جنبه‌ای دیگر علاوه بر مالیات ابرازی که طی اظهارنامه و مطابق قوانین و ضوابط مربوطه توسط خود شرکت‌ها به صورت خوداظهاری محاسبه می‌شود، دولت نیز اقدام به بررسی و ممیزی اظهارات افراد می‌نماید تا مالیات واقعی آنها را محاسبه و تعیین نماید؛ لذا همواره این احتمال وجود دارد که مالیات ابراز شده توسط افراد و بنگاهها متفاوت از مالیات تشخیصی و قطعی تعیین شده توسط کارگزاران باشد (مهرانی و سیدی، ۱۳۹۲). نکته موردتوجه در این میان این است که مالیات از یک سو عنصر اساسی و انکارناپذیر برای بودجه هر کشور و مدیران شرکت‌ها محسوب می‌شود. مالیات برای شرکت‌ها کاهنده سود و برای کشورها منبع درآمد است؛ بنابراین مدیران شرکت‌ها از رویه‌های مدیریت و هموارسازی سود استفاده می‌کنند تا سود خالص خود را که دارای تأثیر مستقیم بر مالیات عملکرد است تحت کنترل قرار دهند (مولیادی و انوار<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). به همین جهت تطبیق میزان مالیات با سودآوری شرکت و تأثیر آن بر محتوای اطلاعاتی سود گزارش شده برای محققان و سیاستگذاران حائز اهمیت است (پلاسکو<sup>۴</sup>، ۲۰۰۲) و (بلی لاک و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴). با این تفاسیر بررسی رابطه انطباق مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده از سوی مراجع ذی‌ربط با هموارسازی سود ضروری بوده و از این جهت حائز اهمیت است که بدون آگاهی از آثار رابطه مذکور بر گزارشگری مالی، نمی‌توان از میزان قابلیت مقایسه وضعیت مالی و نتایج عملکرد واحدهای اقتصادی اطمینان حاصل نمود. در واقع آنجا که هموارسازی سود منجر به تغییر در گزارش‌های مالی می‌شود، آگاهی از رابطه مذکور می‌تواند در استفاده بهتر و آگاهانه تر از اطلاعات مالی، مفید واقع شود (لیو و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۰۴).

از سوی دیگر کمیته حسابرسی به منظور محافظت از منافع سهامداران، وظیفه نظارت بر گزارشگری مالی را بر عهده دارد، به عبارت دیگر رسالت اصلی این کمیته جلوگیری از ارائه صورت‌های مالی گمراه‌کننده است. اهمیت کیفیت سود ناشی از سودهایی است که تصمیم‌گیری بسیاری از گروه‌ها به آن بستگی دارد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۹). نتایج تحقیقات دالیوال و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۱۰) نشان داد ویژگی‌های مختلف کمیته‌ی حسابرسی شامل: تخصص مالی، استقلال، اندازه و ... می‌توانند به طور مؤثرتر بر فرآیند گزارشگری مالی تاثیرگذار باشند. همچنین سان و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۴) معتقدند برخی از ویژگی‌های کمیته حسابرسی در محدود کردن مدیریت سود تعهدی و افزایش کیفیت گزارشگری مالی مؤثر هستند می‌باشد. نتیجه تحقیق ایریاندانی و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۲۰) و حسن و کاظم (۲۰۲۰) نیز بیانگر تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر مدیریت سود است.

<sup>1</sup> Hanlon

<sup>2</sup> Blaylock

<sup>3</sup> Mulyadi & Anwar

<sup>4</sup> Plasko

<sup>5</sup> Blaylock et al

<sup>6</sup> Lev et al

<sup>7</sup> Dhaliwal

<sup>8</sup> Sun et al

<sup>9</sup> Eriandani

با توجه به تمامی این واقعیت‌ها، هموارسازی سود گزارش‌های مالی و تصمیماتی را که بر مبنای آن اتخاذ می‌شود، تحت تأثیر قرار می‌دهد و از طرفی دیگر مالیات مطالبه شده از سوی مراجع قانونی نیز گزارش‌های مالی را متأثر می‌سازد. لذا غالباً مالیات ابرازی در گزارش‌های مالی، متفاوت از مالیات مطالبه شده و در برخی موارد تفاوت‌های عمده و قابل توجهی دارد. همچنین با در نظر داشتن این واقعیت که مالیات ابرازی می‌تواند یکی از انگیزه‌ها یا ابزارهای هموارسازی سود باشد؛ و با در نظر داشت اینکه توجه به سودهای مشمول مالیات، تطبیق مالیات و سود اظهارشده، منجر به کاهش سود مشمول مالیات می‌شود و این امر حفاظتی برای مدیریت شرکت خواهد بود (هانلون و همکاران، ۲۰۱۳)؛ در این پژوهش به بررسی نقش ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین انطباق مالیات ابرازی و قطعی و هموارسازی سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران خواهیم پرداخت.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### هموارسازی سود

هموارسازی سود را به‌عنوان کاهش عمدی نوسانات سود تعریف می‌شود (اریامند و ابراهیمی، ۱۳۹۹) هموارسازی سود، اقدامی آگاهانه و عالمانه جهت کاهش نوسان‌های سود گزارش‌شده در طول دوره‌های متوالی در حول سطحی از سود است که سطح عادی (نرمال) سود شرکت نامیده می‌شود (هپ ورث<sup>۱</sup>، ۱۹۵۳). به‌عبارتی دیگر هموارسازی سود عبارت است از اعمال نظر و صلاحدید مدیریت شرکت در تقدم و تاخر ثبت حسابداری هزینه‌ها و درآمدها و 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 (اترج<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۵) در واقع هموارسازی از آن جهت حائز اهمیت است که واریانس سودهای مشاهده‌شده را می‌کاهد و بدین ترتیب هزینه استقراض شرکت را کاهش می‌دهد و بر روابط میان شرکت و مشتریان، فروشندگان و کارکنان اثر مساعد دارد. در واقع اگر مدیری بتواند سود یکی از دو دوره گزارشگری را تعیین کند، گزینه‌ای را ترجیح می‌دهد که به یک جریان هموار سود منتهی شود (ترومن و تیتمن<sup>۳</sup>، ۲۰۰۹).

### انطباق مالیاتی

مالیات قطعی میزان مالیات عملکردی است که پس از طی مراحل قانونی تعیین و توسط سازمان امور مالیاتی به شرکت ابلاغ می‌گردد در واقع مالیاتی است که بعد از برگ تشخیص و عدم اعتراض یا اعتراض و رفتن به کمیسیون که احتمالاً مبلغی تقلیل یابد قطعی شده و برگ قطعی صادر و طی مهلت باید پرداخت یا ترتیب پرداخت آن داده شود. مالیات ابرازی میزان مالیات عملکردی است که شرکت در گزارش‌های مالی درج و از طریق اظهارنامه مالیاتی به سازمان امور مالیاتی ابراز می‌نماید به عبارتی سود ابرازی است که شخص در اظهارنامه عملکرد اظهار می‌کند و بر اساس آن اداره مالیاتی اقدام به برآورد نرخ مالیات بر درآمد شخص یا بنگاه اقتصادی می‌کند منظور از انطباق مالیاتی در این پژوهش، میزان یکسانی مالیات ابرازی اظهارشده به سازمان امور مالیات و مالیات ابلاغ‌شده توسط سازمان امور مالیاتی به شخص یا بنگاه است (بن محبوب لاسعد و خموسی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۶).

