

بررسی عوامل حسابداری و حسابرسی مؤثر بر تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی

آرش تحریری

استادیار گروه حسابداری دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، arashtahriri@ut.ac.ir

رضا باغبان نظری

کارشناس ارشد حسابداری پردیس بین‌المللی ارس دانشگاه تهران

چکیده

در این تحقیق به بررسی عوامل حسابداری و حسابرسی مؤثر بر تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی پرداخته شد. جامعه آماری این تحقیق تعداد ۵۲ شرکت می‌باشند که از اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ تهران استخراج گردید. در این تحقیق عوامل حسابداری به پنج شاخص (بازده حقوق صاحبان سهام، حاشیه سود، نسبت سود تقسیمی، نسبت قیمت هر سهم به سود هر سهم، نسبت جریان نقدی عملیاتی به خالص جریان وجه نقد) استفاده گردید و همچنین برای عوامل حسابرسی از دو شاخص (اندازه حسابرسی و وجود حسابرسی مالیاتی) استفاده گردید. نتایج تحقیق نشان داد که بین نوع حسابرسی و وجود حسابرسی مالیاتی با تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی رابطه معکوس و وجود دارد و از بین عوامل حسابداری بازده حقوق صاحبان سهام و نسبت قیمت هر سهم به سود هر سهم دارای رابطه معکوس و نسبت جریان نقدی عملیاتی به خالص جریان وجه نقد رابطه مستقیم و معنی‌داری دارد ولی بین حاشیه سود و نسبت سود تقسیمی با تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود ندارد. به‌طور کلی می‌توان بیان داشت که نوع حسابرسی و همچنین وجود حسابرسی مالیاتی باعث کاهش تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان می‌گردد و به‌علاوه برخی از عوامل حسابداری شرکت نیز بر این تفاوت تأثیرگذار می‌باشد.

کلید واژه‌ها: عوامل حسابداری، عوامل حسابرسی، تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان

۱- مقدمه

طی سال‌های گذشته، اقتصاددانان مکاتب مختلف توسعه اقتصادی نظرات گسترده‌ای را در ارتباط با جایگاه اقتصادی دولت و نقش آن در راهبردهای توسعه عنوان داشته‌اند. این نظرات متناسب با شرایط حاکم در هر دوران تغییراتی داشته است. با بررسی وضعیت اقتصادی و مالی جوامع مختلف در چند دهه اخیر، ملاحظه می‌شود که تحولات بسیار وسیعی در محدوده وظایف و مسئولیت‌های دولت‌ها و حکومت‌های جهان به وجود آمده است با افزایش هر چه بیشتر نقش دولت‌ها در فعالیت‌های اقتصادی جامعه، بودجه عمومی نیز به یکی از مهم‌ترین راه‌های مداخله دولت در زندگی ملت‌ها و اداره امور کشور و مؤثرترین وسیله برای اجرای برنامه‌های اقتصادی و اجتماعی و اعمال نظرات سیاسی تبدیل گردیده است. نوسانات بالای درآمدهای نفتی و عدم توانایی کنترل آن باعث ایجاد شک‌های متعدد برای اقتصاد ایران شده است که آثار منفی زیادی به همراه داشته است حذف این شک‌ها نیازمند ایجاد یک منبع درآمدی با ثبات می‌باشد. همین امر توجه بیشتر و بهتر به درآمدهای مالیاتی و راه‌های افزایش آن‌ها را ایجاد کرده است.

مهم‌ترین بخش از اقدامات مالیاتی که به منظور وصول مالیات انجام می‌شود، مسئله تشخیص مالیات است. روند تکاملی تشخیص مالیات در سطح کشورهای پیشرفته جهان بیان کننده این مطلب است که به تدریج این کشورها سعی می‌نمایند که تشخیص مالیات توسط دستگاه‌ها و سازمان‌های مالیاتی را به سوی تشخیص مالیات توسط مؤدیان یا خود تشخیصی سود دهند، این حرکت در کشورها دارای نتایج و پی‌آمدهای بسیار مثبتی در اقتصاد آن‌ها بوده و تلاش‌های زیادی در جهت تغییر نگرش عام نظام مالیات نسبت به مؤدیان صورت گرفته است. متأسفانه در ایران اختلاف بین مالیات اظهاری مؤدیان مالیاتی و مالیاتی تشخیصی توسط ممیزان مالیاتی به طرز معنی‌داری زیاد است و وجود تفاوت بین این دو رقم پدیده‌ای عادی محسوب می‌شود. در سال‌های اخیر پدیده اختلاف بین سود ابرازی و قطعی مورد توجه بیشتر تحلیل‌گران قرار گرفته است. عوامل مختلفی بر این اختلاف تأثیرگذار می‌باشد یکی از این عوامل حساسی به‌عنوان یک مکانیزم کارآمد، به سهامداران این اطمینان را می‌دهد که مدیران در اداره شرکت در راستای منافع سهامداران عمل نموده‌اند یا خیر؟ از اینرو، کار حساسی اطمینان بخشی به سهامداران و سایر اشخاص ذینفعی است که با شرکت طرف قرارداد هستند (والک ۲۰۰۳؛ بنیمهد ۱۳۸۹). چنانچه مطالعات پیشان بیان داشته است

حسابرسان مستقل و با کیفیت می‌توانند بر کیفیت سود شرکت‌ها تأثیرگذار باشند و چنانچه حسابرسان متخصص باشند می‌توانند با رعایت قوانین مالیاتی در حسابرسی صورت‌های مالی و گزارش موارد عدم رعایت تفاوت سود ابرازی و سود قطعی مؤدیان را کاهش دهد. از طرفی با توجه به تئوری نمایندگی، در تئوری‌های مالی یک فرض اساسی این است که هدف اولیه شرکت‌ها افزایش ثروت سهامداران است، ولی در عمل ممکن است این گونه نباشد. این احتمال وجود دارد که مدیران منافع خودشان را بر منافع سهامداران ترجیح دهند. مدیران احتمالاً به افزایش منفعت شخصی تمایل دارند (حساس یگانه، ۱۳۸۴). از طرفی می‌توان بیان داشت که عوامل حسابداری نیز می‌توانند باعث اختلاف بین مالیات اظهاری مؤدیان مالیاتی و مالیاتی تشخیصی توسط ممیزان مالیاتی گردند. عوامل حسابداری و نسبت‌های آن می‌تواند انگیزه‌ای برای افزایش مدیریت سود توسط مدیریت ایجاد کند که این کار می‌تواند باعث ایجاد اختلاف گردد با توجه به مطالب ارائه شده این تحقیق به دنبال پاسخ به این سوال می‌باشد که آیا متغیرهای حسابداری و حسابرسی بر تفاوت سود ابرازی و سود قطعی تأثیرگذار می‌باشد؟

۲- ادبیات و چهارچوب نظری تحقیق

درحالی که مبنای تعیین سود مشمول مالیات (سود مالیاتی)، سود قبل از کسر مالیات (سود حسابداری) است ولی به علت تفاوت حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی اختلافاتی بین این دو مورد وجود دارد. زیرا در حسابداری اصل محافظه کاری، درآمدها به کم‌ترین میزان ممکن و هزینه‌ها به بیش‌ترین میزان ممکن شناسایی میشوند و در نتیجه اصل بر شناسایی سود کم‌تر است. در حالی که در قوانین مالیاتی (به استثنای قوانین مربوط به معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی ناشی از سیاست‌های تشویقی دولت) در بیش‌تر اوقات به دلایل متعددی، اصل بر شناسایی سود بیش‌تر می‌باشد و بر همین اساس هیچگاه سود حسابداری و سود مالیاتی برابر نخواهد شد و سود حسابداری با تعدیلاتی به سود مشمول مالیاتی تبدیل می‌گردد (شمس زاده و ذکوری، ۱۳۸۷).

