



Journal of Financial Accounting Research

Journal of Financial Accounting Research
E-ISSN: 2322-3405
Vol. 13, Issue 2, No.48, Spring 2021, P:1-18
Received: 31.10.2020 Accepted: 27.04.2021

Research Article

Proposing an Optimal Model of Tax Calculation Basis

Mansour Barzaman: Ph.D. Student of accounting, Department of Accounting, School of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran.
barzaman@gmail.com

Mohammadhosein Setayesh*: Professor, Department of Accounting, School of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran.
setayesh@shirazu.ac.ir

Abstract

As the main source of government revenue, the tax has always faced numerous challenges on the taxpayers' part, such as tax evasion, late tax payment, and falsification of tax records. The problems with the calculation of taxable income cause these challenges. Therefore, a change in the calculation basis seems to serve as a solution to these challenges. This study aims to develop an optimal model for tax calculation, where the confirmable income act as the basis for tax calculation. Taxable income results from the subtraction of confirmable revenues and costs from extra-organizational financial resources. The study population consists of financial information of firms listed on the Tehran Stock Exchange from 1997 to 2016. Initially, instead of the taxable income, confirmable income is introduced as an optimal model; afterward, for the sake of accuracy, the tax rates for every firm and year are re-calculated using median, mean, regression, and artificial bee colony algorithm. Then the calculated taxes and real taxes were compared using paired t-tests. Finally, the rate that showed the slightest difference with the real rates, at the confidence level of 95%, is selected as the rate of the Industry/Firm-Year Group. The results show that this new method entails the use of the industry/firm group special rate every year; in other words, the tax rate of each group changes according to the inflation rate and economic conditions. This new method can also assist the government to gain more benefits from tax resources.

Keywords: Optimal of Model Tax Calculation Basis, Verifiable Net Sale, Verifiable Expenses, Verifiable Net Sale, Tax evasion, Tax avoidance.

* Corresponding author



ارائه الگوی بهینه مبنای محاسبه مالیات

منصور بارزمان: دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

barzaman@gmail.com

محمدحسین ستایش^۱: استاد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

setayesh@shirazu.ac.ir

چکیده

مالیات به عنوان اصلی ترین درآمد دولت‌ها، همواره با چالش‌های زیادی از سوی مؤدیان روبه‌رو است؛ از جمله، اجتناب و فرار مالیاتی، تعویق زمان پرداخت مالیات. بسیاری از چالش‌ها به دلیل مشکل ذاتی محاسبه سود مالیاتی رخ می‌دهند؛ بنابراین، به نظر می‌رسد تغییر در مبنای سود مالیاتی، راهگشای این چالش‌ها است. هدف پژوهش، ارائه الگوی بهینه مبنای محاسبه مالیات است. در این الگو از سود تأییدپذیر به عنوان مبنای محاسبه مالیات استفاده شده است. سود مذکور حاصل کسر خالص درآمدهای تأییدپذیر و هزینه‌های تأییدپذیر از منابع برون‌سازمانی است. جامعه آماری شامل اطلاعات مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۷۶ الی ۱۳۹۵ است. در این پژوهش، ابتدا سود تأییدپذیر، به جای سود مالیاتی به عنوان یک مدل بهینه معرفی شد، سپس برای بررسی دقیق‌تر اطلاعات گذشته به محاسبه مجدد نرخ‌های مالیاتی در هر گروه صنعت - سال با استفاده از روش‌های میانه، میانگین، رگرسیون و الگوریتم لانه زنبور پرداخته شد. سپس نتایج از طریق آزمون تی زوجی مقایسه شدند. در نهایت، تحلیل نرخ‌ها که با ضریب اطمینان ۹۵ درصد کمترین اختلاف را با جامعه واقعی داشت، به عنوان نرخ منتخب در گروه صنعت - سال برگزیده شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهند در صورت استفاده از روش جدید محاسبه مالیات، می‌باید در هر سال از نرخ منحصربه‌فرد گروه صنایع استفاده کرد؛ بدین معنی که نرخ مالیات هر گروه صنعت از سالی به سال دیگر براساس نرخ تورم و وضعیت اقتصادی متفاوت خواهد بود. همچنین، روش جدید انتفاع دولت از منابع مالیاتی را افزایش می‌دهد.

واژه‌های کلیدی: الگوی بهینه مبنای محاسبه مالیات، درآمدهای تأییدپذیر، هزینه‌های تأییدپذیر، سود تأییدپذیر، فرار مالیاتی، اجتناب مالیاتی

۱. نویسنده مسئول



مقدمه

در بیشتر کشورها، بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت، با مالیات تأمین می‌شود. سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت است و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آنها دارد. در این میان، فرار مالیاتی و گریز از مالیات در کشورها باعث شده است درآمدهای مالیاتی کشورها همواره از برآوردها کمتر باشد. از یک دیدگاه اجتماعی، پرداخت مالیات شرکتی، منابع لازم را برای کالاهای عمومی تأمین می‌کند. اجتناب از پرداخت به موقع مالیات ممکن است یک تأثیر منفی بر جامعه داشته باشد؛ به طوری که فعالیت‌های جسورانه مالیاتی ممکن است باعث کسر بودجه و تحمیل زیان‌های جبران‌ناپذیر بر جامعه شوند؛ بنابراین، چنین شرکتی، غیرمسئول شناخته می‌شود [۲۰]. به طور کلی اجتناب از مالیات به عنوان فعالیتی ارزش‌افزا شایان توجه قرار گرفته است که ثروت را از دولت و جامعه به سهامداران منتقل می‌کند. چنین دیدگاهی می‌تواند ناقص باشد؛ زیرا به مسائل نمایندگی و تضاد منافع بین مدیر و سهامداران توجه ندارد [24-18-27]. نرخ مالیات در بسیاری از کشورهای جهان، براساس وضعیت اقتصادی متغیر است. در اینجا مسئله پژوهش از چند سؤال اساسی ناشی می‌شود؛ چرا نرخ مالیات در ایران همیشه ثابت است؟ همچنین، آیا سود تعهدی می‌تواند مبنایی مناسب برای محاسبه مالیات باشد؟ در یک بررسی اجمالی، متوجه خواهیم شد مبنای محاسبه مالیات در کشورهای مختلف براساس سود تعریف شده است. شاید تنها تفاوت در کشورها، نرخ‌ها و سقف‌های معافیت مالیاتی باشد که موجب ایجاد آربیتراژ مالیاتی برای شرکت‌های چندملیتی شده است. در عمل،

مبنای سود حسابداری دارای نقایص زیادی است؛ در ادامه به برخی از آنان اشاره می‌شود. برای رسیدن به سود حسابداری، اقلام بسیاری به عنوان هزینه کسر می‌شوند، اقلامی که به نوبه خود می‌تواند به عنوان دارایی قلمداد شود یا یک قلم هزینه باشد؛ برای مثال، تحقیق و توسعه، قلمی است که در شرایط خاص دارایی و در شرایطی هزینه دوره تلقی می‌شود. تلقی یکجای این قلم به عنوان هزینه موجب کاهش سود و در نتیجه، کاهش مالیات می‌شود؛ در نتیجه، استراتژی‌های کمینه‌سازی مالیات، اغلب به گزارش کمتر از واقع سود منجر می‌شوند. باید توجه داشت تعداد زیادی از قراردادهای فی‌مابین بستانکاران، اعتباردهندگان، مشتریان، عرضه‌کنندگان، مدیران و سایر سهامداران از اعداد گزارش شده به وسیله حسابداری به منظور تعیین شرایط معامله استفاده می‌کنند؛ اعدادی که تحت نفوذ مدیران برای گزارش سود کمتر قرار دارند. فرض اساسی این است که تصمیم‌های مربوط به فعالیت‌های اجتناب از مالیات به وسیله مدیران در چارچوب نظریه نمایندگی انجام می‌شود [۱۷]. در این چارچوب، مدیران به سمت منافع شخصی خود حرکت می‌کنند. اجتناب و فرار مالیاتی و منافع احتمالی آن برای سهامداران، این فرصت را برای مدیران فراهم می‌کند تا خود را بابت شفاف‌نبودن اطلاعات، از این نظر که به سبب کاهش خطر کشف تخلف مالیاتی به وسیله مسئولین مالیاتی لازم است، تبرئه کنند و اطلاعات مبهم و غیر شفاف ارائه دهند. در هر صورت، پیچیدگی و شفاف‌نبودن که جزء جدایی‌ناپذیری از اجتناب مالیاتی است، می‌تواند آزادی عمل مدیران برای استفاده از ابزارهای تضاد منافع باشد و مدیریت سود را افزایش دهد. همچنین، مبنای سود به نوبه خود باعث شده است حسابداران، بسیاری از روش‌های خود را در عمل،

تنها به دلیل آنچه مقاصد مالیاتی خوانده می‌شود، پیاده‌سازی نکنند. ازجمله این روش‌ها روش اولین صادره از آخرین وارده است؛ حتی می‌توان به عدم پیاده‌سازی صحیح استانداردهای حسابداری به دلیل توجیه‌نشدن ممیزان مالیاتی اشاره کرد؛ ازجمله این استانداردها، استاندارد دارایی ثابت به دلیل وجود ماده ۱۴۹ ق.م.م. یا حتی استاندارد کاهش ارزش موجودی‌ها است. همان‌طور که می‌بینید مبنای سود به‌عنوان مبنای محاسبه مالیات باعث مخدوش‌شدن صورت‌های مالی شده و در عمل، بین تئوری‌های حسابداری و رفتارهای مالیاتی فاصله ایجاد کرده است. در ادامه، مبانی نظری و ادبیات مرتبط با موضوع، فرضیه‌ها، مدل و روش پژوهش، داده‌ها و یافته‌ها و در پایان، نتیجه‌گیری و پیشنهادهای کاربردی پژوهش بررسی می‌شوند.

