

## بررسی میزان کارایی ضرایب مالیاتی جهت برآورد درآمد مشمول مالیات

### شرکت‌های پیمانکاری

سحر سپاسی<sup>۱</sup>

حمید حسینی آبخارکی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۱/۲۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۷/۲۸

### چکیده

هدف اصلی این پژوهش بررسی قابلیت اتکا و کارایی ضرایب مالیاتی تدوین شده توسط سازمان امور مالیاتی است. به عبارت دیگر سوال آن است که «آیا ضرایب مالیاتی، توانایی تخمین مناسب و صحیح سود مشمول مالیات شرکت‌ها را دارا می‌باشند یا خیر». جهت انجام این پژوهش، نمونه‌ای مشتمل بر ۳۸ شرکت پیمانکاری ساختمانی که همگی دارای ضریب مالیاتی یکسان (۱۴٪) در دفترچه ضرایب مالیاتی بودند، طی دوره زمانی ۱۳۸۸-۱۳۹۰ انتخاب و بررسی گردید. در پژوهش حاضر سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌های مذکور بر اساس دفاتر با سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی این شرکت‌ها که با استفاده از ضرایب مالیاتی محاسبه شده است، با استفاده از دو آزمون t و تحلیل واریانس مقایسه گردید. نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که مابین دو گروه اطلاعات مذکور تفاوت معنی‌داری وجود دارد و این موضوع بیشتر به خاطر بالا بودن ضریب مالیاتی شرکت‌های پیمانکاری نسبت به نرخ سود احتسابی قابل تعیین از طریق رسیدگی به دفاتر می‌باشد به طوری که این ضریب توانایی و قابلیت تخمین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی این شرکت‌ها را دارا نمی‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** مالیات، سود مشمول مالیات، ضرایب مالیاتی، سود بر اساس دفاتر، سود بر اساس ضرایب

۱. دکتری حسابداری و عضو هیات علمی دانشگاه تربیت مدرس تهران Sahar\_sepasi@yahoo.com

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد نجف آباد اصفهان (نویسنده مسئول) Hamidhosini59@yahoo.com

## ۱- مقدمه

این پژوهش به بررسی قابلیت اتکا و کارایی ضرایب مالیاتی تدوین شده توسط سازمان امور مالیاتی می‌پردازد. به عبارت دیگر این مسئله مطرح می‌شود که آیا ضرایب مالیاتی توانایی تخمین مناسب و صحیح سود مشمول مالیات شرکت‌ها را دارا می‌باشد یا خیر.

در این فصل ابتدا به تشریح و بیان موضوع و همچنین بیان ضرورت و اهداف پژوهش و ارائه فرضیه‌های پژوهش می‌پردازیم و در ادامه روش شناختی پژوهش شامل معرفی جامعه و نمونه آماری و همچنین تشریح روش‌های آزمون فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌شود. در پایان نیز واژه‌های عملیاتی مورد استفاده در پژوهش و همچنین ساختار فصل‌های پژوهش بیان می‌شود.

## ۲- تشریح و بیان موضوع

با توجه به اینکه ضرایب مالیاتی و کارایی آن در نظام مالیاتی ایران یک موضوع بسیار جدی است در این باب اظهار نظرهای مختلف و گاه متناقضی با توجه به مطالب مطرح شده در بخش مبانی نظری نیز وجود دارد. لذا بررسی این موضوع در قالب یک پژوهش آماری جهت پاسخ به ابهام‌های فعلی ضروری به نظر می‌رسد. به همین منظور پژوهش حاضر به بررسی کارایی و قابلیت اتکای دفترچه ضرایب مالیاتی در ایران پرداخته است. جهت انجام این کار، سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی طبق دفاتر و صورت‌های مالی شرکت‌ها با سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی محاسبه شده بر اساس ضرایب مالیاتی مقایسه شده است. در واقع سوال اساسی پژوهش حاضر این است که آیا میانگین این دو سود (سود طبق دفاتر و سود طبق ضرایب) در سطح معنی داری با یکدیگر مطابقت دارند یا خیر؟

## ۳- اهداف پژوهش

همان گونه که بیان شد هدف کلی این پژوهش، بررسی قابلیت اتکا و کارایی دفترچه ضرایب مالیاتی برای تعیین سود مشمول مالیات شرکت‌ها است. با توجه به مد نظر قرار دادن سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی در این پژوهش، هدف جزئی پژوهش به صورت زیر بیان می‌گردد:

مقایسه سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی طبق دفاتر و صورت‌های مالی شرکت‌ها با سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی محاسبه شده بر اساس ضرایب مالیاتی.

## ۴- فرضیه پژوهش

همان گونه که در بخش‌های قبلی بیان شد این پژوهش در پی روشن ساختن این مسأله است که آیا دفترچه ضرایب مالیاتی تدوین شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور قابلیت محاسبه سود مشمول مالیات شرکت‌ها

به طور کارا و قابل اطمینان را دارد یا خیر. با توجه به مطالب ذکر شده و مفاهیم و نظریه‌های مرتبط با مسأله پژوهش، فرضیه این پژوهش به گونه زیر صورت بندی شده است:

بین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها بر اساس دفاتر و صورت‌های مالی با سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی که بر اساس ضرایب مالیاتی محاسبه می‌گردد تفاوت معنی داری وجود ندارد.

## ۵- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پیمانکاری ساختمانی فعال در استان اصفهان طی سال‌های ۱۳۸۸-۱۳۹۰ است. در این پژوهش جهت انتخاب نمونه آماری از روش انتخاب هدفمند استفاده می‌شود. بدین معنی که شرکت‌ها با توجه به ویژگی‌های زیر انتخاب می‌شوند:

- برای کلیه سال‌های دوره پژوهش فعال بوده و اطلاعات مالیاتی آنها در اداره امور مالیاتی موجود باشد.
- در طول دوره مورد بررسی سال مالی خود را تغییر نداده باشند.
- به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی آنها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
- امکان دسترسی به صورت‌های مالی و یادداشتهای همراه آنها و پرونده‌های مالیاتی وجود داشته باشد.

- طی دوره تحقیق دارای سود عملیاتی باشند.
- پرونده‌های مالیاتی شرکت برای تمامی سال‌های دوره مورد مطالعه به مرحله قطعیت رسیده باشند.
- طی تمامی سال‌های مورد مطالعه درآمد مشمول مالیات آنها از طریق رسیدگی به دفاتر تعیین شده باشد.
- ضرایب مالیاتی آنها طی دوره‌های مورد تحقیق یکسان باشد (در این پژوهش کلیه شرکت‌های نمونه از جمله شرکت‌های پیمانکاری ساختمانی با مصالح دست اول می‌باشند که ضریب مالیاتی مربوط به آنها طبق دفترچه ضرایب مالیاتی معادل ۱۴٪ می‌باشد).

با توجه به مجموع شرایط یاد شده تعداد ۳۸ شرکت در دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۰ به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. اطلاعات مربوط به این شرکت‌ها از طریق بررسی پرونده مالیاتی و صورت‌های مالی ارائه شده آنها استخراج گردید و با استفاده از نرم افزار آماری Spss تحلیل شدند.