در تعریف سود ابرازی، سودی که مودی مالیاتی بدون توجه به نظرات کارشناسان مالیاتی بر اساس صورت‌های مالی شرکت استخراج نموده و ممکن است برخی از هزینه‌ها از نظر آئین نامه‌ها مطابق با مفاد ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم نبوده و برگشت داده شوند در این صورت سود شرکت بیش‌تر خواهد شد ولی سود قطعی سودی

است که پس از بررسی و نظر کارشناسان امور مالیاتی و کنکاش در خصوص صحت و سقم صورت‌های مالی و به سود مشمول مالیات قطعی دست پیدا میکنند و تفاوت این دو سود هر قدر کم‌تر باشد یعنی اینکه صورت‌های مالی مطابق با قانون و آئین نامه‌های مالیاتی بوده و اعتبار آنها را مورد سنجش قرار میدهد با توجه به موضوع این تحقیق نظرات کارشناسان مالیاتی مبنی بر اینکه شناخت متغیرهای حسابداری و حسابرسی در فرایند تشخیص مالیات، بر درآمد مشمول مالیاتی اثر گذار خواهد بود؟ آیا شرکتی که حسابرسی مالیاتی توسط سازمان یا جامعه انجام داده و یا اصلاً حسابرسی مالیاتی نداشته این فرآیند در میزان مالیات تأثیر خواهد داشت؟ به دنبال بهبود کارایی نظام مالیاتی با شناسایی این متغیرها بوده‌ایم که در این تحقیق به بررسی برخی از آنها پرداخته که از نظر علل و کارا یا ناکارا بودن آنها مشخص شود

۳- پیشینه پژوهش

۳-۱- خارجی

چنگ وون (۲۰۰۱) در تحقیقی تحت عنوان تأثیرات مقررات مالیاتی بر تصمیمات سرمایه‌گذاری و گزارشگری مالی در مؤسسات اقتصادی در زمان تورم، به این نتیجه دست یافت که مقررات مالیاتی بر سود ابرازی مؤسسات مالی در زمان تورم که منجر به ارائه سود بیش‌تری می‌گردد تأثیرگذار بوده در نتیجه اطلاعات به صورت کامل افشا نشده و در نهایت این تضاد در امر گزارشگری بر مبنای قوانین مالیاتی و سود ابرازی استانداردهای حسابداری و سبب عدم اطمینان و ایجاد تردید در تصمیم‌گیری‌های مالی می‌گردد.

گیل ماترون و جرج پلکسو (۲۰۰۱) طی یک بررسی تحت عنوان رابطه بین اندازه‌گیری گزارشگری مالی و مالیاتی از جهت سود به این نتیجه رسیدند، حسابداری مالیاتی و حسابداری مالی در اندازه‌گیری سود دارای تفاوت‌هایی هستند که تفاوت ناشی از قوانین و مقررات و استانداردهای بین‌المللی می‌باشد و تلاش در جهت رسیدن به یک نگاه همسو از نظر گزارشگری نقطه این بررسی می‌باشد.

منزن و پلکسو (۲۰۰۲) به بررسی اندازه و منشا ایجاد تفاوت‌های مالیاتی - حسابداری (BID) پرداختند. آنها شواهدی یافتند مبنی بر اینکه این تفاوت‌ها در حال افزایش است و فقط مجموعه کوچکی از متغیرها توانایی توضیح این افزایش را دارند. آنها بیان کردند

که انگیزه‌های مدیران برای افزایش سود حسابداری گزارش شده به سهامداران و در عین حال کاهش سود مشمول مالیات از جمله عوامل ایجاد این تفاوت‌هاست.

هانلن (۲۰۰۵) به بررسی نقش تفاوت‌های مالیاتی- حسابداری در پایداری سود، اقلام تعهدی و جریان‌های نقدی برای سودهای آتی پرداخت. او همچنین بررسی کرد که آیا سطح تفاوت برارزیابی سرمایه‌گذاران از پایداری سود آتی اثر می‌گذارد. نتایج این بررسی‌ها حاکی از این است که سود سال شرکت‌های با تفاوت‌های مالیاتی - حسابداری بزرگ‌تر در مقایسه با سال - شرکت‌های با تفاوت‌های کوچک‌تر، پایداری کم‌تری دارد و سرمایه‌گذاران تفاوت‌های مثبت بزرگ را به‌عنوان پرچم قرمز تفسیر می‌کنند و انتظاراتشان را از پایداری سود آتی کاهش دهند.

فانگ جاوو (۲۰۰۶) در پژوهشی تحت عنوان عوامل مؤثر بر رویه‌های تصمیم‌گیری شرکت وقتی حسابداری مالی در مقابل حسابداری مالیاتی قرار می‌گیرد به این نتیجه رسید که قوانین مالیاتی ناگزیر بر عمل حسابداری اثر می‌گذارد و حسابداری به‌عنوان یک فن، دارای اصول و ضوابط خاص خودش است که تحت قوانین مالیاتی قرار گرفته است. این تأثیرپذیری به گونه‌ای باید باشد که به ایجاد یک ثبات رویه منتهی گردد.

فرانک، لینچورگو (۲۰۰۸) رابطه بین گزارشگری مالی و مالیاتی متهورانه را بررسی کردند. به‌طور مفهومی این گزارشگری مالی متهورانه رابه‌عنوان مدیریت سود به سمت بالاتر تعریف می‌کند و گزارشگری مالیاتی متهورانه را به‌عنوان دستکاری درآمد مشمول مالیات به سمت پایین از طریق برنامه‌ریزی مالیاتی تعریف می‌کند. در این پژوهش فرض شده اگر شرکت اقلام تعهدی اختیاری قبل از مالیات بالا پیدا شده باشد بدین معنی است که گزارشگری متهورانه دارد. یافته‌ها حاکی از یک رابطه قوی و مثبت بین گزارشگری مالی و مالیاتی متهورانه است. نتایج نشان می‌دهد که هزینه‌های ناکافی برای موازنه انگیزه‌های گزارشگری مالی و مالیاتی وجود دارد و عدم تطابق بین استانداردهای حسابداری مالی و قوانین مالیاتی به شرکت‌ها اجازه می‌دهد تا در یک دوره مشابه درآمد حسابداری رابه سمت بالا و درآمد مشمول مالیات رابه سمت پایین مدیریت کنند. همچنین این تحقیق نشان داد که بازار به گزارشگری مالی متهورانه بیش از حد بها می‌دهد، و برای شرکت‌هایی که گزارشگری مالی متهورانه دارند، گزارشگری مالی آتی متهورانه را نیز بیش از حد قیمت‌گذاری می‌کند.

ماری مارگارت فرانک و همکاران (۲۰۰۹) در خصوص گزارشگری مالیاتی متهورانه و ارتباط آن با گزارشگری مالی متهورانه، آنها به یک رابطه قوی و مثبت بین این دو نوع

گزارشگری دست یافتند یکی دیگر از نتایج مهم این تحقیق بررسی اثر دوجنبه گزارشگری مالی متهورانه و گزارشگری مالیاتی متهورانه بر نرخ بازده آتی سهام بوده است

یون سووانگکو و همکاران (۲۰۱۱) به بررسی اثر شرکت‌های فامیلی بر روی تفاوت‌های مالیاتی (BDT) پرداختند. این دیدگاه وجود دارد که در شرکت‌های فامیلی به دلیل یکی بودن کنترل و مالکیت، فشار بازار سرمایه کم‌تر است و در نتیجه انگیزه برای مدیریت سود کم‌تر است. شرکت‌های فامیلی برای دستکاری سود دفتری یا سود مشمول مالیات تمایل کم‌تری دارند زیرا آنها مایل‌اند به شهرت شرکت توجه کنند، بر عملکرد بلندمدت تأکید دارند، و نسبت به هزینه‌های تحمیل شده به وسیله عکس العمل منفی بازار سرمایه به اجتناب از مالیات حساس‌ترند. در این مطالعه تفاوت قوانین، اجتناب از مالیات و مدیریت سود به عنوان سه دلیل اصلی ایجاد تفاوت‌های مالیاتی عنوان شده است. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که شرکت‌های فامیلی نسبت به شرکت‌های غیرفامیلی تفاوت‌های مالیاتی کم‌تری دارند و تطابق بیشتری دارند. همچنین تفاوت‌های مالیاتی شرکت‌های فامیلی در مقایسه با شرکت‌های غیرفامیلی رابطه کم‌تری با مدیریت سود و اجتناب از مالیات دارد و تفاوت‌های مالیاتی شرکت‌های فامیلی اطلاعات اضافی مفیدی را در رابطه با سود جاری فراهم می‌کند.