<sup>1</sup> Hepworth

<sup>2</sup> Ettredge et al

<sup>3</sup> Trueman and S. Titman

<sup>4</sup> Ben Mahjoub Lassaad & Halioui Khamoussi

علاوه بر مالیات ابرازی که طی اظهارنامه و مطابق قوانین و ضوابط مربوطه توسط خود شرکت‌ها به صورت خوداظهاری محاسبه می‌شود، دولت نیز اقدام به بررسی و میزبانی اظهارات افراد می‌نماید تا مالیات واقعی آنها را محاسبه و تعیین نماید؛ لذا همواره این احتمال وجود دارد که مالیات ابراز شده توسط افراد و بنگاهها متفاوت از مالیات تشخیصی و قطعی تعیین شده توسط کارگزاران باشد. برداشت نادرست مودیان از قوانین و مقررات، حساب‌سازی، اشتباهات سهوی و عمدی هر یک از طرفین، عدم قبول برخی از هزینه‌های متحمل شده شرکت‌ها، عدم قبول رویه مورد استفاده شرکت، مدیریت سود شرکت و عوامل بسیار دیگری ممکن است بر اختلاف مالیاتی اثر بگذارد (مهرانی و سیدی، ۱۳۹۲).

مزایا و هزینه‌های مربوط به انطباق سود گزارش شده و سود مشمول مالیات بسیار مورد توجه قرار گرفته است. بحث مورد مناقشه سیاستگذاران در این رابطه این است که آیا عاقلانه است فاصله شکاف مالیات ابرازی را از بین ببریم و به یک سیستم یا انطباق بالا برسیم؟ طرفداران و مخالفان در این زمینه هرکدام استدلال‌های خود را دارند (لاسعد و خموسی، ۲۰۱۶). به‌عنوان مثال (دسای<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵) حسابداری مالی مالیات دفتری را پیشنهاد می‌کند به این دلیل که گزارش مالی تهاجمی را کاهش می‌دهد و باعث بهبود کیفیت درآمد می‌شود. در مقابل مخالفان معتقدند که کاربران و مقامات مالی نیاز به اطلاعات فراوانی دارند و افزایش انطباق منجر به کاهش قابل توجه اطلاعات می‌شود. همچنین تانگ<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) شواهدی را نشان می‌دهد که انطباق بالا با سطوح پایین‌تر مدیریت سود و اجتناب مالیاتی همراه است.

نکته مورد توجه این است که سطوح انطباق مالیاتی در کشورهای گوناگون متفاوت است. به‌عنوان مثال کشورهایمانند انگلستان، هلند و دانمارک معمولاً از انطباق مالیاتی کمتری در گزارش‌های خود برخوردارند، درحالی‌که در کشورهایمانند فرانسه، فنلاند و سوئد این همخوانی وجود دارد. گونچاروف و زیمرمن<sup>۳</sup> (۲۰۰۶) نشان دادند که روسیه در سال ۲۰۰۲ به سمت انطباق پایین‌تر حرکت کرد؛ اما در ایالات متحده مزایا و هزینه‌های مربوط به افزایش سطح انطباق بسیار مورد بحث قرار گرفته است. این‌گونه استدلال می‌شود که افزایش انطباق منجر به یک سیستم مالیاتی بسیار ساده‌تر می‌شود که مدیران فرصت طلب را محدود می‌کند و به عبارت دیگر، انطباق می‌تواند کیفیت درآمد و افزایش مالیات را بهبود بخشد (لاسعد و خموسی، ۲۰۱۶).

### ویژگی‌های کمیته حسابرسی

وجود کمیته‌ی حسابرسی در ساختار راهبری شرکتی، به‌عنوان یک سازوکار کنترلی جهت همسو کردن منافع مدیران و ذینفعان از طریق نظارت و کنترل تشکیل می‌شود (برزگر و همکاران، ۱۳۹۹). کمیته‌ی حسابرسی کمیته‌ای است که از سه تا پنج عضو غیرموظف هیئت‌مدیره (نه مدیر اجرایی و نه در استخدام شرکت) تشکیل می‌شود (کامیابی و بوژمهرانی، ۱۳۹۶). ازجمله وظایف مهم کمیته‌ی حسابرسی شامل: انتخاب و عزل حسابرسان مستقل، تعیین حدود خدمات حسابرسی، بررسی یافته‌های حسابرسان و حل اختلاف بین مدیریت و حسابرسان است.

ویژگی‌های متفاوتی در مورد کمیته حسابرسی مورد توجه قرار گرفته‌اند. یکی از اساسی‌ترین ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی، استقلال کمیته‌ی حسابرسی است. استقلال کمیته‌ی حسابرسی به‌عنوان یکی از مشخصه‌های اصلی مرتبط با اثربخشی کمیته‌ی حسابرسی می‌باشد. اعضای از کمیته‌ی حسابرسی مستقل نامیده می‌شوند که ارتباط شخصی یا مالی با شرکت و مدیران اجرایی آن نداشته باشند اهمیت استقلال کمیته‌ی حسابرسی در اکثریت توصیه‌ها و قوانین برای تشکیل اجباری

<sup>1</sup> Desai

<sup>2</sup> Tang

<sup>3</sup> Goncharov & Zimmermann

کمیته‌ی حسابرسی منعکس می‌شود که توصیه یا الزام می‌کنند تا اکثریت اعضای کمیته‌ی حسابرسی باید از مدیران مستقل باشند که در استخدام شرکت نیستند. یوگی<sup>۱</sup> (۲۰۱۷). بر همین اساس سان و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) بیان داشتند که ارتباط حسابرسان مستقل و کمیته‌ی حسابرسی می‌تواند موجب افزایش شفافیت و مطلوبیت صورت‌های مالی و افشای موارد لازم در گزارش سالانه شود.

یکی دیگر از ویژگی‌های اعضای کمیته‌ی حسابرسی که تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر اثربخشی این کمیته دارد، تخصص مالی اعضای کمیته‌ی حسابرسی می‌باشد (تختایی و همکاران، ۱۳۹۰). دالیوال و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۰) معتقدند که کمیته‌های حسابرسی با حداقل یک کارشناس مالی می‌توانند مدیریت سود را به‌طور مؤثرتری نسبت به کمیته‌های حسابرسی فاقد تخصص مالی کنترل کنند.

همچنین کمیته‌های حسابرسی بزرگ شامل اعضای با تخصص‌های متنوع به‌صورت مؤثرتری بر شیوه‌های گزارشگری مالی نظارت دارند. (وافیس<sup>۴</sup>، ۲۰۰۵) نشان داد که بین اندازه کمیته‌ی حسابرسی و نقش نظارتی کمیته‌ی حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ یعنی کمیته‌های حسابرسی با تعداد اعضای بیشتر، وظیفه‌ی نظارتی خویش را به شکل دقیق‌تری انجام خواهند داد که در نتیجه آن، عملکرد شرکت بهبود خواهد یافت.