## ۶- روش انجام پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های اثباتی حسابداری یا توصیفی است که به صورت تجربی به بررسی قابلیت اتکا و کارایی ضرایب مالیاتی مندرج در دفترچه مالیاتی می‌پردازد تا تعیین شود که آیا این ضرایب توانایی

تخمین نزدیک به واقع از سود مشمول مالیات شرکت‌ها را دارد. جهت انجام این پژوهش ابتدا اطلاعات مورد نیاز برای تمام شرکت‌های نمونه و برای دوره پژوهش (۱۳۹۰-۱۳۸۸)، از طریق بررسی صورت‌های مالی شرکت‌های مورد نظر و همچنین بررسی پرونده مالیاتی شرکت‌های مذکور جمع آوری شد. تعداد ۳۸ شرکت که همگی از نوع پیمانکاری ساختمانی بوده و ضریب مالیاتی فعالیت آن‌ها طبق دفترچه ضرایب مالیاتی یکسان (معادل ۱۴٪) می‌باشد به عنوان نمونه انتخاب شدند. پس از انتخاب شرکت‌های نمونه، اقدام به جمع آوری و محاسبه دو گروه اطلاعات برای هر یک از سال‌های دوره پژوهش برای هر شرکت شد.

گروه اول اطلاعات عبارت از سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی طبق دفاتر شرکت-هاست که با بررسی پرونده مالیاتی هر یک از شرکت‌ها به دست آمد. این سود به طریق زیر محاسبه می‌شود:

سود مشمول مالیات فعالیت‌های عملیاتی براساس دفاتر = (هزینه‌های مالی - سود عملیاتی) + هزینه‌های غیر قابل قبول

گروه دوم اطلاعات عبارت از سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی بر اساس ضرایب مالیاتی است که با بررسی صورت‌های مالی شرکت‌های مورد نظر و اعمال ضریب مربوطه بر روی اطلاعات به دست آمده از صورت‌های مالی به شرح رابطه زیر محاسبه می‌شود:

سود مشمول مالیات فعالیت‌های عملیاتی بر اساس ضرایب مالیاتی = درآمد ناخالص \* ضریب مالیاتی

پس از جمع آوری هر دو گروه اطلاعات به شرح فوق، داده‌های جمع آوری شده با استفاده از روش‌های آماری توصیفی نظیر فراوانی مطلق و نسبی، میانگین و انحراف معیار و همچنین روش‌های آمار استنباطی شامل آزمون t استیوونت و آزمون تحلیل واریانس (ANOVA) مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند. فرمول‌ها به شرح ذیل می‌باشند:

$$t = \frac{|\bar{X}_1 - \bar{X}_2|}{\sqrt{\frac{s_1^2(n_1 - 1) + s_2^2(n_2 - 1)}{n_1 + n_2 - 2} \left( \frac{1}{n_1} + \frac{1}{n_2} \right)}}$$

$S_1^2$ : واریانس دو گروه مستقل

$n_1, n_2$ : حجم نمونه در دو گروه مستقل

$\bar{X}_1, \bar{X}_2$ : میانگین دو گروه مستقل

SS(Tr): عبارت از تغییر تصادفی است وقتی که فرض صفر درست باشد.

$$F = \frac{SS(Tr)/(k-1)}{SSE/k(n-1)}$$

SSE: عبارت از تغییر شانس یا به عبارت بهتر تغییرات داخل نمونه هاست.

K: تعداد نمونه‌ها را نشان می‌دهد.

N: تعداد اعضای هر نمونه را نشان می‌دهد.

در این پژوهش برای مقایسه دو گروه اطلاعات پژوهش از دو روش استفاده می‌شود که در زیر به توضیح هر یک از دو روش مورد نظر پرداخته شده است:

۱- آزمون داده‌ها به روش بلندمدت (داده‌های ترکیبی): در این روش بعد از جمع آوری داده‌ها، اطلاعات مربوط به هر شرکت برای کل دوره پژوهش (۱۳۸۸ تا ۱۳۹۰) در نظر گرفته شده و بدون تفکیک و مقایسه سالانه اطلاعات، داده‌ها به طور ترکیبی آزمون می‌گردد. بدین ترتیب که میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی طبق دفاتر و بر اساس پرونده مالیاتی شرکت‌ها برای یک دوره ۳ ساله (۱۳۸۸ تا ۱۳۹۰)، با میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی بر اساس ضرایب مالیاتی برای همان دوره ۳ ساله، توسط آزمون t استیودنت و آزمون تحلیل واریانس مقایسه و نتیجه گیری می‌گردد. ویژگی این روش آن است که اطلاعات را برای یک دوره بلند مدت (۳ ساله) در نظر گرفته و با هم مقایسه می‌کند. در واقع مزیت این روش از آن جهت است که چنانچه شرکت‌های مورد پژوهش در طی دوره تحقیق اقدام به هموار سازی سود یا به اصطلاح مدیریت سود نموده باشند و به عبارت بهتر در طی دوره پژوهش سود یا زیانی را بین سال‌های مورد مطالعه منتقل کرده باشند، با استفاده از روش بلندمدت که اطلاعات چند سال شرکت (در این پژوهش ۳ سال) را در نظر گرفته و مقایسه انجام می‌گیرد، اثر این گونه موارد به خودی خود خنثی شده و بر نتایج پژوهش بدون تأثیر خواهد بود.

۲- آزمون داده‌ها به روش کوتاه‌مدت (داده‌های مقطعی): روش دیگری که در این پژوهش جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها به کار رفته است، روش کوتاه‌مدت (داده‌های مقطعی) می‌باشد. در این روش بر خلاف روش بلندمدت، اطلاعات جمع آوری شده برای هر شرکت بر اساس هر سال تفکیک شده و مقایسه بین دو گروه داده‌ها برای هر سال به طور مجزا انجام می‌گیرد. بدین ترتیب که میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی بدست آمده از دفاتر و پرونده مالیاتی شرکت‌ها در سال ۱۳۸۸ با میانگین سود مشمول مالیات شرکت‌ها بر اساس ضرایب مالیاتی مربوط به سال ۱۳۸۸ مقایسه و نتیجه

گیری می‌شود. این عمل برای سایر سال‌های دوره پژوهش نیز به همین صورت انجام می‌گیرد.

## ۷- پیشینه پژوهش

سونا گاندی (۲۰۰۶)، در پژوهشی به بررسی این مسئله پرداخت که چرا از مالیات علی‌الرأس استفاده می‌شود؟ گاندی در مورد سیستم‌های مالیاتی کشورهای در حال توسعه معتقد است که به دلیل این که در این کشورها انتقال از اقتصاد متکی به کشاورزی به اقتصاد متکی به صنعت به طور کامل صورت نپذیرفته، لذا استفاده از روش مالیات علی‌الرأس مفید است.

ترنوسکی (۲۰۰۸)، در پژوهش خود به نقش سیاست‌های مطلوب مالیاتی در میزان تحقق درآمدهای مالیاتی برآوردی با توجه به تمکین مالیاتی پرداخته است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که آنچه که مودیان را به سمت تمکین مالیاتی و ابراز واقعی درآمد خود سوق می‌دهد، ایجاد اطمینان از سود دولتها از طریق سیاست‌های مطلوب مالیاتی می‌باشد.

برد و اولدام (۲۰۱۰)، به بررسی نظام‌های مالیاتی در کشورهای در حال توسعه با تاکید بر فرهنگ اجتماعی ملت‌ها پرداخته و نتایج پژوهش وی نشان می‌دهد که فرهنگ اجتماعی هر کشور نقش بسیار موثری در تمکین مالیاتی اشخاص و در نتیجه تسریع در رشد و توسعه نظام مالیاتی کشورها دارد.