بلیاک، شولین و گیرنر (۲۰۱۲) به بررسی رابطه سطح تطابق درآمد حسابداری و درآمد مشمول مالیات پرداختند و دریافته‌اند که تطابق بالاتر با مدیریت سود بیش‌تر در ارتباط است. آن‌ها نتیجه گرفتند که ادعاهای اولیه در مورد مزایای افزایش تطابق در آمریکا، یعنی افزایش درستی گزارشگری مالی نتیجه کاهش مدیریت سود، به آن میزان نیست که بیان می‌شود.

۳-۲- تحقیقات داخلی

روستا و دیگران (۱۳۷۷) علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات شرکت‌های تولیدی به عنوان منبع عمده درآمدهای مالیاتی کشور بررسی شده است که در این تحقیق و بر اساس نتایج حاصل از عمده اختلاف بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات به اختلاف بین اصول و استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی باز می‌گردد.

احدیان و دیگران (۱۳۷۹) رابطه بین سود مشمول مالیات ابرازی توسط شرکت‌های و درآمد مشمول مالیات قطعی شده توسط ممیز مالیاتی بررسی شده و نظرات ممیزان و حسابداران با استفاده از دو نوع پرسشنامه ارزیابی شده است، نتایج تحقیق نشان دهنده وجود تفاوت معنادار بین درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط شرکت‌ها و درآمد مشمول مالیات قطعی شده توسط ممیز مالیاتی می‌باشد.

قنبری فرد (۱۳۸۴) با عنوان "بررسی علل عمده مابین سود حسابداری ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی تولیدی" انجام داد. از بین منابع قابل وصول، بخش مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی محور کلی موضوع تحقیق (به‌خصوص شرکت‌های تولیدی) از طریق رسیدگی به دفاتر صورت گرفت و با بررسی اختلاف حاصل بین سود حسابداری ابرازی و درآمد مشمول مالیات شرکت‌های تولیدی، محقق به ریشه‌یابی علل عمده مغایرت ما بین سود حسابداری ابرازی شرکت‌های تولیدی و درآمد مشمول مالیات تشخیص پرداخته است.

محمد بابایی (۱۳۸۴) به بررسی رابطه بین سود مشمول مالیاتی ابرازی و درآمد مشمول مالیاتی قطعی شده شرکت‌های خارجی در ایران پرداخت، فرضیه اصلی در این تحقیق بدین صورت است که تفاوت معنی‌داری بین سود مشمول مالیات ابرازی اشخاص حقوقی خارجی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده آنها وجود دارد.

صفری (۱۳۸۵) با عنوان "بررسی دلایل اختلاف بین سود حسابداری ابرازی مؤدیان و سود تشخیصی ماموران مالیاتی" انجام داد و نتایج حاصل از انجام این تحقیق نشان داد که دلایل این اختلاف به مواردی چون امکان وجود ابهامات از مفاد قانون مالیات و دستوالعمل اجرایی و نحوه برخورد با آن می‌باشد. و یا در برخی موارد عدم آگاهی مؤدیان از مفاد قانون مالیات‌ها می‌باشد.

عنایتی زاده (۱۳۸۷) در پژوهشی در قالب پایان‌نامه کارشناسی ارشد به موضوع اختلاف بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در قالب گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مالیات تشخیص شده توسط اداره امور مالیاتی پرونده‌های مالیاتی اداره کل امور مالیاتی خراسان در سال‌های ۱۳۸۲ لغایت ۱۳۸۵ پرداخته و نتیجه گرفته است که بین درآمد مشمول تعیین شده توسط حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و درآمد مشمول مالیات تشخیص شده توسط اداره امور مالیاتی تفاوت معنی دارد و در سال‌های بعد میانگین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط اداره امور مالیاتی از درآمد درآمد مشمول تعیین شده توسط

حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بیش‌تر است که دلیل این اختلاف را عدم رعایت قوانین مالیاتی و بخشنامه‌ها و آئین‌نامه‌های مربوط بخصوص عدم رعایت مفاد موضوع ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم و مواد قانونی مربوط به اعطای معافیت‌های قانونی و اختلافات موجود بین استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم می‌داند.

بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی غرب تهران)، دلایل و عوامل ایجاد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی را مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که تفاوت معناداری بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی وجود دارد. برداشت و تفسیر نادرست مودیان از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، غیرمرتبط بودن هزینه‌های ابرازی، فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی، غیرمتمعارف بودن هزینه ابرازی، عدم رعایت حد نصاب‌های تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی در ایجاد هزینه‌ها، مغایرت‌های استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی هرکدام به تنهایی می‌توانند عامل ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی باشد. با توجه به یافته‌های تحقیق، فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی مهم‌ترین عامل در ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی می‌باشد.

امیری ابراهیم (۱۳۸۸) به بررسی "علل انحراف درآمد مشمول مالیات، طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده" پرداخت که نتایج تحقیق حاکی از آن است که عواملی مانند آگاهی ماموران مالیاتی و حساب‌برسان، نوع رسیدگی آنها و احساس مسئولیت آنها در ایجاد این انحراف تأثیر دارد.

۴- فرضیه‌های پژوهش

در این تحقیق سه فرضیه به شرح ذیل در نظر گرفته شده است.

در ایران اختلاف بین مالیات اظهارهای مؤدیان مالیاتی و مالیاتی تشخیصی توسط ممیزان مالیاتی به طرز معنی‌داری زیاد است و وجود تفاوت بین این دو رقم پدیده‌ای عادی محسوب می‌شود. در سال‌های اخیر پدیده اختلاف بین سود ابرازی و قطعی مورد توجه بیشتر تحلیل‌گران قرار گرفته است. ابتدا در این تحقیق به بررسی تفاوت بین سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی می‌پردازیم تا مشخص گردد که این اختلاف وجود دارد یا نه؟ لذا فرضیه زیر تدوین می‌گردد.

فرضیه اول: بین سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی تفاوت معنی‌دار وجود دارد.

ادبیات مربوطه نشان می‌دهد که عوامل متعددی بر اختلاف بین سود ابرازی و سود قطعی تأثیرگذار می‌باشد که در این تحقیق به دو بخش عوامل حسابداری و حسابرسی تقسیم‌بندی می‌شود. عوامل حسابداری می‌توانند به وسیله تأثیری که مدیریت بر این عوامل به جهت دستکاری‌های خود و یا شرایط محیطی ایجاد می‌شود لذا بدین منظور فرضیه زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه دوم: عوامل مرتبط با داده‌های حسابداری بر تفاوت بین سود قطعی و

ابرازی مؤدیان مالیاتی تأثیر معنی‌دار دارد.

مطالعات متعدد نشان داده است که چنانچه شرکت مورد بررسی توسط مؤسسه حسابرسی قوی‌تری حسابرسی شده باشد کیفیت صورت‌های مالی و به تبع آن کیفیت سود آن نیز بیشتر خواهد شد لذا انتظار می‌رود تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان پایین باشد لذا فرضیه‌ای به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه سوم: عوامل مرتبط با فرایند حسابرسی بر تفاوت بین سود قطعی و ابرازی

مؤدیان مالیاتی تأثیر معنی‌دار دارد.

۵- قلمرو زمانی پژوهش

در این پژوهش، جامعه مورد بررسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و غیر بورسی از سال ۱۳۸۶ تا پایان سال ۱۳۹۰ باشد. در این تحقیق اکثر پرونده‌های عملکرد ۱۳۹۱ به دلیل عدم قطعیت و عملکرد ۱۳۹۲ به دلیل عدم رسیدگی مورد بررسی قرار نگرفت.

۶- روش شناسی تحقیق

روش تحقیق حاضر با توجه به هدف کاربردی بوده و نتایج حاصل از آن می‌تواند برای طیف گسترده‌ای شامل مدیران شرکت‌ها، سهامداران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، محققان و تدوین‌کنندگان استانداردها مفید باشد. از لحاظ بعد زمانی تحقیقات می‌توانند گذشته‌نگر یا آینده‌نگر باشند. به‌طور کلی چنانچه داده‌های گردآوری شده در رابطه با رویدادهایی باشد که در گذشته رخ داده است طرح تحقیق را می‌توان گذشته‌نگر تلقی کرد. از این رو پژوهش حاضر یک تحقیق گذشته‌نگر به شمار می‌آید.