مبانی نظری و ادبیات موضوع

مالیات، مهم‌ترین منبع تأمین مالی هزینه‌های حاکمیتی دولت در بیشتر کشورها محسوب می‌شود [۵]. در بیشتر کشورهای توسعه‌افته، سیاست‌های توزیعی دولت از طریق سیاست‌های مالیاتی صورت می‌گیرد؛ بدین صورت که دولت برای بهبود توزیع درآمد، مالیات بیشتری از گروه‌های بالای درآمدی دریافت می‌کند و با افزایش درآمدهای مالیاتی، خدمات بیشتری را به‌صورت تأمین اجتماعی در اختیار گروه‌های فقیر جامعه قرار می‌دهد. این سیاست در یک روش باز توزیعی از گروه‌های بالای درآمدی به گروه‌های پایین درآمدی است و نقش مهمی در بهبود توزیع درآمد و کمک به اقشار محروم دارد. به عبارت دیگر، دولت می‌تواند به نحوی توزیع مجدد درآمدها را تنظیم کند تا باعث افزایش درآمد فقرا و تعدیل درآمد ثروتمندان شود؛ یعنی فاصله

طبقاتی درآمد بین گروه‌های مختلف جامعه کاهش یابد. این سیاست‌ها می‌تواند با کاهش مالیات‌ها یا افزایش تسهیلات مالی برای افراد کم‌درآمد باشد [۷]. معمولاً کاهش مالیات‌ها با کاهش نرخ مالیات صورت می‌پذیرد. در تئوری، عوامل مؤثر بر پذیرش مالیات فردی عبارت‌اند از نرخ مالیات، احتمال کشف و تنبیه و ریسک فرار به‌علاوه انگیزه‌های ذاتی مانند مسئولیت شهروندی است [۱۴]. همچنین، تعداد زیادی از این عوامل برای مالیات شرکتی نیز صادق‌اند. همان‌طور که اسلمرود [۲۷] اشاره کرده است به دلیل مسئله نمایندگی، عوامل دیگری نیز در سطح مالیات شرکتی وجود دارند. همچنین، عامل تهاوت بین ملاحظات گزارشگری مالی و مالیاتی نیز از دیگر عوامل است؛ بنابراین، پژوهش‌های حوزه مالیات در حسابداری در دو دسته تعامل قبض مالیاتی و گزارشگری مالی و آنهایی طبقه‌بندی می‌شوند که اثر هزینه‌های نمایندگی را بر کمینه‌سازی مالیات آزمون می‌کنند.

اجتناب از پرداخت به‌موقع مالیات به‌عنوان یکی از تصمیم‌های راهبردی مدیریت، با کاهش ارزش فعلی وجه نقد خروجی ناشی از پرداخت مالیات، به ارزش واحد تجاری می‌افزاید یا تحت تأثیر تضاد منافع بین مدیر و مالک قرار می‌گیرد و از ارزش واحد تجاری می‌کاهد. درواقع، در شرایط وجود تضاد منافع، مدیر به این موضوع توجه ندارد که باید هزینه‌های غیر مالیاتی از منافع اجتناب از مالیات بیشتر باشد؛ این موضوع تأثیر نامساعد بر ارزش شرکت دارد؛ ازجمله این هزینه‌های غیر مالیاتی، هزینه‌های مستقیم تدوین راهبردهای مالیاتی، هزینه‌های گزارشگری مالی، هزینه‌های سیاسی و هزینه‌های بدنامی و کاهش اعتبار هستند [۲۵].

در ایران پس از ارائه اظهارنامه مالیاتی، برگ تشخیص از سوی ممیزین مالیاتی صادر می‌شود. در صورت موافقت نکردن، مؤدی با مبلغ تشخیصی می‌تواند اعتراض خود را اعلام دارد. مالیات تشخیصی وقتی وارد فرایند اعتراض می‌شود، حسب مورد باید مراحل شامل توافق با مدیر امور مالیاتی، هیئت حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی را طی کند [۱]. در بیشتر کشورها، مالیات عملکرد از طریق درصد مشخص (نرخ مالیات) از سود است. این درصد در بسیاری از کشورها براساس وضعیت اقتصادی متغیر است. نرخ مالیاتی در ایران بدون در نظر گرفتن معافیت‌های مالیاتی، ۲۵ درصد است. هزینه مالیات و دارایی و بدهی مالیاتی با توجه به الزامات اصول پذیرفته شده حسابداری در صورت‌های مالی ارائه می‌شود؛ بنابراین، برآورد سود مشمول مالیات و پرداخت‌های مالیات، به عنوان عوامل مهم در اندازه‌گیری اجتناب از مالیات، باید از منابع اطلاعاتی دیگر حاصل شوند. بیشتر معیارهای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی به سبب دسترسی محدود به اظهارنامه مالیاتی از صورت‌های مالی به دست می‌آیند. مسئله مطرح در زمینه استفاده از صورت‌های مالی در برآورد اجتناب مالیاتی، نبود افشا در صورت‌های مالی درباره سود مشمول مالیات یا مالیات پرداختی واقعی برای سود دوره جاری است [۱]. با توجه به این مهم که هدف هر مؤدی مالیات، کاهش هزینه مالیاتی‌اش است، برای دستیابی به این هدف، مؤدی ممکن است سه روش زیر را انجام دهد: برنامه‌ریزی مالیاتی، فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات. هدف در برنامه‌ریزی مالیاتی، ترتیب دادن تلاش‌های مالی در راستای کاهش مالیات است. در برنامه‌ریزی مالیاتی با سه روش اساسی ۱- گرفتن یک کسری یا تخفیف، ۲- معافیت مالیاتی و ۳- پرداخت بخشی از بدهی مالیاتی با انجام یک فعالیت در ازای آن، کاهش مالیات انجام می‌شود.

درواقع، برنامه‌ریزی مالیاتی در شرکت باعث تشویق پس‌انداز و صرفه‌جویی می‌شود. این صرفه‌جویی و پس‌انداز می‌تواند با سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار دولتی یا تغییر محل اقامت به یک پناهگاه مالیاتی انجام گیرد. پناهگاه مالیاتی، منطقه یا کشوری است که نرخ مالیات در آن پایین‌تر است [۱۳]. برنامه‌ریزی مالیاتی و بازنگری مالیاتی کمک خواهد کرد تا یک استراتژی مناسب برای کاهش مالیات سالیانه به کار گرفته شود. فرار از مالیات یک واژه کلی برای تلاش‌های افراد حقیقی، شرکت‌ها و سازمان‌ها، اتحادیه‌ها و غیره برای نپرداختن مالیات به صورت غیرقانونی است. فرار مالیاتی یعنی مؤدی مالیاتی به صورت عمدی صورت‌های مالی و اطلاعات درست را پنهان یا گزارش‌های مالی را به صورت نادرست به مقام مالیاتی برای کاهش هزینه مالیات ارائه کند. هر روش غیرقانونی که باعث کاهش بدهی مالیاتی شود، فرار مالیاتی محسوب می‌شود. پنهان کردن درآمد یا اظهار آن کمتر از واقعیت، اظهار بیشتر از واقعیت هزینه‌ها، تحریف مقادیر و نقض قوانین از جمله راه‌های فرار از مالیات محسوب می‌شوند [۱۳]؛ بنابراین، هرگونه تلاش غیرقانونی به منظور پرداخت نکردن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم درباره عواید، منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود. فرار مالیاتی ممکن است به روش‌های مختلف صورت گیرد؛ ولی هدف اصلی در به‌کارگیری این روش‌ها، پرداخت نکردن کامل مالیات است. تعریف فرار مالیاتی برای انواع مالیات‌ها یکسان است. فرار مالیاتی موجب کاهش درآمد مالیاتی دولت، اختلال در بودجه سالانه و تغییر توان رقابتی عوامل اقتصادی به نفع مرتکبین می‌شود. این عامل شکاف بین گروه‌های مختلف درآمدی را بیشتر خواهد کرد. چنانچه برای پیشگیری از فرار مالیاتی چاره‌اندیشی نشود، ممکن است افراد

دیگر نیز به منظور افزایش توان مالی خود به این کار ترغیب شوند. به دلیل تأثیر رفتار اجتماعی افراد بر یکدیگر، فرار مالیاتی، باوجود پرهیز برخی افراد، به تدریج مقبولیت عمومی پیدا می‌کند. قانون‌گذار برای مقابله با این پدیده به جرم‌انگاری و پیش‌بینی کیفر برای آن به عنوان آخرین راه متوسل می‌شود. مؤدیان موظف‌اند با رعایت تشریفات قانونی و اخذ مجوزهای لازم به انجام فعالیت‌های اقتصادی بپردازند. از گردش مالی خودارزیابی و برآوردی داشته باشند تا در صورت تحقق شرایط برای پرداخت مالیات، مبادرت به تسلیم اظهارنامه و نام‌نویسی برای مالیات کنند. در مواردی که اشخاص حقیقی و حقوقی به منظور گریز از پرداخت مالیات به فعالیت‌های پنهان (اقتصاد زیرزمینی) اقدام می‌کنند، فعالیت‌های مذکور در چرخه اقتصادی و نظام مالیاتی ثبت نمی‌شود. بر اساس این، مشمول مالیات نمی‌شود و از این طریق با فرار از مالیات در وضعیت رقابتی بهتری نسبت به آنانی قرار می‌گیرند که در فعالیت‌های اقتصادی آشکار مشغول‌اند. قانون‌گذار کشور ما نیز نخستین بار در ماده ۱۹ قانون اصلاح قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۳۷/۰۴/۰۱، فرار مالیاتی را جرم و برای نخستین بار مجازات حبس را برای آن در قوانین مالیاتی مقرر داشت. با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۴۵، فرار مالیاتی بدین مضمون در ماده ۱۴۵ جرم‌انگاری شد. هرکس به قصد فرار از پرداخت مالیات، به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل است و برخلاف حقیقت، تهیه یا تنظیم شده استناد کند، به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد [۳]. فرار مالیاتی از جمله جرائمی است که باوجود ضریب بالای بزهکاری در جرائم اقتصادی، فراوانی بیشتری را به خود اختصاص داده است. قانون‌گذار ایران پس از اصلاحات مکرر قوانین مالیاتی، در ماده ۲۰۱ ق.م.م