بال (۲۰۱۳)، در پژوهشی به بررسی تلاش مالیاتی و عوامل تأثیرگذار بر آن پرداخته و ضمناً روشی خاص جهت تحلیل نسبت‌های مالیاتی با استفاده از روش آماری رگرسیون معرفی نموده است. نکته قابل ذکر آنکه طبق یافته‌های این پژوهش یکی از عوامل تأثیرگذار بر تلاش مالیاتی میزان تمکین مالیاتی می‌باشد.

شمس زاده و ذکوری (۱۳۸۸) در پژوهش خود به بررسی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی پرداخته‌اند و نشان می‌دهند که بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

رضایی و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهش خود به بررسی جنبه‌های مختلف تمکین مالیاتی با توجه به وضعیت سیستم مالیاتی ایران پرداخته و در این خصوص مطالعه‌ای نیز بر تجارب کشورهای مختلف در زمینه تمکین مالیاتی و تأثیرات آن در ابعاد مختلف داشته است.

نویدی و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهش خود به بررسی دلایل فرار مالیاتی، تبانی و اجتناب مالیاتی در ایران پرداخته و با تأکید بر اهمیت ضرایب و قراین مالیاتی در نظام تشخیص علی‌الرأس بیان می‌دارند که در یک نظام آرمانی مالیات با هدف جلوگیری از فرار مالیاتی و تبانی می‌بایست هم ضرایب و هم قراین مالیاتی به طور سخت‌گیرانه تدوین تا باعث تشویق مودیان به تشخیص از طریق علی‌الرأس نگردد.

کمالی و شفیع (۱۳۹۰) در پژوهشی ضمن بررسی مفاهیم مختلف از تمکین مالیاتی، تعریف دقیق و

روشنی از آن ارائه نموده و در نهایت سطح تمکین و موانع آن را در نظام مالیاتی ایران را مشخص نموده است و بیان می‌دارد که یکی از مهمترین عوامل عدم تمکین مالیاتی در ایران کوچک بودن ضرایب مالیاتی است که باعث به صرفه شدن تشخیص مالیات از طریق علی‌الراس برای مودیان گشته است. سلطانی (۱۳۹۱) در پژوهشی به بررسی میزان قابلیت و کارایی و نزدیک به واقع بودن ضریب مالیاتی شرکتهای تولیدی تدوین شده در دفترچه ضرایب مالیاتی از دیدگاه متخصصان و صاحبان مشاغل مختلف پرداخته است که نتایج نشان می‌دهد این ضریب به طور کارشناسی شده ای تدوین نشده است.

### ۸- مراحل تجزیه و تحلیل اطلاعات

۸-۱- آمار توصیفی: در زیر آمار توصیفی مربوط به داده‌های پژوهش ارائه شده است. لازم به ذکر است که در پژوهش حاضر از دو روش بلندمدت (داده‌های ترکیبی) و کوتاه‌مدت (داده‌های مقطعی) جهت آزمون فرضیه استفاده گردیده است.

آمار توصیفی داده‌ها به صورت ترکیبی: در این قسمت آمار توصیفی داده‌های جمع آوری شده برای هر شرکت نمونه در طی دوره سه ساله پژوهش (۱۳۸۸ تا ۱۳۹۰) به صورت ترکیبی و نه به صورت مجزا برای هر سال، ارائه شده است. آمار توصیفی داده‌های پژوهش به صورت ترکیبی در جدول ۴-۱ نشان داده شده است.

جدول (۱)- آمار توصیفی داده‌های پژوهش به صورت ترکیبی

تعداد داده‌ها	سود مشمول مالیات بر اساس دفاتر	سود مشمول مالیات بر اساس ضرایب
۱۱۴	۱۱۴	۱۱۴
میانگین (هزار ریال)	۹۱,۴۰۳	۱۶۸,۲۲۳
انحراف از میانگین (هزار ریال)	۲,۰۸۴	۳,۱۴۷
میانه (هزار ریال)	۶,۳۲۲	۹۸,۷۱۰
مد (هزار ریال)	۸۲,۱۰۲	۱۰,۸۷۱
انحراف از معیار (هزار ریال)	۷۴,۱۱۶	۱۱۲,۸۲۲
واریانس (میلیون ریال)	۵,۴۹۳	۱۲,۷۲۸
مینیمم (هزار ریال)	۱۵,۲۵۲	۲۹,۷۵۰
ماکزیمم (هزار ریال)	۱۶۲,۹۵۸	۳۹۵,۳۶۳

طبق این جدول، فاصله ماکزیمم این دو گروه اطلاعات که برای گروه اول اطلاعات (سود طبق دفاتر) عدد ۱۶۲,۹۵۸ و برای گروه دوم (سود طبق ضرایب) عدد ۳۹۵,۳۶۳ می‌باشد. بزرگتر بودن ماکزیمم اطلاعات مربوط به سود بر اساس ضرایب با در نظر گرفتن بزرگتر بودن میانگین این گروه اطلاعات نسبت به گروه اطلاعات سود بر اساس دفاتر باعث این برداشت می‌گردد که ضرایب مالیاتی به شکلی تدوین شده‌اند که همیشه سود بزرگتری نسبت به سود واقعی شرکت‌ها محاسبه نمایند و در نتیجه منجر به پرداخت مالیات بیشتر از واقع توسط شرکت‌ها گردد.

آمار توصیفی داده‌ها به صورت مقطعی: در این قسمت آمار جمع آوری شده برای شرکت‌های نمونه برای هر یک از سال‌های دوره سه ساله پژوهش (۱۳۸۸ تا ۱۳۹۰) به صورت جداگانه و نه به صورت ترکیبی برای کل دوره پژوهش، ارائه شده است. با توجه به جدول زیر، داده‌های مربوط به سود مشمول مالیات بر اساس دفاتر طی سال ۱۳۸۸ در فاصله ۱۶,۴۰۴ تا ۱۱۱,۲۸۲ قرار گرفته‌اند و میانگین آن‌ها عدد ۷۵,۲۵۵ می‌باشد در صورتی که داده‌های مربوط به سود مشمول مالیات بر اساس ضرایب برای سال ۱۳۸۸ در فاصله ۲۹,۷۵۰ تا ۱۸۹,۲۲۳ و با میانگین ۱۰۲,۲۲۱ قرار گرفته‌اند.

#### جدول (۲) - آمار توصیفی داده‌های پژوهش به صورت مقطعی (سال ۱۳۸۸)

تعداد داده‌ها	سود مشمول مالیات بر اساس دفاتر	سود مشمول مالیات بر اساس ضرایب
۳۸	۳۸	۳۸
میانگین (هزار ریال)	۷۵,۲۵۵	۱۰۲,۲۲۱
انحراف از میانگین (هزار ریال)	۵,۲۶۰	۶,۵۷۲
میان (هزار ریال)	۲۸,۴۵۴	۳۸,۰۷۸
مد (هزار ریال)	۶۱,۴۰۷	۹۲,۱۱۷
انحراف از معیار (هزار ریال)	۲۸,۸۸۷	۳۸,۲۵۳
واریانس (میلیون ریال)	۸۳۴	۱,۴۶۳
مینیمم (هزار ریال)	۱۶,۴۰۴	۲۹,۷۵۰
ماکزیمم (هزار ریال)	۱۱۱,۲۸۲	۱۸۹,۲۲۳

منبع: یافته‌های محققان

آمار توصیفی داده‌های پژوهش برای سال ۱۳۸۹ در جدول (۳) نشان داده شده است. مطابق این اطلاعات، داده‌های مربوط به سود مشمول مالیات بر اساس دفاتر طی سال ۱۳۸۹ در فاصله ۱۷,۴۲۵



تا ۱۲۷,۵۸۲ قرار گرفته‌اند و میانگین آن‌ها عدد ۸۹,۰۰۷ می‌باشد در صورتی که داده‌های مربوط به سود مشمول مالیات بر اساس ضرایب برای سال ۱۳۸۹ در فاصله ی ۳۷,۹۲۱ تا ۲۱۵,۳۶۹ و با میانگین ۱۴۲,۵۴۸ قرار گرفته‌اند.