براساس نحوه گردآوری داده‌ها نیز تحقیقات می‌توانند تاریخی، توصیفی، همبستگی، تجربی یا علی باشند. تحقیق توصیفی شامل مجموعه روش‌هایی است که هدف آن توصیف کردن شرایط یا پدیده‌های مورد بررسی است. تحقیقات همبستگی شامل پژوهش‌هایی است که در آنها سعی می‌شود رابطه بین متغیرهای مختلف با استفاده از ضریب همبستگی کشف و تبیین گردد. در تحقیقات همبستگی هدف اصلی مشخص کردن نوع، اندازه و مقدار رابطه بین دو یا چند متغیر می‌باشد (سرمد و همکاران، ۱۳۹۰، ص ۹۲-۷۵). با توجه به تقسیم بندی فوق، این تحقیق از نوع توصیفی و همبستگی می‌باشد.

۷- متغیرهای تحقیق و نحوه سنجش آن‌ها

۷-۱- متغیر مستقل

الف) عوامل حسابداری: منظور از عوامل حسابداری نسبت‌های مالی می‌باشد که در این تحقیق از آنها به‌عنوان متغیرهای مستقل استفاده می‌شود. تعریف نظری نسبت مالی، رابطه ریاضی بین یک کمیت با کمیت دیگر می‌باشد.

نسبت بازده حقوق صاحبان سهام ROE، نسبت حاشیه سود خالص E/S، نسبت سود تقسیمی DPS، نسبت P/E، نسبت جریان نقد عملیاتی به خالص جریان وجه نقد CFO با توجه به این تحقیق:

$$ROE = \text{سود قبل از بهره و مالیات} / \text{حقوق صاحبان سهام}$$

این نسبت نشان دهنده درصد سود ایجاد شده از منافع سرمایه‌گذاران می‌باشد

$$E/S = \text{سود خالص} / \text{فروش خالص}$$

این نسبت بازده شرکت را در ازای هر یک ریال فروش نشان می‌دهد.

$DPS = \text{سود سهام قابل تقسیم} / \text{تعداد سهام عادی منتشره}$

این نسبت نشان دهنده سود متعلق به هر سهم می‌باشد

$P/E = \text{قیمت هر سهم} / \text{سود هر سهم}$

میزان بازده هر سهم را نشان می‌دهد

$CFO = \text{جریان‌های نقد ورودی و خروجی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی} / \text{خالص}$

جریان وجه نقد

این نسبت نشان دهنده درصد وجه نقد استفاده شده در شرکت به کلی وجه نقد

موجود می‌باشد بدین ترتیب که این نسبت نشان می‌دهد که چند درصد از وجه نقد

موجود در شرکت را صرف فعالیت‌های عملیاتی کرده‌اند.

نسبت بازده حقوق صاحبان سهام: این نسبت را صاحبان سهام از سایر نسبت‌ها

مهم‌تر می‌دانند زیرا نشان دهنده نتایج سرمایه‌گذاری آنان می‌باشد. و از فرمول زیر

محاسبه می‌گردد:

$\text{حقوق صاحبان سهام} / \text{سود خالص} = \text{بازده حقوق صاحبان سهام}$

نسبت حاشیه سود خالص: حاشیه سود خالص به بیان ساده، عوایدی هستند که

به صورت نسبت یا درصدی از فروش شرکت، بیان می‌شوند. این درصد سرمایه‌گذاران را

قادر می‌سازد که سود دهی شرکت‌ها را به مقایسه بگذارند که اعداد و ارقام به‌دست آمده

از صورت‌های مالی شرکت‌ها، چنین توانایی را ندارند و چون سود پس از کسر مالیات

می‌باشد لذا سود قابل تقسیم نیز می‌گویند از فرمول ذیل محاسبه می‌گردد:

$\text{نسبت حاشیه فروش} = \text{فروش خالص} / \text{سود خالص}$

نسبت سود تقسیمی: این نسبت رابطه بین سود متعلق به سهامداران عادی و

سود پرداخت شده به آنها را نشان می‌دهد. به عبارت دیگر این نسبت به ما نشان

می‌دهد که چند درصد از سهم خالص بعد از کسر مالیات و کسر سود ممتاز بین

سهامداران عادی تقسیم شده است و از فرمول فوق محاسبه می‌گردد.

$\text{نسبت سود تقسیمی} = \text{سود سهام قابل تقسیم} / \text{تعداد سهام منتشره سهام عادی}$

نسبت P/E: این نسبت برای سرمایه‌گذاران که قصد سرمایه‌گذاری بر روی سهامی

که دارای ارزش ذاتی بالایی دارند مورد استفاده قرار می‌گیرد و از قیمت سهم تقسیم بر

سود هر سهم به‌دست می‌آید.

جریان‌های نقد ورودی و خروجی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی به خالص جریان وجه نقد:

این نسبت نشان‌دهنده میزان جریان نقد ورودی و خروجی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی در مقایسه با خالص جریان نقدی وجه نقد می‌باشد که از حاصل تقسیم آن به دست می‌آید.

ب) فرایند حسابرسی: حسابرسی فرایندی است منظم و با قاعده جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش به افراد ذینفع.

۱- اندازه حسابرس: در این تحقیق به پیروی از تحقیقات پیشین به منظور اندازه‌گیری اندازه شرکت از معیار زیر استفاده می‌شود:

Audit = (اگر حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی باشد ۱ و در غیر این صورت صفر)

د) سازمان حسابرسی: سازمان حسابرسی یکی از سازمان‌های تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی ایران است که سال ۱۳۶۶ به موجب قانون تشکیل سازمان حسابرسی تاسیس شد. این سازمان به‌عنوان بزرگ‌ترین مؤسسه حسابرسی ایران (دولتی) به ارائه خدمات تخصصی مالی به بخش‌های دولتی و تحت نظارت دولت می‌پردازد. سازمان حسابرسی علاوه بر حسابرسی و بازرسی قانونی، خدمات مالی مشاوره‌ای، تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، و آموزش و تحقیق در زمینه حسابرسی را نیز برعهده دارد.

حسابرسی مالیاتی

حسابرسی مالیاتی با توجه به ماهیت آن نوعی حسابرسی رعایت به شمار می‌رود. در حسابرسی مالیاتی، حسابرسان در واقع ابزار اجرای اعمال حاکمیت دولت به شمار می‌روند. به همین علت قلمرو وظایف و محدوده رسیدگی آنها را قانون مالیات‌های مستقیم (ماده ۲۷۲) توضیح و بیان می‌کند. با این اوصاف یکی از وظایف حسابرسان، حسابرسی مالیاتی است، اما نباید فراموش کرد که از اساس اجرای انواع حسابرسی‌ها تنها در چارچوب انضباط مالی، شفافیت و اطلاع‌رسانی مفهوم می‌یابد و اگر قرار باشد

موضوع انضباط مالی و شفافیت مطرح نباشد، حسابرسی دارای فایده و منفعت دیگری نیست.

این صورت صفر = Tax auditin اگر در شرکت، حسابرسی مالیاتی انجام شده باشد ۱ و در غیر

۷-۲- متغیرهای وابسته

اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات:

به سبب اختلاف بین قوانین و مقررات مالیاتی و اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری ممکن است که آنچه برای مقاصد حسابداری، درآمد و هزینه محسوب می‌شود الزاماً از دیدگاه قوانین مالیاتی درآمد و هزینه محسوب نگردد. به عبارت دیگر باید اشاره نمود که هدف از تعیین سود در تهیه صورت‌های مالی از دیدگاه انجمن‌های حرف‌های حسابداری با هدف از تعیین درآمد مشمول مالیات در قوانین مالیاتی متفاوت است، علاوه بر این مطلب برخی از اقلام درآمد و هزینه که از دیدگاه مقاصد حسابداری در یک دوره مالی شناسایی گردد، ممکن است از لحاظ مقاصد قوانین و مقررات مالیاتی، در دوره‌های مالی دیگر شناسایی شوند و یا اینکه اساساً مبانی ارزشیابی برخی از اقلام طبق قوانین و مقررات مالیاتی متفاوت از مبانی تشخیص بر طبق اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری باشد (هندریکسن، ۱۹۹۲).

مبنای تعیین سود مشمول مالیات، سود حسابداری است ولیکن به علت تفاوت بین حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی اختلافاتی بین این دو مورد وجود دارد و به همین دلیل، سود حسابداری با تعدیلاتی به سود مشمول مالیات تبدیل می‌گردد.

DE = تفاضل سود ابرازی و سود قطعی مؤدیان مالیاتی.

