

## پیش‌بینی فرار مالیاتی مؤدیان حقوقی با تاکید بر مولفه‌های اقتصادی، مؤدیان و حسابرسان مالیاتی؛ با تکیه بر هوش مصنوعی

محسن مقری گردرودباری<sup>۱</sup>

ایمان داداشی<sup>۲</sup>

بهرام محسنی ملکی<sup>۳</sup>

علی ذبیحی<sup>۴</sup>

### چکیده

دولت‌ها برای انجام وظایف عمومی خود نیاز به منابع مالی باثبات و مطمئن دارند و از دیرباز مالیات، یکی از مهمترین منابع تأمین مالی دولت‌ها برای انجام وظایف‌شان بوده است. جلوگیری یا کاهش میزان فرار مالیاتی طی سالیان اخیر از دغدغه‌های مهم دولت‌ها در عرصه اقتصادی بوده است. در این پژوهش مقوله فرار مالیاتی با استفاده از هوش مصنوعی و با تمرکز بر مجموعه‌ای متشکل از ۵۷ شاخص مالی و غیرمالی در سطح کلان اقتصادی، مؤدیان و حسابرسان مالیاتی، در نمونه‌ای شامل ۹۷۸ پرونده مؤدیان حقوقی اداره کل امور مالیاتی مازندران برای سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ مورد بررسی قرار گرفته است. در این پژوهش به منظور استخراج ویژگی‌های تأثیرگذار، از الگوریتم‌های بهینه‌سازی سینوس کسینوس و گرگ خاکستری و جهت مدلسازی فرار مالیاتی و آزمون ویژگی‌ها، از الگوریتم‌های درخت تصمیم و شبکه عصبی مصنوعی استفاده شده است. براساس نتایج حاصله، الگوریتم بهینه‌سازی سینوس کسینوس به همراه پیش‌بینی‌کننده درخت تصمیم، مقدار خطای کمتری را نسبت به سایر مدل‌ها دارا بوده و مدلی دقیق‌تر جهت پیش‌بینی فرار مالیاتی ارائه می‌دهد.

**واژه‌های کلیدی:** فرار مالیاتی، شاخص اقتصادی، مؤدی، حسابرس مالیاتی، الگوریتم فراابتکاری

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۲۸، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۸/۱۴

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران، Mohsen\_moghri1366@yahoo.com

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه قم، قم، ایران، (نویسنده مسئول) I.dadashi@qom.ac.ir

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه مازندران، مازندران، ایران، b.mohsenim@umz.ac.ir

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران، azabihi.95@yahoo.com

## مقدمه

مالیات<sup>۱</sup> جزئی از جامعه مدرن امروزی است؛ موضوع مالیات ستانی تبدیل به یکی از موضوعات مهم شده و احاد جامعه سعی در فهم چگونگی کارکرد آن دارند. مسئولیت اولیه سیستم مالیاتی در هر کشوری، وصول قابل قبول درآمدهای مالیاتی با حداقل هزینه ممکن برای جامعه می‌باشد. از طرفی انجام این مسئولیت‌ها بایستی به گونه‌ای باشد که بیشترین اعتماد را از سوی جامعه ایجاد نماید تا عملاً تمامی افراد به پرداخت مالیات تمکین نمایند. (Pistone et al., 2019: 120) در کنار اهمیت مالیات در اقتصاد رضایت‌بخش نبودن پرداخت مالیات برای هر مودی مالیاتی موجب می‌شود تا برخی از مؤدیان با هدف نپرداختن مالیات و یا کاهش میزان مالیات پرداختی اقدام به فرار مالیاتی<sup>۲</sup> و اجتناب از مالیات نمایند.

فرار مالیاتی به هرگونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد فواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول اطلاق می‌گردد (Seyed Nourani et al., 2009: 15). فرار مالیاتی به عنوان بخشی از فعالیت‌های زیرزمینی یا بخش نامنظم اقتصاد شناخته شده و فعالیت‌هایی را شامل می‌شود که مالیات آن پرداخت نشده است (Chaman et al., 2019: 139). از این رو، فرار مالیاتی به منزله کاهش شدید درآمد دولت تلقی می‌گردد که دولت را از ارائه خدمات عمومی جاری به دلیل کاهش بودجه دولت از درآمد عمومی منصرف می‌کند. یکی از دلایل فرار مالیاتی مؤدیان جلوگیری از انتقال قسمتی از دارایی‌های شرکت به دولت می‌باشد. با وضع مالیات، توانایی افراد در استفاده از منابع اقتصادی که برای مصارف خصوصی در اختیار دارند، کاهش می‌یابد، زیرا مالیات باعث انتقال منابع و قدرت خرید از مردم به دولت می‌شود. از این رو، از نگاه اقتصادی و منافع فردی، پرداخت مالیات چندان خوشایند نیست و افراد همواره در تلاش است تا بر طبق منطق اقتصادی خود از پرداخت مالیات فرار کنند و یا معاف شوند. به بیان دیگر، افراد جامعه سعی می‌کنند تا حد ممکن است کالا و خدمات ارائه شده دولت توسط دولت‌ها که هزینه آنها عمدتاً از طریق پرداخت مالیات توسط افراد یک جامعه تأمین می‌شود، به طور رایگان استفاده کنند (Rashid, 2020: 9).

طبق قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور (سالهای ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۰)، درآمدهای مالیاتی تقریباً دو برابر درآمدهای نفتی برآورد شده و نسبت درآمدهای مالیاتی به کل منابع در سال ۱۴۰۰ به ۴۹٪، ۸ درصد برسد. همچنین سهم مالیات به تولید ناخالص ملی از ۴۶٪ در سال ۱۳۹۴ به ۱۰ درصد افزایش پیدا کند. وصولی درآمدهای مالیاتی اعم از مالیات مستقیم و غیرمستقیم طی سالهای ۱۳۹۶ لغایت ۱۴۰۱ ترتیباً ۱۸۹.۷۹۹.۱، ۲۷۹.۳۱۹.۱، ۶۱۵.۱۸۶.۱، ۹۲۹.۴۴۶.۳، ۱۱۹.۰۵۹.۴ و ۷۱۷.۵۸۴ میلیارد ریال بوده است. با توجه به رشد چشمگیر درآمدهای مالیاتی در سالهای اخیر، بنابر اظهارات کارشناسان اقتصادی و مالیاتی،

1. Tax

2. Tax avoidance

برآورد دقیقی از میزان فرار مالیاتی در ایران وجود ندارد؛ ولی همچنان ظرفیت مالیات‌ستانی بیشتر از مقدار فعلی می‌باشد و تنها بخشی از کسانی که در حال پرداخت مالیات هستند بار مالیاتی<sup>۱</sup> را به دوش می‌کشند. فرار مالیاتی می‌تواند یک نشانه از کیفیت عملکرد نظام مالیاتی کشورها بوده و بالا بودن آن نشانه یک مشکل در این حوزه است (Malakzadeh, 2022). از آنجایی که به موجب مفاد ماده ۲۱۹ وظیفه شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات‌ها به سازمان امور مالیاتی محول می‌شود که سازمان مذکور به موجب بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران ایجاد گردیده است (Direct Taxes Law, 2014)، لذا ذینفع اصلی این پژوهش سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد.

مطالعه دلایل مختلف بروز فرار مالیاتی بسیار حائز اهمیت است، زیرا از یک طرف به منظور برنامه‌ریزی‌های دست‌اندرکاران مالیاتی به منظور تحلیل هزینه و منفعت ناشی از کشف و وصول فرار مالیاتی بخش‌های مختلف و منابع مختلف مالیاتی از طرف دیگر کشف کتمان‌های ناشی از عدم ابراز برخی مؤدیان مالیاتی به منظور فرار از پرداخت مالیات و نهایتاً شناسایی انواع روش‌های مختلف فرار مالیاتی از جمله مواردی است که با توجه به عدم با توجه عدم انجام پژوهش مشخص تاکنون پاسخی برای آن ارائه نگردیده است. بنابر اظهار نظر تحلیلگران اقتصادی مبنی بر سهم بالای فرار مالیاتی در کشور به نسبت وصول مالیات و سطح تولید ناخالص داخلی در منابع مالیاتی مختلف از جمله در منبع مالیاتی اشخاص حقوقی (شرکتها)؛ پژوهش حاضر، با طراحی و مدل‌سازی فرار مالیاتی با استفاده از داده‌های پرونده‌های مالیاتی اشخاص حقوقی در سطح اداره کل امور مالیاتی مازندران با استناد به رویکرد نوین در بازه زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ می‌تواند به نتایج قابل اتکا و تسری به کل سازمان امور مالیاتی منتهی شود. در این راستا در ادامه، مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه شده و در گام بعد پس از معرفی روش پژوهش، ویژگی‌های تاثیرگذار، با استفاده از الگوریتم‌های گرگ خاکستری<sup>۲</sup> و بهینه‌سازی سینوس کسینوس<sup>۳</sup> و بر اساس میزان بهتر بودن عملکرد الگوریتم، انتخاب؛ سپس این متغیرها با بکارگیری رگرسیون درخت تصمیم و شبکه عصبی مصنوعی در طراحی مدل فرار مالیاتی ارزیابی شده و به این ترتیب در پایان، یافته‌ها، نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه می‌شوند.

۱ . بار مالیاتی میزان وجوهی است که توسط افراد پرداخت می‌شود. این مقدار به دو قسمت بار پولی و بار واقعی قابل تقسیم است. بار پولی میزان وجوهی است که توسط افراد مشمول مالیات قابل پرداخت است. اما بار واقعی میزان وجوهی است که توسط پرداخت‌کننده نهایی قابل پرداخت است (جعفری صمیمی، ۱۳۸۷).

2 . Grey Wolf Optimization Algorithm

3 . Sine Cosine Optimization Algorithm

## مبانی نظری پژوهش

طبق تئوری نمایندگی مدیران از تکنیک‌هایی برای دستکاری سود و درآمد مشمول مالیات استفاده می‌کنند. این دستکاری باعث بروز اختلاف بین درآمد ثبت‌شده در دفاتر حسابداری و درآمد مشمول مالیات می‌شود. در خصوص رابطه نمایندگی بین مدیران (عامل) و سازمان امور مالیاتی (آمر)، که به واسطه عدم تقارن اطلاعاتی حاکم بر رابطه بین این دو گروه ذینفع به وجود آمده است، می‌توان گفت که مدیران، برخلاف سازمان امور مالیاتی که منافع عمومی را به حداکثر برساند، تلاش می‌کنند مخارج مالیاتی را کاهش دهند. این عدم تقارن اطلاعاتی در بین مدیران و اداره امور مالیاتی باعث به بار آمدن هزینه گزاف نمایندگی می‌شود. در این حالت، سازمان امور مالیاتی در اجرای روش‌های کنترلی جهت حصول اطمینان از صحت اظهارات مالی و در نتیجه، محدودسازی رفتارهای فرصت طلبانه، مخارج نظارت و کنترل را متحمل می‌شود. هم‌چنین مدیران با تحمل مخارج اجباری نظارت، سعی می‌کنند کیفیت اطلاعات مالی را تضمین کنند (Chen et al., 2020: 23).