۱۳۸۰ و در ماده ۲۷۴ اصلاحیه قانون مزبور مصوب ۱۳۹۴ این پدیده اقتصادی را جرم‌شناسی و کیفر حبس برای آن پیش‌بینی کرده است. قانون‌گذار سعی کرده است تعریفی از فرار مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم ارائه کند. بر اساس این، در ماده ۲۰۱ همین قانون مقرر داشته است هرگاه مؤدی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی استناد کند که برای تشخیص مالیات ملاک عمل است و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است، یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری کند [۳]. تعریف مذکور تعریف جامعی از جرم فرار مالیاتی نیست و برخی از افعال منجر به پرداخت نکردن مالیات را پوشش نمی‌دهد؛ به طور مثال، هرگاه مؤدیان با جعل اسناد و مدارکی که ملاک تشخیص مالیات نیست، فعالیت‌های شغلی خود را از موارد معافیت مالیاتی قلمداد کنند، مشمول ماده ۲۰۱ نخواهند بود. در تعریف فرار مالیاتی، مناسب آن است که بیان شود ارتکاب هر فعل یا ترک فعلی مؤدی که به قصد فرار مالیاتی صورت گیرد و به پرداخت ناقص یا نپرداختن مالیات منجر شود [۳]. قانون‌گذار ایران پس از اصلاحات مکرر قوانین مالیاتی، در ماده ۲۰۱ ق.م.م ۱۳۸۰ و در ماده ۲۷۴ اصلاحیه قانون مزبور مصوب ۱۳۹۴ این پدیده اقتصادی را جرم‌شناسی و کیفر حبس برای آن پیش‌بینی کرده است؛ اما از منظر عناصر متشکله جرم و مجازات، ابهامات بسیاری در ماده مزبور وجود دارد. فرار مالیاتی، جرمی عمدی است که رفتار فیزیکی آن می‌تواند از نوع فعل مثبت یا منفی باشد. از حیث اوضاع و احوال برای تحقق فرار مالیاتی، لزومی به مباشرت مرتکب در تنظیم مدارک خلاف واقع نیست؛ بلکه صرف استناد به مدارک تنظیمی توسط ثالث در تحقق جرم کفایت

می‌کند. همچنین، در مصداق ترک فعل باید مدت زمان سه سال متوالی سپری شود. از نظر عنصر نتیجه نیز نسبت به مطلق یا مقید بودن این جرم احتمال متعددی مطرح می‌شود که به نظر می‌رسد مقید دانستن آن با اصول حقوقی و تفسیر به نفع متهم انطباق بیشتری دارد [۳]. روش‌های زیر رایج‌ترین اشکال این جرم در نظام مالیاتی‌اند: ۱- فعالیت در اقتصاد زیرزمینی؛ ۲- انجام معاملات صوری؛ ۳- ارائه بیلان فروش کمتر از میزان واقعی؛ ۴- کاهش غیرواقعی ارزش واحد؛ ۵- ثبت معاملات و درآمدها در دفاتر جداگانه؛ ۶- قلمداد کردن درآمد یا فعالیت از موارد معافیت؛ ۷- تنظیم غیرواقعی حساب سود و زیان،

ترازنامه، حساب و خلاصه وضعیت درآمد و هزینه؛ ۸- تسلیم نکردن اظهارنامه، ترازنامه، حساب سود و زیان و ۹- ارسال نکردن مالیات وصول‌شده دیگری از طرف پرداخت‌کنندگان حقوق. در اجتناب مالیاتی، تلاش در راستای کاهش مالیات‌های پرداختی صورت می‌گیرد. در واقع اجتناب از مالیات، نوعی استفاده از خلأهای قانونی در قوانین مالیاتی در راستای کاهش مالیات است [۲۱]. اجتناب از مالیات یک فعالیت گریز از مالیات بدون شکستن خطوط قوانین و درون چارچوب قوانین مالیات است [۱۳]. تفاوت‌های اجتناب مالیاتی با برنامه‌ریزی مالیاتی و فرار از مالیات در نگاره (۱) به صورت خلاصه ارائه شده‌اند [۴].

نگاره ۱. تفاوت‌های اجتناب مالیاتی با برنامه‌ریزی مالیاتی و فرار از مالیات

تفاوت بین برنامه‌ریزی مالیاتی و اجتناب از مالیات	
هدف اجتناب از مالیات و کاهش بدهی مالیاتی طبق قوانین در شکل و ولی در محتوا نیست.	هدف برنامه‌ریزی مالیاتی، کاهش بدهی مالیاتی طبق قوانین در شکل و محتوا است.
اجتناب از مالیات به وسیله به‌کارگیری مزایای روزنه و خلأهای موجود در قوانین انجام می‌شود.	برنامه‌ریزی مالیاتی به وسیله به‌کارگیری مزایای ماده‌های مفید در قوانین انجام می‌شود.
در اجتناب از مالیات سوءنیت وجود دارد.	در برنامه‌ریزی مالیاتی حسن نیت وجود دارد.
تفاوت بین فرار از مالیات و اجتناب از مالیات	
اجتناب از مالیات از یک روش قانونی برای کاهش مالیات استفاده می‌کند.	فرار از مالیات از یک روش غیرقانونی برای کاهش مالیات استفاده می‌کند.
اجتناب از مالیات به وسیله به‌کارگیری مزایای روزنه و خلأهای موجود در قوانین انجام می‌شود.	فرار از مالیات به وسیله به‌کارگیری روش‌های غیرمنصفانه انجام می‌شود.
اجتناب از مالیات با سوءنیت همراه است؛ اما طبق قوانین انجام می‌شود و مجازاتی به دنبال ندارد.	فرار از مالیات یک روش غیرقانونی است و ممکن است به مجازات منجر شود.
اجتناب از مالیات مشابه برنامه‌ریزی مالیاتی است و قبل از افزایش بدهی مالیاتی انجام می‌شود.	فرار از مالیات یک تقلب آشکار است و بعد از افزایش بدهی مالیاتی، انجام می‌شود.

اجتناب از مالیات، بیشتر کاهش مالیات تعریف می‌شود. این تعریف به صورت مفهومی از تعریف هانلون پیروی می‌کند و همه معاملات تأثیرگذار بر بدهی مالیاتی شرکت‌ها را منعکس می‌کند. تعریف فوق بین فعالیت‌های واقعی که مالیات مطلوب و هدف‌اند، فعالیت‌های اجتناب که به طور خاص برای

کاهش مالیات در نظر گرفته شده‌اند و مزایای مالیاتی موردنظر از فعالیت‌های دارای اعمال نفوذ، تمایزی قائل نمی‌شود. اگر فرآیند کاهش مالیات، یک زنجیره از استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی قلمداد شود، در آن چیزی شبیه سرمایه‌گذاران اوراق قرضه شهری در ابتدا قرار دارند (مالیات پایین‌تر) و واژه‌هایی از قبیل

دارای مالیات بالا به حوزه کم مالیات انتقال دهد، مالیات‌هایش کاهش خواهند یافت. تفاوت‌های مالیات بر فعالیت‌های واقعی اقتصادی تأثیر گذارند که به نوبه خود بر درآمدها تأثیر می‌گذارند [۲۰].

پیشینه پژوهش

پس از بررسی متون دردسترس داخلی و خارجی، پژوهشی یافت نشد که به طور مستقیم با موضوع روش‌های محاسبه مالیات مرتبط باشد؛ بنابراین، در اینجا مجموعه پژوهش‌هایی ارائه می‌شوند که تا حدود زیادی به موضوع پژوهش مربوط باشند.

پیشینه داخلی

مهرانی و سیدی [۹] در پژوهش خود نشان دادند اجتناب مالیاتی و محافظه‌کاری ابزارهایی جایگزین برای کاهش مالیات‌اند؛ به طوری که با افزایش اجتناب مالیاتی انگیزه محافظه‌کاری کاهش می‌یابد و برعکس. علاوه بر این، رابطه منفی بین متوسط مالیات ابرازی سه‌ساله شرکت و اجتناب مالیاتی، مبین آن است که شرکت‌ها بیشتر تمایل دارند، محافظه‌کاری و ضمن کاهش سود، صرفه‌جویی مالیاتی کنند تا اینکه با اجتناب مالیاتی، مالیات بر درآمد خود را کاهش دهند.

رهنمای رودپشتی، دیانتی‌دیلمی و فخاری [۶] به بررسی این سؤال پرداختند که آیا نرخ مؤثر مالیاتی نقدی، معیار مناسبی برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی است. نتایج این بررسی نشان دادند نرخ مؤثر مالیاتی نقدی معیار مناسبی برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی نیست؛ زیرا این نرخ، دو اثر متمایز اجتناب مالیاتی و مدیریت سودافزایی را به صورت هم‌زمان منعکس می‌کند. دلیل این امر، وجود سود قبل از مالیات در مخرج کسر این نرخ است که می‌تواند از فعالیت‌های مربوط به مدیریت سود تأثیر بگیرد. استفاده از این

عدم رعایت، فرار مالیاتی، پرخاشگری مالیاتی و پناه مالیاتی، بیشتر از سایر اصطلاحات به انتهای زنجیره نزدیک‌تر خواهند بود. فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی یا استراتژی مالیاتی می‌تواند در هر نقطه‌ای از طول زنجیره با توجه به چگونگی پرخاشگری فعالیت‌ها در راستای کاهش مالیات قرار بگیرد؛ در نتیجه در این پژوهش، برای کاهش تمرکز بر معنی‌شناسی، از واژه عمومی اجتناب مالیاتی استفاده می‌شود [۲۲]. بحث اجتناب مالیاتی، بیشتر درباره شرکت‌هایی مصداق دارد که موضوع جدایی مالکیت از کنترل در آنها مطرح می‌شود؛ زیرا افراد حقیقی به دلیل وجود احتمال کشف و جریمه‌شدن و ریسک‌گریزی یا انگیزه‌های درونی مثل وظیفه اجتماعی، کمتر درگیر فرار و اجتناب مالیاتی می‌شوند [۱۴]؛ ولی در شرکت‌ها به طور معمول، سهامداران انتظار دارند مدیران به دنبال منافع شخصی خود باشند و تا مادامی که منافع اضافی حاصل از کاهش بدهی‌های احتمالی، بیشتر از هزینه‌های اضافی مورد انتظار برای آنها باشد، به دنبال کاهش بدهی‌های مالیاتی و افزایش اجتناب مالیاتی‌اند؛ بنابراین، اجتناب مالیاتی می‌تواند انعکاسی از نظریه نمایندگی باشد و ممکن است برای رسیدن به منافع شخصی مدیر به تصمیمات مالیاتی منجر شود؛ از این رو، یکی از چالش‌های پیش روی سهامداران و هیئت‌مدیره، یافتن روش‌ها و انگیزه‌های کنترلی است تا هزینه‌های نمایندگی را به حداقل برسانند [۲۳] در شرکت‌های چندملیتی، درآمد شرکت‌های تابعه خارجی مشمول مالیات نیست؛ تا زمانی که این درآمدها به عنوان سود نقدی به شرکت اصلی کشور مبدأ بازگردانده شود. اگرچه برخی از درآمدهای شرکت وابسته به راحتی منتقل می‌شوند، در حال حاضر این درآمدها تحت قوانین ضد سوءاستفاده مؤدی مالیاتی، مشمول مالیات می‌شوند. اگر یک شرکت بتواند سود خود را از یک حوزه

نرخ برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی در پژوهش‌هایی که مدیریت سود نیز بر موضوع مدنظر آنها اثرگذار است، ممکن است موجب تحریف نتایج شود.