تمامی اطلاعات مربوط به این تحقیق با مراجعه حضوری به اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ تهران جمع‌آوری گردیده است.

۷-۳- متغیرهای کنترلی

در این تحقیق به منظور کاهش اثرات متغیر مستقل بر متغیر وابسته از متغیرهای کنترلی به شرح ذیل استفاده می‌شود:

۱- معافیت اظهاری

یکی از عواملی که می‌تواند باعث افزایش تفاوت بین سود ابرازی و سود قطعی مؤدیان گردد معافیت اظهاری می‌باشد. در مواردی مؤدیان معافیت‌هایی را در شناسایی میزان سود خود اعمال می‌کنند که شاید در عمل مشمول آن نمی‌گردد لذا انتظار می‌رود افزایش این معافیت‌ها بر تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان تأثیرگذار باشد. لذا در این تحقیق از این معیار به‌عنوان متغیر کنترلی استفاده می‌گردد. میزان معافیتی که مؤدیان در اظهارنامه‌های خود ارائه و مشمول آن واقع می‌گردند معافیت اظهار گفته می‌شود که معافیت‌های هستند که قابل کسر از سود شرکت‌ها بوده و عمده‌ترین آنها به شرح ذیل می‌باشد:

۱- ماده ۱۳۲ ق م م، ماده ۱۳۸ ق م م، ماده ۱۴۱ ق م م، صد در صد (۱۰۰٪) درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به صورت ترانزیت به ایران وارد شده یا می‌شوند، ماده ۱۴۳ ق م م، درآمدهای که مالیات مقطوع آنها با توجه به مواد ۵۹ ق م م، ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری و صنعتی، قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور و اصلاح ماده (۱۱۳) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، جزء «ب» بند ۷۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور.

۲- معافیت مالیاتی اعمالی

در مواردی پس از بررسی سود ابرازی مؤدیان توسط کارشناسان امور مالیاتی معافیت‌هایی شناسایی و اعمال می‌گردد که شرکت مذکور آن را شناسایی نکرده است لذا می‌توان بیان داشت که افزایش این نوع معافیت‌ها نیز بر تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان می‌افزاید. در این تحقیق به منظور اندازه‌گیری میزان استحقاق معافیت مالیاتی شرکت‌ها به صورت وضعیت شرکت‌ها مراجعه کرده و میزان معافیت مالیاتی اعمالی اداره امور مالیاتی آنها را به دست می‌آوریم. در اکثر مواقع مشاهده گردید به دلایل مختلف از جمله عدم آگاهی از مقررات قانونی یا دور زدن قانون معافیت اظهاری بیش‌تر و غیرواقعی بوده است که از جمله مهم‌ترین اینها می‌توان به معافیت ماده ۱۴۱ ق م م و ماده ۱۴۳ ق م م (مثلاً شرکتی در سال مذکور از بازار بورس خارج شده ولی شرکت باز به عملکرد فوق معافیت اعمال نموده است) اشاره نمود.

برای آزمون فرضیات تحقیق از مدل‌های آماری به شرح ذیل استفاده می‌شود:

مدل کلی

$$DE = \beta_1 \text{ Audit} + \beta_2 \text{ Taxauditin} + \beta_3 \text{ ROE} + \beta_4 \frac{E}{S} + \beta_5 \text{ DPS} + \beta_6 \frac{P}{E} + \beta_7 \text{ CFO} + \beta_8 \text{ ed} + \beta_9 \text{ ded} + \varepsilon$$

مدل فرضیه ۱-۱

$$DE = \beta_1 \text{ ROE} + \beta_2 \frac{E}{S} + \beta_3 \text{ DPS} + \beta_4 \frac{P}{E} + \beta_5 \text{ CFO} + \beta_6 \text{ ed} + \beta_7 \text{ ded} + \varepsilon$$

مدل فرضیه ۲-۱

$$DE = \beta_1 \text{ Audit} + \beta_2 \text{ Tax auditin} + \beta_3 \text{ ed} + \beta_4 \text{ ded} + \varepsilon$$

DE = تفاوت سود ابرازی و قطعی

ROE = سود قبل از بهره و مالیات / حقوق صاحبان سهام

E/S = سود خالص / فروش خالص

DPS = سود سهام قابل تقسیم / تعداد سهام عادی منتشره

P/E = قیمت هر سهم / سود هر سهم

CFO = جریان های نقد ورودی و خروجی ناشی از فعالیت های عملیاتی / خالص

جریان وجه نقد

ED = معافیت اظهاری

Ded = معافیت قطعی مودیان

DE = تفاوت سود ابرازی و قطعی

Audit = نوع مؤسسه حسابر

Tax auditin = حسابرسی مالیاتی

۸- یافته های تحقیق

در تجزیه و تحلیل توصیفی^۱، پژوهشگر با استفاده از جداول و شاخص های آمار توصیفی نظیر شاخص های مرکزی^۲ و پراکندگی^۳ به توصیف داده های جمع آوری شده تحقیق می پردازد. این امر به شفافیت و توضیح داده های تحقیق کمک بسیاری می کند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل توصیفی داده ها در جدول (۴-۲) آورده شده است.

1- Descriptive Analysis

2- Central Tendency

3- Measures of Variation

۱-۱- توصیف متغیرها

برای متغیرهای فاصله‌ای، میانگین، انحراف معیار، واریانس، مینیمم و ماکزیمم محاسبه شده است.

جدول ۱- توصیفی متغیرها

تعداد	میانگین	انحراف معیار	مینیمم	ماکزیمم
۲۶۰	۱۳۲۶۵۲۳	۵۶۲۳.۳۵۲	۰	۲۴۵۵۷۰۴
۲۶۰	۰.۵۳۲۵	۰.۷۰۸۰۶	۰.۲۶۵۲	۰.۷۵۹۸
۲۶۰	۰.۳۷۵۲۷	۰.۰۸۷۴	۰.۱۵۲۳	۰.۵۹۱۲
۲۶۰	۳.۶۳۲	۰.۰۶۶۴۷	۲.۶۵۲	۵.۴۱۵
۲۶۰	۰.۳۷۳۱	۰.۰۹۸۵۶	۰.۲۶۵۰	۰.۶۲۵۰
۲۶۰	۷۱۹۵۲	۱۶۳.۵۲	۰.۰۰	۹۰۸۴۶
۲۶۰	۸۶۲۵۴۱	۰.۱۸۰۳	۰.۰۰	۲۷۲۴۹۴۷

همان‌گونه که نتایج جدول فوق نشان می‌دهد مینیمم تفاوت سود ابرازی صفر می‌باشد بدین معنی که در برخی شرکت‌های نمونه بین سود ابرازی و سود قطعی تفاوتی وجود ندارد و همچنین میانگین تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان برابر ۱۳۲۶۵۲۳ می‌باشد و همچنین انحراف معیار تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان برابر ۵۶۲۳.۳۵۲ می‌باشد.

۲-۱- تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

۱-۲-۱- نتایج تخمین فرضیه ۱

فرضیه ۱ بیان می‌دارد که بین سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی تفاوت معنی‌دار وجود دارد

با توجه به فرضیه فوق فرض‌هایی به شرح زیر مفروضند:

$$H_0 = etifw = stmfl$$

$$H_1 = etifw > stmfl$$

که در مفروضات فوق:

$$etifw = \text{میانگین سود ابرازی} \quad stmfl = \text{میانگین سود قطعی مؤدیان مالیاتی}$$

با توجه به اینکه در این تحقیق به ارزیابی میزان هم‌قواری یا یکسان بودن و نبودن میانگین نمونه‌ای با میانگین جامعه پرداخته می‌شود لذا از آزمون تی استیودنت برای این منظور استفاده می‌شود. این آزمون در حالتی به کار می‌رود که انحراف معیار جامعه مجهول باشد چون توزیع t در مورد نمونه‌های کوچک با استفاده از درجات آزادی تعدیل

می‌شود، می‌توان از این آزمون برای نمونه‌های بسیار کوچک استفاده نمود. همچنین این آزمون مواقعی که خطای استاندارد جامعه نامعلوم و خطای استاندارد نمونه معلوم باشد، کاربرد دارد. برای به کار بردن این آزمون، متغیر مورد مطالعه باید در مقیاس فاصله‌ای و شکل توزیع آن نرمال باشد. همان‌گونه که در بررسی نرمال بودن متغیرها مشخص گردید تمام متغیرها نرمال می‌باشند لذا از آماره t استیودنت برای آزمون فرضیه اول استفاده می‌گردد که نتایج حاصل به شرح زیر می‌باشد:

جدول ۲

سود قطعی	سود ابرازی	تفاوت	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون
۹۶۴۸.۳۲۵	۷۲۶۵.۲۶۹	۲۳۸۳.۰۵۶	۰.۰۰۰	تأیید فرضیه

همان‌گونه که جدول فوق نشان می‌دهد بین میانگین سود ابرازی و سود قطعی مالیاتی تفاوت معنی‌داری می‌باشد. همان‌گونه که مشاهده می‌شود سود ابرازی مؤدیان برابر با ۷۲۶۵.۲۶۹ می‌باشد در حالی که سود قطعی مؤدیان برابر با ۹۶۴۸.۳۲۵ می‌باشد و با توجه به سطح معنی‌داری که برابر با ۰.۰۰۰ می‌باشد و کم‌تر از ۰.۰۵ می‌باشد لذا می‌توان بیان کرد که این تفاوت با اهمیت می‌باشد.