### ارتباط انطباق مالیاتی و هموارسازی سود

پدیده هموارسازی سود مقوله‌ای مشترک در مرز دانش حسابداری و امور مالی است (حیدرپور و عرب مختاری، ۱۳۹۳). بحث مربوط به مدیریت و هموارسازی سود و انطباق مالیاتی تا حدود زیادی مبهم است. انطباق مالیات ابرازی و هموارسازی سود به‌طور کلی رابطه بین درآمد حسابداری مالی و درآمد مشمول مالیات است. تطابق بالای حسابداری مالی با یک سیستم مشترک برای اهداف حسابداری و مالیاتی سازگار است؛ درحالی که در حسابداری مالی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات استفاده می‌شود (لا سعد و خموسی، ۲۰۱۶). از آنجایی که تهیه صورت‌های مالی به عهده مدیریت واحد تجاری است، ممکن است به دلایل مختلف اقدام به مدیریت سود کند. از سوی دیگر اگرچه به دلیل تفاوت در اصول حسابداری و قوانین مالیاتی انتظار می‌رود بین سود مشمول مالیات و سود حسابداری تفاوت و واگرایی وجود داشته باشد؛ اما این ابهام وجود دارد که ممکن است این تفاوت به وقوع مسائلی از جمله مدیریت سود در شرکت‌ها کمک کند (رحمانی و ارباب بهار، ۱۳۹۳)

در یک نظام مالیاتی پیشرفته، هموارسازی درآمد مشمول مالیات، بار مالیاتی شرکت‌ها را کمتر می‌کند، در نتیجه تطابق باید به هموارسازی در اعداد حسابداری شرکت‌ها منجر شود. به عبارتی می‌توان گفت که هر چه میزان انطباق بالاتر باشد، سلامت اقتصادی بیشتر و فرصت دست‌کاری سود برای مدیریت کمتر است (هانلون<sup>۵</sup>، ۲۰۰۵) و (بلایلوک<sup>۶</sup>، ۲۰۱۰). می‌توان گفت رابطه انطباق مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده از سوی مراجع ذی‌ربط با هموارسازی سود و از این جهت حائز اهمیت است که بدون آگاهی از آثار رابطه مذکور بر گزارشگری مالی، نمی‌توان از میزان قابلیت مقایسه وضعیت مالی و نتایج عملکرد واحدهای

<sup>1</sup> Yogi

<sup>2</sup> Sun

<sup>3</sup> Dhaliwal

<sup>4</sup> Vafeas

<sup>5</sup> Hanlon

<sup>6</sup> Blaylock

اقتصادی اطمینان حاصل نمود. در واقع از آنجاکه هموارسازی سود منجر به تغییر در گزارش‌های مالی می‌شود، آگاهی از رابطه مذکور می‌تواند در استفاده بهتر و آگاهانه تراز اطلاعات مالی، مفید واقع شود (لیو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴). اگرچه انتظار می‌رود که در ایران، مدیران درآمد مشمول مالیات خود را طبق قوانین مالیاتی ارائه کنند و درآمد اظهارشده توسط آنان با درآمد محاسبه‌شده توسط مقامات مالیاتی یکسان یا نزدیک باشد اما در عمل این‌گونه نیست. در اکثر قریب به اتفاق موارد مالیات ابرازی شرکت‌ها متفاوت از مالیات تشخیصی اعلام‌شده به‌وسیله ممیزین مالیاتی است یکی از علل این تفاوت می‌تواند هموارسازی سود باشد (رحمانی، ۱۳۹۳).

### تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه انطباق مالیاتی و هموارسازی سود

کمیته‌ی حسابرسی نشان می‌دهد که کمیته‌ی حسابرسی از طریق نظارت بر صحت صورت‌های مالی، کنترل‌های داخلی و فرآیند گزارشگری مالی موجب بهبود در مدیریت سود، افشاء اطلاعات، کیفیت سود، کیفیت صورت‌های مالی می‌شود (سان، ۲۰۱۴).

به‌منظور تعیین مالیات واقعی به نظر می‌رسد که حسابرسی مالیاتی تأثیر بسزایی بر برآورده شدن انتظارات طرفین داشته باشد به‌خصوص مودیان مالیاتی که انتظار دارند با انجام حسابرسی مالیاتی، برگ تشخیص مالیات دریافت کنند که منطبق با گزارش حسابرسی مالیاتی باشد یا حداقل تفاوت زیادی با آن نداشته باشد (ملکیان و فرزاد، ۱۳۹۶).

همان‌طور که شواهد نشان داد میان مالیات ابرازی مودیان و مالیات قطعی همیشه تفاوت‌هایی وجود دارد. به‌طوری‌که در فرایند اخذ مالیات مشکلاتی وجود دارد و تضاد و تقابل بین مودیان و کارشناسان مالیاتی وجود دارد به‌اندازه‌ای که حتی شواهد در اتحادیه اروپا و آمریکا دلالت بر آن دارد که فرایند اداری وصول مالیات حتی با پیشرفته‌ترین ابزارهای وصول با موانعی روبرو بوده است. به همین منظور دو پیشنهاد برای کاهش موانع در مراحل تشخیص و وصل مالیات ارائه گشته است. پیشنهاد اول، استفاده از خدمات حسابرسان مستقل به‌عنوان نمایندگان اداره‌های مالیات در امر تشخیص و تعیین میزان مالیات است. این نحوه عملکرد علاوه بر آنکه موجب کاهش هزینه‌های تشخیص مالیات می‌شود، بعد نظارتی اداره‌های مالیاتی را تقویت می‌کند زیرا زمان بیشتری برای بررسی نقطه نظرات حسابرسان به‌جای بررسی پرونده مالیاتی مودی وجود خواهد داشت (پالمیر، ۱۹۸۳). لذا حسابرسان به‌عنوان بازوی سازمان مالیاتی در بررسی و رسیدگی به امور مالیاتی، ایفای نقش می‌کنند به‌طوری‌که پس از حصول اطمینان از شواهد عینی و قراین موجود و رسیدگی اسناد و مدارک مستند و مستدل ممیزی دفاتر، اظهارنامه مالیاتی و صورت‌های مالی و نظایر آن درصدد امر تشخیص و اخذ مالیات برآید که در این صورت می‌توان گفت گامی به‌سوی عدالت مالیاتی برداشته شده است. پیشنهاد دوم ایجاد بخش یا سلسله مراتبی از بازبینی توسط حسابرس مالیاتی است که وظیفه بررسی پرونده‌های مالیاتی را بر عهده گیرند و زیر نظر اداره‌های مالیاتی، اما خارج از حوزه‌های مالیاتی، اقدام به بررسی و تشخیص مالیات مودیان نمایند. این موضوع توسط محققانی نظیر سانیا<sup>۲</sup> (۲۰۰۰) در نیویورک مورد بررسی قرار گرفت و به این نتیجه رسید که نحوه عملکرد این و بسیار حسابرسان در تعیین و تشخیص میزان مالیات مودی و نیز میزان رضایت مودیان در پرداخت مالیات تأثیر بسزایی دارد (ملکیان و فرزاد، ۱۳۹۶).