کیان و فقیه [۸] به بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی بر قدرت پیش‌بینی سود پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان دادند اجتناب مالیاتی، قدرت پیش‌بینی سود را کاهش می‌دهد. به بیان دیگر، اگرچه اجتناب مالیاتی به افزایش جریان‌های نقدی آینده منجر می‌شود، ممکن است به دلیل عدم قطعیت و تحقق آن از قدرت پیش‌بینی سود بکاهد. این یافته‌ها می‌تواند توجه سرمایه‌گذاران را به تأثیر اجتناب مالیاتی بر کاهش سودمندی اطلاعات حسابداری و نیز توجه سازمان مالیاتی را به تدوین الزاماتی برای افشای برنامه‌ها و رویه‌های مالیاتی شرکت‌های بورسی معطوف کند.

حساس یگانه، بولو و رضایی [۲] به بررسی الگویی برای تأثیر ابعاد منتخب مسئولیت اجتماعی شرکت بر اجتناب و فرار مالیاتی پرداختند. جامعه علاقه‌مند است بداند آیا شرکت‌ها و افراد، مالیات عادلانه خود را در قبال هزینه‌های اجتماعی که برایشان صرف می‌شود پرداخت می‌کنند. هدف این پژوهش، بررسی تأثیر ابعاد منتخب مسئولیت اجتماعی بر اجتناب و فرار مالیاتی است. ابزار استفاده‌شده در این پژوهش، پرسشنامه واسناد و مدارک و اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار بوده و یافته‌های پژوهش حاکی از تأثیر معنی‌دار مسئولیت اجتماعی بر اجتناب و فرار مالیاتی است.

پیشینه خارجی

دسای و دهارمپالا [۱۷] نشان دادند در شرکت‌های با حاکمیت ضعیف، اگر پاداش‌های انگیزشی بزرگ‌تری برای مدیران در نظر گرفته شود، تضاد منافع موجود برطرف می‌شود و مدیران با

اشتیاق و تمایل بیشتری از اجتناب مالیاتی در راستای افزایش ارزش شرکت استفاده خواهند کرد. به عبارتی، آنها نتیجه گرفتند در صورت نبود انگیزه کافی، اجتناب مالیاتی می‌تواند به‌منزله یک ابزار مکمل در خدمت تضاد منافع قرار گیرد.

سارتوری [۲۶] نشان داد واکنش‌های بین حاکمیت شرکتی و مالیات به‌صورت متقابل بوده‌اند. درحقیقت، قواعد حاکمیت شرکتی تأثیرات ساختاری در برآورده کردن تعهدات مالیاتی شرکت‌ها دارد و همچنین، طرح‌های مالیاتی (از دیدگاه دولت) و ارتباط‌دادن آنها به استراتژی‌های مالیاتی (از دیدگاه شرکت) تأثیر بسزایی در ایجاد یک حاکمیت شرکتی پویا دارد.

دسای و دهارمپالا [۱۹] نشان دادند به دلیل وجود مشکلات نمایندگی، اثر مثبت بین اجتناب مالیاتی و ارزش‌آفرینی برای سهامداران در شرکت‌های با حاکمیت ضعیف نسبت به شرکت‌های با حاکمیت قوی با هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم اجتناب از مالیات تهاتر خواهد شد.

بریزی، گیاکومانتنیو، اسکامپ و متی [۱۶] به بررسی نقش ارزش‌های اجتماعی در پرداخت یا اجتناب مالیاتی پرداختند. نتایج نشان‌دهنده ارتباط بین تمایلات ارزش‌های اجتماعی و نرخ قبول (اجابت) مالیاتی است.

زیا، کاوو و چان [۲۸] به بررسی اعتماد اجتماعی^۱ و تأثیر آن بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های چینی پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که اعتماد اجتماعی، اجتناب مالیات شرکت را کاهش می‌دهد. این رابطه برای شرکت‌هایی با ساختار شبه‌دولتی، واضح‌تر است. علاوه بر این، شرکت‌ها در استان‌های قابل اعتماد، هزینه‌های عمومی و اداری و بازده دارایی بالاتری دارند.

^۱. Trust environment

مالیات، سود قبل از کسر مالیات ناشی شده از رعایت اصول حسابداری بر مبنای تعهدی کامل است و اقلام آن، با توجه به رویه‌های موجود، می‌تواند دستخوش تغییر باشد، در اینجا سعی شده است این مبنا براساس اقلام تأییدپذیر از منابع برون‌سازمانی تغییر داده شود.

روش پژوهش، فرضیه‌ها و مدل

به‌طور خلاصه، این پژوهش از نوع پژوهش‌های کمی است که در آن از روش علمی ساخت و اثبات تجربی، استفاده و براساس فرضیه‌ها و طرح‌های پژوهش از قبل تعیین شده انجام شده است. از این دسته پژوهش‌ها زمانی استفاده می‌شود که معیار اندازه‌گیری داده‌ها کمی است و برای استخراج نتیجه‌ها از فن‌های آماری استفاده می‌شود [۱۰]. طرح پژوهش از نوع شبه‌تجربی است. اگر داده‌ها از محیطی فراهم شوند که به‌گونه‌ای طبیعی وجود داشته است یا از واقعه‌ای به وجود آمده باشند که بدون دخالت مستقیم پژوهشگر رخ داده، از یک طرح پس از رخداد یا شبه‌تجربی استفاده شده و همچنین، طرح پژوهش، پیش‌آزمون پس‌آزمون است [۱۱]. برای انجام آن، ابتدا نرخ مناسب مالیات در صنایع مختلف محاسبه می‌شود و سپس نتایج باهم مقایسه می‌شوند. پس از محاسبه نرخ مناسب با استفاده از اطلاعات گذشته صورت‌های مالی، در مرحله بعد با استفاده از روش‌های مختلف آماری از جمله میانگین حسابی، میانگین هندسی، میانه، مد و روش‌های مرسوم به هوش مصنوعی همانند الگوریتم زنبورعسل، نرخ مناسب هر صنعت استخراج می‌شود و در پایان، نتایج مدل‌های مختلف با یکدیگر مقایسه می‌شوند. با توجه به مطالب پیش‌گفته، پژوهش حاضر به دنبال جایگزین مبنای سود برای محاسبه مالیات است؛ به طوری که ضمن پذیرش از طرف جامعه، محاسبه و رسیدگی‌های بعدی را ساده‌تر و کوتاه‌تر کند؛ بنابراین، به محاسبه مجدد نرخ مالیات در گروه صنایع و

بلادی، چاوو، هوو و هو [۱۵] به بررسی اثر اجتناب مالیات شرکت بر قراردادهای بدهی بانک پرداختند. آنان با استفاده از داده‌های شرکت‌های پذیرفته‌شده چینی، دریافتند اجتناب از مالیات با وام‌های بانکی و هزینه‌های وام رابطه مثبت و با شرایط اخذ وام رابطه منفی دارد. این امر نشان می‌دهد بانک‌های چینی هزینه‌های مالی را برای شرکت‌های گریزان از مالیات افزایش داده‌اند. همچنین، در شرکت‌های دارای اجتناب مالیاتی، احتمال عدم پرداخت بدهی و نیاز به وثیقه وام‌های بانکی افزایش می‌یابد. تأثیر اجتناب از مالیات بر قراردادهای وام بانکی، زمانی کاهش می‌یابد که شفافیت اطلاعات مالی شرکت افزایش یابد. این یافته‌ها نشان می‌دهند هزینه نمایندگی بالقوه اجتناب مالیاتی، عاملی تأثیرگذار بر قراردادهای وام بانکی است.

بنابراین، با توجه به پیشینه بیان‌شده، با افزایش اجتناب مالیاتی، محافظه‌کاری و قدرت پیش‌بینی سود کاهش می‌یابد و در کوتاه‌مدت، ارزش شرکت را افزایش می‌دهد؛ اما آثار آن با هزینه‌های آتی اجتناب مالیاتی تهاتر می‌شود. درضمن حاکمیت شرکتی اثری بر اجتناب مالیاتی ندارد و نیز هرچه مسئولیت‌های اجتماعی اقتصادی، ارزش‌های اجتماعی و اعتماد شرکت، بیشتر باشد، اجتناب مالیاتی کمتر است.

نوآوری و ابتکار پژوهش

در پژوهش‌های گذشته، تفاوت مالیات اصلی شرکت با مالیات محاسبه‌شده برای شرکت یا اختلاف مالیاتی از خا‌های قانونی، استفاده از روش‌ها و رویه‌های حسابداری مختلف، اصول حاکمیت شرکتی و غیره توصیف می‌شد؛ در حالی که در این پژوهش، برای نخستین بار به مسئله مبنای محاسبه مالیات به‌عنوان عامل اصلی انگیزه فرار و اجتناب مالیاتی پرداخته شده است. با توجه به اینکه مبنای محاسبه

سال‌های مختلف با استفاده از مبنای جدید پرداخته می‌شود.

فرضیه‌ها

با توجه مبانی نظری و پیشینه پژوهش و نیز براساس مبنای معرفی شده در مدل پیش رو و محاسبه مجدد نرخ مالیات، فرضیه‌های زیر بررسی می‌شوند:

فرضیه ۱: نرخ محاسبه مالیات در روش جدید در سال‌های مختلف تفاوت معناداری دارد.

فرضیه ۲: نرخ محاسبه مالیات در روش جدید در صنایع مختلف تفاوت معناداری دارد.

فرضیه ۳: نرخ محاسبه مالیات در روش جدید در صنایع و سال‌های مختلف تفاوت معناداری دارد.

فرضیه ۴: انتفاع دولت در روش محاسبه جدید افزایش می‌یابد.

