

بررسی تأثیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر هموارسازی سود در شرکتهای پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران

سید مصطفی میربابایی

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه، mostafa2574@gmail.com

سیدعلیرضا همایونفر

کارشناس ارشد مدیریت دولتی گرایش منابع انسانی دانشگاه علامه طباطبایی

زهرا یوسفی امین

دانشکده حسابداری و مدیریت، فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد فیروزکوه

چکیده

یکی از مهم‌ترین اهداف نظام مالیات بر ارزش افزوده، شناسایی و کشف چرخه معاملات مؤدیان مالیاتی با هدف ایجاد شفافیت اقتصادی و متعاقب آن کاهش فرار مالیاتی مؤدیان می‌باشد. از آنجایی که برخی مدیران با استفاده از ابزاری به‌نام هموارسازی سود همواره سعی در حداقل نمودن تأثیر مالیات در طول زمان با هدف جلوگیری از خروج نقدینگی را دارند، لذا این پژوهش تأثیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر هموارسازی سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار داده و به این سؤال پاسخ می‌دهد که آیا اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده سبب کاهش هموارسازی سود در شرکتهای می‌گردد یا خیر. بدین منظور شرکتهایی که طی سال‌های ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشته و صورت‌های مالی خود را به بورس ارائه نموده و جزء شرکتهای سرمایه‌گذاری و واسطه‌گرهای مالی و بانک‌ها نباشند شامل ۹۳ شرکت به‌عنوان جامعه آماری این تحقیق انتخاب گردیده‌اند. در این پژوهش برای سنجش هموارسازی سود از مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۵) و برای اثبات خطی بودن رابطه از آزمون همبستگی (ضریب همبستگی پیرسون) استفاده می‌نماییم. بر این اساس یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که بین اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و هموارسازی سود رابطه معکوس وجود داشته به بیان دیگر اجرای قانون مذکور سبب کاهش هموارسازی سود در شرکتهای گردیده است.

کلیدواژه‌ها: مالیات بر ارزش افزوده، هموارسازی سود، مدل تعدیل شده جونز

۱- مقدمه

آمارهای منتشره از سوی مراجع ذی صلاح از جمله صندوق بین‌المللی پول و سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص بررسی ظرفیت بالقوه مالیاتی کشور حاکی از آن است که بین ظرفیت بالقوه مالیاتی و میزان وصول مالیات، شکاف قابل توجهی وجود داشته که می‌بایست با اتخاذ تدابیری از جمله به‌کارگیری ابزارهای نوین مالیاتی همچون مالیات بر ارزش افزوده در جهت رفع آن قدم برداشت. در دهه‌های اخیر مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یک ابزار مالیاتی کارآمد و مدرن مورد توجه و استفاده بیش از ۱۴۰ کشور جهان قرار گرفته و هم اکنون نیز از مباحث بسیار مهم در ایران می‌باشد که به گفته تمامی صاحب نظران، در صورت تحقق اهداف آن، اثرات چشمگیری بر اقتصاد خواهد داشت که از جمله آن می‌توان به افزایش منابع مالیاتی، کاهش اتکای دولت به درآمدهای نفتی و از همه مهم‌تر افزایش شفافیت اطلاعات مالی اشاره نمود. جلوگیری از فرار مالیاتی با هدف کشف چرخه معاملات سبب گردید تا مقوله شفافیت اطلاعات مالی در قانون مالیات بر ارزش افزوده بیش از پیش مورد توجه قرار گیرد تا آنجا که قانون‌گذار در ماده ۳ این قانون، ارزش افزوده را تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری شده یا تحصیل شده در یک دوره معین تعریف و نیز به استناد ماده ۱۴ قانون یاد شده، مأخذ محاسبه این نوع مالیات را بهای کالا یا خدمت مندرج در صورت‌حساب تعیین نماید.

از سوی دیگر عدم شفافیت در اطلاعات مالی که به آن مدیریت یا هموارسازی سود گفته می‌شود بستر لازم را برای فرار مالیاتی مؤدیان فراهم می‌آورد. یکی از دلایل شرکت‌ها برای هموارکردن سود، حداقل نمودن تأثیر مالیات در طول زمان می‌باشد. از آنجا که سود بیشتر منجر به پرداخت مالیات بیشتر می‌شود و در واقع سبب خروج نقدینگی می‌گردد، لذا این انگیزه برای شرکت‌های ایرانی وجود دارد که در راستای حداقل نمودن خروج نقدینگی، خصوصاً در مواقعی که شرکت دارای بدهی‌های مالیاتی قابل توجهی می‌باشد، دست به هموارسازی سود بزنند (پورحیدری، ۱۳۸۵، ۵۵) لیکن با توجه به اینکه در ایران نظام مالیاتی نقش قابل توجهی در گزارشگری مالی شرکت‌ها دارد و قوانین مالیاتی عامل مهمی در انتخاب روش‌ها و رویه‌های حسابداری می‌باشد لذا الزاماتی که قانون‌گذار در قانون مالیات بر ارزش افزوده برای مؤدیان معین نموده امکان هموارسازی سود را که از دیرباز مدنظر مدیران شرکت‌ها بوده را سلب نموده تا جایی که در صورت انجام آن، با این‌گونه مؤدیان مطابق با قوانین و مقررات برخورد خواهد گردید.

با توجه به این موضوع که یکی از مهم‌ترین اهداف اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، ایجاد شفافیت در اطلاعات مالی و کشف چرخه معاملات اشخاص و متعاقب آن جلوگیری از فرار مالیاتی در جامعه می‌باشد، لذا این پژوهش به بررسی تأثیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد؛ بدین منظور شرکت‌هایی که در سال‌های ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشته و جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی و بانک‌ها نبوده‌اند، شناسایی و مبنای این تحقیق قرار گرفته‌اند.

۲- مروری بر مبانی نظری پژوهش

۲-۱- مفهوم مالیات بر ارزش افزوده و تعاریف آن

مالیات بر ارزش افزوده یکی از بهترین، کاراترین و پردرآمدترین منابع تأمین درآمد مالیاتی دولت‌ها است (جیبوئرز و پارشچ، ۲۰۰۳؛ کاستلز، ۲۰۰۳؛ اسپچنگ، ۲۰۱۱). مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات غیرمستقیم چند مرحله‌ای بر مصرف است که در مراحل مختلف تولید و توزیع براساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌گردد (آلتونایان، ۲۰۱۰). در اقتصاد خرد مالیات بر ارزش افزوده نمایانگر مالیات بر درآمد ناشی از ارزشی است که در یک بنگاه کسب و کار، به یک محصول یا خدمت افزوده شده و از دریافت مالیات صرفاً در یک بنگاه یا محل مصرف نهایی اجتناب می‌شود (خط مشی نظام مالیاتی می‌شیگان، ۲۰۱۰). مالیات از منابع مهم درآمد دولت‌ها به شمار می‌آید. ثبات و تداوم وصول مالیات موجب ثبات در برنامه‌ریزی دولت برای ارائه خدمات مورد نیاز کشور در زمینه‌های گوناگون می‌گردد. تغییر و تحول در اقتصاد کشور و در نتیجه تغییر در نحوه تولید و توزیع ثروت و درآمد، مستلزم بازنگری و تجدید نظر در انواع مالیات‌ها و نحوه وصول آنهاست.

یکی از نواقص نظام مالیاتی کشور تکیه بیش از حد آن بر اخذ مالیات از بخش تولید بوده است. در راستای رفع این نقیصه مالیات بر ارزش افزوده که متدولوژی و تفکری است که با چندین دهه تجربه مثبت در سایر کشورها اجرا گردیده و مورد تأکید اکثر صاحب نظران و کارشناسان اقتصادی نیز می‌باشد ضمن تأمین بیشتر عدالت اجتماعی نسبت به سایر مالیات‌ها و بدون از بین بردن انگیزه سرمایه‌گذاری و تولید، به‌عنوان منبع درآمد جدیدی در جهت افزایش درآمدهای دولت به‌کار برده شده است.

تعاریف گوناگونی از ارزش افزوده از سوی اقتصاددانان مطرح گردیده اما تعریفی که قانون‌گذار در ماده ۳ قانون مذکور از مالیات بر ارزش افزوده بیان نموده چنین اعلام می‌دارد که "مالیات بر ارزش افزوده، تفاوت بین ارزش کالا و خدمات عرضه شده با ارزش کالا و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین می‌باشد".