<sup>1</sup> Lev et al

<sup>2</sup> Sanyal

### پیشینه پژوهش

مهرانی و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی بر کیفیت سود نشان دادند که تعداد اعضای مستقل و کمیته حسابرسی و همچنین ارائه گزارش‌های کنترل داخلی در بهبود کیفیت سود مؤثر است، بدین معنی که با افزایش استقلال و تخصص اعضا و همچنین ارائه گزارش‌های کنترل داخلی کیفیت سود افزایش می‌یابد؛ اما تعداد اعضا کمیته حسابرسی نقشی در بهبود کیفیت سود ندارد. برزگر و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان تأثیر ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی بر اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند که ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی شامل: استقلال، اندازه و تخصص مالی اعضای کمیته‌ی حسابرسی بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها تأثیر معکوس و معناداری دارند. ملکیان و فرزاد (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی، مطالعه مورد استان‌های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران به این نتیجه رسیدند که اجرای حسابرسی مالیاتی تأثیری بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و همچنین رابطه بین مالیات ابرازی و قطعی در شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند ندارد. برجلو و مقدم (۱۳۹۶) در پژوهشی به مطالعه رابطه انطباق مالیاتی و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند که بین انطباق مالیات دفتری با مدیریت سود رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. خراسانی (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر هموارسازی سود و محافظه‌کاری حسابداری نشان دادند که کمیته حسابرسی رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت و بیش‌نمایی سود را محدود می‌کند و هم‌سوئی منافع سهامداران و مدیریت را تضمین می‌کند. رحمانی و اربابی بهار (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان رابطه تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی با مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران که با استفاده از مدل‌های جونز تعدیل‌شده، کازنیک و لوئز برای مدیریت سود انجام‌شده بود نشان دادند که تفاوت مالیات ابرازی و تشخیصی با مدیریت سود رابطه معناداری دارد و نتایج تحت تأثیر مدل‌های مختلف مدیریت سود قرار نمی‌گیرد. مدرس و برجی (۱۳۹۲) در تحقیقی به بررسی محتوای اطلاعاتی تفاوت مالیات ابرازی و قطعی و ارتباط آن با کیفیت سود شرکت‌ها نشان دادند که بین تفاوت مالیات ابرازی و قطعی با ارزش بازار سهام و بازده سهام رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین در شرکت‌های با کیفیت سود پایین عامل تفاوت مالیات ابرازی و قطعی در ارزیابی عملکرد شرکت‌ها نقش چندانی ایفا نمی‌کند.

ایراندانی و همکاران (۲۰۲۰) در تحقیقی با عنوان نقش ویژگی‌های حسابرس: مدیریت سود و اثربخشی کمیته حسابرسی با مشاهده ۷۴۵ شرکت در بازار بورس اندونزی نشان دادند که هر چه کمیته حسابرسی مؤثرتر باشد و مدت‌زمان حسابرسی خارجی بیشتر باشد، مدیریت سود شایع‌تر خواهد بود. علاوه بر این، هرچه کمیته حسابرسی مؤثرتر باشد، همراه با استفاده از یکی از چهار حسابرس بزرگ، مدیریت سود شایع‌تر خواهد بود، به این معنی که اعتبار حسابرس همچنین رابطه بین اثربخشی کمیته حسابرسی و مدیریت سود را تقویت می‌کند. بعلاوه، اثر تعدیل‌کننده تخصص حسابرس بر تأثیر کمیته حسابرسی در دست‌کاری سود نتایج قابل‌توجهی ارائه نمی‌دهد. حسن و کاظم (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان تأثیر کیفیت حسابرسی، کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی: شواهدی از مالزی در دهه‌های اخیر، نشان می‌دهند درحالی‌که، استقلال و اندازه کمیته حسابرسی، نتیجه‌ای ناچیز در مدیریت سود واقعی دارد. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی کمیته حسابرسی منجر به این می‌شود که عملکرد مدیریت سود کمتر تهاجمی شود. یافته‌ها همچنین نشان می‌دهد که کیفیت

حسابرسی و کمیته حسابرسی نقش مهمی در محدود کردن مدیریت سود واقعی دارد. ساندویک<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی انطباق مالیات دفتری و مدیریت سود در واکنش به کاهش نرخ مالیات پرداخت. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که تغییرات در نرخ مالیات قانونی در حوزه حقوقی شرکت‌های با انطباق مالیات دفتری بالاتر را بیشتر از شرکت‌های با مالیات دفتری کمتر تحت تأثیر قرار می‌دهد. بن محجوب لاسعد و خموسی<sup>۲</sup> (۲۰۱۶) پژوهشی با عنوان اثر انطباق مالیات قطعی و ابرازی بر هموارسازی سود انجام دادند در این پژوهش که اثر انطباق مالیات قطعی و ابرازی بر هموارسازی سود به‌عنوان یک ابزار گزارشگری مالی صورت گرفته، اثبات شده که فرانسه به‌عنوان یک کشور اروپایی، دارای سطح بالایی از میزان انطباق مالیاتی با ارقام مندرج در دفاتر است که موجب تأثیر منفی بر عمل هموارسازی سود می‌شود.

ویم و بوبکر<sup>۳</sup> (۲۰۱۵) به بررسی چگونگی شکاف بین درآمد قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات ابرازی در زمانی که مدیریت سود و مدیریت مالیات به‌طور هم‌زمان صورت می‌گیرد پرداختند و به این نتیجه رسیدند که رابطه معناداری بین تفاوت مالیات ابرازی و اقلام تعهدی اختیاری و دست‌کاری‌های واقعی وجود دارد. همچنین آنها دریافتند که به‌طور قابل‌توجهی بین مالیات ابرازی و متغیرهای مدیریت سود و مدیریت مالیاتی، زمانی که به‌عنوان جایگزین شاخصه‌ای سقف مجاز سود و معافیت مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرند، ارتباط معناداری وجود دارد. در نهایت آنها به این نتیجه رسیدند که بین تفاوت مالیات ابرازی و شاخص رای مدیریت ارتباط معناداری وجود دارد که بیانگر این است که تفاوت مالیات ابرازی دارای قدرت پیش‌بینی‌کنندگی مدیریت سود و وضعیت مالیاتی شرکت است. چنگ و همکارانش<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر هموارسازی سود بر ضریب واکنش سود فعلی و سودهای آتی پرداختند؛ نتایج این پژوهش نشان می‌دهد در شرکت‌هایی با محیط اطلاعاتی ضعیف، هموارسازی سود فقط موجب افزایش ضریب واکنش سود جاری می‌شود و ضریب واکنش سودهای آتی افزایش نمی‌یابد و در شرکت‌هایی که محیط اطلاعاتی قوی دارند، ضریب واکنش سودهای آتی نیز با افزایش هموارسازی سود افزایش می‌یابد. بلیلاک و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی رابطه سطح تطابق درآمد حسابداری و درآمد مشمول مالیات پرداختند و دریافتند که تطابق بالاتر با مدیریت سود بیشتر در ارتباط است. آنها همچنین نتیجه گرفتند که ادعاهای اولیه در مورد مزایای افزایش تطابق در آمریکا، یعنی افزایش درستی گزارشگری مالی در نتیجه کاهش مدیریت سود، به آن میزان نیست که بیان می‌شود. میبری و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی رابطه هموارسازی سود مشمول مالیات، اجتناب مالیاتی و محتوای اطلاعاتی آن پرداخته‌اند. آنها به این نتیجه رسیدند که شرکت‌ها با سود مشمول مالیات هموارتر، از نتایج اجتناب مالیاتی آتی مطلوبی برخوردار هستند. برخلاف پژوهش‌هایی که به این نتیجه رسیده‌اند که هموارسازی، محتوای اطلاعاتی سود صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد، آنها به این نتیجه رسیده‌اند که هموارسازی محتوای اطلاعاتی سود مشمول مالیات را کاهش می‌دهد.