عملکرد مالیات، تخصیص مجدد و بازتوزیع منابع و ثروت و ایجاد موازنه اقتصادی می‌باشد. جمع‌آوری مالیات توسط دولت و پرداخت آن توسط مالیات‌دهندگان همکاری مشترکی در تامین هزینه‌های عمومی و اجتماعی است (wu et al., 2012: 10). به طوری که در پرداخت سهم از مخارج اجتماعی و یافتن مشروعیت اجتماعی، شرکت‌ها (مؤدیان مالیاتی)، رویکرد تمکین مالیاتی را در پیش می‌گیرند و در برنامه‌ریزی مالیاتی از فرار مالیاتی خودداری می‌نمایند. البته براساس نظریه بازدارندگی<sup>۱</sup>، تصمیم به گزارشگری و پرداخت مالیات، ملاحظه‌ای منطقی میان منافع مخاطرات آن است (Djajanti, 2020). سانتانا و همکاران بیان می‌دارند که رفتار شخص بر اساس نظریه قابلیت انتساب<sup>۲</sup>، تحت تاثیر عوامل داخلی و خارجی (تعامل میان اعتقادات شخصی و هنجارهای اجتماعی) و کشمکش میان عقلانیت فردی و گروهی تظاهر می‌یابد (Santana et al., 2019: 12). به شکل مشابه و بر مبنای نظریه انتظار<sup>۳</sup> این چنین استدلال می‌شود که اگر مالیات دهندگان معتقدند مالیات بر توسعه اقتصادی - اجتماعی تاثیر می‌گذارد، تمایل به پرداخت مالیات داوطلبانه دارند اما اگر بر این باورند که مالیات شرایط اقتصادی (فردی و یا عمومی) را تغییر نمی‌دهد، تمایل دارند از پرداخت مالیات خودداری کنند. (Appa and Oyadonghan, 2011: 2)

درینگ و همکاران معتقدند که فرار مالیاتی بیانگر توانایی شرکت برای کاهش پرداخت‌های مالیاتی است. فرار مالیاتی یکی از اساسی‌ترین مشکلات در حوزه اقتصاد محسوب می‌شود، لذا ضرورت دارد ضمن ریشه‌یابی عوامل موثر در شیوع این پدیده مخرب اقتصادی، اقدامات لازم جهت رفع آن نیز برنامه‌ریزی گردد. فرار مالیاتی

1 . Deterrence Theory

2 . Attribution Theory

3 . Expectancy Theory

منابع دولت را کاهش می‌دهد. در نتیجه، دولت در تخصیص سرمایه گذاری لازم، با کمبود مواجه خواهد بود (61: 2008, Dyreng et al.). تامین امنیت و حفظ یکپارچگی کشور، توسعه آموزش عمومی و تامین امکانات و فراهم نمودن تسهیلات لازم، گسترش ورزش همگانی و تقویت ورزش قهرمانی، توسعه بهداشت و افزایش سطح سلامت شهروندان، گسترش و نگهداری از راه‌های ارتباطی، تامین انرژی و سرمایه گذاری در انرژی‌های جایگزین از جمله این موارد هستند. از این رو، فرار مالیاتی آثار سویی بر اقتصاد می‌گذارد که می‌توان به تاثیر آن بر رشد اقتصادی، توزیع درآمد، پس انداز بخش خصوصی، سرمایه گذاری بخش دولتی و غیره اشاره کرد (78: 2013, Samadi and Tabandeh). دسای و دارماپالا، معتقدند مدیرانی که به دنبال منافع شخصی خود هستند، ساختار شرکت را پیچیده‌تر کرده و معاملاتی را که باعث کاهش مالیات می‌شود، انجام و به این شیوه منابع شرکت را در جهت منافع شخصی خود به کار می‌گیرند. آنها معتقدند که وجود ماموران مالیاتی قوی، باعث افزایش نظارت بر کار مدیران و کاهش سوء استفاده از منابع داخلی شرکت‌ها می‌شود (537: 2009, Desai and Dharmapala).

لیو و همکاران در مقاله‌ای تاکید کردند که مؤدیان از روشهای مختلفی برای فرار مالیاتی استفاده می‌کنند و این موضوع موجب بروز مشکل در حسابرسی مالیاتی گردیده است. حسابرسی دقیق و سریع ممیزان (ماموران) مالیاتی و توجه به همه عوامل موثر بر فرار مالیاتی مؤدیان، بسیار با اهمیت می‌باشد (1689: 2012, Liu et al.). کشور ایران در سال‌های اخیر به منظور اجرای صحیح اقتصاد مقاومتی و جایگزینی درآمدهای مالیاتی با درآمدهای نفتی در پی کشف منابع بیشتر درآمدی است و همانند اغلب اقتصادهای جهان با مشکل فرار مالیاتی مواجه است. درک اینکه چه عواملی ممکن است به عنوان علل کلیدی، فرار مالیاتی را تحت تاثیر قرار دهد، یک روش مهم پژوهش است و بنابراین انجام پژوهش‌های به منظور طراحی مدل فرار مالیاتی در ایران ضروری می‌باشد (136: 2015, Rahimikia et al.). روش‌های پیش‌بینی فرار مالیاتی از اهمیت زیادی برخوردار است. در این میان، روش‌های سنتی پیش‌بینی فرار مالیاتی در صورت‌های مالی، دارای برخی مفروضات محدودکننده مانند خطی بودن، نرمال بودن و مستقل بودن متغیرهای پیش‌بینی کننده یا ورودی‌ها است. نظر به اینکه در ارتباط با داده‌های مالی، تخطی از این مفروضات متصور است، این روش‌های سنتی در ارتباط با میزان کارایی و اعتبار، دارای محدودیت‌های زیادی هستند. اما روش‌های مصنوعی دارای ناسازگاری و موارد تخطی کمتری در ارتباط با این مفروضات می‌باشند. در این راستا با توجه به مبانی نظری موجود در عرصه بین المللی، مشاهده می‌شود از زمان معرفی تکنیک‌های هوش مصنوعی نظیر شبکه عصبی، الگوریتم ژنتیک، سیستم‌های خبره، ماشین بردار پشتیبان و درخت تصمیم، استفاده از آنها در تحقیقات مالی و ارزیابی فرار مالیاتی مرسوم شده و به سرعت در حال گسترش است. به عنوان مثال در مطالعات خارجی، توصیف سیستم پشتیبانی تصمیم بر مبنای زبان دیداری و تکنیک‌های

پیشرفته (Didimo et al. , 2018)، درخت تصمیم گیری، شبکه عصبی مصنوعی و شبکه باور بیزی<sup>۱</sup> (Gonzales and Kerkus et al. , 2007; Zhou and Kapoor, 2011) و خوشه‌بندی و طبقه‌بندی (Lascuer, 2013) در مدل‌سازی فرار مالیاتی موثر واقع شده‌اند. در تحقیقات داخلی نیز، درخت تصمیم و شبکه بیزین (Nesl Mousavi et al. , 2019)، درخت تصمیم (Namazi and Sadeghzadeh Ma-harloi, 2017)، الگوریتم خوشه‌بندی و طبقه‌بندی (Taqvi Fard et al. , 2016; Sohrabi et al. , 2014; Hamidi et al. , 2014)، الگوهای پردازش موازی (Samei Rad and Shah Bahrami, 2014)، شبکه عصبی مصنوعی و رگرسیون لجستیک (Rahimi Kia et al. , 2014) و درخت تصمیم، شبکه‌های عصبی مصنوعی و رگرسیون لجستیک (Bagherpour Velashani et al. , 2013) از جمله مدل‌های مبتنی بر هوش مصنوعی و موفق در پیش‌بینی فرار مالیاتی هستند.

با این وجود بسیاری از این مدل‌ها، حوزه جامعی از ویژگی‌ها و عوامل فرار مالیاتی را مورد توجه قرار نداده و بیشتر مبتنی بر ویژگی‌های کلان اقتصادی (For example, Seyed Zare, 2010; Falahati, Nazifi and Abbaspour, 2011; Hadian and Tadari, 2012) بودند. از سوی دیگر، تاکنون پژوهش‌های اندکی در زمینه فرار مالیاتی با توجه به اطلاعات حسابداری و سایر اطلاعات غیرمالی انجام شده است. در بیشتر این پژوهش‌ها، صرفاً با استفاده از نسبت‌های مالی محدود (As an example of the researches of Gall-more and Labor, 2015; Lizoski, 2010; Namazi and Sadeghzadeh Maharlouei, 2016; Dastgir and Ghareibi, 2014; Mehrani and Sidi, 2013) فرار مالیاتی را پیش‌بینی نمودند. با این وجود ویژگی‌های حسابرسان مالیاتی مورد توجه لازم واقع نشده‌اند و حتی به ضرورت اتخاذ رویکرد جامع و کلان با لحاظ تمامی متغیرهای فوق در ارزیابی فرار مالیاتی اشاره نشده است. لذا انتظار می‌رود با تحلیل مولفه‌های مالی و غیرمالی<sup>۲</sup> در سطح اقتصاد کلان، مؤدیان و حسابرسان مالیاتی مدلی جامع جهت پیش‌بینی فرار مالیاتی مؤدیان حقوقی در دسترس قرار گیرد. در این ارتباط با رویکرد مدل‌سازی و استفاده از روش‌های جدید مبتنی بر هوش مصنوعی و با تمرکز بر دو رویکرد شبکه‌های عصبی مصنوعی و درخت تصمیم مورد سؤال در این مقاله، در مقام جایگزین روش‌های سنتی شامل تحلیل ممیزی و رگرسیون لجستیک، عموماً شواهد تایید کننده‌ای در مطالعات تجربی یافت می‌شود.

1 . Response Surface Method

۲ . اطلاعات مالی و غیر مالی داده‌های مربوط به سطح مؤدیان مالیاتی و حسابرسان مالیاتی از صورت‌های مالی شرکت، اظهارنامه‌های مالیاتی ارائه شده و سامانه‌های سازمان امور مالیاتی، سایت روزنامه رسمی و ... حاصل شده است.

## پیشینه تحقیق

در ایران و سایر کشورها تاکنون پژوهشی با رویکرد جامع برای مدلسازی فرار مالیاتی مبتنی بر مولفه‌های کلان اقتصادی، ویژگی‌های مؤدیان و حساب‌رسان مالیاتی و با تمرکز بر الگوریتم‌های فراابنکاری صورت نگرفته است، لیکن پژوهش‌های محدود زیر تا حدودی موضوع پژوهش ما بوده‌اند.

ساتو و همکاران، در پژوهشی با عنوان استفاده از تکنیک‌های طبقه‌بندی جهت افزایش میزان تمکین مؤدیان کشور فنلاند در پرداخت مالیات پرداختند. آنها ابتدا ویژگی‌های اولیه را تعیین نموده و سپس از تکنیک‌های مختلف رده‌بندی مانند درخت تصمیم، پرسپترون چندلایه و شبکه بیزین استفاده نموده‌اند. تقریباً تمام تکنیک‌های طبقه‌بندی بالاترین نتایج را برای ارزیابی بر مجموعه انتخاب و ویژگی مبتنی بر همبستگی به دست آمده است. اما روش شبکه بیزین بهترین و مطمئن‌ترین نتیجه را داده است (Satu et al., 2021: 53).

وانه‌یویلید و همکاران در پژوهش خود تحت عنوان کشف تقلب مالیات بر ارزش افزوده با تکنیک‌های تشخیص ناهنجاری بدون نظارت به تشخیص تقلب مالیات بر ارزش افزوده در کشور بلژیک به وسیله تکنیک‌های بهینه تشخیص ناهنجاری بدون ناظر پرداختند. بدین ترتیب آنها نشان دادند که تشخیص ناهنجاری به وسیله الگوریتم‌های بدون نظارت، قدرت پیش‌بینی کننده بالایی برای تشخیص متقلبین مالیات بر ارزش افزوده دارد (Vanhoeyveld et al., 2020).

کنو در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر درک مالیات دهندگان نسبت به فرار مالیاتی پرداخت. نتیجه مطالعه وی نشان داد که فرار مالیاتی ناشی از عواملی همچون عدم آگاهی مودی درخصوص مالیات، درک فرار به عنوان یک فرهنگ، درک فرار به عنوان یک جرم جزئی، روند حسابرسی مالیاتی و مسائل مربوط به انصاف مالیاتی و عدالت است. در نهایت او توصیه می‌کند مقامات مالیاتی و سیاستگذاران به طور مداوم در ایجاد آگاهی و دانش مالیاتی از طریق ارائه آموزش به مالیات دهندگان تلاش کنند (Kenno, 2020: 804).

اسلام و همکاران با استفاده از داده‌های ۷ کشور عضو اتحادیه همکاری‌های منطقه‌ای جنوب آسیا<sup>۱</sup> در دوره زمانی ۱۹۹۸ تا ۲۰۱۵، تاثیر سیاست‌های عمومی بر فرار مالیاتی را بررسی کردند. نتایج مطالعات حاکی از آن است که هرچه درجه آزادی اقتصادی بالاتر باشد، فرار مالیاتی کمتر است. به طور خاص، سیاست‌های اضافی در مورد حقوق مالکیت، آزادی پولی، آزادی مالی و آزادی سرمایه‌گذاری تاثیر منفی بر فرار مالیاتی مؤدیان دارد. علاوه بر این، تاثیر منفی حاکمیت‌بخش دولتی و دینداری بر فرار مالیاتی معنادار بوده است (Islam et al., 2020: 128). دیدیمو و همکاران در پژوهشی تحت عنوان ارائه یک سیستم تجزیه و تحلیل دیداری برای پشتیبانی از کشف فرار مالیاتی پرداختند. آنها با استفاده از تکنیک‌های رده‌بندی و پیش‌بینی و رگرسیون و با استفاده از الگوریتم

Log و SVM, MLP, RF به توصیف سیستم پشتیبانی درخت تصمیم برای کشف فرار مالیاتی بر مبنای زبان دیداری و تکنیک‌های پیشرفته مصورسازی شبکه پرداختند. این سیستم به استفاده کنندگان از آن، این امکان را می‌دهد که گراف‌های زیرمجموعه نمونه‌های مشکوک را با توجه به تطابق با الگوهای موجود رسم کرده و باعث ادغام نتایج و ایجاد شاخص‌هایی برای طبقه‌بندی کردن مالیات دهندگان بر مبنای ریسک مالی شوند. نتایج نشان داد که سیستم پیشنهادی پشتیبانی درخت تصمیم برای کشف فرار مالیاتی موثرتر از سایر سیستم‌ها می‌باشد (Didimo et al., 2018).