این ابزار مالیاتی جدید یک سیستم خود اجرا و مدرن بوده و همه مودیان در پوشش آن نقش مأمور مالیاتی را ایفا می‌نمایند و به همین دلیل هزینه وصول آن پایین است. با توجه به این که در این مالیات مودیان برای استفاده از اعتبار مالیاتی ملزم به ارائه فاکتور می‌باشند، زمینه برای شناسایی خود به خود میزان معاملات مودیان فراهم می‌شود؛ در نتیجه یک سیستم اطلاعاتی کامل از معاملات و مبادلات تجاری ایجاد می‌شود که علاوه بر شفاف سازی مبادلات و فعالیت‌های اقتصادی موجب سهولت در اعمال مالیات‌های دیگر از قبیل مالیات بر درآمد و مالیات بر مشاغل نیز می‌گردد. مالیات بر ارزش افزوده یک منبع درآمد باثبات و در عین حال انعطاف‌پذیر است. به دلیل مقطوع بودن نرخ این مالیات، زمان قطعیت آن بسیار کوتاه بوده و مشکلات طولانی بودن قطعیت مالیات بر درآمد را ندارد.

۲-۲- مفهوم هموارسازی سود و تعاریف آن

یکی از ابعاد مدیریت سود هموارسازی می‌باشد که عبارت است از هماهنگ کردن آگاهانه سود برای دست یابی به یک روند یا سطح مورد نظر. این امر به دلایل مختلف در شرکت‌ها صورت می‌پذیرد و استفاده به موقع و مناسب از آن می‌تواند کمک مناسبی در فرآیند مدیریت سود در شرکت داشته باشد. دو دیدگاه کلی در زمینه استفاده از هموارسازی سود مطرح می‌باشد. از یک سو مدیران معتقدند که سرمایه‌گذاران برای سهامی که روند سوددهی آن نوسان کم‌تری دارد ارزش بیش‌تری قائل هستند در نتیجه ریسک سرمایه‌گذاری آنها را کاهش می‌دهد از سوی دیگر از دیدگاه برخی نظریه پردازان حسابداری، این کار به جای افشاء اطلاعات به پنهان سازی آن پرداخته و از نظر حسابداری صحیح نیست (اعتمادی و جوادی مژده، ۱۳۸۹).

هپ ورس (۱۹۵۳) در یکی از اولین تحقیقات انجام شده در زمینه هموارسازی سود می‌نویسد "قطعاً مالکان و بستانکاران یک واحد اقتصادی به مدیرانی که قادر باشند سودهای باثبات بیش‌تری ارائه نمایند در مقایسه با آنهایی که گزارش‌هایشان نوسان قابل ملاحظه‌ای داشته باشد اعتماد بیش‌تری دارند". او هموارسازی سود را به‌طور

غیرمستقیم با عمل ثابت مرتبط دانسته که یکی از فرضیه‌های ضمنی در تعریف هموارسازی سود به‌شمار می‌رود. از دیدگاه این محقق هموارسازی سود اقدامی منطقی و عقلایی می‌باشد که مدیران تلاش می‌نمایند با به‌کارگیری ابزارهای خاص در حسابداری به آن دست یابند. (هپ ورت، ۱۹۵۳).

تعاریف گوناگونی از هموارسازی سود از سوی جوامع و اشخاص حرفه‌ای مطرح گردیده که برخی از آنها به شرح ذیل می‌باشد:

کوخ در سال ۱۹۸۱ هموارسازی سود را وسیله‌ای می‌داند که مدیران توسط آن به تقلیل تغییرات جریان سود گزارش شده بوسیله متغیرهای مصنوعی (رویه‌های حسابداری) یا حقیقی (معاملات) در جهت دستیابی به جریان سود مورد نظر مبادرت می‌ورزند.

هموارسازی سود شکلی از سیگنال‌هایی است که به وسیله آن مدیریت برای انتخاب میان جایگزین‌های حسابداری از بین اصول پذیرفته شده حسابداری جهت رساندن نوسانات درآمدی حول روندی که معتقد هستند آن روند برای قضاوت سرمایه‌گذاران در مورد انتظار عملکرد آتی شرکت روند مناسبی است، اعمال نظر می‌کند. (حبیب، ۲۰۰۵)

هموارسازی سود عبارت است از رفتار آگاهانه‌ای که به منظور کاهش نوسانات دوره‌ای سود شکل می‌گیرد که طبیعتاً باید تأکید نمود که این رفتار آگاهانه با نوعی اعمال قضاوت و اعمال نظر همراه است که می‌تواند ارزیابی هموارسازی سود را به شکل ذهنی و فاقد معیاری مشخص درآورد. (بدری، ۱۳۷۸)

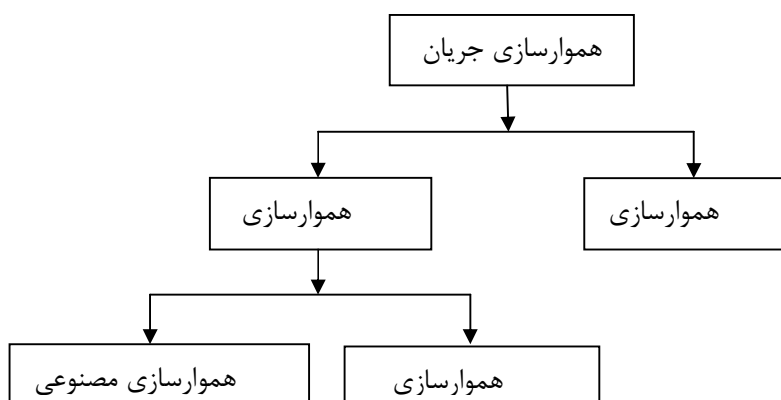
هموارسازی سود بیانگر تلاش مدیریت برای کاستن از نوسان‌های سود است، تا حدی که در محدوده خط مشی‌های حسابداری و مدیریت منطقی و قابل قبول محسوب شود. (بیدلمن، ۱۹۷۳)

اسکات (۱۹۹۷) به مدیریت سود به‌عنوان اختیار شرکت در انتخاب سیاست‌های حسابداری برای دستیابی به برخی اهداف خاص مدیریت اشاره می‌کند. مطالعات موجود در زمینه مدیریت سود، عموماً به اقلام تعهدی متکی بوده است. اقلام تعهدی از تفاوت بین سود و وجوه نقد عملیاتی حاصل می‌شود. با فرض اینکه جریان وجه نقد دستکاری نمی‌شود تنها راه باقیمانده برای دستکاری سود، افزایش یا کاهش اقلام تعهدی است، اما سؤال این است که افزایش یا کاهش تا چه میزان است و سطح نرمال اقلام تعهدی چقدر است؟ بر اساس مطالعه دیچاو و همکاران (۲۰۰۵)، در سال دستکاری سود، اقلام تعهدی اختیاری افزایش و در سال بعد به شدت کاهش می‌یابند. این افزایش در اقلام تعهدی

نشان دهنده دستکاری سود است و بخش قابل ملاحظه‌ای از اقلام تعهدی اختیاری مثبت گزارش شده، به جای تحقق در قالب جریان‌های نقدی مثبت، به صورت اقلام تعهدی منفی آشکار می‌شوند.

انواع هموارسازی سود

- ۱- سودهایی که به‌طور طبیعی هموار هستند؛ این نوع از سودهای هموار به جریان سودی اطلاق می‌شود که از فرآیندهای عملیاتی ذاتاً هموار به‌دست می‌آید.
- ۲- سودهایی که به‌طور مصنوعی هموار شده‌اند؛ هموارسازی مصنوعی سود نتیجه اقدام‌ها و تصمیم‌های مدیران و یا حسابداران بنگاه‌های اقتصادی است و به دو صورت زیر انجام می‌گردد:



نمودار ۱- هموارسازی سود

هموارسازی واقعی

این نوع از هموارسازی سود توسط مدیریت صورت می‌پذیرد. مدیریت، برخی از رویدادها و وقایع اقتصادی را کنترل و روی آن تأثیر می‌گذارد. حساب‌آرایی و افزایش یا کاهش اقلام تعهدی اختیاری (کاهش یا افزایش در فروش‌های نسبه پایان سال، کاهش یا افزایش هزینه‌های تحقیق و توسعه، کاهش یا افزایش هزینه‌های تبلیغات و غیره) از جمله این نوع از هموارسازی سود است.

هموارسازی مصنوعی

این نوع هموارسازی ناشی از رویدادهای اقتصادی نیست بلکه ریشه در اقداماتی دارد که در اصطلاح دستکاری‌های حسابداری نامیده می‌شود و تأثیری بر جریان‌های نقدی ندارد به عبارت دیگر در این الگو فقط حساب‌های درآمد یا هزینه جابه‌جا می‌شوند و تأثیری بر وجه نقد ندارد. استفاده از برآوردهای حسابداری در تعدیل سود یا زیان از این دسته هستند (نورانی، ۱۳۸۲).