## فرضیه‌های تحقیق

فرضیه اول: بین انطباق مالیاتی و هموارسازی سود رابطه معناداری وجود دارد.

<sup>1</sup> Sundvik

<sup>2</sup> Ben Mahjoub Lassaad & Halioui Khamoussi

<sup>3</sup> Wiem & Boubaker

<sup>4</sup> Cheng et al

<sup>5</sup> Blaylock et al

<sup>6</sup> Mayberry



فرضیه دوم: ویژگی‌های کمیته حسابرسی رابطه میان انطباق مالیاتی و هموارسازی سود را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

## روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها، از نوع تحقیقات نیمه تجربی پس رویدادی در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری است که با استفاده از روش رگرسیون چند متغیره (استفاده از روش پانل با اثرات ثابت) و مدل‌های اقتصادسنجی انجام شده است. اطلاعات مربوط به صورت‌های مالی شرکت‌ها، از طریق نرم‌افزار تدبیر پرداز و ره‌آورد نوین و پایگاه‌های اینترنتی بورس اوراق بهادار تهران جمع‌آوری شده است و برای تجزیه و تحلیل داده‌های از نرم‌افزارهای EVIEWS9 و SPSS23 استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران در یک بازه زمانی ۷ ساله طی دوره زمانی ۱۳۹۲-۱۳۹۸ می‌باشد که با استفاده از روش حذف سیستماتیک و بعد از مدنظر قرار دادن معیارهای زیر تعداد ۱۴۶ شرکت به عنوان جامعه آماری انتخاب شدند:

۱. شرکت قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۳۹۸ در بورس فعال باشد؛
۲. سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند باشد و طی زمان تحقیق تغییر سال مالی نداشته باشد؛
۳. فعالیت اصلی شرکت سرمایه‌گذاری، بانکداری، لیزینگ و نهاد مالی نباشد؛
۴. اطلاعات موردنیاز در بخش تعریف متغیرها در دسترس باشد و
۵. شرکت در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداشته باشد.

## متغیرها و مدل تحقیق

**متغیر وابسته:** در این پژوهش هموارسازی سود می‌باشد برای اندازه‌گیری هموارسازی سود، از ایده لئوز و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) استفاده می‌نماییم. این مدل حدی را که برای هموارسازی سود در نظر گرفته می‌شود اندازه‌گیری می‌نماید. در این تحقیق از نسبت انحراف استاندارد سود عملیاتی به انحراف استاندارد جریان نقدی عملیاتی استفاده می‌نماییم. برای این اندازه‌گیری، سود عملیاتی و جریان نقدی عملیاتی را، نسبت به کل دارایی‌ها در نظر گرفته و سپس هموارسازی سود از رابطه زیر به دست می‌آید:

$$S_{i,t} = \frac{O(PEAR)_i}{F(CFO)_i} \times \frac{ASSETS_{i,t}}{CF_{i,t}}$$

که در آن:

$ASSETS_{i,t}$ : متوسط کل دارایی‌ها

$O(PEAR)_i$ : انحراف معیار سود عملیاتی

$F(CFO)_i$ : انحراف معیار جریان نقدی عملیاتی

لئوز و همکاران (۲۰۰۳) معتقدند که امکان دست‌کاری در سود عملیاتی در مقایسه با جریان نقد عملیاتی بیشتر است. هر اندازه که انحراف معیار سود عملیاتی کمتر باشد، احتمال هموارسازی سود بیشتر بوده است. نسبت‌های کوچک‌تر انحراف معیار سود

<sup>1</sup> Leuz

عملیاتی به انحراف معیار جریان نقد عملیاتی بیانگر هموارسازی بیشتر است. انحراف معیارهای نیز با استفاده از سری‌های زمانی داده‌های پنج سال قبل به صورت چرخشی محاسبه شده‌اند (بولو و حسنی القار، ۱۳۹۴).

**متغیر مستقل:** انطباق مالیاتی است که به منظور اندازه‌گیری انطباق مالیات با دفاتر (BTC)<sup>۱</sup> یا انطباق مالیات ابرازی با مالیات قطعی شرکت‌ها، از اطلاعات مندرج در یادداشت توضیحی پیوست صورت‌های مالی آن‌ها استفاده شده و تفاوت مالیات ابرازی و قطعی به عنوان شاخصی برای این متغیر محاسبه می‌شود. تفاوت مالیات ابرازی و قطعی بالاتر بیانگر BTC پائین تر است و عکس این رابطه نیز صادق است.

**متغیر تعدیلگر:** در این پژوهش ویژگی‌های کمیته حسابرسی است؛ که برای اندازه‌گیری آن سه ویژگی استقلال کمیته حسابرسی (Indep)، تعداد اعضای غیرموظف کمیته حسابرسی، تخصص مالی (Expert)، تعداد اعضای متخصص در زمینه صنعت مربوطه بر تعداد کل اعضا و اندازه کمیته حسابرسی (ACSize)، تعداد اعضای کمیته حسابرسی، استفاده شده است. همچنین تأثیر متغیرهای کنترلی زیر نیز بر این رابطه بررسی شده است:

**ریسک سیستماتیک:** به وسیله مدل تک عاملی زیر در این تحقیق محاسبه می‌شود:

$$r_{it} = \alpha_0 + \beta_1 r_{mt} + \omega_{it}$$

در این مدل  $r_{it}$  نرخ بازده شرکت و  $r_{mt}$  را نرخ بازده بازار در نظر گرفته شده است. مدل فوق با استفاده از داده‌های بازده ماهانه برای مدت پنج سال برآورد شده است و مواردی که دارای بازده ماهانه کمتر از ۳۶ ماه باشند حذف خواهند شد. ریسک سیستماتیک (BETA) ضریب شاخص نرخ بازده بازار در نظر گرفته می‌شود.

**اندازه شرکت؛ (SIZE)** که از طریق لگاریتم طبیعی ارزش دفتری کل دارایی‌های شرکت در پایان سال محاسبه می‌شود.

**اهرم مالی؛ (LEV):** که از طریق تقسیم کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها به دست می‌آید.

$$LEV = \frac{DEBT}{TA}$$

**بازده حقوق صاحبان سهام؛ (ROE)** که از تقسیم سود خالص بر جمع حقوق صاحبان سهام به دست می‌آید.

بر این اساس مدل‌های پژوهش به شرح زیر ارائه خواهد شد.

مدل اول:

$$SMTH_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 BTC_{i,t} + \beta_2 BETA_{i,t} + \beta_3 SIZE_{i,t} + \beta_4 LEV_{i,t} + \beta_5 ROE_{i,t} + \epsilon_{it}$$

مدل دوم:

$$SMTH_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 BTC_{i,t} + \beta_2 (BTC * Indep) + \beta_3 (BTC * Expert) + \beta_4 (BTC * ACSize) + \beta_5 BETA_{i,t} + \beta_6 SIZE_{i,t} + \beta_7 LEV_{i,t} + \beta_8 ROE_{i,t} + \epsilon_{it}$$

## یافته‌های پژوهش

### آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

جدول ۱، آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش در طی زمان مورد بررسی نشان می‌دهد.