روان و همکاران در پژوهشی با عنوان شناسایی گروه‌های مشکوک به فرار مالیاتی بر اساس معاملات وابسته بر اساس داده‌های واقعی مالیاتی ۲ سال در کشور دریافتند که انجام معاملات به ظاهر قانونی بین شرکت‌های گروه (معاملات با اشخاص وابسته)، روش جدیدی برای فرار مالیاتی بوده و در واقع این معاملات با تنوع و پیچیدگی خود نهایتاً منجر به پرداخت مالیات کمتر می‌گردند (Ruan et al., 2019: 508).

جیوانی و همکاران در پژوهشی با عنوان مدل رفتاری پویایی تکاملی و فرار مالیاتی پرداختند. آنها یک مدل رفتاری دینامیک تکاملی و تنظیم بهینه فرار مالیاتی با رویکرد نظریه بازی‌ها را در کشور ایتالیا، ارائه دادند. این مطالعه نشان داد که در جامعه‌ای که تنها بخشی از جمعیت آن فرار مالیاتی را انتخاب می‌کنند، تنها در صورت افزایش احتمال حسابرسی، یک تعادل داخلی ناپایدار می‌تواند وجود داشته باشد (Givanni et al., 2019: 79). سادجارتو و همکاران در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی در کشور اندونزی پرداختند. این پژوهش عوامل موثر بر ادراک فرار مالیاتی در میان مؤدیان اندونزیایی چینی را با استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری تحلیل گردید. عوامل تعیین کننده فرار مالیاتی به چهار گروه شخصیت و فرهنگ، عوامل سنتی، عوامل نهادی و روحیه مالیاتی تقسیم گردید. آنها به این نتیجه رسیدند شخصیت و فرهنگ، عوامل نهادی و روحیه مالیاتی تاثیر مثبتی نسبت به درک فرار مالیاتی دارند (Sadjiarto et al., 2019: 487).

دارگالاس و همکاران، بیان داشتند که فرار از مالیات صرفاً به علت منافع شخصی و عدم توجه به قوانین مالیاتی توسط شهروندان نیست. آنها بیان نمودند که شهروندان یونانی به سبب آنکه معتقدند دولت و سیستم سیاسی و مالی فعلی ناکارآمد یا فاسد است و قادر به تخصیص مناسب پول عمومی نیست از پرداخت مالیات اجتناب می‌کنند. در نتیجه، دولت باید با ترویج شفافیت سیاسی، اعتماد شهروندان خود را به منظور افزایش اخلاق مالیاتی و مقابله با فرار از پرداخت مالیات، جلب نماید (Drogalas et al., 2018: 1018).

یارمحمدی و همکاران در مقاله با عنوان ارائه مدلی برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی با استفاده از رویکرد نظام‌مند استراوس و کوربین، از طریق مصاحبه با ۲۰ نفر از خبرگان حرفه مالیاتی در سال ۱۴۰۰ پرداختند و به این نتیجه رسیدند که راهبردهای لازم برای کاهش شکاف بین درآمد



مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی شامل استقرار سامانه جامع مالیاتی، اجرای کارآمد سیستم اتوماسیون الکترونیکی، استقرار کارگروه کیفیت پرونده‌های حسابرسی مالیاتی می‌توانند موثر باشند (Yarmohamadi et al., 2022: 411). هاشمی و همکاران در مقاله با عنوان مدل سازی پدیده فرار مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از نظریه بازی نشان دادند که با تحلیل ریاضی مدل‌های توسعه یافته، حاکی از این است که با ادغام حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و حسابرسی مالیات بر درآمد، میزان فرار مالیاتی در حوزه مالیات بر ارزش افزوده کاهش خواهد یافت (Hashemi et al., 2022: 7).

صامتی و همکاران در مقاله‌ای با عنوان تعیین عوامل موثر بر فرار مالیاتی با استفاده از روش فراتحلیل نشان دادند متغیرهای اقتصادی، درآمد سرانه، عوامل تکنولوژی، عوامل اجتماعی، عوامل قانون، تورم، عوامل فرهنگی، محدودیت تجاری، بار مالیاتی، بیکاری و حجم دولت عوامل موثر بر فرار مالیاتی هستند و بیشترین و کمترین شدت تاثیرگذاری به ترتیب مربوط به عوامل فرهنگی و درآمد سرانه می‌باشد (Samti et al., 2021: 1).

بلوری و همکاران طی پژوهشی به طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد پرداخته‌اند. روش پژوهش مورد استفاده، نظریه داده بنیاد و از طریق مصاحبه عمیق با خبرگان این موضوع است. یافته‌های پژوهش نشان داد که عوامل اصلی پدیده فرار مالیات بر درآمد شامل عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم شفافیت اطلاعات مالی، عدم کارایی نظام مالیاتی و پیچیدگی قوانین است (Beluri et al., 2021: 9).

پورفرد و قالیباف اصل در مقاله با عنوان اثرات فرار و فساد مالیاتی بر سطح و نوسان سرمایه گذاری خصوصی و هزینه‌های عمومی به عنوان عوامل رشد اقتصادی پرداخته‌اند. نتایج نشان داد که فرار مالیاتی در بخش خصوصی لزوماً به عنوان یک بار منفی محسوب نمی‌شود (Porfard and Ghalibaf Assal, 2020: 1).

ثنایی پور در پژوهشی به شناسایی و اولویت‌بندی عوامل موثر بر فرار مالیاتی کسب و کارهای کوچک و متوسط از نظر کارکنان سازمان امور مالیاتی پرداخته است. مهمترین عوامل موثر بر فرار مالیاتی در این پژوهش به ترتیب وزن و اولویت شامل سیستم جامع اطلاعاتی، نیروی انسانی متخصص، قانون مالیاتی، اعتماد، فساد اداری و بهبود فرهنگ مالیاتی بوده است (Sanaeepour, 2020: 7).

قلی زاده و همکاران در مقاله‌ای با عنوان تحلیل فرار مالیاتی در ایران به روش شاخص چندگانه - علل چندگانه (MIMIC) به برآورد اندازه فرار مالیاتی در ایران و بررسی علل و آثار آن طی دوره زمانی ۱۳۵۷ تا ۱۳۹۴ پرداخته است. نتایج برآورد سری زمانی فرار مالیاتی نشان می‌دهد که روند فرار مالیاتی در ایران طی سال‌های مورد بررسی به رغم نوسانات عمده، در مجموعه افزایشی بوده است. همچنین نتایج نشان دهنده این است که متغیرهای تورم، بار مالیاتی، درآمد سرانه و نرخ ارز رسمی اثر مثبت و معنادار بر فرار مالیاتی داشته و متغیرهای شاخص باز بودن اقتصادی، اندازه دولت و نرخ بیکاری دارای اثر منفی بر فرار مالیاتی هستند. بر اساس یافته‌های این تحقیق، درآمد

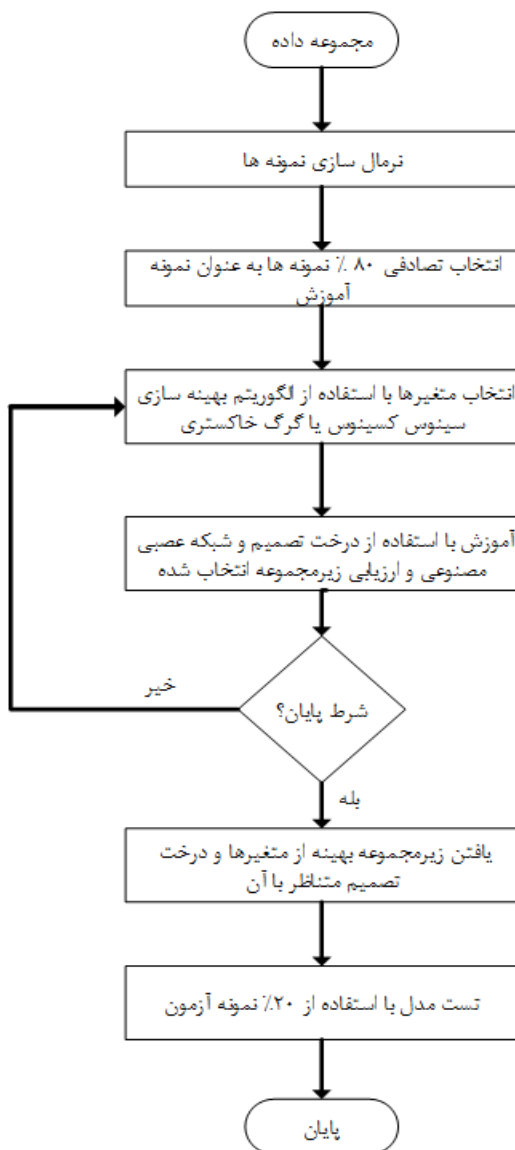
سرانه بیشترین تاثیر را بر فرار مالیاتی داشته و از سوی دیگر بیشترین اثر فرار مالیاتی بر رشد تقاضای پول است (qolizadeh et al., 2018: 191).

بررسی پژوهش‌های انجام شده در داخل و خارج از کشور، نشان می‌دهد که در اکثر این مطالعات فرار مالیاتی با استفاده از چند متغیر محدود اقتصادی انجام شده و بیشترین پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه فرار مالیاتی در سطح کلان بوده و از متغیرهای اقتصادی استفاده کرده‌اند و کمتر به بررسی اطلاعات حسابداری شامل متغیرهای مالی، حاکمیت شرکتی و استفاده از گزارش حسابرسان مالیاتی و سایر اطلاعات غیرمالی در این باره پرداخته‌اند. سرانجام، در محدود پژوهش‌های داخلی انجام شده در زمینه فرار مالیاتی با استفاده از نسبت‌های مالی، متغیرهای انتخاب شده همان متغیرهایی است که پژوهشگران خارجی برای گزارشگری مالی متقلبانانه ارائه کرده‌اند. در حالی که با اجرای طرح جامع مالیاتی و در راستای ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم استفاده از نمونه‌گیری در بررسی اظهارنامه‌های شرکت، اهمیت انتخاب متغیرهای مربوط و پیشین دوچندان می‌شود. به طور کلی، این مطالعه به دنبال رفع کاستی‌های مورد اشاره و گسترش مدارک تجربی در زمینه فرار مالیاتی و جهت بررسی شاخص‌های فرار مالیاتی در سطوح کلان اقتصادی، مؤدیان مالیاتی و حسابرسان مالیاتی صورت پذیرفته است.

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش بر مبنای هدف از نوع تحقیقات کاربردی و از لحاظ ماهیت و روش، از نوع توصیفی و همبستگی است. به منظور بررسی فرار مالیاتی، بر اساس نمودار (۱) ابتدا با استفاده از الگوریتم‌های انتخاب ویژگی، تاثیر گذارترین ویژگی‌ها از بین دامنه گسترده‌ای از شاخص‌های سطح کلان اقتصادی، مؤدیان و حسابرسان مالیاتی انتخاب شدند. هدف از انتخاب ویژگی، گزینش تعداد کمتری از ویژگی‌های مرتبط یا مهم، برای افزایش عملکرد پیش‌بینی است. برای انتخاب ویژگی از دو الگوریتم انتخاب ویژگی، بهینه‌سازی سینوس کسینوس و گرگ خاکستری استفاده شده است. در ادامه برای طراحی مدل از الگوریتم‌های درخت تصمیم و شبکه عصبی مصنوعی استفاده شده است.

### نمودار (۱) - روش کلی پژوهش



## جامعه آماری پژوهش

به جهت افزایش تعداد مشاهدات و به تبع آن بهبود قدرت تعمیم دهی نتایج، داده‌ها از نوع ترکیبی و سال-پرونده (شرکت) بوده است. در این پژوهش از اطلاعات کمی و کیفی مؤدیان حقوقی اداره کل امور مالیاتی استان مازندران که دارای ویژگی‌های زیر باشند، بهره گرفته شده است:

- پرونده‌های مالیاتی مورد بررسی، از نوع مؤدیان مالیاتی اشخاص حقوقی بزرگ بوده که دارای رتبه ریسک بالایی<sup>۱</sup> باشند.
- اظهارنامه مالیاتی موضوع ماده ۱۱۰ قانون مالیاتهای مستقیم که حاوی اطلاعات ترازنامه و صورت سود و زیان و سایر اطلاعات مالی و غیرمالی متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را در موعد مقرر تسلیم اداره امور مالیاتی محل فعالیت اصلی خود نماید.
- در بازه زمانی ۱۳۹۸-۱۳۹۱ فعالیت داشته باشند. داده‌های پرونده‌های مالیاتی قبل از عملکرد ۱۳۹۱ به دلیل امحاء و بعد از عملکرد ۱۳۹۸ به دلیل عدم قطعی سازی در دسترس نبوده و قابلیت بررسی ندارند.
- رسیدگی پرونده‌ها منتهی به صدور برگ تشخیص و همچنین برگ قطعی مالیات گردیده باشد.
- موضوع فعالیت اشخاص حقوقی انتخابی از نوع فعالیت کشاورزی نباشد که منجر به معافیت از پرداخت مالیات براساس ماده ۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم گردد.

بعد از در نظر گرفتن محدودیت‌های فوق، تعداد ۱۳۵ شخصیت حقوقی بزرگ و دارای رتبه ریسک بالا برای سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ مورد بررسی قرار گرفتند. تعداد کل مشاهدات ۹۷۸ سال-پرونده بوده است.

## تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته این مطالعه، فرار مالیاتی (Y) است که همانند پژوهش‌های نامازی از نسبت تفاوت مالیات قطعی و ابرازی به درآمد فروش ابرازی استخراج شده است. در مورد متغیرهای پیش‌بینی کننده، توضیحی و اثرگذار بر فرار مالیاتی، براساس مطالعات ادبیات و پیشینه تحقیق، مجموعه متنوعی از متغیرها باید در نظر گرفته شوند. در این مطالعه، با توجه به داده‌های موجود در پرونده‌های مالیاتی و در دسترس بودن سایر داده‌ها و به پشتوانه ادبیات نظری و تجربی، از شاخص‌های سطح کلان اقتصادی، مؤدیان و حساب‌برسان مالیاتی استفاده شده است. از این رو مهمترین ویژگی‌های متمایز کننده این پژوهش نسبت به مطالعات پیشین، توجه به دامنه گسترده‌ای از انواع

۱. انتخاب رتبه ریسک مؤدیان با معاونت فناوریهای سازمان امور مالیاتی کشور می باشد. معاونت فناوری مؤلف است بر اساس معیارها و قواعد سنجش ریسک منتخب سازمان (شامل میزان فروش، میزان دارایی، مالیاتهای قطعی شده سال قبل و...) که از مدل و مجموعه معیارهای ریسک تأیید و ابلاغ شده توسط معاونت حقوقی و فنی مالیاتی تعیین خواهند شد. سامانه سنجش ریسک مؤدیان را فعال نموده و آنها را جهت قرار گیری مستقیم در آنباره حسابرسی ادارات امور مالیاتی ارسال می نمایند. قابل ذکر است رتبه بندی ریسک مؤدیان به سه طبقه مؤدیان با ریسک بالا، ریسک متوسط و ریسک پایین تقسیم بندی می شوند.

متغیرها در کنار یکدیگر می‌باشد. به این ترتیب با مطالعه پژوهش‌های پیشین، پرتکرارترین و مرتبط‌ترین متغیرها در شکل‌گیری فرار مالیاتی جمع‌آوری و با توجه به گزارش‌های مستمر عملکرد سازمان امور مالیاتی، داده‌های موجود در پرونده‌های مؤدیان مالیاتی اعم از مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده، در کنار نظر کارشناسان خبره امور مالیاتی، متغیرهای پژوهش، نهایی و در قالب جدول (۱) ارائه شده است. لازم به ذکر است که برخی از متغیرها به دلیل همبستگی بالا با سایر متغیرها، حذف شده‌اند. به این ترتیب براساس اطلاعات مندرج در جدول (۱)، در گروه متغیرهای عوامل سطح کلان اقتصادی (Sk) ۱۰ متغیر، گروه متغیرهای سطح مؤدیان مالیاتی (Sm) ۲۷ مورد و گروه متغیرهای سطح حسابرسان مالیاتی (Sh) ۲۰ متغیر مورد توجه قرار گرفته‌اند.

|    |   |      |  |   |   |
|----|---|------|--|---|---|
| ۱۴ | معامله خرید با اشخاص وابسته                         | Sm4  | نسبت مبلغ خرید از اشخاص وابسته به کل خرید طی دوره  | اظهارنامه عملکرد،<br>صورت‌های مالی و پرونده مالیاتی مودی                | روان و همکاران ( ۲۰۱۹ )؛<br>داگلاس و همکاران (۲۰۱۹)؛<br>لازی (۲۰۱۵)؛ یون سوونگ کو و همکاران (۲۰۱۱).   |
| ۱۵ | معامله فروش با اشخاص وابسته                         | Sm5  | نسبت مبلغ فروش به اشخاص وابسته به کل فروش طی دوره  | اظهارنامه عملکرد،<br>صورت‌های مالی و پرونده مالیاتی مودی                | زنگانه و همکاران (۱۳۹۹)؛ ثنائی پور (۱۳۹۹)؛ جمشیدی و همکاران (۱۳۹۸)؛ خسروی تبار و همکاران (۱۳۹۸)؛ نمازی و صادق زاده مهارلویی (۱۳۹۷)؛ ملکیان و فرزاد (۱۳۹۶)؛ محبوبی (۱۳۹۵)؛ ناصری و محمدزاده سالطه (۱۳۹۴)؛ دستگیر و غریبی (۱۳۹۳)؛ باقری و عموری (۱۳۸۸). |
| ۱۶ | نسبت جاری شرکا                                      | Sm6  | نسبت جاری شرکا به کل دارایی‌ها   | اظهارنامه عملکرد،<br>صورت‌های مالی و پرونده مالیاتی مودی                |   |
| ۱۷ | نسبت هزینه حقوق                                     | Sm7  | نسبت هزینه حقوق کارکنان به مبلغ فروش   | اظهارنامه عملکرد،<br>صورت‌های مالی و پرونده مالیاتی مودی                |   |
| ۱۸ | نسبت مواد مصرفی                                     | Sm9  | نسبت مواد مصرفی به فروش کالا و خدمات   | اظهارنامه عملکرد،<br>صورت‌های مالی و پرونده مالیاتی مودی                |   |
| ۱۹ | نسبت اطلاعات مالی مربوط به فروش در سامانه ۱۶۹ ق.م.م | Sm10 | نسبت اطلاعات فروش موجود در سامانه ۱۶۹ ق.م.م به کل مبلغ فروش طی دوره  | سامانه صورت معاملات<br>فصلی براساس ماده ۱۶۹ ق.م.م و پرونده مالیاتی مودی |   |
| ۲۰ | نسبت اطلاعات مالی مربوط به خرید در سامانه ۱۶۹ ق.م.م | Sm11 | نسبت اطلاعات خرید موجود در سامانه ۱۶۹ ق.م.م به مبلغ خرید طی دوره   | سامانه صورت معاملات<br>فصلی براساس ماده ۱۶۹ ق.م.م و پرونده مالیاتی مودی |   |
| ۲۱ | وجود تراکتش بانکی مشکوک                             | Sm12 | اگر مبلغ مالیات تشخیص شده برای اعضای هیات مدیره به کارکنان در راستای رسیدگی به پرونده تراکتش‌های مشکوک بانکی رسیدگی و مبلغ آن بیشتر از مالیات تشخیص شده شرکت در زمان رسیدگی عادی عملکرد باشد عدد یک و در غیر صفر لحاظ می‌گردد. | پرونده مالیاتی مودی عملکرد مودی   |   |

## جدول (۱) - عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی مؤدیان مالیاتی - اشخاص حقوقی

| منبع انتخاب متغیر   | منبع استخراج داده‌ها  | تعریف عملیاتی متغیر   | شناسه | متغیر (عامل مؤثر بر فرار مالیاتی)  | گروه اصلی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی | ردیف |
|---|---|---|-------|--|--------------------------------------|------|
|   | سایت مرکز آمار ایران  | توزیع درآمد (یا ثروت) در یک جمعیت   | Sk1   | ضریب جینی  |                                      | ۱    |
| کنو (۲۰۲۰)؛ پاروتا (۲۰۰۸)؛<br>ریچاردسون (۲۰۰۶)؛ کارنه و<br>نورزاد (۱۹۹۰)؛ هیگینز (۱۹۸۵)   | سایت رسمی بانک مرکزی  | ارزش ریال در یک مقطع زمانی دیگر   | Sk2   | نرخ تورم سالانه  |                                      | ۲    |
| نورزاد (۱۹۹۰)؛ همکاران (۱۳۹۸)؛<br>رضاقلی زاده و همکاران (۱۳۹۸)؛<br>مطلبی و همکاران (۱۳۹۸)؛<br>روستا و حیدریه (۱۳۹۳)؛ هادیان و<br>تجویلی (۱۳۹۲)؛ صمدی و تائبند<br>(۱۳۹۲)؛ نصراصفهانی و همکاران<br>(۱۳۹۱)؛ فلاحتی، و همکاران<br>(۱۳۹۱)؛ امین خاکی و همکاران<br>(۱۳۹۰)؛ سبیدزراع (۱۳۸۰)؛ | سایت رسمی بانک مرکزی  | تغییرات قیمت کالاها و خدمات   | Sk3   | بهای کالا و خدمات مصرفی  |                                      | ۳    |
|   | سایت رسمی بانک مرکزی  | سرعت رشد یک اقتصاد در طی یکسال  | Sk4   | نرخ رشد تولید ناخالص داخلی   |                                      | ۴    |
|   | سایت رسمی بانک مرکزی  | نرخ بهره پرداختی با اخذ تسهیلات بانکی   | Sk5   | نرخ بهره   | عوامل کلان                           | ۵    |
|   | سایت رسمی بانک مرکزی  | نرخ رشد واحد پولی دلار  | Sk6   | نرخ رشد ارز  | اقتصادی                              | ۶    |
|   | سایت مرکز آمار ایران  | میانگین سالانه قیمت هر بشکه نفت اوپک به دلار                                    | Sk7   | قیمت نفت   |                                      | ۷    |
|   | سایت مرکز آمار ایران  | میانگین سالانه قیمت طلای ۱۸ عیار  | Sk8   | قیمت طلا   |                                      | ۸    |
|   | سایت رسمی بانک مرکزی  | نرخ سود دریافتی سپرده‌های بانکی   | Sk9   | نرخ سود بانکی  |                                      | ۹    |
|   | سایت مرکز آمار ایران  | جریان صادرات و واردات در یک سال   | Sk10  | تراز تجاری   |                                      | ۱۰   |
|   | اطه‌نامه مودی و<br>اطه‌نامه مودی                            | در صورت وابستگی اعضای هیات مدیره عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر لحاظ می‌گردد. | Sm1   | شرکت‌های خانوادگی  |                                      | ۱۱   |
|   | اطه‌نامه عملکرد و<br>صورت‌های مالی و پرونده<br>مالیاتی مودی | در صورت وجود زبان در صورت‌های مالی دو سال متوالی گذشته                          | Sm2   | زبان دهی شرکت<br>(نمایش زبان‌های متوالی سالانه در<br>اطه‌نامه‌ها یا وجود تداوم فعالیت<br>عادی) |                                      | ۱۲   |
|   | اطه‌نامه عملکرد و<br>صورت‌های مالی و پرونده<br>مالیاتی مودی | نسبت مبلغ کالای خارجی خریداری شده به کل کالای خریداری شده اعم از داخلی و خارجی  | Sm3   | نسبت بهای مواد خارجی   |                                      | ۱۳   |

|    |  |      |  |  |   |
|----|--|------|--|--|---|
| ۳۴ | نحوه رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی      | Sm25 | در صورتی که براساس سطح اهمیت پرونده مالیاتی رسیدگی آن پرونده مالیاتی عملکرد به توسط حداقل دو حسابرس ارشد مالیاتی انجام شود عدد یک و همراه گزارش حسابرسی غیر عدد صفر لحاظ می‌شود. | مأموران مالیاتی                                | چیوانی و همکاران (۲۰۱۹)؛ گومز آگیوالر و رویز باربادیلو (۲۰۰۶)؛ وطن‌پرست و همکاران (۱۴۰۰)؛ اثتی عشیری و همکاران (۱۳۹۹) |
| ۳۵ | استفاده از کارت بازرگانی دیگران        | Sm26 | نسبت استفاده از کارت بازرگانی دیگران برای انجام خریدهای پرونده مالیاتی عملکرد و خارجی به کل مبلغ خرید مواد خارجی   | ارزش افزوده مودی                               |   |
| ۳۶ | اندازه مودی                            | Sm27 | در صورتی که پرونده مذکور در سال مورد رسیدگی جزو صد   | احکام رسیدگی صادر شده توسط مدیرکل امور مالیاتی |   |
| ۳۷ | سامانه صدور برگ تشخیص                  | Sm28 | در صورتی که صدور برگ تشخیص مالیات عملکرد پرونده مذکور بر اساس سامانه‌های نرم افزاری جدید (اریس) انجام گیرد عدد یک و غیر عدد صفر لحاظ می‌گردد.                                    | پرونده پرسنی حسابرسان مالیاتی                  |   |
| ۳۸ | سن سرممیز                              | Sh1  | سن رئیس گروه حسابرسی مالیاتی در سال مورد رسیدگی  | پرونده پرسنی حسابرسان مالیاتی                  |   |
| ۳۹ | متوسط سن گروه رسیدگی به پرونده مالیاتی | Sh2  | متوسط سن گروه رسیدگی پرونده در سال مورد رسیدگی (شامل پرونده پرسنی حسابرسان رئیس گروه حسابرسی مالیاتی و حسابران ارشد مالیاتی)   | پرونده پرسنی حسابرسان مالیاتی                  |   |
| ۴۰ | تجربه سرممیز                           | Sh3  | سابقه کاری رئیس گروه حسابرسی مالیاتی در سال مورد رسیدگی  | پرونده پرسنی حسابرسان مالیاتی                  |   |
| ۴۱ | ویژگی‌های حسابرسان (ممیزان)            | Sh4  | متوسط سابقه کاری اعضای گروه (از بدو استخدام) در سال مورد رسیدگی (شامل رئیس گروه حسابرسی مالیاتی و حسابران ارشد مالیاتی)  | پرونده پرسنی حسابرسان مالیاتی                  | گومز و همکاران (۱۳۹۸)؛ فلاحی و علی پور (۱۳۹۷)؛ تقی زهی و شهرزاد محمد خانی (۱۳۸۹).                                     |
| ۴۲ | ابرسان (ممیزان) مالیاتی                | Sh5  | در صورت وجود حسابرس با جنسیت خانم در گروه رسیدگی عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر لحاظ می‌گردد.  | احکام رسیدگی صادره                             |   |
| ۴۳ | تخصص مالی سرممیز                       | Sh6  | در صورتی که مدرک و رشته تحصیلی رئیس گروه حسابرسی مالیاتی، حسابداری باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر لحاظ می‌گردد.   | پرونده پرسنی حسابرسان مالیاتی                  |   |
| ۴۴ | تخصص مالی اعضای گروه رسیدگی            | Sh7  | نسبت اعضای گروه با مدرک حسابداری به کل اعضا (شامل رئیس گروه حسابرسی مالیاتی و حسابران ارشد مالیاتی)  | پرونده پرسنی حسابرسان مالیاتی                  |   |