ابزارها و شیوه‌های مورد استفاده در هموارسازی سود

مدیران شرکت‌ها می‌توانند با روش‌های مختلفی روی سود گزارش شده اثر بگذارند و آن را کنترل نمایند بنابراین به آن دسته از روش‌ها یا ابزارهایی که با استفاده از آنها مدیران می‌توانند روی سودهای گزارش شده اثر بگذارند، ابزارهای انجام مدیریت سود گفته می‌شود.

بارنز و همکاران تفاوت بین سه روش هموارسازی را به صورت زیر بیان نموده‌اند:

۱- هموارسازی از طریق وقوع رویداد و یا شناخت و ثبت آن:

مدیریت می‌تواند زمان معامله‌های واقعی را به گونه‌ای تعیین کند که آن‌ها بر درآمد مورد گزارش اثر بگذارند و بدین گونه در طول زمان نوسان‌ها را مهار نماید. در بیشتر موارد، تعیین زمان طبق برنامه برای وقوع رویدادها (مانند وقوع هزینه تحقیق و توسعه) تابع مقررات حسابداری است که بر فرایند شناخت و ثبت این رویدادها حاکم است.

۲- هموارسازی از طریق تخصیص بر دوره‌های زمانی:

با فرض وقوع رویداد و شناخت و ثبت این رویداد، مدیریت برای تعیین دوره‌هایی که تحت تأثیر مقادیر کمی این رویدادها قرار می‌گیرند، از اختیارات زیادی برخوردار است و می‌تواند بر آنها اعمال کنترل نماید.

۳- هموارسازی از طریق طبقه‌بندی (از این رو، آن را هموارسازی طبقه‌ای

می‌نامند):

هنگامی که آمار و ارقام موجود در مورد مدیریت سود و زیان، به غیر از سود خالص (پس از کسر همه هزینه‌ها از همه درآمدها) موضوع هموارسازی باشد، مدیریت می‌تواند اقلام مربوط به اجزای سود را طبقه‌بندی نماید و بدین وسیله تغییرات مربوط به دوره زمانی متعلق به این آمار را کاهش دهد.

۳-۲- هموارسازی سود و ارتباط آن با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده

هنگامی که شرکت‌ها با سود غیرعادی مواجه می‌شوند، به‌طور معمول مدیریت گرایش دارد سود را به سال‌های آینده منتقل نموده و به اصطلاح سود را دارای روند نماید. به‌طور کل آنها از دو طریق این اقدام را صورت می‌دهند:

- تأخیر در ثبت درآمدها و یا انتقال آن به سال یا سال‌های آینده و

- استفاده از برآوردهای حسابداری و افزایش هزینه‌ها

در هر حالت مقصود این است که از افزایش سود در صورت‌های مالی جلوگیری شود؛ سود به‌طور منصفانه نشان داده نشود و با کاهش درآمدها یا افزایش هزینه‌ها، سود مدیریت شود. هنگامی که شرکت‌ها با زیان غیرعادی مواجه می‌شوند، مدیران اغلب گرایش دارند تا زیان را به سال‌های آینده منتقل کنند و به اصطلاح سود را دارای روند نمایند آنها از دو طریق به این کار دست می‌زنند:

- تأخیر در ثبت هزینه‌ها و یا انتقال آن به سال یا سال‌های آینده و

- استفاده از ارقام تعهدی اختیاری (کاهش هزینه‌های تحقیق و توسعه، کاهش هزینه‌های تبلیغات و افزایش فروش‌های نسبی در پایان سال و غیره) جهت کاهش هزینه‌ها و افزایش درآمدها و همچنین کاهش در برآوردهای حسابداری سال قبل.

این اقدامات از سوی شرکت‌ها که در راستای هموارسازی سود صورت پذیرفته، حداقل نمودن تأثیر مالیات در طول زمان را در پی خواهد داشت. همواره این انگیزه برای شرکت‌ها وجود دارد که در راستای حداقل نمودن خروج نقدینگی، خصوصاً در مواقعی که شرکت دارای بدهی‌های مالیاتی قابل توجهی می‌باشد، دست به هموارسازی سود بزنند. مقوله هموارسازی سود همواره بی‌تأثیر از تفاوت‌های دائمی در نحوه گزارشگری بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی نبوده و این امر انگیزه مدیران در هموارسازی سود در جهت تأثیرگذاری بر رفتار استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را تقویت می‌نماید.

تا قبل از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، هموارسازی سود توسط مدیران با آزادی عمل بیش‌تری انجام می‌شد لیکن از زمان اجرای قانون مذکور و همچنین احیای دستور العمل موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم که ابزار کنترلی و نیز جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی مؤدیان به شمار می‌رود، همگام با راه‌اندازی بانک جامع اطلاعاتی مؤدیان، انتظار بر آن است که روند هموارسازی سود تغییر یافته و به شکل گسترده‌ای در حال کاهش باشد.

۴- پیشینه پژوهش

۴-۱- مطالعات داخلی

در ایران پژوهشی به طور مستقیم در رابطه با بررسی آثار اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر هموارسازی سود انجام نشده است، اما مهم‌ترین مطالعاتی که در این زمینه صورت گرفته، به شرح زیر می‌باشد:

پژوینان (۱۳۸۰) در مقاله‌ای با عنوان "بررسی تبعات اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران" بیان می‌دارد که تأثیر مالیات بر ارزش افزوده، بستگی به طراحی آن به خصوص در جایگزینی برای مالیات‌های دیگر دارد و از قبل قابل پیشگویی نیست. به عبارت دیگر آثار اجرای این مالیات بستگی به تنظیم قانون مالیاتی مربوطه دارد. آثار مثبت این مالیات خود به خود شکل نخواهد گرفت، بلکه ممکن است در اثر عدم کارایی در تنظیم قانون و سوء مدیریت، نتیجه‌ای معکوس و مخرب پدیدار شود.

طیب نیا و یزدان پناه (۱۳۸۴) ضمن انجام تحقیقی با عنوان "بررسی استقرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران" در تطبیقی بین‌المللی به منظور تبیین یک مقایسه ارزشی که متگی بر منطق علمی است ابتدا کلیت نظام مالیاتی ایران را با یک متوسط جهانی مقایسه نموده و سپس با بررسی اجزای نظام مالیاتی به تحلیل لزوم حرکت به سمت استقرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران پرداخته‌اند. نتایج این روش حاکی از آن است که به طور کلی استقرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران می‌تواند فاصله میان ایران و متوسط جهانی را در سطح دستیابی به شاخص‌های مطلوب مالیاتی کاهش دهد.

میلانی (۱۳۸۹) در پایان نامه خود با عنوان "بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع درآمد در کشورهای منتخب" به بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع درآمد در بیست کشور و با استفاده از روش پانل دیتا به ارائه نتایج پرداخته است. نتایج حاصله از آن نشان داد که در کشورهای کم درآمد، با افزایش سهم مالیات بر ارزش افزوده از مالیات، ضریب جینی افزایش می‌یابد و در نتیجه نابرابری درآمدی بیش‌تر می‌شود اما در کشورهای پر درآمد، با افزایش سهم مالیات بر ارزش افزوده از مالیات، ضریب جینی کاهش یافته و در نتیجه نابرابری درآمدی کم‌تر می‌شود.

صیام (۱۳۸۴) در تحقیق خود با عنوان "اثر مالیات بر ارزش افزوده بر تورم" به بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر سطح قیمت‌ها در بعضی از کشورها همچون هند، پاکستان، ترکیه، اندونزی و کره با استفاده از روش اقتصادسنجی به ارائه نتایج پرداخته است. در مدل ارائه شده هیچ رابطه‌ای بین اعمال مالیات بر ارزش افزوده و تورم وجود

ندارد و یا اگر اثری دارد اثر استفاده از این مالیات تورم‌زا نیست و اگر تصور شود که ممکن است تورم را گسترش دهد با اعمال سیاست‌های کنترلی قیمت (مثل کره و هند) می‌توان آن را کنترل نمود.

یوسف ملائی مطلق (۱۳۸۲) در تحقیق خود رابطه بین درآمد مشمول مالیات و هموارسازی سود را مورد بررسی قرار داد. نتایج حاصله فرضیه تحقیق که وجود رابطه بین درآمد مشمول مالیات و هموارسازی سود را مدعی بود تأیید نمود.