**جدول (۳) - آمار توصیفی داده‌های پژوهش به صورت مقطعی (سال ۱۳۸۹)**

تعداد داده‌ها	سود مشمول مالیات بر اساس دفاتر	سود مشمول مالیات بر اساس ضرایب
۳۸	۳۸	۳۸
میانگین (هزار ریال)	۸۹,۰۰۷	۱۴۲,۵۴۸
انحراف از میانگین (هزار ریال)	۱۵,۲۵۵	۲۲,۴۰۲
میانه (هزار ریال)	۷۱,۳۲۳	۱۰۸,۸۷۸
مد (هزار ریال)	۴۴,۰۸۵	۶۵,۲۱۲
انحراف از معیار (هزار ریال)	۳۶,۰۷۲	۵۹,۵۰۴
واریانس (میلیون ریال)	۱,۳۰۱	۳,۵۴۰
مینیمم (هزار ریال)	۱۷,۴۲۵	۳۷,۹۲۱
ماکزیمم (هزار ریال)	۱۶۲,۹۵۸	۲۱۵,۳۶۹

منبع: یافته‌های محققان

آمار توصیفی داده‌های پژوهش برای سال ۱۳۹۰ در جدول (۴) نشان داده شده است. همانطور که اطلاعات موجود در این جدول نشان می‌دهد، داده‌های مربوط به سود مشمول مالیات بر اساس دفاتر طی سال ۱۳۹۰ در فاصله ۱۵,۲۵۲ تا ۱۵۸,۹۴۷ قرار گرفته‌اند و میانگین آن‌ها عدد ۱۲۲,۰۱۷ می‌باشد در صورتی که داده‌های مربوط به سود مشمول مالیات بر اساس ضرایب برای سال ۱۳۹۰ در فاصله ۴۷,۱۷۴ تا ۳۹۵,۲۶۲ و با میانگین ۲۳۸,۲۸۰ قرار گرفته‌اند. لازم به ذکر است که بیشترین سود مشمول مالیات بر اساس ضرایب در سال ۹۰ گزارش شده است.

**جدول (۴) - آمار توصیفی داده‌های پژوهش به صورت مقطعی (سال ۱۳۹۰)**

تعداد داده‌ها	سود مشمول مالیات بر اساس ضرایب	سود مشمول مالیات بر اساس دفاتر
۳۸	۳۸	۳۸
میانگین (هزار ریال)	۲۳۸,۲۸۰	۱۲۲,۰۱۷
انحراف از میانگین (هزار ریال)	۵۰,۷۱۵	۳۵,۲۲۰
میانه (هزار ریال)	۲۸۵,۰۵۸	۱۰۱,۶۱۳

سود مشمول مالیات بر اساس ضرایب	سود مشمول مالیات بر اساس دفاتر	
۲۱۵,۲۶۴	۸۵,۱۱۱	مد (هزارریال)
۹۸,۲۱۲	۵۲,۹۰۹	انحراف از معیار (هزارریال)
۹,۶۴۵	۲,۷۹۹	واریانس (میلیون ریال)
۴۷,۱۷۴	۱۵,۲۵۲	مینیمم (هزارریال)
۳۹۵,۲۶۲	۱۵۸,۹۴۷	ماکزیمم (هزارریال)

منبع: یافته های محققان

با توجه به آمار توصیفی سالانه و نکات بیان شده که از مقایسه این اطلاعات به دست آمد، به نظر می رسد هماهنگی چندانی مابین سودهای به دست آمده از دفاتر شرکت ها و سودهای محاسبه شده بر اساس ضرایب مشاهده نمی شود و حتی در بعضی موارد که در توضیحات قبلی به آن ها اشاره شد مابین این دو گروه اطلاعات، تضادهایی وجود دارد.

#### ۸-۲- آمار استنباطی

هدف از تحلیل استنباطی، تعمیم نتایج حاصل از مشاهدات پژوهشگر در نمونه انتخابی خود به جامعه آماری می باشد. به علاوه پژوهشگر با توجه به نتایج و مقادیر به دست آمده از نمونه به آزمون فرضیه یا فرضیه های پژوهش می پردازد (آذر، ۱۳۸۳).

در این پژوهش جهت آزمون فرضیه پژوهش از دو آزمون  $t$  و تحلیل واریانس استفاده می گردد. اما قبل از به کارگیری این دو آزمون نیاز است که برقراری فرض نرمال بودن توزیع داده بررسی شود. جهت بررسی این فرض در نرم افزار SPSS، بعد از رسم نمودار فراوانی داده ها و مطابقت دادن آن با منحنی نرمال چنانچه اکثریت سطح زیر منحنی نرمال توسط داده ها پوشانده شود، توزیع داده ها نرمال می باشد و در غیر اینصورت غیرنرمال است.

در این پژوهش فرض نرمال بودن توزیع داده ها هم در سطح کل داده ها و هم به صورت سالانه و مجزا بررسی شد و نمودار مربوط به هر کدام رسم شده بر اساس قضیه حد مرکزی اگر مشاهده ها یا نمونه آماری افزایش یابد و به سمت بی نهایت میل کند (بزرگتر از ۳۰ مورد)، آنگاه بدون بررسی می توان فرض نرمال بودن توزیع داده ها را پذیرفت (نوفرستی، ۱۳۸۶). لذا با توجه به حجم مناسب نمونه آماری در این پژوهش (۳۸ شرکت)، می توان برقرار بودن فرض نرمال بودن توزیع داده ها را پذیرفت.

#### ۹- آزمون فرضیه های پژوهش

با توجه به مطالب قبلی، بررسی فرضیه پژوهش با استفاده از دو روش بلندمدت (داده های ترکیبی) و روش کوتاه مدت (داده های مقطعی) انجام می گیرد. نتایج به دست آمده از به کارگیری هر یک از این روش ها در

این فصل ارائه می‌گردد. لازم به ذکر است که برای آزمون فرضیه پژوهش در هر دو روش، سطح خطای ۵٪ (سطح معنی دار  $\alpha = 5\%$ ) یعنی درجه اطمینان ۹۵٪ در نظر گرفته شده است. بر این اساس:

$H_1$  رد می‌شود، در صورتی که  $\alpha >$  سطح معنی‌داری باشد.

$H_1$  پذیرفته می‌شود، در صورتی که  $\alpha <$  سطح معنی‌داری باشد.

### ۹-۱- آزمون فرضیه پژوهش به روش بلندمدت (داده‌های ترکیبی)

فرضیه‌های  $H_0$  و  $H_1$  در روش بلندمدت به شرح زیر بیان می‌شوند:

$H_0$ : مابین میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها طبق دفاتر و میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها طبق ضرایب در طی دوره سه ساله پژوهش تفاوت معنی‌داری وجود ندارد ( $\mu_2 = \mu_1$ ).

$H_1$ : مابین میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها طبق دفاتر و میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها طبق ضرایب در طی دوره سه ساله پژوهش تفاوت معنی‌داری وجود دارد ( $\mu_1 \neq \mu_2$ ).