| منبع انتخاب متغیر   | منبع استخراج داده‌ها  | تعریف عملیاتی متغیر   | شناسه        | متغیر (عامل موثر بر فرار مالیاتی)                            | گروه اصلی عوامل موثر بر فرار مالیاتی | ردیف |
|---|---|---|--------------|--|--------------------------------------|------|
| روان و همکاران ( ۲۰۱۹ )؛<br>دارگلاس و همکاران (۲۰۱۹)؛<br>لازی (۲۰۱۵)؛ یون سولونگ کو و<br>همکاران (۲۰۱۱)؛<br>زنگانه و همکاران (۱۳۹۹)؛ ثنائی<br>پور (۱۳۹۹)؛ جمشیدی و همکاران<br>(۱۳۹۸)؛ خسروی تبار و همکاران<br>(۱۳۹۸)؛ نمازی و صادق زاده<br>مهاری (۱۳۹۷)؛ ملکیان و فرزاد<br>(۱۳۹۶)؛ محبوی (۱۳۹۵)؛ ناصری<br>و محمدزاده سالطه (۱۳۹۴)؛<br>دستگیر و غریبی (۱۳۹۴)؛ باقری<br>و عموری (۱۳۸۸)؛ | برونده مالیاتی ارزش افزوده<br>مودی  | نسبت اعتبار مالیاتی ارزش افزوده (خرید و کالا و خدمات مشمول برونده مالیاتی ارزش افزوده مالیات) تایید شده به اعتبار ارزش مودی   | Sm13         | نسبت اعتبار مالیاتی  | ۲۲                                   |      |
|   | ارزش افزوده مودی<br>و عملکرد و<br>اظهارنامه مالیاتی عملکرد و<br>صورت‌های مالی           | نسبت معامله انجام شده (فروش) به نام کارکنان یا اعضای هیات<br>به فروش کل دوره جاری   | Sm14         | تنظیم معاملات به نام دیگران                                  | ۲۳                                   |      |
|   | اظهارنامه مالیاتی عملکرد و<br>صورت‌های مالی   | نسبت مبلغ سود سپرده بانکی به مبلغ فروش کالا طی دوره   | Sm15         | سود سپرده  | ۲۴                                   |      |
|   | برونده مالیاتی ارزش افزوده<br>و عملکرد و<br>اظهارنامه مالیاتی عملکرد و<br>صورت‌های مالی | نسبت اعتبار مالیاتی ارزش افزوده (بابت خرید کالا و خدمات<br>مشمول مالیات) تایید شده بابت عرضه به خود به کل اعتبار ارزش<br>در صورت وجود ثنائی در معاملات (خرید و فروش به قیمت کمتر<br>یا بیشتر از ارزش منصفانه) عدد یک و در غیر این صورت عدد<br>صفر لحاظ می‌گردد. | Sm16<br>Sm17 | خودمصرفی کالا<br>ثنائی در معاملات                            | ۲۵<br>۲۶                             |      |
|   | ارزش افزوده مالیاتی عملکرد و<br>اظهارنامه مالیاتی عملکرد و<br>صورت‌های مالی             | نسبت مبلغ خریدهای صوری از شرکت‌های فاقد اعتبار مالیاتی به پرونده<br>کل خرید طی دوره   | Sm18         | خریدهای صوری   | ۲۷<br>مؤدیان مالیاتی<br>و بزرگی‌های  |      |
|   | اظهارنامه مالیاتی عملکرد و<br>صورت‌های مالی   | نسبت مبلغ سود ناخالص به مبلغ فروش طی دوره   | Sm19         | نسبت سود ناخالص به فروش                                      | ۲۸                                   |      |
|   | اظهارنامه مالیاتی عملکرد و<br>صورت‌های مالی   | نسبت مبلغ سود خالص به مبلغ فروش کالا طی دوره  | Sm20         | نسبت سود خالص به فروش  | ۲۹                                   |      |
|   | اظهارنامه مالیاتی عملکرد و<br>صورت‌های مالی   | نسبت سود خالص به دارایی‌ها  | Sm21         | نرخ بازده دارایی‌ها  | ۳۰                                   |      |
|   | اظهارنامه مالیاتی عملکرد و<br>صورت‌های مالی   | نسبت مبلغ هزینه تبلیغات به مبلغ فروش طی دوره  | Sm22         | نسبت هزینه تبلیغات به فروش                                   | ۳۱                                   |      |
|   | اظهارنامه مالیاتی عملکرد و<br>صورت‌های مالی   | نسبت مجموع بدهی‌ها به دارایی‌ها   | Sm23         | نسبت اهرم مالی   | ۳۲                                   |      |
|   | برونده مالیاتی عملکرد مودی<br>و عملکرد و<br>اظهارنامه مالیاتی عملکرد و<br>صورت‌های مالی | در صورت انجام تکالیف قانونی در راستای ماده ۹۵ قانون<br>مالیات‌های مستقیم عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر لحاظ<br>می‌گردد.  | Sm24         | انجام تکالیف قانونی مطابق ماده ۹۵<br>قانون مالیات‌های مستقیم | ۳۳                                   |      |

|    |   |       |  |  |
|----|---|-------|--|--|
| ۵۲ | استفاده حسابرسان از اطلاعات خرید از سامانه ۱۶۹ ق. م. م  | Sh1۱۵ | نسبت بررسی اطلاعات واصله از طرف دوم معاملات (فروش دیگران از شرکت مورد رسیدگی) به کل اطلاعات واصله از سامانه ۱۶۹ ق. م. م  | عملکرد مالیاتی پرونده مودی   |
| ۵۳ | راهبرد حسابرسان مالیاتی (حسابها و اسناد دریافتی)  | Sh1۱۶ | نسبت حسابها و اسناد دریافتی بررسی شده به کل حسابها و اسناد دریافتی   | عملکرد مالیاتی پرونده مودی   |
| ۵۴ | راهبرد حسابرسان مالیاتی (حسابها و اسناد پرداختی)  | Sh1۱۷ | نسبت حسابها و اسناد پرداختی بررسی شده به کل حسابها و اسناد پرداختی   | عملکرد مالیاتی پرونده مودی   |
| ۵۵ | دوره تصدی سرممیز  | Sh1۱۸ | تعداد سالهای رسیدگی رئیس گروه حسابرسی مالیاتی به پرونده مذکور از سال ۱۳۸۹ تا سال مورد بررسی توسط حسابرس  | احکام رسیدگی چند سال قبل حسابرسان مالیاتی  |
| ۵۶ | فشارکاری حسابرس   | Sh1۱۹ | WS: میانگین فشارکاری حسابرس در پرونده<br>TA: تگاریتم طبیعی جمع دارایی های شرکت ز حسابرسی شده به وسیله حسابرس i، n: کل شرکتهای حسابرسی شده به وسیله حسابرس i در سال مالی و m: تعداد امضاهاى حسابرسان بروی گزارش حسابرسی مالیاتی شرکت ز. | احکام رسیدگی چند سال قبل حسابرسان مالیاتی به همراه اظهارنامه مالیاتی و صورتهای مالی شرکت |
| ۵۷ | چند هدفی بودن حسابرس رسیدگی همزمان چند منبع مالیاتی مودی/عملکرد، ارزش افزوده، حقوق، تکلیفی و ۱۶۹ ق. م. م توسط حسابرسان در یکسال | Sh1۲۰ | نسبت تعداد نقش های اجرا شده به کل نقش های موجود توسط رئیس گروه حسابرسی مالیاتی   | احکام رسیدگی صادره برای حسابرسان مالیاتی   |

منبع: یافته‌های پژوهش

| منبع انتخاب متغیر   | منبع استخراج داده‌ها                       | تعریف عملیاتی متغیر   | شناسه | متغیر (عامل موثر بر فرار مالیاتی)                     | گروه اصلی عوامل موثر بر فرار مالیاتی | ردیف |
|---|--|---|-------|---|--------------------------------------|------|
| جوانی و همکاران (۲۰۱۹)؛ گومز آگیوار و روبیز باربادیلو (۲۰۰۶)؛ وطن‌پرست و همکاران (۱۴۰۰)؛ اتنی عشری و همکاران (۱۳۹۹)   | احکام رسیدگی چند سال قبل حساب‌رسان مالیاتی | چنانچه سرممیز بیش از یکسال رسیدگی پرونده مالیاتی شرکت را انجام داده باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر لحاظ می‌گردد.    | Sh18  | حساب‌رسان نخستین                                      |                                      | ۴۵   |
|   | عملکرد مالیاتی پرونده مودی                 | نسبت تفاضل مالیات ابرازی از مالیات تشخیصی به تفاضل مالیات پرونده مالیاتی عملکرد مودی  | Sh19  | کیفیت رسیدگی  |                                      | ۴۶   |
| جوانی و همکاران (۲۰۱۹)؛ گومز آگیوار و روبیز باربادیلو (۲۰۰۶)؛ وطن‌پرست و همکاران (۱۴۰۰)؛ اتنی عشری و همکاران (۱۳۹۹)؛ ثنائی پور (۱۳۹۹)؛ همتی و همکاران (۱۳۹۸)؛ فلاحی و علی پور (۱۳۹۷)؛ نقی زهی و شهزاد محمدخانلی (۱۳۸۹). | احکام رسیدگی چند سال قبل حساب‌رسان مالیاتی | در صورتی که رئیس گروه حساب‌رسان در سالهای قبل در صنعت مشابه رسیدگی داشته عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر لحاظ می‌گردد.     | Sh10  | تخصص در صنعت سرممیز                                   |                                      | ۴۷   |
|   | پرونده پرسلی حساب‌رسان مالیاتی             | نسبت سابقه کاری در پست سازمانی رئیس گروه حساب‌رسان مالیاتی (از تاریخ انتصاب به سمت سابقه کاری وی)                           | Sh11  | رضایت شغلی سرممیز                                     |                                      | ۴۸   |
|   | پرونده پرسلی حساب‌رسان مالیاتی             | نسبت سابقه کاری در پست سازمانی حساب‌رسان ارشد مالیاتی اول (از تاریخ انتصاب به سمت مذکور) به کل سابقه کاری وی از بدو استخدام | Sh12  | رضایت شغلی حساب‌رسان اول                              | ویژگی‌های حساب‌رسان (میزان) مالیاتی  | ۴۹   |
|   | پرونده پرسلی حساب‌رسان مالیاتی             | نسبت سابقه کاری در پست سازمانی حساب‌رسان ارشد مالیاتی دوم (از تاریخ انتصاب به سمت مذکور) به کل سابقه کاری وی از بدو استخدام | Sh13  | رضایت شغلی حساب‌رسان دوم                              |                                      | ۵۰   |
|   | پرونده عملکرد مودی                         | نسبت بررسی اطلاعات واصله از طرف دوم معاملات (خرید دیگران از شرکت مورد رسیدگی) به کل اطلاعات واصله از سامانه ۱۶۹ ق.م.م       | Sh14  | استفاده حساب‌رسان از اطلاعات فروش از سامانه ۱۶۹ ق.م.م |                                      | ۵۱   |