۲-۴- مطالعات خارجی

تحقیقات گذشته توسط گوردن^۱، بیدل من^۲، میچلسون و همکارانش^۳ و ... نشان می‌دهد که انگیزه اصلی هموارسازی سود، بهبود رابطه با اعتباردهندگان و کارکنان، به حداکثر رساندن مطلوبیت یا رفاه و رضایت سهامداران، جذب سرمایه، نسبت بدهی‌ها به کل دارایی‌ها (قراردادهای بدهی)، نوسان‌پذیری سود و اندازه شرکت می‌باشد (ریاحی بلکویی، ۱۳۸۱، ۹۱). اما تحقیقی که توسط پورحیدری و افلاطونی در سال ۱۳۸۵ تحت عنوان بررسی انگیزه‌های هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام گرفته نتیجه دیگری در برداشته است. نتایج این تحقیق مشخص نمود که مالیات بر درآمد و انحراف در فعالیت‌های عملیاتی از جمله انگیزه‌های مهم برای هموارسازی سود در شرکت‌های ایرانی می‌باشند. (پورحیدری و افلاطونی، ۱۳۸۵، ۶۷ و ۶۸).

کریستین ایبک و هلن ارهارت (۲۰۱۱) در تحقیقی با عنوان "آیا مالیات بر ارزش افزوده تثبیت‌کننده است؟" به بررسی اتخاذ مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای در حال توسعه به‌عنوان روش مؤثر برای ثبات درآمدهای مالیاتی دست یافته‌اند. آنها به این نتیجه رسیدند که به‌طور کلی کشورهای با تجربه در زمینه مالیات بر ارزش افزوده بی‌ثباتی درآمدهای مالیاتی‌شان ۴۰ تا ۵۰ درصد کم‌تر از کشورهای بی‌ثباتی است که سیستم مالیات بر ارزش افزوده ندارند و بیش‌ترین بی‌ثباتی مربوط به خاورمیانه و شمال آفریقا و صحرای آفریقا می‌باشد.

1- Gordon
2- Beidelman
3- Michelson, Wagner & Wooton

آیزمن و جینجاراک (۲۰۰۵) در مقاله‌ای با عنوان "کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده نظریه شواهد بین‌الملل" کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده را در یک پنل تشکیل شده از ۴۴ کشور طی سال‌های ۱۹۷۰ تا ۱۹۹۹ میلادی توضیح می‌دهد. شواهد ارائه شده در این مقاله با رویکرد ساختاری و اقتصاد سیاسی نسبت به مالیات سازگاری دارد. محدودیت‌های مقاله تحت تأثیر فرار از پرداخت مالیات، معافیت از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده (مثل اجازه پرداخت مالیات‌های پایین برای برخی فعالیت‌ها) قرار دارد. نتایج نشان می‌دهد یک افزایش انحراف استاندارد در شهری شدن، تجارت آزاد و سهم کشاورزی به ترتیب به میزان ۱۲.۷، ۳.۹ و ۴.۸ درصد کارایی وصول VAT را تغییر می‌دهد علاوه بر آن، یک افزایش انحراف استاندارد در سرانه سود ناخالص ملی، کارایی مالیات را به میزان ۸/۱ درصد افزایش می‌دهد.

۵- فرضیه تحقیق

هدف اصلی و اساسی این تحقیق بررسی این موضوع می‌باشد که هموارسازی سود توسط مدیران شرکت‌ها تحت تأثیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده قرار گرفته است یا خیر؛ لذا در پژوهش حاضر بر اساس ادبیات و مبانی نظری مطرح شده در ارتباط با نقش اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در کاهش هموارسازی سود در گزارشگری مالی و همچنین برای پاسخگویی به سوال اصلی تحقیق و رسیدن به اهداف تحقیق، فرضیه زیر مطرح گردیده است.

فرضیه: اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده سبب کاهش هموارسازی سود در شرکت‌ها شده است.

به‌طور کل محقق درصدد است اهداف فوق را با بررسی این موضوع که بین اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و سود ابرازی شرکت‌های هموارساز سود و غیرهموارساز سود همبستگی وجود دارد، بررسی نماید.

۶- روش تحقیق

به دلیل اینکه نتایج حاصل از پژوهش می‌تواند در فرایند تصمیم‌گیری استفاده شود، این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی است. همچنین، این پژوهش از لحاظ ماهیت توصیفی - همبستگی است، زیرا در این نوع پژوهش‌ها ارزیابی ارتباط بین دو یا چند متغیر است. به علاوه با توجه به اینکه از اطلاعات تاریخی در آزمون فرضیه استفاده شده

در گروه تحقیقات شبه آزمایشی طبقه‌بندی می‌گردد. هم‌چنین تحقیق حاضر به لحاظ معرفت‌شناسی از نوع تجربه‌گرا، سیستم استدلال آن استقرایی و به لحاظ نوع مطالعه میدانی - کتابخانه‌ای با استفاده از اطلاعات تاریخی به صورت پس‌رویدای می‌باشد. در این تحقیق، اطلاعات مربوط به شرکت‌ها در دوره زمانی ۱۳۹۲-۱۳۸۳ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند تا ارتباط بین متغیرها برای آزمون فرضیه تحقیق بررسی شود. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم‌افزار Excel محاسبه و سپس با به‌کارگیری نرم‌افزارهای Spss ۱۸ و Eviews ۶ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند. ابتدای این تحقیق با آمار توصیفی و با محاسبه شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین، میانه و شاخص‌های پراکندگی انحراف معیار چولگی و کشیدگی چولگی شروع شده است. در ادامه، آزمون نرمال بودن متغیر وابسته با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف^۱ انجام گردیده است. برای تجزیه و تحلیل مدل‌ها از تحلیل پانلی^۲ استفاده شده است. در این مدل‌ها وجود یا عدم وجود اثرات و هم‌چنین ثابت یا تصادفی بودن اثرات در مدل‌ها بررسی و در نهایت مناسب‌ترین مدل برآورد شده است. مبنای استنباط از روی سطح معناداری^۳ یا مقدار احتمال^۴ بوده است هم‌چنین سطح اطمینان مورد استفاده برای آزمون فرضیه و بررسی فروض کلاسیک رگرسیون ۹۵ درصد است بدین گونه که هر گاه مقدار احتمال یا سطح معناداری آزمون کم‌تر از ۰/۰۵ باشد فرض صفر در سطح ۹۵ درصد اطمینان رد می‌شود. برای اثبات خطی بودن رابطه از آزمون همبستگی (ضریب همبستگی پیرسون) استفاده می‌نماییم زیرا این معیار میزان همبستگی خطی بین دو متغیر را اندازه‌گیری می‌نماید. برای بررسی معنی دار بودن ضریب متغیرهای مستقل در هر مدل از آماره t استفاده شده است. آماره t به دست آمده با t جدول در سطح اطمینان ۹۵٪ مقایسه می‌شود، چنان‌چه قدرمطلق t محاسبه شده از t جدول بزرگ‌تر باشد، ضریب مورد نظر معنی دار خواهد بود که دلالت بر وجود ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته دارد. هم‌چنین به‌عنوان روشی جایگزین جهت تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا رد یک فرضیه بر اساس مقدار احتمال یا سطح معنی داری نیز عمل می‌شود. بدین صورت که اگر مقدار احتمال محاسبه شده بزرگ‌تر یا مساوی مقدار خطای نوع اول

1- Kolmogorev-smirnov test

2 - Panel

3- Significant Level

4- P-value

(α) باشد فرض صفر پذیرفته می‌شود و اگر مقدار احتمال کوچک‌تر از مقدار خطای نوع اول (α) باشد فرض صفر رد می‌شود.

۷- جامعه و نمونه آماری

به منظور انتخاب نمونه آماری شرایطی به شرح زیر در نظر گرفته شده است:

- ۱- کلیه شرکت‌ها باید گزارشات سالانه خود را به بورس ارائه داده باشند.
- ۲- گزارشات منتشر شده باید در دسترس و کلیه اطلاعات مورد نیاز در تحقیق را داشته باشد.
- ۳- شرکت‌ها باید جزء شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار (TSE) تهران باشد.
- ۴- به منظور قابلیت مقایسه اطلاعات، پایان سال مالی شرکت‌های انتخابی باید منتهی به ۲۹ اسفند باشد.
- ۵- طی قلمرو زمانی پژوهش، هیچ گونه توقف فعالیت نداشته و دوره مالی خود را تغییر نداده باشند.
- ۶- از سال ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشته و صورت‌های مالی خود به همراه گزارش حسابرسی مالی که توسط حسابداران رسمی تهیه و به سازمان بورس و اوراق بهادار تهران ارائه نموده‌اند و اطلاعات مورد نیاز جهت محاسبه متغیرهای مستقل و وابسته در دسترس باشد.
- ۷- براساس مدل تعدیل شده جونز در سنوات ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۹۲ هموارساز سود بوده‌اند.
- ۸- بر اساس مدل تعدیل شده جونز در سنوات ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۹۲ هموارساز سود نبوده‌اند.
- ۹- جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گرهای مالی نباشند. برخی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس شامل بانک‌ها و مؤسسات مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، شرکت‌های هلدینگ، بانک‌ها و لیزینگ‌ها) که افشاهای مالی و ساختارهای حاکمیت شرکتی در آنها متفاوت هستند از نمونه حذف گردید.
- ۱۰- در دامنه شمول مالیات بر ارزش افزوده قرار گرفته و کالاها و خدمات خریداری و قابل عرضه از سوی شرکت‌ها مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشد.