مدل و روش انجام کار

در این پژوهش، پیشنهاد می‌شود به جای استفاده از سود قبل از مالیات به عنوان مبنای محاسبه مالیات، از رابطه ۱ استفاده شود.

$$VNI_i = VNS_i - VE_i \quad \text{رابطه (۱)}$$

علائم اختصاری در رابطه به شرح زیر است:

i = سال محاسبه؛ VNI^1 = خالص سود تأییدپذیر؛

VNS^2 = خالص درآمد تأییدپذیر؛ VE^3 = هزینه‌های تأییدپذیر

گام‌ها و مراحل برای انجام پژوهش به شرح زیر انجام می‌شوند:

۱. ابتدا با استفاده از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، اطلاعات مالی مورد نیاز این پژوهش استخراج می‌شود. در این مرحله، اطلاعات هزینه‌ها به عنوان هزینه‌های تأییدپذیر، هزینه

مالیات و درآمد خالص، به طور خلاصه در قالب صنایع و سال‌های مختلف و نام شرکت استخراج می‌شوند. برای محاسبه هزینه‌های تأییدپذیر از رابطه ۲ استفاده می‌شود:

$$VE_i = SDE_i + AE_i + FE_i + OE_i - UE_i \quad \text{رابطه (۲)}$$

علائم اختصاری در رابطه به شرح زیرند:

SDE^4 = هزینه‌های توزیع و فروش؛ AE^5 = هزینه‌های عمومی و اداری؛ FE^6 = هزینه‌های مالی؛ OE^7 = سایر هزینه‌ها؛ UE^8 = هزینه‌های ناپذیرفتنی

همچنین، در رابطه ۲ سایر هزینه‌ها از رابطه ۳ و هزینه‌های ناپذیرفتنی از رابطه ۴ به دست می‌آیند.

$$OE_i = CGS_i + INV_i + IC_i - DE_i - INV_{i-1} + TNCA_i - TNCA_{i-1} \quad \text{رابطه (۳)}$$

علائم اختصاری در رابطه به شرح زیرند:

CGS^9 = بهای تمام شده کالای فروش رفته؛ INV^{10} = موجودی کالا؛ IC^{11} = اضافه کسر جذب سربار؛ DE^{12} = هزینه استهلاک؛ $TNCA^{13}$ = خالص دارایی ثابت

$$UE_i = \frac{TAX_i}{22.5\%} - EBT_i \quad \text{رابطه (۴)}$$

در رابطه ۴، EBT^{14} سود قبل از مالیات است.

۱- انجام محاسبه نرخ‌های مدنظر به تفکیک شرکت، گروه صنعت و سال: در این مرحله، محاسبه اولیه نرخ مالیات واقعی با نرم افزار اکسل، ویرایش ۲۰۱۳ برای آزمون فرضیه‌ها انجام شد.

۲- استفاده از روش‌های میانگین حسابی، میانه و رگرسیون با نرم افزارهای اس پی اس اس، ویرایش ۲۵ و برای روش هوش مصنوعی (الگوریتم

⁴. Sale and Delivery Expenses

⁵. Administrative Expenses

⁶. Financial Expenses

⁷. Other Expenses

⁸. Unacceptable Expenses

⁹. Cost of Goods Sold

¹⁰. Inventory

¹¹. Indirect Costs

¹². Depreciation Expenses

¹³. Total Non-Current Asset

¹⁴. Earning Before Tax

¹. Verifiable Net Income

². Verifiable Net Sale

³. Verifiable Expenses

زنبورعسل) با نرم‌افزار پایتون، نسخه ۲ برای یافتن نرخ نهایی استفاده شد.

۳- برای بررسی فرضیه‌های ۱، ۲ و ۳، پس از محاسبه نرخ‌های مدنظر به تفکیک هر گروه صنعت - سال، معناداری تفاوت نرخ‌های محاسبه‌شده در سطح صنایع مختلف - سال در نرم‌افزار اس پی اس آزمون شد.

۴- با توجه به اینکه یکی از اهداف پژوهش، پذیرش جامعه است، نرخ‌ها که در هر یک از روش‌های بالا به محاسبه واقعی نزدیک‌تر بود، نرخ و روش منتخب هر معادله برگزیده شد. در این پژوهش، فرض نهان این است که مالیات‌های گذشته از سوی مؤدیان پذیرفته

شده‌اند و اگر قرار بر تغییر مبنای محاسبات باشد، حاضر نیستند رقم بیشتری بابت مالیات پرداخت کنند.

۵- برای بررسی فرضیه چهارم، مالیات واقعی کسب‌شده از شرکت‌های سودده و کسب‌نشده شرکت‌های زیان‌ده و بدین ترتیب، مالیات کسب‌نشده در هر سال (انتفاع دولت از روش جدید) محاسبه شد.

رابطه (۵) برای محاسبه نرخ مالیات به شرح زیر در نظر گرفته می‌شود:

$$TR_{i,j} = \frac{TAX_{i,j}}{NR_{i,j} - VE_{i,j}} \quad \text{رابطه (۵)}$$

نگاره ۲. گروه‌بندی صنایع مختلف

صنعت	گروه صنعت	صنایع زیرمجموعه
اول	خودرو و ماشین‌آلات	ماشین‌آلات و تجهیزات، ماشین‌آلات و تجهیزات برقی، خودرو و ساخت قطعات
دوم	صنایع غذایی	محصولات غذایی و آشامیدنی به جز قند و شکر، قند و شکر، زراعت و خدمات وابسته
سوم	صنایع فلزی	ساخت محصولات فلزی، فلزات اساسی
چهارم	صنایع کانی و معدنی	کاشی و سرامیک، استخراج سایر معادن، استخراج کانه‌های فلزی، استخراج کانی غیرفلزی، سیمان آهک گچ
پنجم	صنایع شیمیایی	محصولات شیمیایی، مواد و محصولات دارویی، لاستیک و پلاستیک، فرآورده‌های نفتی، کک و سوخت هسته‌ای
ششم	سایر صنایع	منسوجات، محصولات کاغذی، انتشار چاپ و تکثیر، محصولات چوبی، رایانه و محصولات وابسته به آن و ...

مدت بیست سال استخراج شده‌اند. در این راستا کلیه شرکت‌های عضو جامعه آماری دارای شرایط زیر، جزء شرکت‌های مطالعه‌شده لحاظ شدند. شرایط مذکور به شرح زیر است:

۱- تا قبل از پایان سال ۱۳۷۶ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته‌شده باشند.

۲- هزینه مالیات آنها صفر نباشد.

با توجه به اینکه نبود برخی اطلاعات در برخی از سال‌ها برای شرکت‌ها اختلالی در محاسبه ایجاد نمی‌کنند، شرکت‌هایی که برخی از سال‌ها اطلاعاتشان دردسترس نیست، از جامعه حذف نخواهند شد. با

در رابطه فوق، TR^1 (نرخ مالیات)، NR^2 (خالص درآمد)، TAX (مالیات ابرازی)، i سال محاسبه و j شرکت محاسبه شده‌اند. نگاره (۲) گروه‌بندی صنایع مختلف را نشان می‌دهد [۱۲].

جامعه آماری و متغیرهای پژوهش

داده‌های موردنیاز در این پژوهش، با استفاده از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۷۶ تا ۱۳۹۵ به

¹. Tax Rate

². Net Revenue

توجه به این مهم که یکی از اهداف پژوهش، پذیرش آن از سوی جامعه است، این چنین فرض می‌شود که کلیه متغیرهای استخراج شده از صورت‌های مالی، توسط مراجع ذی صلاح تأییدپذیر است. همچنین، گروه صنعت‌هایی بررسی می‌شود که در مجموع بیش از ۳۰ داده باشد.

با توجه به مفروضات مطرح شده درخصوص متغیرها، درآمد تأییدپذیر شامل فروش (درآمد) خالص و هزینه‌های تأییدپذیر توسط منابع برون‌سازمانی شامل هزینه حقوق و دستمزد، خرید، هزینه‌های آب، برق، گاز و تلفن، هزینه‌های گمرکی، هزینه‌های حمل، هزینه‌های بیمه‌ای، هزینه‌های مالی، هزینه اجاره و به‌طور کلی هزینه‌هایی است که مطابق ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م الزام به ثبت در سامانه مخصوص دارند. هزینه مالیات (متغیر مستقل)، نرخ مالیات (متغیر وابسته) و نوع صنعت (متغیر کنترل)

است. به‌استثنای هزینه مالیات، برای انجام پژوهش، سرجمع هزینه‌های یادشده، متغیر مستقل موردنیاز است؛ بنابراین، در ادامه پژوهش از لفظ هزینه‌های تأییدپذیر به‌جای این دسته از هزینه‌ها استفاده می‌شود و منظور از آن، جمع جبری کلیه هزینه‌های اشاره شده است. داده‌های موردنیاز در این پژوهش از نرم‌افزارها و بانک‌های اطلاعاتی نظیر ره‌آورد نوین^۱، سایت کدال^۲، سایت بورس ویو^۳ و سایر منابع در دسترس جمع‌آوری خواهند شد.