میزان بررسی یارگیری اطلاعات با دفاتر مودی

میزان کل اطلاعات دریافت شده

## یافته‌های پژوهش

در جدول شماره ۲ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه شده است. در این تحقیق ۵۷ متغیر در سه سطح کلان (Sk)، مؤدیان مالیاتی (Sm) و حسابرسان مالیاتی (Sh) به عنوان متغیرهای پیش‌بینی کننده‌ی فرار مالیاتی (Y) در نظر گرفته شده‌اند. به منظور تشخیص نرمال بودن داده‌های مورد استفاده از آماره جاکر برا استفاده می‌شود. این آزمون نشان می‌دهد آیا داده‌های نمونه دارای چولگی و کشیدگی مطابق با توزیع نرمال هستند یا خیر. آماره آزمون همیشه غیرمنفی است و اگر از صفر دور باشد، نشان می‌دهد که داده‌ها توزیع نرمال ندارند. همانطور که در جدول ۱ مشاهده می‌شود، برای تمامی متغیرهای مستقل و وابسته آماره جاکر برا نزدیک به صفر است و این نشان می‌دهد که این متغیرها از توزیع نرمال پیروی می‌کنند

جدول (۲) - آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

| نام متغیر | حداقل   | حداکثر  | میانگین | انحراف معیار | آماره جاکر برا |
|-----------|---------|---------|---------|--------------|----------------|
| Y         | ۰۰۰.۰   | ۲۲۲.۰   | ۰۱۳.۰   | ۰۲۰.۰        | ۰۰۱.۰          |
| sk1       | ۳۶۵.۰   | ۴۰۹.۰   | ۳۸۷.۰   | ۰۱۵.۰        | ۰۰۱.۰          |
| sk2       | ۰۰۰.۹   | ۲۴۰.۴۱  | ۹۸۶.۲۲  | ۰۴۳.۱۲       | ۰۰۱.۰          |
| sk3       | ۶۳۵.۵۲  | ۱۰۰.۱۸۵ | ۸۵۲.۱۰۷ | ۸۳۹.۴۲       | ۰۰۱.۰          |
| sk4       | ۸۰۰.۱۰- | ۸۰۰.۳۵  | ۰۰۲.۱۰  | ۵۵۲.۱۶       | ۰۰۱.۰          |
| sk5       | ۶۲۰.۱۸  | ۰۰۰.۲۷  | ۵۴۸.۲۱  | ۹۸۵.۲        | ۰۰۱.۰          |
| sk6       | ۱۴۰.۰-  | ۶۲۰.۱   | ۳۷۰.۰   | ۵۴۴.۰        | ۰۰۱.۰          |
| sk7       | ۳۱۰.۲۷  | ۴۰۰.۱۱۲ | ۲۴۷.۶۳  | ۴۲۸.۲۸       | ۰۰۱.۰          |
| sk8       | ۸۴.۸۵۴  | ۵۸۸۹    | ۷۶.۲۱۰۷ | ۷۹.۱۸۱۱      | ۰۰۱.۰          |
| sk9       | ۰۰۰.۱۵  | ۰۰۰.۱۸  | ۲۳۱.۱۷  | ۳۱۰.۱        | ۰۰۱.۰          |
| sk10      | ۵۹۱.۱۹- | ۰۶۴.۳   | ۰۰۱.۶-  | ۷۲۲.۷        | ۰۰۱.۰          |
| sm1       | ۰۰۰.۰   | ۰۰۰.۱   | ۷۰۵.۰   | ۴۵۶.۰        | ۰۰۱.۰          |
| sm2       | ۰۰۰.۰   | ۰۰۰.۱   | ۱۶۴.۰   | ۳۷۰.۰        | ۰۰۱.۰          |
| sm3       | ۰۰۰.۰   | ۸۲۶.۰   | ۰۳۰.۰   | ۱۱۰.۰        | ۰۰۱.۰          |
| sm4       | ۰۰۰.۰   | ۹۳۰.۰   | ۰۳۸.۰   | ۱۲۷.۰        | ۰۰۱.۰          |
| sm5       | ۰۰۰.۰   | ۵۳۵.۱   | ۰۵۲.۰   | ۱۸۲.۰        | ۰۰۱.۰          |
| sm6       | ۰۰۰.۰   | ۸۷۶.۰   | ۱۸۵.۰   | ۲۴۳.۰        | ۰۰۱.۰          |
| sm7       | ۰۰۲.۰   | ۶۴۲.۰   | ۱۳۴.۰   | ۱۱۳.۰        | ۰۰۱.۰          |
| sm9       | ۰۱۷.۰   | ۸۱۷.۰   | ۵۱۲.۰   | ۱۸۵.۰        | ۰۰۱.۰          |
| sm10      | ۰۰۰.۰   | ۰۰۰.۱   | ۴۲۴.۰   | ۳۴۱.۰        | ۰۰۱.۰          |
| sm11      | ۰۰۰.۰   | ۰۰۰.۱   | ۵۵۶.۰   | ۳۴۲.۰        | ۰۰۱.۰          |
| sm12      | ۰۰۰.۰   | ۰۰۰.۱   | ۰۱۳.۰   | ۱۱۵.۰        | ۰۰۱.۰          |

| نام متغیر | حداقل  | حداکثر   | میانگین  | انحراف معیار | آماره جاک برا |
|-----------|--------|----------|----------|--------------|---------------|
| sm13      | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۲۰۵.۰    | ۲۵۸.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sm14      | ۰۰۰.۰  | ۶۲۹.۰    | ۰۰۴.۰    | ۰۳۹.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sm15      | ۰۰۰.۰  | ۲۲۰.۰    | ۰۰۴.۰    | ۰۱۴.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sm16      | ۰۰۰.۰  | ۴۷۸.۰    | ۰۲۶.۰    | ۰۶۲.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sm17      | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۱۱۷.۰    | ۳۲۲.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sm18      | ۰۰۰.۰  | ۱۸۸.۰    | ۰۰۸.۰    | ۰۲۱.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sm19      | ۴۵۹.۰- | ۵۶۲.۰    | ۰۷۵.۰    | ۱۳۰.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sm20      | ۲۲۸.۱- | ۴۷۰.۰    | ۰۱۴.۰-   | ۱۶۰.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sm21      | ۷۱۸.۱- | ۵۴۰.۰    | ۰۱۴.۰    | ۱۲۲.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sm22      | ۰۰۰.۰  | ۱۳۲.۰    | ۰۰۲.۰    | ۰۰۷.۰        | ۰۰۱.۰         |
| SM23      | ۱۱۰.۰  | ۹۹۹.۲    | ۸۹۲.۰    | ۴۱۰.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sm24      | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۷۹۱.۰    | ۴۰۶.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sm25      | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۸۹۹.۰    | ۳۰۱.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sm26      | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۰۳۳.۰    | ۱۴۸.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sm27      | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۵۰۰.۰    | ۵۰۰.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sm28      | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۳۸۴.۰    | ۴۸۷.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sh1       | ۰۰۰.۳۵ | ۰۰۰.۵۵   | ۴۸۵.۴۴   | ۹۳۷.۴        | ۰۰۱.۰         |
| sh2       | ۰۰۰.۲۴ | ۰۰۰.۵۰   | ۶۵۰.۳۹   | ۴۳۶.۳        | ۰۰۱.۰         |
| sh3       | ۰۰۰.۱۱ | ۰۰۰.۳۱   | ۵۳۷.۲۰   | ۰۵۹.۴        | ۰۰۱.۰         |
| sh4       | ۰۰۰.۸  | ۶۶۷.۲۵   | ۱۲۳.۱۴   | ۲۹۴.۳        | ۰۰۱.۰         |
| sh5       | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۰۵۶.۰    | ۲۳۰.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sh6       | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۵۳۴.۰    | ۴۹۹.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sh7       | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۶۵۱.۰    | ۲۶۷.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sh8       | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۵۰۷.۰    | ۵۰۰.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sh9       | ۰۰۰.۰  | ۲۳۹.۸۰   | ۵۴۹.۳    | ۷۷۹.۵        | ۰۰۱.۰         |
| sh10      | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۶۹۴.۰    | ۴۶۱.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sh11      | ۰۳۷.۰  | ۶۱۵.۰    | ۲۱۸.۰    | ۱۰۹.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sh12      | ۱۰۰.۰  | ۸۶۴.۰    | ۴۹۴.۰    | ۱۷۱.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sh13      | ۰۰۰.۰  | ۸۳۳.۰    | ۴۲۹.۰    | ۲۱۶.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sh14      | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۷۵۵.۰    | ۳۴۸.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sh15      | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۸۴۱.۰    | ۲۸۲.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sh16      | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۹۱۴.۰    | ۱۸۱.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sh17      | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۹۳۴.۰    | ۱۷۹.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sh18      | ۰۰۰.۰  | ۰۰۰.۶    | ۶۹۶.۰    | ۹۸۷.۰        | ۰۰۱.۰         |
| sh19      | ۸۰۰.۴  | ۵۰۰.۷۶۶۵ | ۹۸۶.۲۳۳۱ | ۸۲۳.۱۷۷۱     | ۰۰۱.۰         |
| sh20      | ۲۰۰.۰  | ۰۰۰.۱    | ۷۱۶.۰    | ۱۹۳.۰        | ۰۰۱.۰         |

## انتخاب ویژگی‌های تاثیرگذار

به منظور پیش‌بینی فرار مالیاتی، ابتدا با استفاده از الگوریتم‌های انتخاب ویژگی، تاثیر گذارترین ویژگی‌ها از بین دامنه گسترده‌ای از شاخص‌های سطح کلان اقتصادی، مؤدیان و حساب‌برسان مالیاتی انتخاب خواهند شد. سپس برای طراحی مدل از الگوریتم‌های فراابتکاری استفاده شده است. انتخاب ویژگی‌ها به چهار دلیل مورد استفاده قرار می‌گیرد: اول، ساده‌سازی داده‌ها به منظور آسان‌تر کردن استفاده و تفسیر داده‌ها برای کاربران و محققین. دوم، صرف زمان کوتاه پردازش تنها با انتخاب ویژگی مهم. سوم، برای جلوگیری از مشکل نفرین ابعاد<sup>۱</sup> و در نهایت، برای بهبود تعمیم با کاهش اضافه برآزش (کاهش واریانس). از اینرو با استفاده از الگوریتم انتخاب ویژگی، ویژگی‌های گمراه‌کننده، ویژگی‌های نامربوط و زائد حذف می‌شوند که منجر به انتخاب خوبی از ویژگی‌ها می‌شود (Agrawal et al., 2021: 26766). در این تحقیق به منظور استخراج ویژگی از دو الگوریتم بهینه‌سازی سینه‌سوز کسینوس و گرگ خاکستری بهره‌برده شده است. در ادامه نحوه عمل این دو الگوریتم توضیح داده شده است.

### الگوریتم بهینه‌سازی سینه‌سوز کسینوس

بهینه‌سازی یکی از مسائل اصلی و حیاتی بشر محسوب می‌شود. از این رو الگوریتم‌های بهینه‌سازی گوناگونی با رویکرد فراابتکاری<sup>۲</sup> معرفی شده‌اند. الگوریتم بهینه‌سازی سینه‌سوز کسینوس، یک الگوریتم فرامکاشفه‌ای<sup>۳</sup> مبتنی بر جمعیت است که برای حل مسائل بهینه‌سازی پیوسته معرفی شده است. این الگوریتم با توزیع تصادفی راه حل‌ها در فضای جستجو شروع می‌شود. پس از محاسبه تابع برآزش<sup>۴</sup> هر راه حل، راه حل با بهترین برآزش به عنوان راه حل نهایی در نظر گرفته می‌شود (Hafez et al., 2016: 1). راه حل نهایی در معادله به‌روزرسانی موقعیت که با معادله زیر نشان داده شده است استفاده می‌شود و توسط آن موقعیت سایر راه حل‌ها تغییر می‌کند.

$$X_i^{t+1} = \begin{cases} X_i^t + r_1 \times \sin(r_2) \times |r_3 P_i^t - X_i^t|, & r_4 < 0.5 \\ X_i^t + r_1 \times \cos(r_2) \times |r_3 P_i^t - X_i^t|, & r_4 \geq 0.5 \end{cases}$$

که در آن  $X_i$  مقدار بعد  $t$ -امین جواب فعلی در تکرار  $t$  است،  $P_i^t$  موقعیت راه حل مقصد در بعد  $t$ -ام و تکرار  $t$ -ام است و  $r_1, r_2$  و  $r_3$  اعداد تصادفی هستند. در این معادله، یک فرمول با تولید عدد تصادفی  $r_4$  با توزیع یکنواخت بین ۰ و ۱ انتخاب می‌شود. الگوریتم بهینه‌سازی سینه‌سوز کسینوس تا زمانی که معیارهای خاتمه برآورده شود اجرا می‌شود.