بنابراین با در نظر گرفتن محدودیت‌های تحقیق بالا تعداد ۹۳ شرکت طی قلمرو زمانی تحقیق طی سال‌های ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۹۲ (فاصله زمانی قبل و بعد از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده) جامعه آماری تحقیق را تشکیل می‌دهد.

۸- متغیرهای تحقیق

متغیرهای این پژوهش، مشتمل بر سه دسته متغیر مستقل، متغیر وابسته و متغیرهای کنترلی به شرح زیر است:

۱-۱- متغیر مستقل

با توجه به مطالبی که بیان گردید، متغیر مستقل این پژوهش، قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

۱-۲- متغیر وابسته

در این تحقیق متغیر وابسته، سود ابرازی شرکت‌های هموارساز سود و غیرهموارساز سود در راستای اعمال مقررات اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. در مطالعه حاضر، برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی اختیاری، از مدل تعدیل شده جونز استفاده شده است. بر اساس این مدل، اقلام تعهدی اختیاری معادل تفاوت بین مجموع اقلام تعهدی و اقلام تعهدی غیراختیاری است. علت استفاده از مدل تعدیل شده جونز آن است که ویرایش‌های بعدی مدل جونز از توان قابل قبولی برای کشف مدیریت سود برخوردارند (نیکو مرام و همکاران، ۱۳۸۸).

جونز در سال ۱۹۹۱ میلادی به منظور بررسی مدیریت سود در واحدهای تجاری مدلی ارائه نمود و فرض کرد که اقلام تعهدی غیراختیاری در طول زمان ثابت می‌باشند. در این مدل که سعی در تفکیک اقلام تعهدی اختیاری و غیر اختیاری داشت، تلاش گردید تا تأثیر شرایط اقتصادی یک واحد تجاری بر اقلام تعهدی غیر اختیاری را کنترل نماید. در ادامه دچو و همکاران شکل تعدیل شده‌ای از مدل جونز ارائه نمودند. به نظر ایشان در مدل تعدیل شده جونز به‌طور ضمنی فرض بر آن است که اقلام درآمد، نه در زمان برآورد پارامترهای مدل (دوره رویداد) و نه در زمان تخمین مدیریت سود (دوره برآورد)، مورد اعمال نظر و دستکاری مدیریت قرار نمی‌گیرند. آنها با نقض این فرض،

تغییرات فروش (درآمد) را در دوره برآورد، نشأت گرفته از مدیریت سود می‌دانند. بنابراین با وارد نمودن تغییرات حساب‌های دریافتنی به این منظور در مدل اولیه جونز، مدل تعدیل شده جونز را ارائه نمودند.

$$TA_{it} = \Delta A_{sit} - \Delta DCL_{it} - \Delta Cash_{it} + \Delta STDEBT_{it}$$

در این رابطه:

TA_{it} : معرف مجموع ارقام تعهدی

ΔA_{sit} : معرف تغییرات در دارایی‌های جاری بین دوره T و T-1

ΔDCL_{it} : معرف تغییرات در بدهی‌های جاری بین دوره T و T-1

$\Delta Cash_{it}$: معرف تغییرات در وجوه نقد و بانک بین دوره T و T-1

$\Delta STDEBT_{it}$: معرف تغییرات در حصة جاری بدهی‌های بلند مدت بین دوره T و T-1

$$TA_{it} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{i(t-1)}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{i(t-1)}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_{it}}{A_{i(t-1)}} \right) + \varepsilon_{it}$$

A_{it} : معرف مجموع دارایی‌ها

$A_{i(t-1)}$: خالص مجموع دارایی‌ها در سال قبل

ΔREV : معرف تغییرات در درآمد (فروش) بین دوره بین دوره T و T-1

ΔREC : معرف تغییرات در حساب‌های دریافتنی بین دوره بین دوره T و T-1

PPE: معرف اموال، ماشین آلات و تجهیزات ناخالص میباشد.

ε_{it} : ضریب خطا در دوره T

α_1 و α_2 و α_3 : پارامترهای خاص در صنعت

پس از تخمین پارامترها از طریق مدل‌های سری زمانی و یا مقطعی، ارقام تعهدی غیر اختیاری (NDA) به شرح ذیل برای دوره برآورد محاسبه می‌گردد.

$$NDA_{it} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{i(t-1)}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{i(t-1)}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_{it}}{A_{i(t-1)}} \right)$$

در مرحله آخر، ارقام تعهدی اختیاری (DA) به شرح ذیل محاسبه می‌گردد.

$$DA_{it} = TA_{it} - NDA_{it}$$

لازم به یادآوری می‌باشد که مجموع ارقام تعهدی با توجه به اطلاعات موجود، به

روش زیر نیز قابل محاسبه می‌باشد.

$$DA_{it} = E - OCF_{it}$$

E: معرف سود خالص قبل از ارقام غیر مترقبه

OCF: معرف وجوه نقد حاصل از عملیات

در این مدل ابتدا α_1 و α_2 و α_3 پارامترهای برآورد شده مختص شرکت از طریق روش تخمین حداقل مربعات در فاصله سال‌های ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۲ برآورد شده و پس از آن برای دو دوره زمانی تحقیق (۱۳۸۲-۱۳۸۶ و ۱۳۸۷-۱۳۹۲) مورد آزمون قرار گرفته و سپس با یکدیگر مورد مقایسه قرار گرفته‌اند. در این مدل شاخص مدیریت سود (اقدام تعهدی اختیاری) همان جمله خطا (E) می‌باشد که اگر این شاخص منفی باشد نشان دهنده این است که مدیر از حداقل سازی سود یا وان بزرگ و اگر این شاخص مثبت باشد نشان دهنده این است که مدیر از حداکثرسازی سود استفاده می‌نماید (کوتاری و همکاران، ۲۰۰۵). قابل ذکر آنکه در این تحقیق، هر چه سطح (اندازه) قدر مطلق اقدام تعهدی اختیاری بالا باشد نشان دهنده آن است که امکان مدیریت سود توسط مدیریت بالا می‌رود (بولو و طالبی، ۱۳۸۹).

۳-۱- متغیرهای کنترلی

به منظور تفکیک اثر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده از اثر سایر متغیرها، برخی از متغیرهای کنترلی در این پژوهش در راستای استفاده از مدل تعدیل شده جونز مورد استفاده قرار گرفته است. متغیرهای کنترلی عبارتند از:

زبان: متغیر دامی که در صورت وجود زبان عدد ۱ و در سایر موارد صفر در نظر گرفته می‌شود.

نسبت جاری: که از تقسیم دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری به دست می‌آید.

نسبت بدهی: که از تقسیم مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها محاسبه می‌شود.