آزمون فرضیه‌های پژوهش و نتایج

بررسی معناداری نرخ محاسبه مالیات در روش

جدید در سال‌های مختلف

نگاره (۳)، نتایج محاسبه نرخ مالیات با استفاده از رگرسیون، میانگین، میانه و الگوریتم لانه زنبور را در سال‌های مختلف نشان می‌دهد

نگاره ۳. نتایج محاسبه نرخ مالیات با استفاده از رگرسیون، میانگین، میانه و الگوریتم لانه زنبور در سال‌های مختلف

سال	میانگین	میانه	لانه زنبور	رگرسیون	سال	میانگین	میانه	لانه زنبور	رگرسیون
۱۳۷۶	۰/۱۶۸۱۵۲	۰/۱۱۸۰۳۸	۰/۲۲۳۴	۰/۵۵	۱۳۸۶	۰/۱۷۱۰۱۶۱	۰/۱۴۶۹۹۳۸	۰/۱۵۱۹۱۰۴۸۶	۰/۲۰۲
۱۳۷۷	۰/۱۳۱۷۷۹۱	۰/۰۷۰۱۴۵۹	۰/۹۵۷۲۹۲۵۴۲	۰/۱۲۴	۱۳۸۷	۰/۲۰۳۱۸۶۱	۰/۱۸۶۰۱۹۱	۰/۸۹۳۸۹۳۰۸۱	۰/۱۹۲
۱۳۷۸	۰/۱۱۰۲۷۴۱	۰/۰۸۱۷۵۴	۰/۳۴۱۹۹۱۸۳۴	۰/۵۴	۱۳۸۸	۰/۱۶۲۹۴۱۲	۰/۱۱۳۷۵۷۹	۰/۳۴۵۴۵۰۸۰۳	۰/۰۳۴
۱۳۷۹	۰/۰۷۸۵۱۹۴	۰/۰۶۵۶۰۲۱	۰/۹۵۸۵۶۴۹۴	۰/۱۱	۱۳۸۹	۰/۱۶۴۵۰۱۰	۰/۱۱۶۹۳۰۵	۰/۰۵۱۷۲۸۸۳۰	۰/۰۲۴
۱۳۸۰	۰/۸۵۰۷۱۵	۰/۵۳۳۳۵۴	۰/۱۲۱۰۵۹۷۲۴	۰/۰۳۷	۱۳۹۰	۰/۱۶۲۶۵۱۳	۰/۱۴۱۷۸۸۳	۰/۵۶۴۸۱۹۰۳۲	۰/۰۶۴
۱۳۸۱	۰/۲۱۵۲۴۸۸	۰/۱۹۵۹۶۲۵	۰/۱۴۲۵۳۱۱۴۰۷	۰/۱۱	۱۳۹۱	۰/۲۰۸۳۹۵۶	۰/۱۸۷۲۲۴۱	۰/۲۰۴۲۸۴۴۲۷	۰/۰۷۸
۱۳۸۲	۰/۱۸۸۰۴۸۱	۰/۱۴۷۸۹۸۷	۰/۵۴۱۴۱۷۴۴۲	۰/۰۲۶	۱۳۹۲	۰/۲۲۹۹۱۶۲	۰/۲۲۵	۰/۹۲۴۷۱۴۶۵	۰/۱۹۹
۱۳۸۳	۰/۱۷۰۸۲۳۹	۰/۱۲۲۱۲۹۷	۰/۱۸۳۵۴۴۶۱۳	۰/۱۱۳	۱۳۹۳	۰/۱۶۶۵۱۶۰	۰/۱۵۸۵۰۳۵	۰/۴۳۱۰۸۰۵۱	۰/۰۸۲
۱۳۸۴	۰/۱۴۳۲۷۳۴	۰/۱۱۳۷۵۴۱	۰/۳۹۰۶۹۳۵۴۱۱	۰/۰۵۵	۱۳۹۴	۰/۱۴۸۲۳۱۸	۰/۱۲۲۹۰۲۵	۰/۴۵۵۶۵۳۶۴۶	۰/۱۶۴
۱۳۸۵	۰/۱۵۷۲۴۷۰	۰/۱۲۵۰۰۲۱	۰/۸۶۲۲۲۶۱۱۴	۰/۰۸۹	۱۳۹۵	۰/۱۵۰۳۱۸۲	۰/۱۲۳۰۲۶۵	۰/۱۷۵۲۲۳۴۸۰	۰/۱۲۹

نتایج آزمون تی زوجی در سال ۱۳۷۶ به‌عنوان نمونه در نگاره (۴) ارائه شده‌اند.

نگاره ۴. آزمون تی نمونه‌های زوجی سال ۱۳۷۶

نوع زوج	میانگین	انحراف استاندارد	درجه آزادی	آزمون تی	علامت
مالیات واقعی - مالیات رگرسیون	۲۱۵۸۱۳۲۱۰۲	۸۲۷۴۷۰۱۷۴۴	۳۱	۱/۴۷۵	۰/۱۵
مالیات واقعی - مالیات میانه	۳۷۷۳۱۲۴۴۵۳	۹۸۱۱۰۹۶۵۲۴	۳۱	۲/۱۷۵	۰/۰۳۷
مالیات واقعی - مالیات میانگین	۳۷۵۴۲۷۰۶۱۵	۹۹۲۵۹۶۸۶۸۲	۳۱	۲/۱۴۵	۰/۰۴۰
مالیات واقعی - مالیات لانه زنبور	۳۷۴۹۰۵۷۲۹۹	۹۹۴۶۳۴۵۱۹۶	۳۱	۲/۱۳۲	۰/۰۴۱

^۱. Codal

^۲. Bourseview

با توجه به نگاره (۴)، نرخي که نتیجه علامت آن بیشتر از ۰/۰۵ باشد، به عنوان نرخ برگزیده انتخاب می شود؛ بنابراین، در سال ۱۳۷۶ نرخ رگرسیون معادل ۰/۵۵ انتخاب می شود. خلاصه نتایج آزمون تی زوجی

فرضیه اول در نگاره (۵) بیان شده است. با توجه به نتایج جدول، نرخ مالیاتی در روش جدید برای هر سال منحصر به فرد است و فرضیه تأیید می شود.

نگاره ۵. خلاصه نتایج آزمون تی زوجی در سالهای مختلف

سال	روش تأیید شده	نرخ تأیید شده	سال	روش تأیید شده	نرخ تأیید شده
۱۳۷۶	رگرسیون	۰/۵۵	۱۳۸۶	رگرسیون	۰/۲۰۲
۱۳۷۷	رگرسیون	۰/۱۲۴	۱۳۸۷	رگرسیون	۰/۱۹۲
۱۳۷۸	رگرسیون	۰/۵۴	۱۳۸۸	رگرسیون	۰/۰۳۴
۱۳۷۹	میانه	۰/۰۶۵۶۰۲۱	۱۳۸۹	رگرسیون	۰/۰۲۴
۱۳۸۰	رگرسیون	۰/۰۳۷	۱۳۹۰	رگرسیون	۰/۰۶۴
۱۳۸۱	میانه	۰/۱۹۵۹۶۲۵	۱۳۹۱	رگرسیون	۰/۰۷۸
۱۳۸۲	رگرسیون	۰/۰۲۶	۱۳۹۲	رگرسیون	۰/۱۹۹
۱۳۸۳	رگرسیون	۰/۱۱۳	۱۳۹۳	رگرسیون	۰/۰۸۲
۱۳۸۴	میانه	۰/۱۱۳۷۵۴۱	۱۳۹۴	رگرسیون	۰/۱۶۴
۱۳۸۵	رگرسیون	۰/۰۸۹	۱۳۹۵	رگرسیون	۰/۱۲۹

بررسی معناداری نرخ محاسبه مالیات در روش جدید در صنایع مختلف

نگاره (۶)، نتایج محاسبه نرخ مالیات با استفاده از رگرسیون، میانگین، میانه و الگوریتم لانه زنبور را در گروه صنایع مختلف نشان می دهد.

نگاره ۶. نتایج محاسبه نرخ مالیات با استفاده از رگرسیون، میانگین، میانه و الگوریتم لانه زنبور در صنایع مختلف

گروه صنعت	میانگین	میانه	لانه زنبور	رگرسیون
اول	۰/۱۶۵۸۸۰۱	۰/۱۲۸۲۴۰۸	۰/۶۸۴۶۶۰۶	۰/۰۸۸
دوم	۰/۱۶۹۲۹۶۲	۰/۱۱۸۱۱۸۳	۰/۵۵۱۵۲۵	۰/۱۲۲
سوم	۰/۱۷۰۲۶۷۶	۰/۱۲۸۷۱۱۳	۰/۵۳۷۵۰۴۶	۰/۱۱۸
چهارم	۰/۱۶۳۹۲۲۵	۰/۱۲۶۵۷۹۶	۰/۷۸۶۸۳۱۸	۰/۱۰۴
پنجم	۰/۲۰۴۴۲۹۷	۰/۱۸۹۴۷۸۶	۰/۳۶۱۳۰۰۴	۰/۰۵۵
ششم	۰/۱۵۷۶۴۰۴	۰/۱۰۴۵۲۳۳	۰/۹۱۹۹۴۳۹	۰/۱۱۶

نتایج آزمون تی زوجی در گروه صنعت اول به عنوان نمونه در نگاره (۷) ارائه شده اند.

نگاره ۷. آزمون تی نمونه های زوجی گروه صنعت یک

نوع زوج	میانگین	انحراف استاندارد	درجه آزادی	آزمون تی	علامت
مالیات واقعی - مالیات رگرسیون	۳۰۲۳۶۶۶۳۵۰	۷۹۸۳۸۱۶۷۲۷۷	۴۳۴	۰/۷۹	۰/۴۳۰
مالیات واقعی - مالیات میانه	۱۰۶۷۸۵۲۱۳۰۰	۸۹۹۹۲۵۳۱۰۶۰	۴۳۴	-۲/۴۷۵	۰/۰۱۴
مالیات واقعی - مالیات میانگین	۲۳۴۹۴۸۸۵۵۷۸	۱۱۳۱۰۴۸۴۸۹۸۶	۴۳۴	-۴/۳۳۲	۰/۰۰۰
مالیات واقعی - مالیات لانه زنبور	۲۰۰۱۴۲۱۶۵۶۰۲	۶۱۷۱۶۱۳۸۵۱۷۳	۴۳۴	-۶/۷۶۴	۰/۰۰۰

تی زوجی فرضیه دوم، در نگاره (۸) بیان شده است. با توجه به نتایج جدول، نرخ مالیاتی در روش جدید برای هر گروه صنعت منحصربه‌فرد است و فرضیه تأیید می‌شود.

با توجه به نگاره (۷)، نرخ‌ی که نتیجه علامت آن بیشتر از ۰/۰۵ باشد، به‌عنوان نرخ برگزیده انتخاب می‌شود؛ بنابراین، در گروه صنعت اول نرخ رگرسیون معادل ۰/۰۸۸ انتخاب می‌شود. خلاصه نتایج آزمون

نگاره ۸. خلاصه نتایج بررسی گروه صنایع مختلف		
گروه صنعت	روش تأییدشده	نرخ تأییدشده
گروه اول	رگرسیون	۰/۰۸۸
گروه دوم	رگرسیون	۰/۱۲۲
گروه سوم	میانه	۰/۱۲۸۷۱۱۳
گروه چهارم	میانه	۰/۱۲۶۵۷۹۶
گروه پنجم	رگرسیون	۰/۰۵۵
گروه ششم	رگرسیون	۰/۱۱۶

خلاصه نتایج بررسی گروه صنعت - سال را نشان می‌دهد. با توجه به نگاره (۹)، نرخ مالیاتی در روش جدید برای هر گروه صنعت - سال منحصربه‌فرد است و فرضیه سوم نیز تأیید می‌شود.