1. Curse of Dimension
2. Metaheuristics
3. Meta Heuristic
4. Fitness Function

الگوریتم سینوس کسینوس اکتشاف<sup>۱</sup> و بهره‌برداری<sup>۲</sup> را با استفاده از سه پارامتر  $r_1$ ،  $r_2$  و  $r_3$  کنترل و راه حل‌ها را به موقعیت بعدی هدایت می‌کند. پارامتر  $r_1$  توانایی ایجاد تعادل بین اکتشاف و بهره‌برداری را در مراحل ابتدا و انتهای الگوریتم دارد. این پارامتر جهت راه حل جدید را به سمت یا خارج از راه حل مقصد تعیین می‌کند. این پارامتر فرآیند جستجو را برای کاوش کل فضای جستجو حتی دور از راه حل مقصد در مراحل اولیه الگوریتم یا برای بهره‌برداری در نزدیکی راه حل مقصد به منظور یافتن راه حل‌های بهتر در آخرین مراحل الگوریتم هدایت می‌کند. اگر  $r_1 < 0$  فاصله بین راه حل و راه حل مقصد کاهش می‌یابد، در حالی که اگر  $r_1 > 0$  باشد، این فاصله افزایش پیدا می‌کند. پارامتر  $r_1$  با در نظر گرفتن حداکثر تکرار  $T$ ، تکرار فعلی  $t$ ، و مقدار ثابت  $a$  محاسبه می‌شود که در معادله زیر نشان داده شده است.

$$r_1 = a - t \frac{a}{T_{max}}$$

پارامتر تصادفی  $r_2$  مقدار فاصله راه حل فعلی را از موقعیت راه حل مقصد نشان می‌دهد. مقدار بالاتر این پارامتر منجر به اکتشاف می‌شود زیرا فاصله بین راه حل فعلی و راه حل مقصد بیشتر است، در حالی که مقدار کمتر نشان دهنده فاصله کمتر است و منجر به بهره‌برداری می‌شود. سومین پارامتر  $r_3$  پارامتر وزنی برای نشان دادن تأثیر راه حل مقصد در تعریف فاصله است.

به منظور پیاده‌سازی روش مورد نظر از نرم افزار متلب استفاده شده است. و تابع این روش با نام `jSCA.m` می‌باشد.<sup>۳</sup> در ادامه ورودی و خروجیهای این الگوریتم بیان شده است:

```
%-----%
% Sine Cosine Algorithm (SCA) source code %
%-----%
%---Inputs-----
% feat : feature vector ( Instances x Features )
% label : label vector ( Instances x 1 )
% N : Number of solutions
% max_iter: Maximum number of iterations
% alpha : Constant
%---Output-----
% sFeat : Selected features (instances x features)
% Sf : Selected feature index
% Nf : Number of selected features
% curve : Convergence curve
%-----%
```

- 1 . Exploration
- 2 . Exploitation

### الگوریتم گرگ خاکستری<sup>۱</sup>

الگوریتم بهینه‌سازی گرگ خاکستری یکی از جدیدترین الگوریتم‌های فراابتکاری به شمار می‌رود. الگوریتم بهینه‌سازی گرگ خاکستری یک روش تکاملی الهام گرفته شده از طبیعت برای بهینه‌سازی است که توسط میرجلیلی و همکاران ارائه شده است. این الگوریتم سلسله مراتب رهبری و مکانیسم شکار گرگ‌های خاکستری در طبیعت را برای مسائل بهینه‌سازی شبیه‌سازی می‌کند. این روش با جمعیتی از گرگ‌های خاکستری به عنوان عوامل جستجو شروع می‌شود. سپس در هر تکرار، جامعه بر اساس مقادیر برازش به صورت تصادفی به روز می‌شود (Al-Tashi et al., 2020: 273).

در پیاده‌سازی الگوریتم گرگ خاکستری چهار نوع از گرگ‌های خاکستری مانند آلفا، بتا، دلتا و امگا برای مدل‌سازی سلسله مراتبی رهبری گرگ‌های خاکستری اسفاده شده است. اساساً مدل ریاضی الگوریتم گرگ خاکستری عبارت است از: محاصره کردن، شکار و حمله به طعمه که این مراحل در ادامه توضیح داده می‌شود.

#### محاصره کردن طعمه

به صورت ریاضی، رفتار اطراف گرگ خاکستری را می‌توان به صورت زیر بیان کرد:

$$\vec{X}(t+1) = \vec{X}_p(t) - \vec{A} \cdot \vec{D}$$

که در آن  $\vec{X}$  موقعیت بردار گرگ خاکستری،  $\vec{X}_p$  موقعیت بردار طعمه،  $t$  عدد تکرار، و  $\vec{A}$  بردار ضریب است. در حالی که  $\vec{D}$  را می‌توان به صورت زیر بیان کرد:

$$D = |\vec{C} \cdot \vec{X}_p(t) - \vec{X}(t)|$$

$\vec{C}$  بردار ضریب است، هر دو بردار ضریب  $\vec{A}$ ،  $\vec{C}$  را می‌توان به صورت ریاضی به صورت زیر بیان کرد:

$$\vec{A} = 2 \vec{a} \cdot \vec{r}_1 - \vec{a}$$

$$\vec{C} = 2 \cdot \vec{r}_2$$

که در آن  $\vec{r}_1$  و  $\vec{r}_2$  بردارهایی به طور تصادفی در محدوده  $[0, 1]$  هستند. در حالی که  $\vec{a}$  یک بردار مجموعه است که به صورت خطی در طول تکرار از ۲ به ۰ کاهش می‌یابد.



### شکار طعمه

رفتار شکار گرگ خاکستری به صورت ریاضی بیان می‌شود،  $\alpha$  به عنوان بهترین متقاضی برای راه حل در نظر گرفته می‌شود، و انتظار می‌رود  $\beta$  و  $\delta$  اطلاعات بیشتری در مورد موقعیت‌های احتمالی طعمه داشته باشند. بنابراین، در  $\alpha$  و  $\beta$  و  $\delta$  سه بهترین راه حل به دست آمده تا کنون، نگه داشته شده و  $\omega$  گرگ را مجبور می‌کند تا موقعیت خود را بر اساس بهترین موقعیت در فضای تصمیم‌گیری تغییر دهد. این رفتار شکار را می‌توان به صورت محاسبه زیر بیان کرد:

$$\overrightarrow{D_\alpha} = |\overrightarrow{C_1} \cdot \overrightarrow{X_\alpha} - \overrightarrow{X}|, \overrightarrow{D_\beta} = |\overrightarrow{C_2} \cdot \overrightarrow{X_\beta} - \overrightarrow{X}|, \overrightarrow{D_\delta} = |\overrightarrow{C_3} \cdot \overrightarrow{X_\delta} - \overrightarrow{X}|$$

$$\overrightarrow{X_1} = \overrightarrow{X_\alpha} - \overrightarrow{A_1} \cdot (\overrightarrow{D_\alpha}), \overrightarrow{X_2} = \overrightarrow{X_\beta} - \overrightarrow{A_2} \cdot (\overrightarrow{D_\beta}), \overrightarrow{X_3} = \overrightarrow{X_\delta} - \overrightarrow{A_3} \cdot (\overrightarrow{D_\delta})$$

$$\overrightarrow{X}(t+1) = \frac{\overrightarrow{X_1} + \overrightarrow{X_2} + \overrightarrow{X_3}}{3}$$

### حمله به طعمه

حمله به طعمه توسط گرگ‌های خاکستری بر اساس یک بردار  $\vec{a}$  بیان می‌شود که در آن یک بردار تصادفی است که مقدار آن در محدوده  $[a, a-]$  است و مقدار  $\vec{a}$  به صورت خطی از ۲ به ۰ کاهش می‌یابد که به صورت زیر نشان داده می‌شود:

$$\vec{a} = 2 - t \cdot \frac{2}{\max_i ter}$$

که در آن  $\max_i ter$  تعداد کل تکرارها برای بهینه‌سازی و  $t$  تعداد تکرار است.

الگوریتم‌های بهینه‌سازی سینه‌ساز و گرگ خاکستری تنها برای مسائل جستجوی پیوسته مناسب هستند زیرا بردارهای موقعیت دامنه واقعی پیوسته دارند و برای سازگاری برای مسئله انتخاب ویژگی می‌بایست به صورت دودویی تبدیل شوند. تعداد زیادی عملگر دودویی وجود دارد که در مراجع مختلف پیشنهاد شده است مانند: توابع (crossover)، (sigmoid) و (tanh) (Al-Tashi et al., 2020: 273).

به منظور تبدیل به حالت دودویی، معادله اصلی به روز رسانی را می‌توان به صورت زیر فرموله کرد:

$$X_i^{t+1} = \text{Crossover}(x_1, x_2, x_3)$$

در معادله بالا  $\text{Crossover}(x_1, x_2, x_3)$  ترکیب مناسبی بین راه‌های  $x, y$  و  $z$  است و بردارهای دودویی هستند که نشان‌دهنده اثر حرکت گرگ به ترتیب به سمت آلفا، بتا و دلتا است.

به صورت زیر محاسبه می‌شود:  $x_1^d$

$$x_1^d = \begin{cases} 1 & \text{if } (x_\alpha^d + bstep_\alpha^d \geq 1) \\ 0 & \text{Otherwise} \end{cases}$$

که در آن  $x_\alpha^d$  بردار موقعیت گرگ آلفا در بعد  $d$  است و  $bstep_\alpha^d$  یک گام دودویی در بعد  $d$  است که می‌تواند مانند معادله زیر محاسبه شود:

$$bstep_\alpha^d = \begin{cases} 1 & \text{if } \frac{1}{1 + e^{-10(A_1^d D_\alpha^d - 0.5)}} \geq rand \\ 0 & \text{Otherwise} \end{cases}$$

برای  $x_2$  و  $x_3$  معادلات مشابهی داریم.

برای انتخاب ویژگی با استفاده از الگوریتم گرگ خاکستری از تابع  $JBGWO1.m$  بهره گرفته شده است. در ادامه ورودی و خروجی‌های این تابع بیان شده است:

```
%-----%
% Binary Grey Wolf Optimization (BGWO) demo version      %
%-----%
%---Input-----
% feat : feature vector (instances x features)
% label : label vector (instances x 1)
% N : Number of wolves
% max_iter: Maximum number of iterations
%---Output-----
% sFeat : Selected features (instances x features)
% Sf : Selected feature index
% Nf : Number of selected features
% curve : Convergence curve
%-----%
```

### ویژگی‌های استخراجی

با استفاده از الگوریتم‌های بهینه‌سازی سینوس کسینوس و گرگ خاکستری، ۸ متغیر با بالاترین سطح تاثیر گذاری، انتخاب شدند. بر اساس نتایج جدول ۳ و ۴ مشاهده می‌شود که متغیرهای کلان اقتصادی در هیچ یک از این دو الگوریتم جایگاهی به خود اختصاص نداده‌اند. نقش ویژگی‌های مؤدیان مالیاتی نیز در الگوریتم بهینه‌سازی سینوس کسینوس پررنگ‌تر بوده و مولفه‌های مرتبط با میزان مالیاتی در الگوریتم گرگ خاکستری به عنوان ویژگی‌های کارآمدتر انتخاب شده‌اند.

جدول (۳) - ویژگی‌های استخراجی توسط الگوریتم بهینه‌سازی سینوس کسینوس

| شناسه | Sm9       | Sm13        | Sm19     | Sm20     | Sm24         | Sm25              | Sh14               | Sh15               |
|-------|-----------|-------------|----------|----------|--------------|-------------------|--------------------|--------------------|
| عنوان | نسبت مواد | نسبت اعتبار | نسبت سود | نسبت سود | انجام تکالیف | روش رسیدگی        | استفاده از اطلاعات | استفاده از اطلاعات |
| متغیر | مصرفی     | مالیاتی     | ناخالص   | خالص     | قانونی       | به پرونده مالیاتی | فروش درسامانه      | خرید در سامانه ۱۶۹ |
|       |           |             |          |          |              |                   | ۱۶۹ ق. م. م        | ق. م. م            |

منبع: یافته‌های محقق

جدول (۴) - ویژگی‌های استخراجی توسط الگوریتم گرگ خاکستری

| شناسه | sm9       | sm24         | sm25       | sh4         | sh11       | sh14         | sh16                             | sh17                             |
|-------|-----------|--------------|------------|-------------|------------|--------------|----------------------------------|----------------------------------|
| عنوان | نسبت مواد | انجام تکالیف | روش رسیدگی | متوسط سابقه | ارتقا شغلی | استفاده از   | راهبرد حساب‌رسان                 | راهبرد                           |
| متغیر | مصرفی     | قانونی       | مالیاتی    | کاری اعضای  | رئیس گروه  | فروش         | مالیاتی (حسابها و اسناد دریافتی) | مالیاتی (حسابها و اسناد پرداختی) |
|       |           |              |            | گروه رسیدگی | حسابرسی    | درسامانه ۱۶۹ |                                  |                                  |
|       |           |              |            |             | حسابرسی    | ق. م. م      |                                  |                                  |

منبع: یافته‌های پژوهش

### انتخاب الگوریتم کارا

با توجه به تنوع روش‌های مورد استفاده در تصریح مدل فرار مالیاتی در مطالعات مبتنی بر انواع مختلفی از مدل‌های مبتنی بر هوش مصنوعی، به دلیل تاکید بر ضرورت به کارگیری مدل ناپارامتریک مبتنی بر درخت تصمیم (Nesl) و شبکه عصبی مصنوعی (Mousavi et al. , 2019; Didimo et al. , 2018; Namazi and Sadeghzadeh Maharloi, 2018) و (Rahimi Kia et al. , 2015; Bagharpour et al. , 2012)، در کنار ضرورت پاسخ به سؤال مقاله در خصوص مقایسه کارکرد بهتر مدل درخت تصمیم و شبکه عصبی مصنوعی، در ادامه این دو الگوریتم در آزمون ویژگی‌ها در انتخاب مدل کارا استفاده می‌شود.