۹- توصیف داده‌ها

در نگاره زیر شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین و میانه و شاخص‌های پراکندگی از جمله انحراف معیار، کشیدگی و چولگی برای متغیرهای مختلف محاسبه شده است. بزرگ بودن میانگین از میانه وجود نقاط بزرگ را در داده‌ها نشان می‌دهد زیرا میانگین تحت تأثیر این مقادیر قرار می‌گیرد. در این موارد توزیع داده‌ها چوله به راست است برای نمونه متغیرهای EM، CR و DEBIT چوله به راست است در حالت برعکس توزیع متغیرها چوله به چپ خواهد بود توزیع هیچ متغیری چوله به چپ نیست. برای اثبات خطی بودن رابطه از آزمون همبستگی (ضریب همبستگی پیرسون) استفاده می‌نماییم زیرا این معیار میزان همبستگی خطی بین دو متغیر را اندازه‌گیری

می‌کند. در ماتریس همبستگی زیر میزان همبستگی پیرسون بین متغیرهای وابسته و مستقل محاسبه گردیده است. میزان همبستگی متغیرها به صورت فرض صفر نوشته می‌شود.

$$\begin{cases} H_0: \rho_{XY} = 0 \\ H_1: \rho_{XY} \neq 0 \end{cases}$$

نگاره ۱- آمار توصیفی برای متغیرهای تحقیق

متغیرها	مشاهدات	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	حداقل	حداکثر
EM	۹۲۸	۶۶۷۰۳	۲۸۲۵۸	۱۰۴۷۲۸	۳.۱۲	۱۱.۰۳	۱۵۵	۷۰۶۲۷۵
LnEM	۹۲۸	۱۰.۲۱	۱۰.۲۵	۱.۴۳	-۰.۱۹	-۰.۳۰	۶.۵۲	۱۳.۴۷
LnSale	۹۱۹	۱۲.۰۴	۱۲.۰۷	۱.۵۷	-۰.۳۲	۰.۰۳	۶.۹۶	۱۶.۰۷
CR	۹۳۰	۱.۱۸	۱.۰۲	۰.۸۱	۴.۰۷	۳۰.۳۳	۰.۰۰	۱۰.۸۵
DEBIT	۹۳۰	۰.۷۵	۰.۶۴	۰.۴۶	۲.۴۱	۸.۶۴	۰.۰۰	۳.۵۹

در نگاره فوق بزرگ بودن میانگین از میانه وجود نشان دهنده وجود نقاط بزرگ در داده‌ها می‌باشد زیرا میانگین تحت تأثیر این مقادیر قرار می‌گیرد. در این موارد توزیع داده‌ها چوله به راست است. در صورتی که مقادیر میانگین و میانه متغیرها نزدیک به هم باشد توزیع متغیرها متقارن است این ویژگی اهمیت زیادی دارد زیرا تقارن یکی از ویژگی‌های توزیع نرمال است. (میزان کشیدگی و چولگی توزیع نرمال صفر است) مقدار چولگی برای متغیرهای وابسته LnEM و LnSale به ترتیب برابر با ۰/۱۹ و ۰/۳۲ است که بیانگر این موضوع است که توزیع مشابه توزیع نرمال است.

نگاره ۲

	VAT		LOSS	
	Count	%	Count	%
0	837	90.0%	661	71.1%
1	93	10.0%	269	28.9%

۱۰- روش تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیات

مدل‌ها از لحاظ استفاده از اطلاعات آماری به سه گروه تقسیم می‌شوند. برخی از مدل‌ها با استفاده از «اطلاعات سری زمانی»^۱ یا به عبارتی طی دوره نسبتاً طولانی چند ساله برآورد می‌شوند. بعضی دیگر از مدل‌ها بر اساس «داده‌های مقطعی»^۲ برآورد می‌شوند. روش سوم برآورد مدل، که در این تحقیق نیز مورد استفاده قرار گرفته است برآورد بر اساس «داده‌های پانل»^۳ است. به کمک این روش که در مطالعات سال‌های اخیر نیز به‌طور فزاینده‌ای مورد استفاده قرار گرفته تعداد مشاهدات تا حد مطلوب افزایش می‌یابد. با توجه به اینکه مشاهدات ادغام شده باعث تغییرپذیری بالاتر، هم خطی چندگانه کم‌تر میان متغیرهای توضیحی، درجه آزادی بیشتر و کارایی بالاتر تخمین‌کننده‌ها می‌شود، مطالعات پانل نسبت به مطالعات مقطعی و سری زمانی دارای مزیت است. (بالتاجی، ۱۹۹۵). در تحلیل پانلی که داده‌ها به‌صورت مقطعی-زمانی^۴ گردآوری شده‌اند داده‌های جمع‌آوری شده برای مقاطع مختلف (در اینجا شرکت‌ها) در طی زمان می‌باشد. در داده‌هایی که بدین صورت جمع‌آوری می‌شوند، استقلال مشاهدات حفظ نمی‌گردد زیرا از هر شرکت در سال‌های مختلف چندین مشاهده تکرار شده است که این مشاهدات به هم وابسته‌اند (زیرا متعلق به یک شرکت هستند). از این رو در این تحقیق جهت تحلیل داده‌ها از تحلیل پانلی استفاده می‌گردد. در تحلیل پانلی سه نوع مدل بدون اثرات ثابت، با اثرات ثابت و با اثرات تصادفی وجود دارد که از آزمون‌های مختلف برای تشخیص مدل مناسب استفاده می‌شود.

۱-۱- فرآیند انتخاب مدل مناسب

فرآیند انتخاب مدل مناسب به شرح زیر است:

مرحله اول: وجود اثرات در مقابل مدل بدون اثرات آزمون می‌گردد (آزمون لیمر یا چاو).

در این مرحله آزمون فرض به شرح زیر است:

$$\begin{cases} H_0 : & \text{مدل بدون اثرات مناسب است} \\ H_1 : & \text{مدل با اثرات مناسب است} \end{cases}$$

-
- 1- Time series data
 - 2- Cross section data
 - 3- Panel data
 - 4- Cross section-time series

در صورتی که مقدار احتمال برای آزمون بالا کم‌تر از $0/05$ باشد فرض صفر در سطح 95 درصد اطمینان رد می‌گردد یعنی مدل با اثرات ثابت یا تصادفی مناسب است و در غیر این صورت فرض صفر در سطح 95 درصد اطمینان رد نمی‌شود یعنی مدل ادغام شده مناسب است.

مرحله دوم: مدل با اثرات تصادفی در مقابل مدل با اثرات ثابت آزمون می‌گردد (آزمون هاسمن).

در صورتی که مدل مورد استفاده مدل با اثرات باشد، سوال بعدی این است که آیا مدل با اثرات ثابت مناسب است یا مدل با اثرات تصادفی؟ برای پاسخ به این سوال مدل با اثرات تصادفی در مقابل مدل با اثرات ثابت با استفاده از آزمون هاسمن آزمون شده است.

فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به شرح زیر است.

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{مدل با اثرات تصادفی مناسب است} \\ H_1: \text{مدل با اثرات ثابت مناسب است} \end{array} \right.$$

در صورتی که مقدار احتمال برای آزمون بالا کم‌تر از $0/05$ باشد فرض صفر در سطح 95 درصد اطمینان رد شده یعنی مدل با اثرات ثابت مناسب است) و در غیر این صورت فرض صفر در سطح 95 درصد اطمینان رد نم‌یشود یعنی مدل با اثرات تصادفی مناسب است. در نهایت از بین سه مدل بدون اثرات، مدل با اثرات ثابت و مدل با اثرات تصادفی مناسب‌ترین مدل انتخاب شده و در مورد معناداری هر کدام از متغیرهای مستقل و کنترلی بحث خواهد گردید.

۲-۱۰- انتخاب مدل

همان‌گونه که پیشتر بیان گردید ابتدا مدل مناسب را از میان مدل‌ها (مدل ادغام شده، مدل با اثرات ثابت و یا مدل با اثرات تصادفی) انتخاب می‌نماییم؛ در این خصوص نتایج آزمون چاو و هاسمن برای تشخیص مدل مناسب در نگاره زیر ارائه گردیده است:

نگاره ۳- آزمون چاو و آزمون هاسمن برای انتخاب مدل مناسب

آزمون چاو یا لیمر		آزمون هاسمن			نتیجه	
آزمون اثرات	مقدار	درجه آزادی	مقدار کای - دو	درجه آزادی		
مقدار F	۲.۴۱۴	(۹۲.۸۱۹)	۰.۰۰۰	۱۰.۹۱	۵	مدل با اثرات تصادفی
مقدار کای - دو	۲۲۰.۰۶۲	۹۲	۰.۰۰۰		۰.۰۵۳	

بر اساس نگاره فوق مقدار احتمال آزمون چاو در مدل فوق کمتر از ۰/۰۵ است بنابراین مدل مورد استفاده دارای اثرات جداگانه‌ای برای شرکت‌ها می‌باشد. مقدار احتمال آزمون هاسمن برای این مدل بیشتر از ۰/۰۵ است که نشانگر مدل با اثرات تصادفی برای آن است. در ادامه از این مدل برای بررسی فرضیه استفاده گردیده است. در این بخش برای بررسی و برآورد مدل از تحلیل پانلی^۱ استفاده شده است.