### جدول (۵) - نتایج آزمون t در روش بلندمدت (داده‌های ترکیبی)

آزمون لوز جهت بررسی تساوی واریانس‌ها		آزمون t جهت بررسی برابری میانگین‌ها			
سطح معنی‌داری	مقدار F	سطح معنی‌داری	درجه آزادی	مقدار t	
۰/۰۰۰	۴۵/۳۰۲	۰/۰۰۰	۱۱۲	۱۵/۵۶۳	آزمون t با فرض تساوی واریانس‌ها
-	-	۰/۰۰۰	۴۶/۱۰۸	۱۱/۱۰۴	آزمون t با فرض عدم تساوی واریانس‌ها

منبع: یافته‌های محققان

قبل از تحلیل نتایج به دست آمده از آزمون t، لازم به ذکر است که یکی از مواردی که می‌بایست قبل از انجام آزمون t بررسی گردد، برقراری یا عدم برقراری فرض تساوی واریانس نمونه‌هاست که جهت این مسئله در این پژوهش از آزمون لوز<sup>۱</sup> استفاده شده است. روش کار نیز بدین گونه است که چنانچه سطح معنی‌داری محاسبه شده در آزمون لوز بزرگتر از مقدار  $\alpha$  (در این پژوهش ۵٪) باشد فرض تساوی واریانس‌ها پذیرفته می‌شود و لذا جهت نتیجه‌گیری نسبت به فرضیه اصلی پژوهش از اطلاعات ارائه شده در ردیف اول جدول که مربوط به انجام آزمون t در حالت تساوی واریانس‌ها می‌باشد استفاده می‌گردد.

در غیر اینصورت یعنی چنانچه سطح معنی داری محاسبه شده در آزمون لونز کوچکتر از مقدار  $\alpha$  (در این پژوهش ۵٪) باشد، فرض تساوی واریانس ها رد می شود.

با توجه به توضیحات فوق از آنجا که طبق جدول فوق سطح معنی داری بدست آمده در آزمون لونز کوچکتر از ۵٪ می باشد لذا فرض تساوی واریانس ها پذیرفته نیست و بنابراین از اطلاعات ردیف دوم جدول جهت نتیجه گیری نسبت به فرضیه ی اصلی پژوهش استفاده می شود. نتایج به دست آمده از آزمون t در ردیف دوم جدول ۵ نشان می دهد که سطح معنی داری محاسبه شده کوچکتر از ۵٪ است و لذا در سطح ۹۵ درصد فرض  $H_0$  رد می شود.

در این پژوهش جهت اطمینان از نتایج به دست آمده و افزایش اعتبار پژوهش جهت آزمون فرضیه پژوهش همزمان با آزمون t، از آزمون دیگری به نام آزمون تحلیل واریانس نیز استفاده شده است. نتایج حاصل از انجام این آزمون در روش بلندمدت (داده های ترکیبی) در جدول ۶ ارائه شده است.

#### جدول (۶) - نتایج آزمون تحلیل واریانس در روش بلندمدت (داده های ترکیبی)

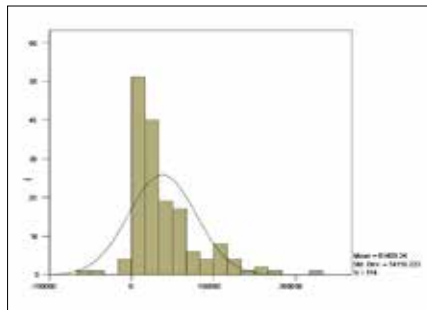
سطح معنی داری	درجه آزادی	مقدار F
۰/۰۰۰	۱۰۹	۸/۱۵۶

منبع: یافته های محققان

مشاهده می شود که سطح معنی داری محاسبه شده در آزمون تحلیل واریانس نیز کوچکتر از ۵٪ است و لذا طبق این آزمون نیز فرضیه اصلی پژوهش در روش بلندمدت رد می گردد.

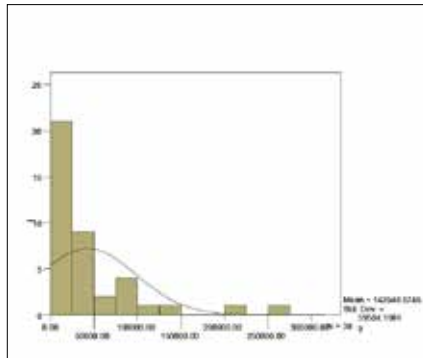
الف) نمودار مربوط به بررسی فرض نرمال بودن داده ها برای کل دوره پژوهش (۱۳۹۰-۱۳۸۸)

#### الف-۱- گروه اول داده ها: درآمد مشمول مالیات بر اساس دفاتر



منبع: یافته های محققان

## الف-۲- گروه دوم داده‌ها: درآمد مشمول مالیات براساس ضرایب



منبع: یافته‌های محققان

## ۹-۲- آزمون فرضیه پژوهش به روش کوتاه‌مدت (داده‌های مقطعی)

- آزمون فرضیه پژوهش با استفاده از اطلاعات سال ۱۳۸۸ در این قسمت میانگین سود مشمول مالیات شرکت‌ها بر اساس دفاتر طی سال ۱۳۸۸ با میانگین سود مشمول مالیات شرکت‌ها بر اساس ضرایب طی سال ۱۳۸۸ مقایسه می‌گردد. با توجه به توضیحات فوق فرضیه‌های  $H_0$  و  $H_1$  در این بخش به شرح زیر بیان می‌شوند:  
 $H_0$ : مابین میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها طبق دفاتر و میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها طبق ضرایب در سال ۱۳۸۸ تفاوت معنی‌داری وجود ندارد ( $\mu_1 \neq \mu_2$ ).  
 $H_1$ : مابین میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها طبق دفاتر و میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها طبق ضرایب در سال ۱۳۸۸ تفاوت معنی‌داری وجود دارد ( $\mu_1 \neq \mu_2$ ).  
 نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش با استفاده از اطلاعات سال ۱۳۸۸ در جدول (۷) ارائه شده است.

## جدول (۷) - نتایج آزمون t در روش کوتاه مدت (سال ۱۳۸۸)

آزمون لونز جهت بررسی تساوی واریانس‌ها		آزمون t جهت بررسی برابری میانگین‌ها			
سطح معنی‌داری	مقدار F	سطح معنی‌داری	درجه آزادی	مقدار t	
۰/۰۰۶	۷/۸۸۵	۰/۰۱۹	۳۶	۴/۰۰۷	آزمون t با فرض تساوی واریانس‌ها
-	-	۰/۰۴۲	۱۱/۲۵۴	۲/۴۱۲	آزمون t با فرض عدم تساوی واریانس‌ها

با توجه به نتایج آزمون لونز در جدول فوق، از آنجا که سطح معنی‌داری به دست آمده (۰/۰۰۶) کوچکتر از ۵٪ است، لذا فرض تساوی واریانس‌ها رد می‌شود و بنابراین جهت نتیجه‌گیری نسبت به فرضیه پژوهش اطلاعات ردیف دوم جدول در مورد آزمون t مورد استفاده قرار می‌گیرد. طبق آزمون t در ردیف دوم جدول (۷)، از آنجا که سطح معنی‌داری محاسبه شده (۰/۰۴۲) کوچکتر از ۵٪ است لذا فرض  $H_0$  رد می‌شود.