<sup>1</sup> Book-tax conformity

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرها

شاخص های پراکندگی			شاخص های مرکزی		نام و تعداد متغیرها	
بیشینه	کمینه	انحراف معیار	میانه	میانگین	علامت اختصاری	متغیرها
۰/۷۱	۰	۲/۱۲	۰/۰۹	۰/۳۱	BTC	انطباق مالیات ابرازی و قطعی
۳/۳۹	۰/۱۸	۰/۲۹	۰/۶۹	۰/۷۷	SMTH	هموارسازی سود
۲/۸۷	۰/۳۷	۰/۴۶	۰/۴۵	۰/۵۷	BETA	ریسک سیستماتیک
۱۹/۷۹	۱۰/۶۹	۱/۵۷	۱۴/۱۵	۱۴/۴۷	SIZE	اندازه شرکت
۱/۵۴	۰/۰۳	۰/۲۳	۰/۶۳	۰/۶۱	LEV	اهرم مالی
۱/۴۶	۰/۲۲	۰/۳۲	۰/۳۹	۰/۴۳	ROE	بازده حقوق صاحبان سهام
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۱	۰/۶۶	۰/۵۸	Indep	استقلال کمیته حسابرسی
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۱	۰/۳۵	۰/۴۵	Expert	تخصص مالی کمیته حسابرسی
۵/۰۰۰	۳/۰۰۰	۰/۴۴	۳/۰۰	۲/۳۹	Big	اندازه کمیته حسابرسی

## انتخاب مدل اول

در انتخاب مدل داده های ترکیبی با دو حالت کلی روبرو هستیم. در حالت اول عرض از مبدأ برای کلیه شرکت ها یکسان است که در این صورت با روش پول و در حالت دوم عرض از مبدأ برای تمام شرکت ها متفاوت است که در این حالت روش پانل انتخاب می شود. برای شناسایی دو حالت مذکور از آزمون اف-لیمر استفاده می کنیم.

جدول (۲): آزمون چاو یا لیمر و آزمون هاسمن (مدل اول)

آزمون اثرات	آماره آزمون	احتمال	نتیجه آزمون
مقدار F	۸/۳۲	(۰,۰۰۱)	رد فرض صفر استفاده از مدل پانل
آماره $\chi^2$	۱۷۲/۱۶	۰/۰۰۰	رد فرض صفر پانل با اثرات ثابت

با توجه به جدول ۲ مقدار احتمال آماره F و آماره کای-دو برای مدل کمتر از ۰/۰۵ می باشد؛ بنابراین فرض صفر یعنی برابری عرض از مبدأ رد می شود، بنابراین استفاده از روش پانل ارجحیت دارد. لذا لازم است برای انتخاب الگوی اثرات ثابت یا اثرات تصادفی آزمون هاسمن انجام شود. نتایج آزمون هاسمن نیز نشان می دهد که روش مورد استفاده پانل با اثرات ثابت می باشد.

جدول (۳): نتایج برآورد مدل اول تحقیق

متغیر	مقدار ضرایب	t مقدار	مقدار احتمال
BTC	۰/۲۱	۳/۱۲	۰/۰۰۰
BETA	۰/۱۲	۲/۸۴	۰/۰۱۲
SIZE	۰/۱۷	۳/۸۷	۰/۰۰۰
LEV	-۰/۳۷	-۱/۲۱	۰/۱۲۸
ROE	-۰/۰۹	-۰/۶۷	۰/۳۹
C (مقدار ثابت)	۶/۳۲	۲/۶۳	۰/۰۲۱
مقدار F		۱۴/۳۲	مقدار احتمال F
ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )		۰/۵۱۲۵	دوربین واتسون
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۴۷۰۹	(P-Value) آماره جاکو - برا

بر اساس نتایج ارائه شده در جدول ۳، ملاحظه می‌شود که سطح معنی‌داری آماره t مربوط به متغیر «انطباق مالیات ابرازی و تشخیصی» کوچک‌تر از ۰/۰۵ بوده (۰/۰۰۰۰) و ضریب آن منفی می‌باشد (۰/۲۱). همچنین مقدار آماره آن (۳/۱۲) در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرد از آنجایی که تفاوت مالیات ابرازی و قطعی به‌عنوان شاخصی برای این متغیر محاسبه می‌شود. تفاوت مالیات ابرازی و قطعی بالاتر بیانگر BTC پائین تر است و بالعکس؛ بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت رابطه معکوس و معنی‌داری میان آنها وجود دارد. به‌بیان دیگر میزان بالای انطباق مالیاتی با دفتری، رابطه منفی با هموارسازی سود دارد در نتیجه فرضیه‌ی اول پژوهش تأیید می‌شود.

## انتخاب مدل دوم

جدول (۴): آزمون چاو یا لیمر و آزمون هاسمن (مدل دوم)

آزمون اثرات	آماره آزمون	احتمال	نتیجه آزمون
مقدار F	۱۱/۳۲	(۰,۰۰۰)	رد فرض صفر استفاده از مدل پانل
آماره $\chi^2$	۱۴۷/۳۲	۰/۰۰۰	رد فرض صفر پانل با اثرات ثابت

با توجه به جدول ۴، مقدار احتمال آماره F و آماره کای-دو برای مدل کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد؛ بنابراین فرض صفر یعنی برابری عرض از مبدأها رد می‌شود، بنابراین استفاده از روش پانل ارجحیت دارد. نتایج آزمون هاسمن نیز نشان می‌دهد که روش مورد استفاده پانل با اثرات ثابت می‌باشد.

جدول (۵): نتایج برآورد مدل دوم تحقیق

متغیر	مقدار ضرایب	t مقدار	مقدار احتمال
BTC	۰/۲۵	۳/۱۶	۰/۰۰۰
BETA	۰/۱۶	۲/۹۱	۰/۰۰۲
SIZE	۰/۰۹	۴/۱۲	۰/۰۰۰
LEV	-۰/۲۹	-۱/۵۴	۰/۱۰۸
ROE	-۰/۱۷	-۰/۷۶	۰/۲۸
(BTC * Indep)	۰/۳۱	۲/۷۶	۰/۰۱۵
(BTC * Expert)	۰/۲۶	۳/۱۶	۰/۰۰۰
(BTC * ASize)	۱/۰۲	۱/۳۶	۰/۱۱۶
C (مقدار ثابت)	۳/۱۲	۲/۳۷	۰/۰۳۲
مقدار F		۹/۳۲	F مقدار احتمال
ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )		۰/۵۵۱۲	دوربین واتسون
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۱۲۷	(P-Value) آماره جاکو - برا

بر اساس نتایج ارائه شده در جدول ۵، ملاحظه می‌شود که سطح معنی‌داری آماره t مربوط به متغیر «(BTC \* Indep)» کوچک‌تر از ۰/۰۵ بوده (۰/۰۱۵) و ضریب آن (۰/۳۱). همچنین مقدار آماره آن (۲/۷۶) در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرد. از آنجایی که تفاوت مالیات ابرازی و قطعی بالاتر بیانگر BTC (انطباق مالیاتی) پائین تر است؛ بنابراین می‌توان گفت استقلال کمیته حسابرسی بر رابطه میان انطباق مالیاتی و همواری سازی سود تأثیرگذار است. به عبارتی استقلال کمیته حسابرسی رابطه معکوس میان انطباق مالیاتی و همواری سازی سود را تقویت می‌کند. همچنین سطح معنی‌داری آماره t مربوط به متغیر «(BTC \* Expert)» کوچک‌تر از ۰/۰۵ بوده (۰/۰۰۰) و ضریب آن (۰/۲۶). همچنین مقدار آماره آن (۳/۱۶) در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرد؛ بنابراین می‌توان گفت تخصص مالی کمیته حسابرسی بر رابطه میان انطباق مالیاتی و همواری سازی سود تأثیرگذار است. به عبارتی تخصص مالی کمیته حسابرسی رابطه معکوس میان انطباق مالیاتی و همواری سازی سود را تقویت می‌کند؛ اما جدول نشان می‌دهد که اندازه کمیته حسابرسی با سطح معنی‌داری (۰/۱۱۶) تأثیری بر رابطه انطباق مالیاتی و همواری سازی سود ندارد.