نگاره ۴- پردازش و برآورد پارامترهای مدل با اثرات ثابت

پارامترها	مقدار ضرایب	مقدار T	مقدار احتمال	نتیجه	VIF
مقدار ثابت	۷.۲۰۷	۸.۲۶۲	۰.۰۰۰	معنادار و مثبت	-
VAT	-۰.۴۶۵	-۳.۵۷۴	۰.۰۰۰	معنادار و منفی	۱.۰۲
LNSALE	۰.۲۷۱	۴.۰۲۹	۰.۰۰۰	معنادار و مثبت	۱.۲۸
CR	-۰.۱۴۰	-۱.۳۹۷	۰.۱۶۳	بی معنی	۱.۵۵
LOSS	۰.۱۸۸	۱.۳۲۴	۰.۱۸۶	بی معنی	۱.۷۲
DEBIT	-۰.۱۷۳	-۰.۶۹۷	۰.۴۸۶	بی معنی	۲.۱۵
مقدار F		۵.۵۴		مقدار احتمال F	۰.۰۰۰
ضریب تعیین		۰.۴۰		دوربین واتسون	۱.۹۴

با توجه به اینکه مقدار احتمال آزمون هاسمن در مدل فوق به ۰/۰۵ نزدیک می‌باشد است لذا به منظور اطمینان از نتایج آزمون، پردازش و برآورد مدل با اثرات ثابت نیز انجام گرفته است. لازم به توضیح است هر چند نتایج این آزمون مشابه با مدل با اثرات تصادفی می‌باشد لیکن استفاده از مدل اثرات ثابت تنها در صورتی منطقی خواهد بود که ما اطمینان داشته باشیم که اختلاف بین مقاطع را می‌توان به صورت انتقال تابع رگرسیون نشان داد، در حالی که ما همیشه از وجود این موضوع مطمئن نیستیم. برای رفع این مشکل از روش پیشنهاد شده که به مدل اجزاء خطا^۲ یا اثرات تصادفی معروف است برای بررسی فرضیه استفاده گردیده است. این روش فرض می‌کند که جزء ثابت مشخص کننده مقاطع مختلف به صورت تصادفی بین واحدها و مقاطع توزیع شده است.

1- Panel Analysis

2- Error Components Model

بنابراین مدل اثرات تصادفی را می‌توان به صورت زیر تعریف نمود.

$$Y_{it} = \alpha + \sum_{k=1}^k \beta_k X_{kit} + \eta_i + \varepsilon_{it}$$

که در آن η_i یک جمله خطای تصادفی با میانگین صفر و واریانس σ_{η}^2 می‌باشد. بنابراین در مدل اثرات تصادفی جزء اخلاص از دو بخش تشکیل شده است؛ یکی η_i که جزء اخلاص مقطع بوده و دیگری ε_{it} که جزء اخلاص ترکیب مقطع و سری زمانی است. با توجه به اینکه در این حالت واریانس‌های مربوط به مقاطع مختلف با هم یکسان نیستند لذا مدل دچار ناهمسانی واریانس بوده و از روش حداقل مربعات تعمیم یافته^۱ (GLS) جهت برآورد مدل استفاده می‌شود.

مدل مفروض به صورت زیر می‌باشد:

$$\ln(EM_{it}) = \beta_0 + \beta_1 VAT_{it} + \beta_2 \ln Sale_{it} + \beta_3 CR_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 DEBT_{it} + \varepsilon_{it}$$

فرض صفر و فرض مقابل در این مدل به صورت زیر است:

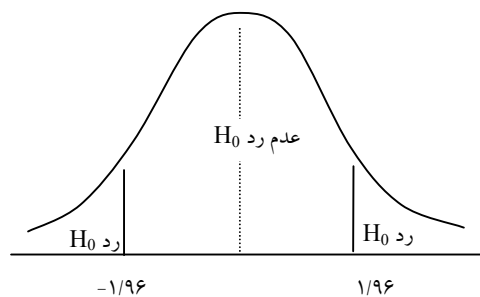
$$\begin{cases} H_0 : \beta_1 = \beta_2 = \dots = \beta_5 = 0 & \text{مدل معنی‌داری وجود ندارد.} \\ H_1 : \beta_i \neq 0 \quad i = 1, 2, \dots, 5 & \text{مدل معنی‌داری وجود دارد.} \end{cases}$$

در نگاره زیر مدل با اثرات تصادفی برآورد شده و مقدار احتمال معنی‌داری F برابر با ۰/۰۰۰ است. این مقدار کم‌تر از ۰/۰۵ است بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود یعنی در سطح اطمینان ۹۵ درصد مدل معنی‌داری وجود دارد. میزان ضریب تعیین برابر با ۰/۱۴ است یعنی در حدود ۱۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل بیان می‌گردد. مقدار آماره دوربین واتسون برابر با ۱/۷۳ است مقادیر نزدیک به ۲ حاکی از عدم خودهمبستگی باقیمانده‌ها که یکی دیگر از فروض رگرسیون است را نشان می‌دهد. (بنابراین خودهمبستگی بین باقیمانده‌ها وجود ندارد).

نگاره ۵- پردازش و برآورد پارامترهای مدل با اثرات تصادفی

پارامترها	مقدار ضرایب	مقدار t	مقدار احتمال	نتیجه	VIF
مقدار ثابت	۵.۴۴۷	۱۰.۱۷۱	۰.۰۰۰	معنادار و مثبت	-
VAT	-۰.۴۴۴	-۳.۴۲۳	۰.۰۰۱	معنادار و منفی	۱.۰۲
LnSale	۰.۴۰۹	۱۰.۷۵۹	۰.۰۰۰	معنادار و مثبت	۱.۲۸
CR	-۰.۰۷۵	-۰.۹۵۱	۰.۳۴۲	بی‌معنی	۱.۵۵
LOSS	۰.۲۱۹	۱.۷۳۱	۰.۰۸۴	معنادار و مثبت	۱.۷۲
DEBIT	-۰.۱۴۶	-۰.۹۱۱	۰.۳۶۲	بی‌معنی	۲.۱۵
مقدار F		۲۸.۹۰	مقدار احتمال F		۰.۰۰۰
ضریب تعیین		۰.۱۴	دوربین واتسون		۱.۷۳

همان‌گونه که نتایج مندرج در این نگاره نشان می‌دهد مقادیر VIF (عامل افزایش واریانس) که شاخصی برای بررسی همخطی بین متغیرهای مستقل می‌باشد در صورتی که مقدار آن بالاتر از ۱۰ باشد احتمال وجود همخطی بین متغیرهای مستقل وجود دارد این در حالی می‌باشد که میزان این شاخص برای متغیرها کم‌تر از ۲/۱۵ است. مقدار آماره t برای VAT برابر با ۳/۴۲- (معنادار و مثبت)، برای LnSale برابر با ۱۰/۷۶ (معنادار و مثبت)، برای CR برابر با ۰/۹۵- (بی‌معنی)، برای LOSS برابر با ۱/۷۳ (معنادار و مثبت) و برای DEBIT برابر با ۰/۹۱- (بی‌معنی) است مقدار آماره t برای عرض از مبدا برابر با ۱۰/۱۷ است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد یعنی عرض از مبدا معنادار است.



نمودار ۲- توزیع آماره بالا برای نمونه‌های بزرگ توزیع نرمال استاندارد است بنابراین ناحیه رد و عدم رد به صورت زیر خواهد بود.

نحوه داوری به این صورت است که اگر مقدار t در ناحیه رد قرار گیرد فرض صفر رد می‌شود. در نگاره بالا رابطه بین متغیرهای مستقل با متغیر وابسته مشخص شده است. رابطه مثبت و معنادار به این مفهوم است که با افزایش متغیر مستقل، متغیر وابسته نیز افزایش می‌یابد در حالیکه در ارتباط منفی معنادار با افزایش متغیر مستقل، متغیر وابسته کاهش می‌یابد در ارتباط بی‌معنی هم رابطه‌ای بین متغیر مستقل و وابسته وجود ندارد.

۱۱- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در این مطالعه تأثیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی گردید. بدین منظور اقلام تعهدی اختیاری با استفاده از مدل تعدیل شده جونز محاسبه و به‌عنوان معیار هموارسازی سود در نظر گرفته شد. نتایج این تحقیق تحقیق نشان داد که بین همبستگی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و سود ابرازی شرکت‌های هموارساز سود تفاوت معنی‌داری وجود داشته و اجرای قانون مذکور در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران سبب کاهش هموارسازی سود گردیده لذا می‌توان چنین نتیجه گرفت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که به هموارسازی سود نپرداخته‌اند به اثرات اجرای قوانین و مقررات مالیاتی در نحوه شناسایی سود ابرازی توجه و قبل از افشاء سود تبعات قانونی آن را مورد ارزیابی قرار می‌دهند. این امر نشان‌دهنده تحقق هدف اصلی سازمان امور مالیاتی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مبنی بر افزایش شفافیت اطلاعات مالی شرکت‌ها می‌باشد.