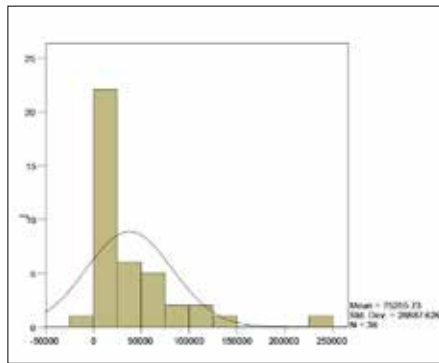
## جدول (۸) - نتایج آزمون تحلیل واریانس در روش کوتاه مدت (سال ۱۳۸۸)

سطح معنی‌داری	درجه آزادی	مقدار F
۰/۰۱۵	۳۷	۹/۹۲۵

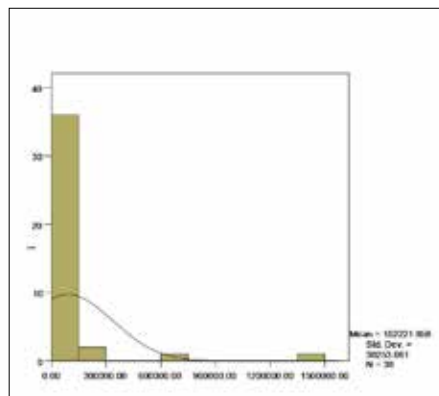
همانطور که مشاهده می‌شود سطح معنی‌داری محاسبه شده در جدول فوق (۰/۰۱۵) کوچکتر از ۵٪ است، لذا همان نتایجی که از آزمون t به دست آمد برای آزمون تحلیل واریانس نیز قابل بیان است و به عبارت بهتر طبق نتایج به دست آمده از آزمون تحلیل واریانس نیز در روش کوتاه مدت (داده‌های مقطعی) و بر اساس اطلاعات سال ۱۳۸۸ فرضیه اصلی پژوهش رد می‌شود.

ب) نمودار مربوط به بررسی فرض نرمال بودن داده‌ها بر اساس اطلاعات مربوط به سال ۱۳۸۸

## ب-۱- گروه اول داده‌ها: درآمد مشمول مالیات سال ۸۸ بر اساس دفاتر



## ب-۲- گروه دوم داده‌ها: درآمد مشمول مالیات سال ۸۸ بر اساس ضرایب



- آزمون فرضیه پژوهش با استفاده از اطلاعات سال ۱۳۸۹ در این قسمت میانگین سود مشمول مالیات شرکت‌ها بر اساس دفاتر طی سال ۱۳۸۹ با میانگین سود مشمول مالیات شرکت‌ها بر اساس ضرایب طی سال ۱۳۸۹ مقایسه می‌گردد. با توجه به توضیحات فوق فرضیه‌های  $H_0$  و  $H_1$  در این بخش به شرح زیر بیان می‌شوند:  
 $H_0$ : مابین میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها طبق دفاتر و میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها طبق ضرایب در سال ۱۳۸۹ تفاوت معنی‌داری وجود ندارد ( $\mu_1 \neq \mu_2$ ).  
 $H_1$ : مابین میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها طبق دفاتر و میانگین

سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها طبق ضرایب در سال ۱۳۸۹ تفاوت معنی‌داری وجود دارد ( $\mu_1 \neq \mu_2$ ) نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش با استفاده از اطلاعات سال ۱۳۸۹ در جدول ۹ ارائه شده است.

جدول (۹) - نتایج آزمون t در روش کوتاه‌مدت (سال ۱۳۸۹)

آزمون لوز جهت بررسی تساوی واریانس‌ها		آزمون t جهت بررسی برابری میانگین‌ها			
سطح معنی‌داری	مقدار F	سطح معنی‌داری	درجه آزادی	مقدار t	
۰/۰۰۸	۸/۷۵۰	۰/۰۲۲	۳۶	۲/۹۳۴	آزمون t با فرض تساوی واریانس‌ها
-	-	۰/۰۳۹	۱۹/۵۲۹	۲/۳۴۲	آزمون t با فرض عدم تساوی واریانس‌ها

منبع: یافته‌های محققان

با توجه به نتایج آزمون لوز در جدول فوق، از آنجا که سطح معنی‌داری به دست آمده (۰/۰۰۸) کوچکتر از ۵٪ است، لذا فرض تساوی واریانس‌ها رد می‌شود و بنابراین جهت نتیجه‌گیری نسبت به فرضیه پژوهش اطلاعات ردیف دوم جدول در مورد آزمون t مورد استفاده قرار می‌گیرد. طبق آزمون t در ردیف دوم جدول ۹، از آنجا که سطح معنی‌داری محاسبه شده (۰/۰۳۹) کوچکتر از ۵٪ است، لذا فرض  $H_0$  رد می‌شود. نتایج حاصل از آزمون تحلیل واریانس نیز نتیجه‌گیری فوق را تأیید می‌کند. جدول ۱۰ نتایج آزمون تحلیل واریانس بر روی داده‌های پژوهش مربوط به سال ۱۳۸۹ را نشان می‌دهد.

جدول (۱۰) - نتایج آزمون تحلیل واریانس در روش کوتاه‌مدت (سال ۱۳۸۹)

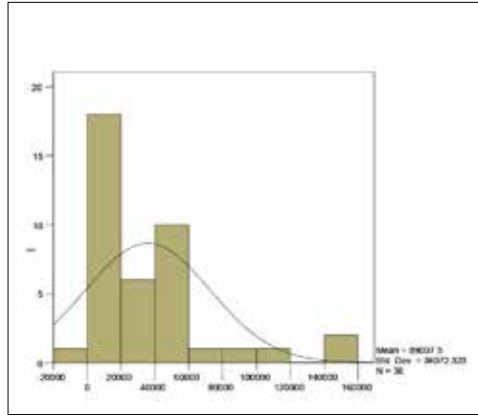
سطح معنی‌داری	درجه آزادی	مقدار F
۰/۰۴۹	۳۷	۳/۹۹۸

منبع: یافته‌های محققان

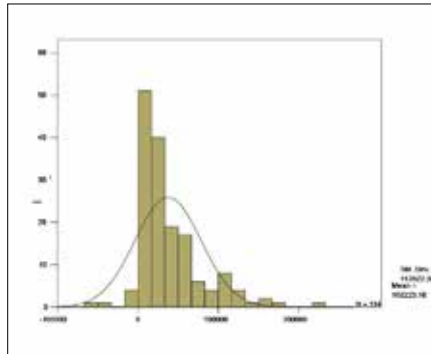
سطح معنی‌داری محاسبه شده در جدول فوق (۰/۰۴۹) کوچکتر از ۵٪ است، لذا همان نتایجی که از آزمون t به دست آمد برای آزمون تحلیل واریانس نیز قابل بیان است.  
 ج) نمودار مربوط به بررسی فرض نرمال بودن داده‌ها بر اساس اطلاعات مربوط به سال ۱۳۸۹



## ج-۱- گروه اول داده‌ها: درآمد مشمول مالیات سال ۸۹ بر اساس دفاتر



## ج-۲- گروه دوم داده‌ها: درآمد مشمول مالیات سال ۸۹ بر اساس ضرایب



- آزمون فرضیه پژوهش با استفاده از اطلاعات سال ۱۳۹۰ این قسمت نیز همانند دو قسمت قبل می‌باشد با این تفاوت که در اینجا جهت آزمون فرضیه پژوهش از اطلاعات جمع‌آوری شده مربوط به سال ۱۳۹۰ استفاده می‌شود. فرضیه‌های  $H_0$  و  $H_1$  در این بخش به شرح زیر بیان می‌شوند:
- $H_0$ : مابین میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها طبق دفاتر و میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها طبق ضرایب در سال ۱۳۹۰ تفاوت معنی‌داری وجود ندارد ( $\mu_1 \neq \mu_2$ ).
- $H_1$ : مابین میانگین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها طبق دفاتر و میانگین سود

مشمول مالیات ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت‌ها طبق ضرایب در سال ۱۳۹۰ تفاوت معنی‌داری وجود دارد ( $\mu_1 \neq \mu_2$ ).

نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش با استفاده از اطلاعات سال ۱۳۹۰ در جدول ۱۱ ارائه شده است.

جدول (۱۱) - نتایج آزمون t در روش کوتاه‌مدت (سال ۱۳۹۰)

آزمون لونز جهت بررسی تساوی واریانس‌ها		آزمون t جهت بررسی برابری میانگین‌ها			
سطح معنی‌داری	مقدار F	سطح معنی‌داری	درجه آزادی	مقدار t	
۰/۴۷۸	۰/۳۹۴	۰/۰۳۶	۳۶	۰/۸۲۵	آزمون t با فرض تساوی واریانس‌ها
-	-	۰/۴۲	۱۰/۷۷۸	۰/۸۷۵	آزمون t با فرض عدم تساوی واریانس‌ها

همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود از آنجا که سطح معنی‌داری به دست آمده در آزمون لونز (۰/۴۷۸) بزرگتر از ۵٪ است، لذا فرض تساوی واریانس‌ها پذیرفته می‌شود و بنابراین جهت نتیجه‌گیری نسبت به فرضیه پژوهش اطلاعات ردیف اول جدول در مورد آزمون t مورد استفاده قرار می‌گیرد.

طبق آزمون t در ردیف اول جدول ۱۱، از آنجا که سطح معنی‌داری محاسبه شده (۰/۰۳۶) کوچکتر از ۵٪ است، لذا فرض  $H_0$  رد می‌شود. نتایج حاصل از آزمون تحلیل واریانس نیز نتیجه‌گیری فوق را تأیید می‌کند. جدول ۱۲ نتایج آزمون تحلیل واریانس بر روی داده‌های پژوهش مربوط به سال ۱۳۹۰ را نشان می‌دهد.

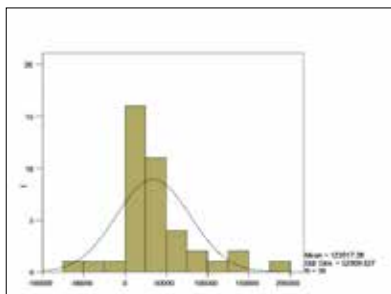
جدول (۱۲) - نتایج آزمون تحلیل واریانس در روش کوتاه‌مدت (سال ۱۳۹۰)

سطح معنی‌داری	درجه آزادی	مقدار F
۰/۰۳۵	۳۷	۰/۹۵۵

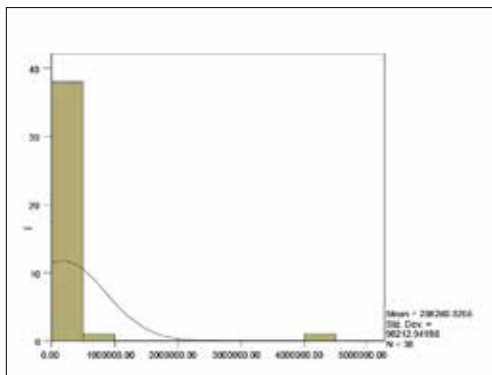
همانطور که مشاهده می‌شود سطح معنی‌داری محاسبه شده در جدول فوق (۰/۰۳۵) کوچکتر از ۵٪ است، لذا همان نتایجی که از آزمون t به دست آمد برای آزمون تحلیل واریانس نیز قابل بیان است و به عبارت بهتر طبق نتایج به دست آمده فرضیه اصلی پژوهش رد می‌شود.

د) نمودار مربوط به بررسی فرض نرمال بودن داده‌ها بر اساس اطلاعات مربوط به سال ۱۳۹۰

د-۱- گروه اول داده‌ها: درآمد مشمول مالیات سال ۹۰ بر اساس دفاتر



د-۲- گروه دوم داده‌ها: درآمد مشمول مالیات سال ۹۰ بر اساس ضرایب



### ۱۰- نتایج آزمون فرضیه پژوهش

جدول ۱۳ نشان می‌دهد که بر اساس روش کوتاه‌مدت (داده‌های مقطعی) و با استفاده از داده‌های هر یک از سالهای دوره پژوهش شامل سال‌های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ و ۱۳۹۰ فرضیه پژوهش رد می‌شود.

جدول (۱۳)- خلاصه نتایج آزمون فرضیه پژوهش

نتیجه آزمون فرضیه پژوهش	سطح معنی داری	مقدار t	نوع آزمون	روش
		مقدار F		
رد	۰/۰۰۰	۱۱/۱۰۴	t استیودنت	بلندمدت
	۰/۰۰۰	۸/۱۵۶	تحلیل واریانس	

نتیجه آزمون فرضیه پژوهش	سطح معنی داری	مقدار t	نوع آزمون	روش
		مقدار F		
رد	۰/۰۴۲	۲/۴۱۲	t استیودنت	کوتاه مدت - سال ۸۸
	۰/۰۱۵	۹/۹۲۵	تحلیل واریانس	
رد	۰/۰۳۹	۲/۳۴۲	t استیودنت	کوتاه مدت - سال ۸۹
	۰/۰۴۹	۳/۹۹۸	تحلیل واریانس	
رد	۰/۰۳۶	۰/۸۲۵	t استیودنت	کوتاه مدت - سال ۹۰
	۰/۰۳۵	۰/۹۵۵	تحلیل واریانس	

منبع: یافته های محققان

### ۱۱- نتیجه گیری

به طور کلی می توان نتیجه گرفت که مابین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت های عملیاتی شرکت ها طبق دفاتر و سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت های عملیاتی شرکت ها طبق ضرایب تفاوت معنی داری وجود دارد. به عبارت بهتر طبق نتایج این پژوهش می توان گفت که ضریب تدوین شده توسط سازمان امور مالیاتی در دفترچه ضرایب مالیاتی برای این گروه شرکت ها دارای کارایی لازم نمی باشد به طوری که این ضریب توانایی و قابلیت تخمین سود مشمول مالیات ناشی از فعالیت های عملیاتی این شرکت ها را دارا نمی باشد. ضمناً از آنجا که درآمد مشمول مالیات به دست آمده به صورت علی الراس بیشتر از درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر بوده و باعث می شود که مالیات بیشتری از مودی مالیاتی وصول گردد و در این حالت به نفع دولت باشد اما باعث عدم تمکین مودی مالیاتی شده و هزینه تمکین مالیاتی را بالا می برد.