۱-۲-۲- نتایج تخمین فرضیه ۲

فرضیه ۲ بیان می‌دارد که: عوامل مرتبط با داده‌های حسابداری بر تفاوت بین سود قطعی و ابرازی مؤدیان مالیاتی تأثیر معنی‌دار دارد.

آزمون انتخاب مدل ۲

همان‌گونه که در بخش فرضیات تحقیق بیان شد، فرضیه اول بیان می‌دارد که عوامل مرتبط با داده‌های حسابداری بر تفاوت بین سود قطعی و ابرازی مؤدیان مالیاتی تأثیر معنی‌دار دارد.

قبل از برآزش الگو، آزمون تشخیصی F لیمر برای انتخاب از بین الگوهای داده‌های تلفیقی یا الگوی داده‌های تابلویی با اثرات ثابت با استفاده از نرم افزار Eviews انجام شده که به شرح زیر می‌باشد.

جدول ۳- نتایج آزمون F لیمر

عنوان	تعداد	آماره F	سطح معنی‌داری
Period F	۲۶۰	۳.۱۶	۰.۲۴۲

جهت انجام رگرسیون آزمون‌های زیر برای بررسی اثرات تصادفی یا ثابت فرضیه اول صورت گرفت که نتایج آن به شرح زیر می‌باشد.

$$\begin{cases} H_0: \text{اثرات تصادفی روش کارآتری است} \\ H_1: \text{اثرات ثابت روش کارآتری است} \end{cases}$$

جدول ۴- جدول نتایج آزمون هاسمن

۲۸.۰۳	کای_دو (chi_square)
۰.۰۰۰	آزمون معنی‌داری (sig)

با توجه به نتایج به دست آمده اثرات ثابت به این نتیجه می‌رسیم که اثرات ثابت برای آزمون ما مناسب‌تر هست و لذا اثرات ثابت پذیرفته می‌شود.

قابل اتکاء بودن نتایج حاصل از تخمین‌های روش داده‌های تابلویی در صورتی پذیرفته می‌شود که یکی از اصلی‌ترین مباحث مربوط فرض کلاسیک و اولیه که همان عدم وجود ناهمسانی واریانس می‌باشد، مورد قبول واقع شود. در این قسمت وضعیت مدل از نظر ناهمسانی واریانس مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این روش نتایج حاصل از تخمین در دو حالت بدون وجود ناهمسانی و با وجود ناهمسانی با استفاده از روش LR مورد آزمون قرار می‌گیرد.

$$\begin{cases} H_0: \text{ناهمسانی وجود ندارد} \\ H_1: \text{ناهمسانی وجود دارد} \end{cases}$$

جدول ۵- جدول نتایج آزمون LR جهت شناسایی وجود ناهمسانی در مدل

۹.۵۳	کای_دو (chi_square)
۰.۰۲۳	آزمون معنی‌داری (sig)

نتایج به دست آمده نشان می‌دهد مدل دارای ناهمسانی واریانس بوده که پس از رفع ناهمسانی واریانس، نتیجه تخمین به صورت جدول ۶ ارائه می‌گردد.

جدول ۶- جدول نتایج رگرسیون فرضیه دوم

متغیر	نمادها	ضریب	آماره Z	sig	رابطه
بازده حقوق صاحبان سهام	Return on equity	۰.۲۱۱۴۸۵۸	۲.۱۳	۰.۰۳۳	وجود دارد
حاشیه سود	Profit margins	۱.۳۲۵۵	۱.۳۵	۰.۸۵۶	وجود ندارد
P/E	P/E	-۴.۴۵۱۲۲	-۲.۶۹	۰.۰۰۱	وجود دارد
نسبت سود تقسیمی	Dividend ratio	۱.۰۲۵۳۵	۱.۶۵	۰.۶۵۲	وجود ندارد
جریان‌های عملیاتی به کل جریان‌های نقد	Operating streams to cash flow	۴.۳۸۸۰۶۸	۲.۸۹	۰.۰۰۴	وجود دارد
معافیت اظهارنامه	Exemption declaration	-۳.۰۱۵۶۱۶۸	-۱.۵۷	۰.۱۱۷	وجود ندارد
معافیت مالیاتی	Deductibility	۰.۷۳۸۷۳۹	۴.۶۵	۰.۷۴۵	وجود ندارد

نتایج آزمون فوق نشان می‌دهد که بین تفاوت سود ابرازی و نوع حسابرسی و حسابرسی مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

۱-۲-۳- نتایج تخمین فرضیه ۳

فرضیه ۳ بیان می‌دارد که: عوامل مرتبط با فرایند حسابرسی بر تفاوت بین سود قطعی و ابرازی مؤدیان مالیاتی تأثیر معنی‌دار دارد.

قبل از برآزش الگو، آزمون تشخیصی F لیمر برای انتخاب از بین الگوهای داده‌های تلفیقی یا الگوی داده‌های تابلویی با اثرات ثابت با استفاده از نرم افزار Eviews انجام شده که به شرح جدول ۷ می‌باشد.

جدول ۷- نتایج آزمون F لیمر

عنوان	تعداد	آماره F	سطح معنی‌داری
Period F	۲۶۰	۱۴.۱۶	۰.۰۰۰

در مرحله اول از روش اثرات ثابت و سپس از روش اثرات تصادفی استفاده می‌شود. جهت انتخاب ارجحیت روش، از آزمون هاسمن بهره گرفته شد که بر اساس این آزمون روش اثرات متغیر پذیرفته می‌شود.

نتایج حاصل از تخمین‌های اثرات ثابت و تصادفی در قسمت ضمایم پژوهش ارائه شده است.

جهت انجام رگرسیون آزمون‌های زیر برای بررسی اثرات تصادفی یا ثابت فرضیه اول صورت گرفت که نتایج آن به شرح زیر می‌باشد.

$$\begin{cases} H_0: \text{اثرات تصادفی روش کارآتری است} \\ H_1: \text{اثرات ثابت روش کارآتری است} \end{cases}$$

جدول ۸- جدول نتایج آزمون هاسمن

۰.۰۰۶۸	کای_دو (chi_square)
۴.۰۹	آزمون معنی‌داری (sig)

با توجه به نتایج به دست آمده اثرات ثابت به این نتیجه می‌رسیم که اثرات ثابت برای آزمون ما مناسب‌تر هست و لذا اثرات ثابت پذیرفته می‌شود.

قابل انکاء بودن نتایج حاصل از تخمین‌های روش داده‌های تابلویی در صورتی پذیرفته می‌شود که یکی از اصلی‌ترین مباحث مربوط فروض کلاسیک و اولیه که همان عدم وجود ناهمسانی واریانس می‌باشد، مورد قبول واقع شود. در این قسمت وضعیت مدل از نظر ناهمسانی واریانس مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این روش نتایج حاصل از تخمین در دو حالت بدون وجود ناهمسانی و با وجود ناهمسانی با استفاده از روش LR مورد آزمون قرار می‌گیرد.

$$\begin{cases} H_0: \text{ناهمسانی وجود ندارد} \\ H_1: \text{ناهمسانی وجود دارد} \end{cases}$$

جدول ۹- جدول نتایج آزمون LR جهت شناسایی وجود ناهمسانی در مدل

۱۲.۳۵	کای_دو (chi_square)
۰.۰۰۶۳	آزمون معنی‌داری (sig)

نتایج به دست آمده نشان می‌دهد مدل دارای ناهمسانی واریانس بوده که پس از رفع ناهمسانی واریانس، نتیجه تخمین به صورت جدول ۱۰ ارائه می‌گردد.