تحقیقات نشان دهنده آن است که اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بیشترین تأثیر را بر سود ابرازی شرکت‌ها داشته و همگام با اجرای مقررات موضوع ماده ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، پرداخت‌های مشمول مالیات بر ارزش افزوده شرکت‌ها نیز افزایش یافته و پیگیری‌های مستمر این سیستم‌های مالیاتی جدید که از طریق الزام مؤدیان به تسلیم اظهارنامه‌های فصلی و گزارشات خرید و فروش فصلی صورت می‌پذیرد سبب کاهش هموارسازی سود و متعاقب آن آثار مطلوبی را از جمله شفافیت اقتصادی متوجه نظام مالیاتی کشور نموده است. از جمله این موارد رسیدگی و مطالبه مالیات از مؤدیان واقعی با بهره‌گیری از اطلاعات مالی به‌دست آمده با هدف کاهش فرار مالیاتی و اجتناب از مطالبه مالیات به صورت علی‌الرأس در راستای تحقق

عدالت مالیاتی می‌باشد. صحت اثبات این مهم حذف شیوه علی الرأس در تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. همان‌گونه که پیشتر نیز بیان گردید یکی از دلایل اصلی هموار سازی سود در شرکت‌ها جلوگیری از خروج نقدینگی از شرکت می‌باشد و مدیران شرکت‌ها همواره تلاش خود را در جهت افزایش هموارسازی سود معطوف نموده‌اند. هر چند ممکن است به جهت پیچیدگی اقدامات صورت گرفته از سوی شرکت‌های هموارساز، متولیات ذی‌ربط موفق به کشف برخی از این‌گونه اقدامات که مغایر با قوانین و مقررات مالیاتی نیز می‌باشد نگردند؛ البته در این بین نایبستی عواملی نظیر ناآگاهی برخی از حسابداران رسمی از قوانین و مقررات مالیاتی و نبود ضمانت‌های اجرایی قانون و کوتاهی متولیان ذی‌ربط در برخورد با متخلفان در این زمینه را از نظر دور داشت (بیگ‌پور، ۱۳۸۵، ۱۰۸-۱۱۳).

عمده‌ترین دلیل عدم کشف این‌گونه موارد، جدا بودن بخش مالیات بر عملکرد و ارزش افزوده و عدم استفاده از ظرفیت موجود در درون سازمان در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان می‌باشد که در این زمینه و به جهت ارتقاء سطح کیفی و کمی در رسیدگی و مطالبه مالیات و نیز کاهش فرار مالیاتی پیشنهاد می‌گردد رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان چه در بخش عملکرد و چه در بخش ارزش افزوده همزمان با یکدیگر صورت پذیرد.

۱۲- محدودیت‌های پژوهش

محدودیت‌های پژوهش حاضر به شرح زیر قابل ذکر است:

۱- پژوهش حاضر با استفاده از داده‌های مربوط به ۹۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است و شرکت‌های سرمایه‌گذاری، لیزینگ و بیمه به علت ماهیت خاص فعالیت آنها، از جامعه آماری کنار گذاشته شده‌اند، لذا نتایج به دست آمده قابلیت تعمیم به تمامی شرکت‌ها را ندارد.

۲- قلمرو زمانی مطالعه حاضر از سال ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۹۲ می‌باشد. بنابراین باید توجه نمود که نتایج پژوهش قابل تعمیم به سال‌های قبل از ۱۳۸۳ نمی‌باشد.

۳- مهم‌ترین محدودیت این تحقیق، دامنه شمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر کالا و خدماتی می‌باشد که توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران خرید و عرضه می‌گردد. به سخن دیگر تأثیر متغیرهای دیگری که کنترل

آنها خارج از دسترس محقق است و امکان تأثیرگذاری آنها بر نتایج پژوهش منتفی نیست. هر چند در این تحقیق سعی گردیده تا شرکتهایی که به عرضه کالا و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند از جامعه آماری حذف شوند لیکن اثرات برخی بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های صادره از سوی سازمان امور مالیاتی که در طول زمان صادر گردیده بر عملکرد برخی از شرکت‌ها قابل ارزیابی نمی‌باشد. ذکر این نکته ضروری به نظر می‌رسد که در هیچ تحقیقی حتی تحقیقات علوم تجربی کنترل کامل متغیرها میسر نیست.

فهرست منابع

- ضیایی بیگدلی، محمدتقی، بلداجی، فرهاد، مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی مدرن، انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی، چاپ اول، تهران، سال ۱۳۸۳
- طیب نیا علی و یزدان پناه، محسن، بررسی استقرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران در تطبیق بین‌المللی، پژوهشنامه اقتصادی، پژوهشکده امور اقتصادی، سال پنجم، شماره اول، بهار ۱۳۸۴
- طیب نیا، علی، بررسی آثار احتمالی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر توزیع درآمد، مؤسسه توسعه و تحقیقات اقتصادی دانشگاه تهران، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، چاپ اول، پاییز ۱۳۸۳
- آقایی، اله محمد؛ اکبر کمیجانی (۱۳۸۰) مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی، پژوهشنامه اقتصادی شماره ۲، صص ۱۵۸-۱۳۵.
- نیکو مرام، هاشم. نوروش، ایرج. مهر آذین، علیرضا (۱۳۸۸). ارزیابی مدل‌های مبتنی بر اقلام تعهدی برای کشف مدیریت سود. مجله پژوهش‌های مدیریت. سال ۲۰. شماره ۸۲. پاییز ۱۳۸۸. صص ۲۰-۱.
- اعتمادی، حسین و جوادیمزده، محمدعلی، عوامل مؤثر بر ارتباط بین هموارسازی سود و سودآوری شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران، (نوروز ۱۳۸۹)، 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 طباطبائی.

بدری، احمد، (۱۳۷۸)، شناسایی عوامل مؤثر بر هموارسازی سود در جامعه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، رساله دکترا دانشگاه تهران.

دوانی، غلامحسین، (زمستان ۱۳۸۵)، چالش حسابرسی مالیاتی، دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۷.

قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، (زمستان ۱۳۸۰)، چاپ اول، سازمان امور مالیاتی کشور.

مجموعه قوانین مالیاتی، (۱۳۹۳)، چاپ یازدهم، مؤسسه حسابرسی آزمون پرواز.

کریمی زند، ساناز، (۱۳۸۵)، بررسی ارتباط بین هموارسازی سود با اندازه شرکت و نوع صنعت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه الزهرا.

نورانی، حسین، (۱۳۸۲)، تأثیر هموارسازی سود بر بازده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز.

Dechow, P. Dichev, I. (2002). "The quality of accruals and earnings: the role of accruals in estimation error". *The Accounting Review*. Vol 77. pp: 35-59.

Alberchet, W.D. and F.M. Richardson, (1990), "Income Smoothing by Economy Sector".

Barnea, J. Ronen and S. Sadan (1976). "Classificatory smoothing of income with extraordinary items." *Accounting Review*, Jan.

Chaney Paul K and Debra C. Jeter. (1997). "Income Smoothing and Firm Characteristics", *Accounting Enquiries*, Vol. 7, No. 1.

Das, Somnath. Keejae Hong. Kyonghae Kim. (2009). *Cash Flow Volatility, Income Smoothing and CEO Cash Compensation*. Online, www.ssrn.com.

Eckel, N. (1981) "Income Smoothing Hypothesis Revisited", *Abacus*, June, pp. 28-40

Gordon, M.J. (1964). *Postulates, Principles and Research in Accounting*. *The Accounting Review*. 39 (2), p. 120.

Hepworth, Samuel, (January 1953), "smoothing periodic income." *Accounting Review* 28: 1, pp. 32-39.

Imhoff A. Eugene, (1981). "Income smoothing: An analysis of critical issues", *Quarterly Review of Economics and Business*, Vol 21, No. 3.

Joo, Hyunghwan.(1991), "Income smoothing: An asymmetric information approach"

Michelson, S.E.; Jordan- Wagner, J.and Wooton, C.W.(1995). "A market based analysis of income smoothing", Journal of business finance and accounting, December 1995, Vol.22, pp 1179.

Moses, O.D.(1987), "Income smoothing and incentives, Emperical tests using Accounting changes", The Accounting Review, No, 2.April 358-375.

P.M.Healy. "the Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions." Journal of Accounting and Economics, April.(1985) pp.85-107.

Ronen, J.and S.Sadan, (1981), Smoothing Income Numbers: Objectives, means, and implications. Addison-Wesley Publishing Company.