طبق مواد ۱۱۹ و ۱۲۰ و ۱۲۱ قانون برنامه پنجم توسعه، سازمان امور مالیاتی در راستای هدفمندسازی نظام مالیاتی و شفاف سازی حمایت های مالی مکلف است از فناوری های نوین نظیر خدمات پست الکترونیکی، امضاء الکترونیکی و اجرای طرح جامع مالیاتی استفاده نماید. مهمترین اهداف نظام مالیاتی در این طرح شامل افزایش درآمدهای مالیاتی، کاهش هزینه های وصول مالیات، افزایش رضایت مودیان، مالیات الکترونیکی، ارتقا بهره وری، سلامت نظام اداری، نیروی انسانی و توسعه ارتباطات بین المللی می باشد. ساده سازی ضرایب مالیاتی، هزینه تمکین مؤدیان مالیاتی را نیز کاهش می دهد. هزینه تمکین، مانند سایر هزینه های دستگاه مالیاتی، قابل کاهش است. کاهش هزینه تمکین با تک نرخی کردن مالیات، استقرار

یک نظام واحدیابی مناسب، کاهش دامنه معافیت‌های مالیاتی و حذف تخفیف‌های مربوط به هزینه‌های دفتری، امکان‌پذیر می‌باشد. ساده‌سازی ضرایب مالیاتی جهت تمکین داوطلبانه، به همراه یک سیستم خود تشخیص مالیات (قوانین باید در حدی ساده و شفاف باشد که برای عموم مردم قابل فهم و ساده باشد تا در مرحله بعد از آنها انتظار داشته باشیم که سیستم خود تشخیص مالیات را اجرا نمایند)، پیش می‌رود. در چنین سیستمی مؤدیان مالیاتی، موظفند میزان مالیات را تعیین کرده و آنرا به موقع گزارش و پرداخت کنند. در کتابچه ضرایب مالیاتی موجود، به دلیل شکستن این ضرایب به ضرایب بسیار کوچک، تقسیم کار با شکستن کار، مساوی قرار داده شده است. پیچیده کردن ضرایب مالیاتی و تجزیه آن به موارد بسیار ریز، به معنی نادیده گرفتن واقعیت موجود و عدم قابلیت تقسیم آن است. در تئوری اقتصادی مرسوم، دست یابی به بهینگی، مستلزم در دسترس بودن تمامی نقاط روی منحنی‌های مطلوبیت و منحنی‌های تولید است. در حالی که در عمل چنین وضعیتی امکان‌پذیر نیست. عدم تناسب نرخ‌های مالیاتی تعیین شده در هر بخش، با پتانسیل‌های اقتصادی آن بخش می‌تواند منجر به گسترش آسیب‌های فراوان در عملکرد نظام مالیاتی کشور در قالب افزایش فرارهای مالیاتی و... شود که عدم توجه ویژه به این امر نیز به نوبه خود مشکلاتی را در اقتصاد کشور به وجود خواهد آورد. در پایان قابل ذکر است که نتایج حاصله از علی‌الراس شدن پرونده‌های مالیاتی در بعضی موارد می‌تواند ناشی از تسامح و تساهل حوزه‌های مالیاتی مورد بررسی و همچنین دقت نظر و یا سختگیری واحدهای رسیدگی کننده در پذیرش هزینه‌های قابل قبول هم باشد که این چنین موردی باعث نارضایتی مؤدیان و عدم اخذ مالیاتی عادلانه می‌شود که با اجرای کامل طرح جامع مالیاتی و اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی توسط مجلس مشکلات بر طرف می‌گردد.

## ۱۲- پیشنهادهایی برای اصلاح ضرایب مالیاتی

- با توجه به این که یکی از دلایل عدم کارایی دفترچه ضرایب مالیاتی مطابق با بیان اکثر ممیزان مالیاتی استفاده از عبارات مبهم و کلی همانند عبارت «کالای مشابه» و همچنین همچون «و غیره» و «مانند این» و چند اصطلاح متفاوت دیگر در متن این دفترچه می‌باشد لذا پیشنهاد می‌گردد در متن جدید دفترچه ضرایب سعی شود برای تمامی صنایع و حرفه‌ها به طور جداگانه و مشخص ضرایب دقیق و مجزا در نظر گرفته شود تا به این طریق هم سردرگمی ممیزان مالیاتی را کاهش داده و هم میزان اعمال سلیقه شخصی ممیزان را در انتخاب ضرایب به حداقل برساند.

- با توجه به دلایل بیان شده در مورد عدم کارایی دفترچه ضرایب مالیاتی و به خصوص دور بودن ضرایب مالیاتی از واقعیات امروز فضای اقتصادی و تجاری کشور پیشنهاد می‌شود کمیته‌هایی تخصصی برای

هر یک از صنایع و حرفه‌های موجود که متشکل از افراد با تخصص‌های گوناگون همچون کارشناسان مالی، کارشناسان اقتصادی، کارشناسان مالیاتی و ... باشند زیر نظر سازمان امور مالیاتی ایجاد و به طور دوره‌ای و مداوم به مطالعه، پژوهش و تعیین دقیق و بر اساس واقع ضرایب مالیاتی بپردازند. همچنین پیشنهاد می‌شود برای این کمیته‌ها سیستم بازخوردی نیز وجود داشته باشد به طوری که در هر زمان و بر اساس بازخورد اطلاعات، امکان اصلاح ضرایب تدوین شده مهیا باشد. ضمناً باید به پیشنهادات مربوطه، این مطلب را هم که از وظایف مودیان مالیاتی می‌باشد اضافه نمود که طبق ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم، مودیان مالیاتی باید نسبت به تنظیم دقیق و صحیح دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حسابداری طبق آئین نامه تحریر دفاتر و ارائه اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر به منظور اجتناب از علی‌الرأس شدن پرونده دقت لازم را داشته باشند.

## فهرست منابع

۱. نویدی، حمیدرضا، طیب نیا، علی. اسکندری، زهرا (۱۳۸۹). «نظام تشخیص علی الراس در یک نظام آرمانی مالیات». پژوهشنامه مالیات. شماره ۵۷، ۹-۲۴.
۲. کمالی، سعید. شفیعی، سعیده (۱۳۹۰). «مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران». پژوهشنامه مالیات. شماره ۵۸، ۱۴۳-۱۶۸.
۳. سلطانی، اصغر (۱۳۹۱). «بررسی میزان کارایی و دقت ضریب مالیاتی تدوین شده برای شرکتهای تولیدی از دید صاحبانظران». ششمین همایش مالیاتی ایران. سازمان امور مالیاتی کشور.
۴. شمس زاده، باقر. ذکوری، وجیه اله (۱۳۸۸). «مجموعه مقالات دومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران». جلد دوم. چاپ اول. تهران. انتشارات روناس.
۵. رضایی، محمد قاسم. خادمی جامخانه، علی اکبر. منتظرالظهور، مریم (۱۳۸۹). «جایگاه تحول و تمکین در اصلاحات نظام مالیاتی: تجربه جهانی و چالشهای نظام مالیاتی ایران». پژوهشنامه مالیات. شماره ۵۷، ۸۳-۱۰۰.
6. Bird, Richard. Oliver Oldman (eds.). (2010). «Taxation in Developing Countries», Fourth Edition. Baltimore: The Johns Hopkins University Press.
7. Bahl, Roy W. (2013). "A Regression Approach to Tax Effort and Tax Ratio Analysis." IMF Staff Papers 18. No. 3 (November): 570-612.
8. Turnovsky, Stephen J. (2008). "Optimal Tax, Debt, and Expenditure Policies in a growing Economy." Journal of Public Economics 60 No. 1 (April): 21-44.
9. Gandi, S. (2006). «Tax Policy and Economic Development». Journal of Political Economy 98. No. 5, Part 2 (October). PP: 103-25.
10. www.sid.ir.
11. www.intamedia.ir.
12. www.magiran.com.
13. www.csr.ir.
14. www.hesabras.org