بررسی معناداری نرخ محاسبه مالیات در روش جدید در صنایع و سال‌های مختلف
برای بررسی فرضیه سوم، با توجه به قضیه حد مرکزی گروه صنایع، سال‌هایی بررسی می‌شوند که در سال مدنظر حداقل ۳۰ داده داشته باشند. نگاره (۹)،

نگاره ۹: خلاصه نتایج بررسی گروه صنعت - سال							
گروه صنعت	سال	روش تأییدشده	نرخ مصوب	گروه صنعت	سال	روش تأییدشده	نرخ مصوب
اول	۱۳۸۱	میانه	۰/۱۰۳	پنجم	۱۳۸۱	میانه	۰/۲۲۵
	۱۳۸۲	میانه	۰/۰۲۵		۱۳۸۲	رگرسیون	۰/۱۵۸
	۱۳۸۳	رگرسیون	۰/۱۸۹		۱۳۸۳	رگرسیون	۰/۱۶۲
	۱۳۸۴	رگرسیون	۰/۰۴۹		۱۳۸۴	میانه	۰/۱۱۵
دوم	۱۳۸۱	میانه	۰/۱۸۱		۱۳۸۵	رگرسیون	۰/۲۱۸
	۱۳۸۲	رگرسیون	۰/۰۶۹		۱۳۸۶	رگرسیون	۰/۱۵۵
چهارم	۱۳۸۱	رگرسیون	۰/۱۳۹		۱۳۸۹	رگرسیون	۰/۷۲۸
	۱۳۸۲	میانه	۰/۱۵۵		۱۳۹۰	میانه	۰/۱۵۰
	۱۳۸۳	رگرسیون	۰/۱۷۰		۱۳۹۱	رگرسیون	۰/۰۲۴
	۱۳۸۵	رگرسیون	۰/۱۳۹		۱۳۹۲	رگرسیون	۰/۲۲۶
	۱۳۸۸	رگرسیون	۰/۱۸۴		۱۳۹۳	میانه	۰/۱۹۴
	۱۳۸۹	رگرسیون	۰/۱۰۱		۱۳۹۴	رگرسیون	۰/۰۶۱
	۱۳۹۰	رگرسیون	۰/۲۷۲		۱۳۹۵	رگرسیون	۰/۱۵۰
	۱۳۹۱	میانه	۰/۶۷۶	ششم	۱۳۹۱	رگرسیون	۰/۱۹۸
	۱۳۹۲	رگرسیون	۰/۰۵۷		۱۳۹۴	رگرسیون	۰/۲۲۳
	۱۳۹۳	میانه	۰/۳۴۳				
	۱۳۹۴	رگرسیون	۰/۱۲۲				
	۱۳۹۵	رگرسیون	۰/۱۰۶				

بررسی افزایش انتفاع دولت در روش جدید

در نگاره (۱۰)، نتایج بررسی مجدد مالیات‌ها و بررسی انتفاع دولت در روش جدید نشان داده شده‌اند. در این نگاره، شرکت‌های خارج‌شده از جامعه آماری در محاسبات مجدد در نظر گرفته شده‌اند. مجموع وجوه محاسبه‌شده بابت مالیات برای کلیه شرکت‌های نگاره (۹) معادل

۱۰۸،۱۱۴،۸۲۰،۰۰۰،۰۰۰ میلیون ریال است. این در حالی است که این مجموع با استفاده از روش پیشنهادی ۱۷۲،۷۴۰،۹۱۳،۱۳۶،۱۹۰ میلیون ریال خواهد بود. به عبارتی هرچند در برخی از سال‌ها دولت با کاهش درآمد مواجه می‌شود، در مجموع با استفاده از روش جدید مالیاتی، ۶۰٪ رشد مالیات وجود خواهد داشت.

نگاره ۱۰: لیست محاسبه مجدد مالیات و بررسی انتفاع دولت در روش جدید

گروه صنعت	سال	تعداد	نرخ مصوب	مالیات اخذشده	مالیات محاسبه‌شده
۱	۱۳۸۱	۳۱	۰/۱۰۳	۴۲۵۸۴۱۸۶۶۳۳۰	۶۵۰۹۹۲۰۰۰۰۰۰
۱	۱۳۸۲	۴۱	۰/۰۲۵	۵۳۹۲۲۵۶۴۹۸۶۷	۱۲۰۹۴۲۹۰۰۰۰۰۰
۱	۱۳۸۳	۳۶	۰/۱۸۹	۵۹۹۹۰۰۳۳۰۵۲۲	۷۰۸۳۹۵۰۰۰۰۰۰۰
۱	۱۳۸۴	۳۳	۰/۰۴۹	۵۲۸۴۴۳۶۰۵۳۲۱	۱۰۲۶۵۵۱۰۰۰۰۰۰۰
۲	۱۳۸۱	۳۱	۰/۱۸۱	۲۱۶۶۹۹۸۷۹۲۱۴	۱۷۹۶۰۸۰۰۰۰۰۰۰
۲	۱۳۸۲	۳۳	۰/۰۶۹	۱۰۳۳۱۰۵۷۱۰۹۳	۲۱۷۸۴۳۵۰۰۰۰۰۰۰
۴	۱۳۸۱	۳۲	۰/۱۳۹	۳۰۳۵۲۰۳۸۶۷۶۳	۴۵۳۶۳۰۰۰۰۰۰۰۰
۴	۱۳۸۲	۴۲	۰/۱۵۵	۵۰۳۱۲۴۳۹۶۶۵۶	۶۰۸۰۶۴۸۰۰۰۰۰۰۰
۴	۱۳۸۳	۴۰	۰/۱۷۰	۵۲۳۲۶۷۲۴۱۰۶۵	۶۴۰۳۱۹۰۰۰۰۰۰۰۰
۴	۱۳۸۵	۳۵	۰/۱۳۹	۶۹۴۵۸۱۷۷۰۵۰۶	۸۱۶۳۸۰۰۰۰۰۰۰۰۰
۴	۱۳۸۸	۳۶	۰/۱۸۴	۸۰۸۱۱۲۷۰۷۷۶۰۰	۲۲۹۸۰۴۵۰۰۰۰۰۰۰
۴	۱۳۸۹	۳۸	۰/۱۰۱	۶۶۴۳۱۶۲۱۳۰۱۹۹	۲۹۱۸۷۹۰۰۰۰۰۰۰۰۰
۴	۱۳۹۰	۴۰	۰/۲۷۲	۱۵۰۹۱۳۸۴۸۴۹۹۷۳	۳۹۳۰۲۹۹۰۰۰۰۰۰۰
۴	۱۳۹۱	۴۲	۰/۶۷۶	۵۵۱۹۷۶۵۸۳۱۷۳۳۱	۸۶۱۵۴۶۴۰۰۰۰۰۰۰۰
۴	۱۳۹۲	۴۵	۰/۰۵۷	۲۵۴۱۲۲۶۷۸۵۴۲۰	۱۷۸۳۵۸۱۳۰۰۰۰۰۰۰
۴	۱۳۹۳	۵۲	۰/۳۴۳	۱۶۳۶۰۳۵۶۸۱۳۷۰۶	۵۸۰۵۶۵۵۰۰۰۰۰۰۰۰
۴	۱۳۹۴	۴۱	۰/۱۲۲	۵۵۵۳۳۲۰۳۷۵۴۷۶	۴۳۴۳۰۲۰۰۰۰۰۰۰۰۰
۴	۱۳۹۵	۳۶	۰/۱۰۶	۷۸۸۴۲۸۵۲۸۴۱۵۹	۱۰۹۳۷۳۴۶۰۰۰۰۰۰۰
۵	۱۳۸۱	۴۱	۰/۲۲۵	۴۴۶۳۲۲۷۲۶۹۵۳	۳۶۳۱۰۶۰۰۰۰۰۰۰۰۰
۵	۱۳۸۲	۴۱	۰/۱۵۸	۴۴۴۳۴۰۹۰۰۸۵۲	۴۵۶۷۸۳۷۰۰۰۰۰۰۰۰
۵	۱۳۸۳	۴۵	۰/۱۶۲	۵۱۵۵۲۳۳۸۶۰۴۵	۴۳۶۱۹۴۰۰۰۰۰۰۰۰۰
۵	۱۳۸۴	۴۰	۰/۱۱۵	۲۹۶۱۰۶۸۷۹۷۶۹	۳۱۴۲۷۵۰۰۰۰۰۰۰۰۰
۵	۱۳۸۵	۳۷	۰/۲۱۸	۶۲۱۹۹۳۷۰۰۲۲۲	۶۱۰۸۹۱۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰
۵	۱۳۸۶	۳۳	۰/۱۵۵	۸۶۷۲۳۴۴۰۰۸۳۶	۹۰۲۳۰۴۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰
۵	۱۳۸۹	۳۱	۰/۷۲۸	۴۹۷۹۳۱۳۹۰۴۴۱۳	۱۱۸۷۵۸۳۰۰۰۰۰۰۰۰۰
۵	۱۳۹۰	۴۸	۰/۱۵۰	۲۳۶۱۳۰۱۰۳۲۰۸۳	۲۲۷۳۷۰۵۰۰۰۰۰۰۰۰۰
۵	۱۳۹۱	۵۰	۰/۰۲۴	۳۲۸۳۸۶۸۵۶۹۸۷	۳۲۹۵۶۴۱۰۰۰۰۰۰۰۰۰
۵	۱۳۹۲	۴۹	۰/۲۲۶	۸۶۹۳۹۸۶۰۸۷۴۸۹	۵۳۸۸۶۹۴۰۰۰۰۰۰۰۰۰
۵	۱۳۹۳	۵۰	۰/۱۹۴	۵۶۷۵۹۸۴۹۴۹۵۰۴	۵۲۷۸۵۳۸۰۰۰۰۰۰۰۰۰
۵	۱۳۹۴	۴۸	۰/۰۶۱	۱۷۸۴۶۰۴۸۷۳۴۳۱	۳۹۱۸۲۴۵۰۰۰۰۰۰۰۰۰
۵	۱۳۹۵	۴۸	۰/۱۵۰	۴۹۳۶۹۹۹۶۳۶۵۸۳	۴۳۰۸۳۸۹۰۰۰۰۰۰۰۰۰
۶	۱۳۹۱	۳۰	۰/۱۹۸	۶۱۷۳۹۶۷۶۶۰۱۹۰	۵۴۷۹۴۳۲۰۰۰۰۰۰۰۰۰
۶	۱۳۹۴	۳۲	۰/۲۲۳	۱۲۸۲۴۴۰۸۸۰۹۶۳۱	۱۰۷۰۵۵۰۶۰۰۰۰۰۰۰۰