جدول ۱۰- جدول نتایج رگرسیون فرضیه سوم

متغیر	نمادها	ضریب	آماره Z	sig	رابطه
نوع حسابرس	Type of auditor	-۲.۵۶۲۲۴	-۳.۸۳	۰.۰۰۰	وجود دارد
وجود حسابرس مالیاتی	tax auditor	-۳.۵۸۵۱۹	-۲.۸۸	۰.۰۰۴	وجود دارد
معافیت اظهاری	Exemption declaration	۱.۶۵۲	۱.۸۲	۰.۰۶۹	وجود ندارد
معافیت مالیاتی	Deductibility	۴.۹۵۰	۵.۱۷	۰.۱۵۲	وجود ندارد

نتایج آزمون فوق نشان می‌دهد که بین تفاوت سود ابرازی و نوع حسابرس و حسابری مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

۸-۲-۴- نتایج تخمین کلی

فرضیه کلی تحقیق بیان می‌دارد که عوامل حسابرسی و عوامل مرتبط با داده‌های حسابداری بر تفاوت بین سود قطعی و ابرازی مؤدیان مالیاتی تأثیر معنی‌دار دارد. قبل از برازش الگو، آزمون تشخیصی F لیمر برای انتخاب از بین الگوهای داده‌های تلفیقی یا الگوی داده‌های تابلویی با اثرات ثابت با استفاده از نرم افزار Eviews انجام شده که به شرح زیر می‌باشد.

جدول ۱۱- نتایج آزمون F لیمر

عنوان	تعداد	آماره F	سطح معنی‌داری
Period F	۲۶۰	۱۱.۳۲۹	۰.۰۲۵۷

نتایج حاصل از تخمین‌های اثرات ثابت و تصادفی در قسمت ضمایم پژوهش ارائه شده است.

جهت انجام رگرسیون آزمون‌های زیر برای بررسی اثرات تصادفی یا ثابت فرضیه اول صورت گرفت که نتایج آن به شرح زیر می‌باشد.

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{اثرات تصادفی روش کارآتری است} \\ H_1: \text{اثرات ثابت روش کارآتری است} \end{array} \right.$$

جدول ۱۲- جدول نتایج آزمون هاسمن

کای_دو (chi_square)	۰.۳۲۵
آزمون معنی‌داری (sig)	۰.۲۳۲

با توجه به نتایج به دست آمده اثرات تصادفی به این نتیجه می‌رسیم که اثرات تصادفی برای آزمون ما مناسب‌تر هست و لذا اثرات تصادفی پذیرفته می‌شود. قابل اتکاء بودن نتایج حاصل از تخمین‌های روش داده‌های تابلویی در صورتی پذیرفته می‌شود که یکی از اصلی‌ترین مباحث مربوط فروض کلاسیک و اولیه که همان عدم وجود ناهمسانی واریانس می‌باشد، مورد قبول واقع شود. در این قسمت وضعیت مدل از نظر ناهمسانی واریانس مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این روش نتایج حاصل از تخمین در دو حالت بدون وجود ناهمسانی و با وجود ناهمسانی با استفاده از روش LR مورد آزمون بی‌بیقرار می‌گیرد.

$$\begin{cases} H_0: \text{ناهمسانی وجود ندارد} \\ H_1: \text{ناهمسانی وجود دارد} \end{cases}$$

جدول ۱۳- جدول نتایج آزمون LR جهت شناسایی وجود ناهمسانی در مدل

۱۱.۳۲	کای_ دو (chi_square)
۰.۰۲۱۹	آزمون معنی‌داری (sig)

نتایج به دست آمده نشان می‌دهد مدل دارای ناهمسانی واریانس بوده که پس از رفع ناهمسانی واریانس، نتیجه تخمین به صورت جدول زیر ارائه می‌گردد.

جدول ۱۴- جدول نتایج رگرسیون فرضیه کلی

رابطه	sig	آماره Z	ضریب	نمادها	متغیر
وجود دارد	۰.۰۰۱	۲.۳۶۵	۲.۵۶۲۲۴	Type of auditor	نوع حسابرس
وجود دارد	۰.۰۰۶	۱.۹۶	۲.۵۲۶۳۵	tax auditor	وجود حسابرس مالیاتی
وجود دارد	۰.۰۴۵	۱.۰۲۳۵	۱.۳۲۶۵	Return on equity	بازده حقوق صاحبان سهام
وجود ندارد	۰.۴۵۲	۰.۱۲۰۳	۰.۳۲۵۳۵	Profit margins	حاشیه سود
وجود ندارد	۰.۱۹۰	۰.۲۳۸۹	۰.۹۶۳۷	P/E	P/E
وجود ندارد	۰.۱۴۹	۰.۲۱۹	۰.۸۵۴	Dividend ratio	نسبت سود تقسیمی
وجود ندارد	۰.۶۳۱	۱.۱۰۲	۱.۳۲۵۶	Operating streams to cash flow	جریان‌ات عملیاتی به کل جریان‌ات وجه نقد
وجود دارد	۰.۰۴۵	۱.۷۴۸	۱.۳۲۵	Exemption declaration	معافیت اظهاری
وجود ندارد	۰.۶۵۲	۴.۲۱۸۹	۳.۲۹۰	Deductibility	معافیت مالیاتی

نتایج کلی حاصل نشان می‌دهد که از بین متغیرها هر دو متغیر عوامل حسابرسی با تفاوت سود ابرازی و سود قطعی رابطه معنی‌داری دارند و از بین متغیرهای حسابداری نیز تنها بازده حقوق صاحبان سهام دارای رابطه معنی‌دار با تفاوت سود ابرازی و سود قطعی می‌باشد و این نشان دهنده این موضوع می‌باشد که عوامل حسابرسی بیش‌ترین تأثیر را بر تفاوت سود ابرازی دارند.

۹- نتیجه‌گیری کلی

یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد عوامل حسابرسی بر تفاوت بین سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی تأثیر معنی‌داری دارد. می‌توان بیان داشت که هرچه شرکت‌ها توسط سازمان حسابرسی حسابرسی شده باشد میزان تفاوت سود ابرازی و قطعی کاهش پیدا می‌کند. دلیل این امر می‌تواند در این باشد که سازمان حسابرسی در ایران با داشتن نیروهای متخصص به‌عنوان حسابرسان با کیفیت شناخته شده می‌باشد و اعتماد اداره مالیاتی بر سازمان حسابرسی بیش‌تر از سایر مؤسسات می‌باشد. انجام حسابرسی توسط این سازمان می‌تواند بر اعتبار صورت‌های مالی بیافزاید. از طرفی همان‌گونه که نتایج تحقیق نشان داد بین وجود حسابرسان مالیاتی و تفاوت بین سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد. دلیل این امر می‌تواند در افزایش میزان اتکای صورت‌های مالی از لحاظ مالیاتی باشد زیرا هنگامی که صورت‌های مالی حسابرسی مالیاتی می‌شوند سود شرکت‌ها در تطابق یا عدم تطابق هزینه‌ها و درآمدها با قوانین مالیاتی کاهش یا افزایش می‌یابد و به واقعیت و یا همان سود قطعی که مالیات قطعی نیز از روی آن تعیین می‌گردد نزدیک‌تر می‌شود. دلیل این امر می‌تواند اجتناب مدیران از پرداخت مالیات بیش‌تر باشد زیرا ایشان همواره سعی می‌کند که مالیات کم‌تری پرداخت کنند و وجه نقد پرداختی برای مالیات را در شرکت حفظ نمایند تا در آینده از آن استفاده کنند و به دلیل اینکه تأمین مالی از خارج همواره دارای هزینه برای شرکت می‌باشد لذا مدیران می‌کوشند با پرداخت مالیات کم‌تر اقدام به حفظ این منابع در خود شرکت و استفاده از این منابع به عوض تأمین مالی خارجی نمایند که باعث کاهش هزینه‌های شرکت می‌گردد.