#### بحث و نتیجه‌گیری

رقابت روزافزون شرکت‌ها دستیابی به سود را محدود ساخته است. بدین ترتیب تصمیم‌گیری مالی نسبت به گذشته راهبردی‌تر شده است. مسلماً در سال‌هایی که وضعیت مالی شرکت نامطلوب بوده و نشانه‌هایی از حرکت به سمت بحران مالی برای مدیر پدیدار می‌شود، انگیزه مدیریت سود افزایش می‌یابد و به این دلیل سود گزارش شده با ابهام مواجه می‌گردد. از طرفی دیگر یکی از مسائل پیچیده در مبحث مالیات و گزارشگری مالی این است که اصولاً سود حسابداری گزارش شده در صورت سود (زیان) شرکت‌ها با سود مشمول مالیات مطابق با قوانین مالیاتی متفاوت است. به دلیل وجود اختلاف بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی وعدم پذیرش مالیات اعلام شده از سوی مقامات مالیاتی، مبلغ سود قبل از مالیات (سود حسابداری) از مبلغ درآمد مشمول مالیات (سود مالیاتی) متفاوت می‌باشد.

این تحقیق با هدف بررسی نقش ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین انطباق مالیاتی و هموارسازی سود، در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران صورت گرفت. اطلاعات لازم از ۱۴۶ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۲-۱۳۹۸ جمع‌آوری شد. تفاوت مالیات ابرازی و قطعی به‌عنوان شاخصی برای انطباق مالیاتی است. تفاوت مالیات ابرازی و قطعی بالاتر بیانگر BTC پائین‌تر است و عکس این رابطه نیز صادق است. نتایج آزمون نشان داده هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران با انطباق مالیات ابرازی و قطعی، رابطه معناداری دارد و مدیران با رویکرد مالیاتی اقدام به هموارسازی سود می‌کنند. به بیان بهتر مدیران شرکت‌ها با استفاده از راهکارهای ممکن برای سود خالص خود را که دارای تأثیر مستقیم بر مالیات عملکرد است، تحت کنترل قرار می‌دهند. از این رو می‌توان بیان کرد انطباق مالیاتی باعث کاهش فرصت‌های مدیریت سود خواهد شد. در واقع می‌توان گفت هنگامی که تفاوت میان مالیات ابرازی و قطعی بیشتر است، هموارسازی سود نیز افزایش می‌یابد و عکس این حالت به این معنی است که افزایش انطباق مالیاتی (کاهش تفاوت بین مالیات ابرازی و قطعی) باعث کاهش هموارسازی سود می‌شود. به بیان بهتر مدیران شرکت‌ها با استفاده از راهکارهای ممکن برای سود خالص خود را که دارای تأثیر مستقیم بر مالیات عملکرد است تحت کنترل قرار می‌دهند. از این رو می‌توان بیان کرد انطباق مالیاتی باعث کاهش فرصت‌های دست‌کاری سود خواهد شد.

در زمینه بررسی رابطه میان هموارسازی سود و انطباق مالیات ابرازی و قطعی پژوهش کاملاً همسانی صورت نگرفته است؛ اما می‌توان گفت نتایج به‌دست‌آمده از این تحقیق مطابق با یافته‌های محجوب و خموسی (۲۰۱۷)، ویم و بوبکر (۲۰۱۵)، میبری و همکاران (۲۰۱۲) بلیلاک (۲۰۱۲) و رحمانی و اربابی بهار (۱۳۹۵)، می‌باشد.

نتیجه فرضیه دوم نشان داد که از میان ویژگی‌های کمیته حسابرسی استقلال و تخصص مالی کمیته حسابرسی این رابطه معکوس را تقویت می‌کنند. این نتایج نشان می‌دهد که با افزایش تعداد اعضای غیرموظف در کمیته حسابرسی و همچنین افزایش تخصص در صنعت از سوی حسابرسان این کمیته هموارسازی سود کاهش می‌یابد؛ به عبارتی افزایش دانش مالی اعضا و عدم وابستگی آنها به کمیته می‌تواند منجر به افزایش پایداری و سود گزارش‌شده شود، اما تعداد اعضای کمیته حسابرسی در این زمینه تأثیرگذار نیست.

این نتیجه تا اندازه‌ای مطابق با یافته‌های مهرانی و همکاران (۱۳۹۹) است که نشان دادند که تعداد اعضای مستقل و کمیته حسابرسی و همچنین ارائه گزارش‌های کنترل داخلی در بهبود کیفیت سود مؤثر است. همچنین حسن و کاظم (۲۰۲۰) نشان دادند که کیفیت حسابرسی و کمیته حسابرسی نقش مهمی در محدود کردن مدیریت سود واقعی دارد؛ اما این نتیجه در تضاد با یافته‌های ایریاندانی و همکاران (۲۰۲۰) است که نشان داد تخصص حسابرس بر تأثیر کمیته حسابرسی در دست‌کاری سود نتایج قابل توجهی ارائه نمی‌دهد.

با توجه به اختلاف میان مالیات ابرازی و قطعی به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌شود قوانین مالیاتی‌ای که امکان کاهش مالیات یا گریز از مالیات را برای مودی فراهم می‌سازند و در مورد شناسایی، بررسی و نسبت به آنها تجدیدنظر شود. به‌علاوه بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری هماهنگی ایجاد شود و همچنین قوانین افشای مالیاتی را افزایش و اجباری کنند. در این صورت آزادی عمل مدیران در به‌کارگیری روش‌های متفاوت برای مقاصد مختلف و همچنین امکان استفاده از ابزارهای گزارشگری مالی برای دست‌کاری ارقام حسابداری حداقل شود. همچنین پیشنهاد می‌شود که کمیته‌های حسابرسی از اعضای غیرموظف و همچنین با تخصص در صنعت موردنظر برای هر کار جداگانه حسابرسی استفاده کنند.