نتیجه‌گیری و پیشنهادهای کاربردی

همان‌طور که پیش‌تر اشاره شد مبنای سود مالیاتی که در حال حاضر برای محاسبه مالیات شرکت‌ها استفاده می‌شود، با چالش‌هایی روبه‌روست که از محدودیت ذاتی آن ناشی می‌شود. در این پژوهش، ابتدا سود تأییدپذیر، به جای سود مالیاتی به عنوان یک مدل بهینه معرفی شد، سپس برای بررسی دقیق‌تر اطلاعات گذشته به محاسبه مجدد نرخ‌های مالیاتی در هر گروه صنعت - سال با استفاده از روش‌های میانه، میانگین، رگرسیون و الگوریتم لانه زنبور پرداخته شد و در نهایت، پس از محاسبه مجدد مالیات از طریق هریک از روش‌ها، مالیات‌های محاسبه‌شده و مالیات واقعی از طریق آزمون تی زوجی، مقایسه شدند و هر نرخ‌ی که با ضریب اطمینان ۹۵ درصد کمترین اختلاف را با جامعه واقعی داشت به عنوان نرخ منتخب در گروه صنعت - سال برگزیده شد. این نتایج نشان می‌دهند در روش معرفی‌شده، نرخ محاسبه مالیات در هر گروه صنعت - سال منحصر به فرد است.

علت اصلی منحصر به فرد بودن نرخ محاسبه مالیات در گروه صنایع مختلف، از تفاوت‌های ذاتی آنها ناشی می‌شود. از جمله این تفاوت‌ها، ماهیت هزینه‌کرد صنایع است؛ به اصطلاح، برخی صنایع، سرمایه‌بر و برخی نیروی انسانی‌بر هستند؛ بنابراین، نرخ پایه محاسبه مالیات برخلاف آنچه تا کنون بوده است، یکسان فرض نمی‌شود. به عبارتی دولت می‌باید در بودجه سالانه، نرخ مالیات سال بعد را برای گروه صنایع مختلف مشخص کند؛ به طور منطقی، این نرخ با توجه به شرایط حاکم بر سال مالی شرکت، اعم از رکود، تورم، رونق، کساد اقتصادی و حتی درصد شدت تحریم‌ها، میزان تأثیرپذیری اقتصاد

از قیمت نفت، دلار و بازارهایی همانند بازار طلا و در یک کلام سطح معیشت مردم و پیش‌بینی میزان هزینه‌ها در سال آینده پیشنهاد می‌شود.

در ادامه برخی پیشنهادها کاربردی از پژوهش بیان می‌شوند:

۱- سازمان امور مالیاتی: این سازمان می‌تواند با سامانه‌ای کردن روش‌های شناسایی درآمد و هزینه، بسیاری از درآمدها و هزینه‌های سازمانی را از طریق شناسه ملی، اعتبارسنجی و با تغییر و پیشنهاد وضع قوانین، مسیر را برای پیاده‌سازی این پژوهش هموار کند. با این عمل، دوره رسیدگی و وصول مالیات کاهش خواهد یافت.

۲- دولت: با استفاده از نتایج این پژوهش، دولت می‌تواند به پیش‌بینی صحیح‌تر درآمدهای مالیاتی بپردازد و با تعیین نرخ مناسب هر گروه صنعت در هر سال، ضمن افزایش عدالت اجتماعی، با وضع قوانین خاص و سخت‌گیرانه درخصوص شرایط اشتغال، نرخ بیکاری را کاهش دهد.

محدودیت‌ها و پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

هر پژوهش، با هر روش جمع‌آوری اطلاعات، دارای نقاط قوت و ضعف است. پژوهش حاضر نیز همانند سایر پژوهش‌ها با محدودیت‌هایی مواجه بوده است؛ از جمله:

۱- محدود بودن تعداد مشاهدات معتبر در پژوهش؛ ۲- نبود اطلاعات کافی و اتکاپذیر برای برخی شرکت‌ها و حذف برخی از آنها و ۳- فقدان و کمبود پژوهش‌های مرتبط برای مقایسه با پژوهش حاضر.

مالیات با اجتناب از مالیات و محتوای اطلاعاتی آن. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳ (۱۰)، صص ۳۵-۴۶.

۶. رهنمای رودپشتی، فریدون، دیانتی دیلمی، زهرا و فاطمه السادات فخاری. (۱۳۹۶). نرخ مؤثر مالیاتی نقدی معیار سنجش اجتناب مالیاتی یا مدیریت سود افزایشی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۷ (۴)، صص ۹۳-۱۱۶.

۷. سالم، علی‌اصغر و یونس نادمی. (۱۳۹۶). مالیات‌ها و توزیع درآمد در ایران: رویکرد رگرسیون آستانه‌ای. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۵ (۳۵)، صص ۱۵-۳۰.

۸. غلامی کیان علیرضا و محسن فقیه. (۱۳۹۶). تأثیر اجتناب مالیاتی بر قدرت پیش‌بینی سود (مطالعه موردی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران). *پژوهشنامه مالیات*، ۲۵ (۳۳)، صص ۲۴۴-۲۲۷.

۹. مهران، ساسان و سیدجلال سیدی. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه‌کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳ (۱۰)، صص ۱۳-۳۴.

۱۰. نمازی، محمد. (۱۳۸۲). نقش پژوهش‌های کیفی در علوم انسانی. *فصلنامه جغرافیا و توسعه*، ۱ (۱)، صص ۶۳-۷۸.

۱۱. نمازی، محمد (مترجم). (۱۳۸۹). *پژوهش‌های تجربی در حسابداری دیدگاه روانشناختی* (نوشته رشاد عبدالخلیق و آجین کیا). شیراز: انتشارات آگه و پیشبرد.

۱۲. نمازی، محمد و حمیدرضا رضایی. (۱۳۹۱). تأثیر نرخ تورم بر کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده

همچنین، به منظور انجام تحقیقات آتی در ارتباط با این پژوهش، موضوعات زیر پیشنهاد می‌شوند:

۱- عوامل مؤثر بر نرخ مالیاتی منحصربه‌فرد در هر سال - گروه صنعت؛

۲- ارائه مدل پیش‌بینی نرخ مالیاتی موردنیاز در لایحه بودجه؛

۳- بررسی گروه صنعت‌های مهم و فعال در سطح کشور؛

۴- اثر روش جدید مالیاتی بر کاهش اختلاف‌های مالیاتی؛

۵- اثر رعایت استانداردهای حسابداری با رعایت روش جدید مالیاتی بر ارزش شرکت.

فهرست منابع

۱. باباجانی، جعفر. (۱۳۹۳). نقش اطلاعات حسابداری در تسریع فرآیند مالیات‌ستانی از دیدگاه کارشناسان ارشد مالیاتی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۴ (۲)، صص ۱-۲۰.

۲. باباجانی، جعفر و مجید عبدی. (۱۳۸۹). رابطه حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات شرکت‌ها. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۲ (۳)، صص ۶۵-۸۶.

۳. خالقی، ابوالفتح و داود سیفی قره‌یتاق. (۱۳۹۴). رویکرد نظام کیفری ایران به جرم فرار مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۳ (۲۸)، صص ۱۸۱-۲۰۷.

۴. خانی، عبدالله، ایمانی، کریم و امین یوسفی. (۱۳۹۳). اجتناب از مالیات، نحوه اندازه‌گیری و عوامل مؤثر بر آن. *پژوهش حسابداری و حسابرسی*، ۴ (۴)، صص ۱۲۱-۱۴۲.

۵. خدای‌پور، احمد و شکوفه روستایی. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین هموارسازی درآمد مشمول

- Evasion". Congressional research service, 8-13.
21. Hanlon, M., and S. Heitzman. (2010). "A review of tax research." *Journal of Accounting and Economics*, 50 (2-3): 127-178.
 22. Holmen, M. Knopf, J. D. & Peterson, S. (2008). Inside shareholders' effective tax rates and dividends. *Journal of Banking & Finance*, 32(9), 1860-1869.
 23. Jensen, M., and, W. Meckling. (1976). "Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure". *Journal of Financial Economics*, 3 : 305-360.
 24. Kim, J.B. Li, Y. & Zhang, L. (2011). Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis. *Journal of Financial Economics*, 100(3), 639-662.
 25. Park, J. Ko, C. Y. Jung, H. & Lee, Y.S. (2016). Managerial ability and tax avoidance: evidence from Korea. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 23(4), 449-477.
 26. Sartori, Nicola.(2008). "effects of strategic tax behaviors on corporate governance". *university of Michigan*.
 27. Slemrod, J. (2004). The Economics of Corporate Tax Selfishness. *National Tax Journal*, 57(4), 877-899.
 28. Xia, C. Cao, C. & Chan, K. C. (2017). Social trust environment and firm tax avoidance: Evidence from China. *The North American Journal of Economics and Finance*, 42, 374-392.
 - در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۲ (۳)، صص ۶۷-۹۱.
 13. Agrawal. K. K. (2007). "Corporate Tax Planning". Vol. 1. Sixth edition. 3-11.
 14. Allingham, M. G. & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3), 323-338.
 15. Beladi, H. Chao, C. C. Hou, Q. & Hu, M. (2018). Does tax avoidance behavior affect bank loan contracts for Chinese listed firms? *International Review of Financial Analysis*.
 16. Brizi, A. Giacomantonio, M. Schumpe, B. M. & Mannetti, L. (2015). Intention to pay taxes or to avoid them: The impact of social value orientation. *Journal of Economic Psychology*, 50, 22-31.
 17. Desai, M. A. & Dharmapala, D. (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*, 79(1), 145-179.
 18. Desai, M. A. & Dharmapala, D. (2009). CORPORATE TAX AVOIDANCE AND FIRM VALUE. *The Review of Economics and Statistics*, 91(3), 537-546.
 19. Desai, M. A. & Dharmapala, D. (2009). Earnings Management, Corporate Tax Shelters, and Book-Tax Alignment. *National Tax Journal*, 62(1), 169-186.
 20. Gravelle J. G. (2013). "Tax Havens: International Tax Avoidance and