نتایج فرضیه دوم نیز بیان داشت که بین عوامل حسابداری و تفاوت سود ابرازی با سود قطعی رابطه معنی‌داری وجود دارد همان‌گونه که یافته‌های حاصل در فصل چهارم نشان داد از بین ۵ شاخص حسابداری بازده حقوق صاحبان سهام و p/e و جریانات

عملیاتی به کل جریان‌ات وجه نقد رابطه معنی‌داری با تفاوت سود ابرازی و سود قطعی دارا می‌باشند. می‌توان بیان داشت که مدیران شرکت‌ها به دنبال راضی نگه داشتن سهامداران و حفظ سمت خویش می‌باشند لذا به دنبال افزایش ثروت سهامداران می‌باشند که یکی از این عوامل حقوق صاحبان سهام می‌باشد از طرفی مالیات به‌عنوان عامل کاهنده سود خالص به شمار می‌رود و همچنین سرمایه‌گذاران به دنبال بازده بیش‌تر از سرمایه خویش می‌باشند لذا در موارد در شرکت‌هایی که بازده حقوق صاحبان سهام بالاتری دارند تفاوت سود ابرازی و سود قطعی نیز بیش‌تر می‌باشد. زیرا مدیران همواره به دنبال ایجاد ارزش افزوده برای سهامداران می‌باشد تا جایگاه خود را حفظ نمایند همان‌گونه که بیان شد یکی از راه‌های افزایش حقوق صاحبان سهام، کاهش هزینه مالیات می‌باشد زیرا این کار باعث افزایش حقوق صاحبان سهام می‌شود در نتیجه ایشان با مدیریت سود اقدام به کاهش هزینه مالیات می‌نمایند که این کار باعث می‌شود که سودی که ایشان ابراز داشته‌اند با سود قطعی تفاوت داشته باشد.

۱۰- پیشنهادهای کاربردی تحقیق

با توجه به بررسی ادبیات این تحقیق و هم چنین اجرای مرحله به مرحله تحقیق و تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق نکات مبهم و پیچیده‌ای یافت شده است. برخی از این موارد مربوط به سرمایه‌گذاران و برخی دیگر می‌باشد. علاوه بر این، بر اساس یافته‌های این تحقیق پیشنهادهایی برای محققان آتی جهت انجام بررسی‌های بیش‌تر یافت شده‌اند که در این بخش هر یک از این موارد به صورت جداگانه مطرح می‌شوند.

الف) سرمایه‌گذاران

با توجه به یافته‌های تحقق که نشان داد بین عوامل حسابرسی و تفاوت مالیات قطعی و ابرازی رابطه معنی‌داری وجود دارد لذا پیشنهاد می‌شود سرمایه‌گذاران در خرید سهام و یا سرمایه‌گذاری به عوامل حسابرسی شرکت‌ها توجه بیش‌تری مبذول دارند

ب) حسابرسان

با توجه به نتایج تحقیق که نشان از تأثیر معنی‌داری عوامل حسابداری بر تفاوت مالیات قطعی و ابرازی می‌باشد لذا پیشنهاد می‌شود حسابرسان در حسابرسی مالیاتی بر این شاخص‌های نیز توجه داشته باشند.

۱۱- پیشنهادات حاصل از پژوهش

با توجه به بررسی ادبیات این تحقیق و هم چنین اجرای مرحله به مرحله تحقیق و تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق نکات مبهم و پیچیده‌ای یافت شده است. برخی از این موارد مربوط به سرمایه‌گذاران و برخی دیگر می‌باشد. علاوه بر این، براساس یافته‌های این تحقیق پیشنهادهایی برای محققان آتی جهت انجام بررسی‌های بیش‌تر یافت شده‌اند که در این بخش هر یک از این موارد به صورت جداگانه مطرح می‌شوند.

با توجه به یافته‌های تحقق که نشان داد بین عوامل حسابرسی و تفاوت مالیات قطعی و ابرازی رابطه معنی‌داری وجود دارد لذا پیشنهاد می‌شود سرمایه‌گذاران در خرید سهام و یا سرمایه‌گذاری به عوامل حسابرسی شرکت‌ها توجه بیش‌تری مبذول دارند. با توجه به نتایج تحقیق که نشان از تأثیر معنی‌داری عوامل حسابداری بر تفاوت مالیات قطعی و ابرازی می‌باشد لذا پیشنهاد می‌شود حسابرسان در حسابرسی مالیاتی بر این شاخص‌های نیز توجه داشته باشند.

۱۲- پیشنهاد برای تحقیق‌های آتی

با توجه به نتایج تحقیق و هم‌چنین تحقیقات پیشین پیشنهاد می‌شود به موضوعات زیر پرداخته شود:

۱- با توجه به این که رابطه متغیرهای حسابداری با تفاوت سود ابرازی و قطعی در درازمدت قوی‌تر خواهد شد، تحقیق حاضر در سال‌های آینده با تعداد سال‌های بیش‌تر مثلاً یک دوره درازمدت ده ساله انجام شود.

۲- با توجه به اینکه عوامل حسابرسی بر تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان تأثیرگذار می‌باشد لذا پیشنهاد می‌شود که در تحقیقی با بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان پرداخته شود.

۱۳- محدودیت‌های انجام تحقیق

۱- دوره زمانی این تحقیق و نوسانات شدید قیمت سهام در دوره مطالعه از محدودیت‌های تعمیم نتایج به شمار می‌رود. استفاده از دوره زمانی طولانی‌تر ممکن است نتایج متفاوتی ارائه نماید.

- ۲- اقلام صورت‌های مالی به واسطه آثار تورم تعدیل نشده است و این موضوع ممکن است بر نتایج تحقیق تأثیر بگذارد.
- ۳- وجود نداشتن برخی از اطلاعات مالی شرکت‌هایی که در مرحله نمونه‌گیری به‌عنوان نمونه انتخاب شده بودند به‌دلیل به قطعیت نرسیدن پرونده‌های مالیاتی.

فهرست منابع

- آذر، عادل و مومنی (۱۳۸۱) "آمار و کاربرد آن در مدیریت"، جلد دوم، انتشارات شمس احدیان، فاطمه (۱۳۷۹) "بررسی رابطه سود مشمول مالیات ارائه شده توسط شرکت‌ها و سود قطعی شده توسط ممیزین مالیاتی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه تهران
- باقری، بهروز و اموری، مهدی، (۱۳۸۸)، روش‌های تحقیق در علوم رفتاری، تهران، نشر آگاه
- بیگ پور، محمدعلی، مجله حسابرس، شماره ۳۵
- پور زمانی، زهرا و ابوالقاسم شمسی جامخانه (۱۳۸۸) بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز
- تهرانی، رضا (۱۳۸۴) مدیریت مالی، جلد اول، تهران، انتشارات نگاه دانش.
- سامنیان، علیرضا (۱۳۸۶) علل مغایرت بین سود ابرازی شرکت‌های دولتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره کل امور مالیاتی استان خوزستان، پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شوشتر.
- شباهنگ، رضا (۱۳۸۶) "تئوری حسابداری" جلد دوم، ناشر مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
- شباهنگ، رضا (۱۳۸۵) "حسابداری مالی" جلد دوم، ناشر مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، نشریه ۸۱
- ریاحی، بلوکی، احمد، تئوری حسابداری، ترجمه پاسائیان، علی

قانون مالیات‌های مستقیم و بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های صادره سازمان امور مالیاتی و آراء صادره دیوان.

قنبری فرد، سعید (۱۳۷۴) بررسی علل عمده اختلاف مابین سود ابرازی و سود مشمول مالیات شرکت‌های تولیدی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه علامه طباطبایی.

کریمی، سعید (۱۳۸۸) بررسی ارتباط متغیرهای حسابداری با کارایی فرآیند مالیاتی اشخاص حقوقی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز.

صفری، احمد (۱۳۸۵) بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی و سود تشخیصی توسط مامورین مالیاتی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز.

محمدبابایی، رضا، (۱۳۸۸)، بررسی علل مغایرت بین سود مشمول مالیات ابرازی درآمد مشمول مالیات قطعی شده شرکت‌های خارجی در ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.

16- Anderson, H. William, "Taxation and the American Economy" New York, prentice- Hallince. april. 1951, p, 71

17- Barros, c, p. (2007), "Tehcnical and Allocative Wfficiency of Tax offices: a Case study" international Journal pf public Sector Performance Management, Vol.1, No.1