## منابع

- ✓ آریامند، زینب، ابراهیمی، سیدعباس، (۱۳۹۹)، اثر هموارسازی سود بر کیفیت درآمدها و عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار، شماره ۴۲، صص ۱-۲۲.
- ✓ برجلو، ندا، مقدم، عبدالکریم، (۱۳۹۶)، رابطه انطباق مالیاتی و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحلیل مالی، سال اول، شماره ۱، صص ۱-۲۸.
- ✓ بولو، قاسم، حسنی القار، مسعود، (۱۳۹۴) بررسی تأثیر بیش اطمینانی مدیریت بر هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله دانش حسابداری، سال ششم، شماره ۲۱، صص ۳۱-۵۳.
- ✓ تختائی، نصراله، تمیمی، محمد، موسوی، زهرا، (۱۳۹۰)، نقش کمیته‌ی حسابرسی در کیفیت گزارشگری مالی، حسابداری رسمی، شماره ۱۵، صص ۴۵-۵۶.
- ✓ ثقفی، علی، محمدرضاخانی، وحید، (۱۳۹۴)، هموارسازی سود؛ مروری جامع بر مفاهیم با تأکید بر تحقیقات داخلی و خارجی، پژوهش حسابداری، شماره ۱۷، صص ۱۱۲-۱۲۸.
- ✓ حیدرپور، فرزانه، عرب مختاری، محمدعلی، (۱۳۹۳)، تأثیر هموارسازی سود بر درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره دهم، صص ۴۷-۵۴.
- ✓ خراسانی، لیلا، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر هموارسازی سود و محافظه‌کاری حسابداری، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.
- ✓ رحمانی، علی، اربابی بهار، زهرا، (۱۳۹۳)، رابطه تفاوت مالیات تشخیصی و ابزاری با مدیریت سود، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال سوم، شماره ۱۲، صص ۶۱-۸۳.
- ✓ کامیابی، یحیی، بوژمهرانی، احسان، (۱۳۹۶)، بررسی اثر ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی بر افشای اختیاری، مجله دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۷، صص
- ✓ مدرس، احمد، زارعیان برجی، حمید، (۱۳۹۲)، بررسی محتوای اطلاعاتی تفاوت مالیات ابرازی و قطعی و ارتباط آن با کیفیت سود شرکت‌ها، حسابداری مدیریت، سال ششم، شماره هفدهم، صص ۱۵-۲۸.
- ✓ ملکیان، اسفندیار، فرزاد، سرو، (۱۳۹۶)، تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی، مطالعه مورد استان‌های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران، حسابداری مالی و حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۲، صص ۴۶-۵۱.
- ✓ مهرانی، ساسان، عبادی، روی، حسین زاده، سهراب، (۱۳۹۹)، بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی بر کیفیت سود، پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره ۱۲، شماره ۱، صص ۲۹۹-۳۲۲.
- ✓ مهرانی، ساسان، سیدی، سید جلال، (۱۳۹۲)، بررسی حسابداری محافظه‌کارانه و اختلاف بین مالیات تشخیصی و قطعی با مالیات ابرازی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های نوین در حسابداری، سال اول، شماره یک، صص ۵۶-۷۲.
- ✓ Blaylock, B., T. Shevlin, and R. Wilson. (2010). " Tax avoidance, large positive temporary book-tax differences and earnings persistence ". The Accounting Review, January 2012, Vol. 87, No. 1, pp. 91-120

- ✓ Ben Mahjoub Lassaad ., Halioui Khamoussi (2016) Income smoothing and book tax conformity: some evidence on Paris stock exchange companies, *International Journal of Accounting and Finance*, Vol. 6 No. 2
- ✓ Desai, M. A. (2005). The degradation of reported corporate profits. *Journal of Economic Perspectives*, 19, 171–192
- ✓ Dhaliwal, D. A. N., Naiker, V. I. C., & Navissi, F. (2010). "The association between accruals quality and the characteristics of accounting experts and mix of expertise on audit committees". *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 787-827
- ✓ Eriandani, R., Kashan Pirzada., Melly Karina Kurniawan (2020) The role of auditor characteristics: earnings management and audit committee effectiveness, *Journal of Entrepreneurship and Sustainability Issues* 7(4):3242-3252 DOI: 10.9770/jesi.2020.7.4(44)
- ✓ Ettredge, M. L., S. Y. Kwon, D. B. Smith, and P. A. Zarowin. (2005). "The impact of SFAS No. 131 business segment data on the markets ability to anticipate future earnings". *The Accounting Review* 80 (3): 773–804
- ✓ Goncharov, I. , & Zimmermann, J. (2006). Earnings Management when Incentives Compete: The Role of Tax Accounting in Russia. *Journal of International Accounting Research*, 5, 41 65.
- ✓ Hanlon, M., E. Maydew, and T. Shevlin. (2013). an unintended consequence of book tax conformity: A loss of earnings in formativeness. *Journal of Accounting and Economics* 46:294-311
- ✓ Hanlon, M. (2005). "The persistence and pricing of earnings, accruals, and cash flows when firms have large book-tax differences ". *The Accounting Review*, Vol. 80, pp. 137-166.
- ✓ Hanlon, M. , & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50, 127–178.
- ✓ Hasan , Shahanif ., Aza Azlina Md Kassim (2020) HE Impact Of Audit Quality, Audit Committee And Financial Reporting Quality: Evidence From Malasya, *International Journal of Economics and Financial Issues* 10(5):272-281 DOI: 10.32479/ijefi.10136
- ✓ Hepworth, S. R., (1953), "Smooth Period Income", *the Accounting Review*, 12, pp: 32-39
- ✓ Kang, J. (2019). Are Audit Committees more challenging given a specific investor base? Does the answer change in the presence of prospective critical audit matter disclosures? *Accounting, Organizations and Society*, 77, 1-14.
- ✓ Lev, B., and D. Nissim. (2004). Taxable Income, Future Earnings, and Equity Values. *Accounting Review* 79 (4):1039- 1074
- ✓ Leuz, C., Nanda, D. and Wysocki, P. (2003). Earning management and investor protection: an international comparison, *Journal of Financial Economics*, 69,505-527.
- ✓ Mayberry, M.A., McGuire, S.T., Omer, T. C. (2012).Smoothing taxable income, tax avoidance, and the information content of taxable income. *Mays Business School Texas A&M University*
- ✓ Mulyadi M. S, Anwar Y.(2015), *Corporate Governance, Earnings Management and Tax Management*, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 177, , 363-366
- ✓ Plesko, G. (2001), "Book Tax Differences and the Measurement of Corporate Income,
- ✓ in *Proceedings of the Ninety-Second Annual Conference (Washington D.C. National Tax Association – Tax Institute of America)*, PP. 171-176
- ✓ Sundvik, Dennis (2017) Book-tax conformity and earnings management in response to tax rate cuts, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 28 (2017) 31–42
- ✓ Sun, J., Lan, G., & Liu, G. (2014). "Independent audit committee characteristics and real earnings management". *Managerial Auditing Journal*, 29(2), 153-172
- ✓ Tang, T. Y. H. (2015). Does book-tax conformity deter opportunistic book and tax reporting? An International Analysis. *European Accounting Review*, 24, 441–469
- ✓ Vafeas, N. (2005). "Audit committees, boards, and the quality of reported earnings". *Contemporary accounting research*, 22(4), 1093-1122



- ✓ Wiem Dridi & Adel Boubaker (2015) 'The Difference between the Accounting Result and Taxable Income in Detecting Earnings Management and Tax Management: The Tunisian Case' Received: April 1, 2015 Accepted: May 6, 2015 Online Published: June 20, 2015 doi: 10.5539/ijbm.v10n7p131 URL: <http://dx.doi.org/10.5539/ijbm.v10n7p>
- ✓ Yogi, P., Zaitul, Z., Yeasy, D. (2017). " The Effect of Ownership and Audit Committee Characteristics on Tax Avoidance". Beranda , Open Journal Systems, Vol 10, No 1.