با ترکیب دو الگوریتم انتخاب ویژگی سینوس کسینوس (SCA) و گرگ خاکستری (GWO)، در کنار الگوریتم‌های درخت تصمیم (DT) و شبکه عصبی مصنوعی (NN) در مدل‌سازی فرار مالیاتی و آزمون ویژگی‌ها، در نهایت با چهار الگوی ترکیبی منتخب و مندرج در جدول (۴) در انتخاب ویژگی‌ها و آزمون آنها در قالب مدل‌سازی فرار مالیاتی مواجه می‌شویم. با این ترتیب ابتدا تمامی داده‌ها به نسبت ۸۰٪ به دو مجموعه آموزش<sup>۱</sup> و آزمایش<sup>۲</sup> تقسیم به صورت تصادفی تقسیم می‌شوند. در ادامه به منظور پیش‌بینی فرار مالیاتی تمامی ۵۷ ویژگی به کار برده شده است و روی مجموعه آموزش درخت تصمیم رگرسیونی<sup>۳</sup> به دست می‌آید. حال برای بررسی دقت درخت تصمیم به دست آمده، معیارهای MAE و RMSE محاسبه می‌شوند. این آزمایش‌ها با استفاده از ۸ متغیر استخراجی از الگوریتم‌های بهینه‌سازی سینوس کسینوس و گرگ خاکستری نیز تکرار شده است. با توجه به اینکه مجموعه داده‌ها به صورت تصادفی به دو قسمت آموزش و آزمایش تقسیم شده است، آزمایش‌ها ۲۰ مرتبه تکرار شده و میانگین نتایج در جدول ۴ نوشته شده است.

#### جدول (۵) - نتایج به دست آمده از الگوریتم‌های فراابتکاری

| ویژگی‌ها    | معیار MAE | معیار RMSE |
|-------------|-----------|------------|
| All Data+DT | ۰۱۱۵.۰    | ۰۲۳۵.۰     |
| All Data+NN | ۰۱۳۵.۰    | ۰۲۳۳.۰     |
| SCA+DT      | ۰۰۷۳.۰    | ۰۱۴۰.۰     |
| GWO+DT      | ۰۰۹۱.۰    | ۰۱۵۴.۰     |
| SCA+NN      | ۰۱۰۹.۰    | ۰۱۷۲.۰     |
| GWO+NN      | ۰۱۱۷.۰    | ۰۲۳۸.۰     |

منبع: یافته‌های پژوهش

در مجموع ارزیابی نتایج به دست آمده با در نظر گرفتن معیارهای MAE و RMSE بیانگر مقدار خطای کمتر و اخذ نتیجه بهتر (به ترتیب ۰/۰۷۳ و ۰/۰۱۴۰) الگوریتم بهینه‌سازی سینوس کسینوس به همراه پیش‌بینی کننده درخت تصمیم مقدار خطای کمتری دارد و ویژگی‌های بهتری را استخراج کرده است. از این رو یافته‌های فوق، تایید کننده نتایج پژوهش‌های دیدیمو و همکاران و کرکوس و همکاران در خصوص قابلیت پیش‌بینی بهتر فرار مالیاتی توسط درخت تصمیم در مقایسه با رویکرد شبکه عصبی مصنوعی می‌باشد (Didimo et al., 2018; Kerkus et al., 2007).

1. Train Set

2. Test Set

3. Regression Decision Tree

## بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش‌های انجام شده در رابطه با فرار مالیاتی، معمولاً از دیدگاه اقتصادی به بررسی موضوع پرداخته و کمتر پژوهشی به بررسی فرار مالیاتی با استفاده از اطلاعات حسابداری پرداخته است. بنابراین در این مقاله، مدل‌سازی فرار مالیاتی با دسترسی به ۹۷۸ پرونده مالیاتی اشخاص حقوقی در سطح اداره کل امور مالیاتی مازندران با رویکردی جامع‌تر در مقایسه با مطالعات قبلی، با تمرکز بر اطلاعات مالی ۱۳۹۸-۱۳۹۱ و استفاده از نسبت تفاوت مالیات قطعی و ابرازی به درآمد فروش ابرازی دنبال شد. در این رویکرد جهت پاسخ به این سؤال که کدام یک از مدل‌های درخت تصمیم و شبکه عصبی مصنوعی دقت بیشتری در ارزیابی فرار مالیاتی دارند، دامنه گسترده‌تری از متغیرها مورد توجه قرار گرفته و در کنار متغیرهای سطح کلان اقتصادی، مؤدیان و حساب‌رسان مالیاتی نیز در شناسایی عوامل اثرگذار بر فرار مالیاتی در نظر گرفته شده است. در مجموع ارزیابی نتایج به دست آمده با در نظر گرفتن معیارهای MAE و RMSE بیانگر مقدار خطای کمتر و اخذ نتیجه بهتر (به ترتیب ۰/۰۰۷۳ و ۰/۰۱۴۰) الگوریتم بهینه‌سازی سینوس کسینوس به همراه پیش‌بینی کننده درخت تصمیم مقدار خطای کمتری دارد و ویژگی‌های بهتری را استخراج کرده است. از این رو یافته‌های فوق، تأیید کننده نتایج پژوهش‌های دیدیمو و همکاران و کرکوس و همکاران در خصوص قابلیت پیش‌بینی بهتر فرار مالیاتی توسط درخت تصمیم در مقایسه با رویکرد شبکه عصبی مصنوعی می‌باشد (Didimo et al., 2018; Kerkus et al., 2007). نتایج و یافته‌های پژوهش حاضر به لحاظ مقایسه‌ای از دو جنبه قابل بحث است:

اول: اینکه یافته‌ها و دستاورد نهایی پژوهش حاضر، الگوی نسبتاً جامع و کامل بر اساس ویژگی‌های سیستم مالیاتی کشور است و از سایر الگوهای ارائه شده توسط صاحب نظران با توجه به اینکه برای جوامع غیرمالیاتی تدوین شده‌اند؛ مناسب‌تر است.

دوم: این الگو به دست آمده از نظر ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های به دست آمده، جامعیت بیشتری را نشان می‌دهد. این موضوع با برخی از پژوهش‌های داخلی و خارجی مقایسه شده است که ضمن برخورداری الگوی پژوهش حاضر از اکثر مؤلفه‌ها و شاخص‌های آنها، تعدادی مؤلفه و شاخص جدید شناسایی و احصاء نموده است که نقطه قوتی برای پژوهش حاضر است.

حسابرسی مالیاتی نوعی از حسابرسی رعایت است که با استفاده از اصول و شواهد حسابرسی به منظور انطباق اطلاعات مالی مؤدیان با قوانین و مقررات مالیاتی با هدف اظهارنظر و تعیین درآمد مشمول مالیات آنها می‌شود. در تحلیل ویژگی‌های استخراجی الگوریتم‌های بهینه‌سازی سینوس کسینوس (مطابق جدول ۳)، متغیرهای در سطح مؤدیان مالیاتی و حساب‌رسان مالیاتی از قبیل نسبت مواد مصرفی، نسبت اعتبار مالیاتی، نسبت سود ناخالص، نسب سود خالص، انجام تکالیف قانونی، روش رسیدگی پرونده‌ها و استفاده از اطلاعات سامانه ۱۶۹ ق. م. م به

عنوان ویژگی‌های کارآمدتر انتخاب شدند. بر اساس دستورالعمل تبیین انواع و ترتیبات حسابرسی مالیاتی مواد (۲۹) و (۴۱) آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم این ویژگی‌ها از مهمترین شاخص‌های اظهارنظر حسابرسان جهت تعیین مالیات واقعی مؤدیان می‌باشد.

بر اساس نتایج انتظار می‌رود که هوش مصنوعی و الگوریتم‌های فراابتکاری بتوانند در پیش‌بینی و به دنبال آن کاهش فرار مالیاتی مؤدیان و افزایش عدالت نظام مالیاتی و مدل‌سازی کارای این متغیر در بخش اعظمی از مؤدیان مالیاتی اثرگذار باشد. نظر به اینکه مؤدیان مالیاتی شامل اشخاص حقیقی و حقوقی می‌باشند و پژوهش حاضر صرفاً بر ویژگی‌های اشخاص حقوقی متمرکز است، بنابراین پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی با محوریت این پژوهش، جامعه آماری نمونه برای گروه‌هایی از صاحبان مشاغل اشخاص حقیقی که براساس ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مکلف به ارائه دفاتر و یا اسناد و مدارک مالی حسب مورد می‌باشند گسترش یابد و حتی به صورت هم‌زمان برای اشخاص حقوقی و حقیقی بر اساس نوع صنعت نیز توسعه یابد تا الگوی ارزیابی فرار مالیاتی به صورت جامع‌تری آزمون شود. این رویکرد می‌تواند به نحو بهتری اثر شاخص‌های همه سطوح و بالادست سطح کلان اقتصادی را آزمون کند که در این نمونه به عنوان متغیرهای اثرگذار شناسایی نشده‌اند. همچنین می‌توان به موضوع میزان تمکین مالیاتی با استفاده از روش‌های انتخاب ویژگی و رده‌بندی برای تعیین میزان تمکین مؤدیان مالیاتی کشور با بکارگیری تکنیک‌های مختلف انتخاب ویژگی و سپس از تکنیک‌های مختلف رده‌بندی مانند درخت تصمیم، پرسپترون چند لایه و شبکه‌های بیزین استفاده نمود و در این راستا می‌توان به پژوهش ساتو و همکاران مراجعه کرد (Satu et al. , 2021).

با توجه به اینکه پرونده‌های مالیاتی تقریباً با میانگین دو سال تأخیر از تاریخ صورتهای مالی قطعی می‌شوند و در زمان انجام این تحقیق تقریباً عمده پرونده‌های عملکرد ۱۳۹۸ اطلاعات مالیات قطعی آن در دسترس بود، امکان بسط دوره نمونه به بعد از سال ۱۳۹۸ امکان پذیر نبوده و سال ۱۳۹۸ به عنوان سال پایانی منظور شد. این مسأله از جمله محدودیت‌های این تحقیق به شمار می‌رود و انتظار می‌رود با افزایش سرعت در رسیدگی و دادرسی پرونده‌های مالیاتی فرایند قطعی‌سازی زودتر انجام تا وصول مالیات با اصول انجام و همچنین این محدودیت‌های آماری در انجام چنین تحقیقاتی برطرف شود.

### فهرست منابع

1. Agrawal, P. , Hattan F. A. , Talari Ga. , and Ali W. M. ,(2021). Metaheuristic Algorithms on Feature Selection: A Survey of one Decade of Research (2009-2019). “ IEEE Access 9 (2021): 26766-26791.
2. Al-Tashi, Q. , Helmi Md Rais, S. J. Abdulkadir, Seyedali Mirjalili, and Hitham Alhussian. (2020). A Review of Grey Wolf Optimizer-based Feature Selection Methods for Classification. *Evolutionary Machine Learning Techniques* (2020): 273-286.
3. Appah, E. and Oyadonghan, J. , K. (2011). The Challenges of Tax Mobilization and Management in the Nigerian Economy, *Journal of Business Administration and Management*, Vol. 6, No. 2.
4. Beluri, Amin, Moradi, Mohammad, Yazdani, Hamidreza. (2021). Designing a Tax Evasion Model based on Income Tax: a Foundational Data Theory Approach, *Government Accounting*, 7(1), pp. 9-30. doi: 10. 30473/gaa. 2021. 56473. 1435. (Persian).
5. Chaman, T. , Mohajeri, P. , and Arab Mazar Yazdi, A. (2019). Investigating the Impact of Financial Development on Tax Evasion in Iran. *Journal of Economics*, 19(72), 139-105. (Persian).
6. Chen, H. , Yang, D. , Zhang, X. , and Zhou, N. (2020). The Moderating Role of Internal Control in Tax Avoidance: Evidence from a COSO-Based Internal Control Index in China. *The Journal of the American Taxation Association*, 42(1), 23-55.
7. Desai , M. and Dharmapala, S. (2009). Corporate Tax Avoidance and Firm Value. *The Review of Economics and Statics*,(3) 91 , 537-546.
8. Didimo, W. , Grilli, L. , Liotta, G. , Menconi, L. , Montecchiani, F. , and Pagliuca, D. (2020). Combining Network Visualization and Data Mining for Tax Risk Assessment. *IEEE Access*, 8, 16073-16086.
9. Direct Taxes Law of the Islamic Republic of Iran approved in 2014.
10. Djajanti, A. (2020). Developing the Voluntary Taxpayer Compliance: the Scale of the Tax Authority’s Power, Trust and the Fairness of the Tax System, *Indonesian Journal of Business and Entrepreneurship*, Vol. 6, No. 1.
11. Drogalas, G. Anagnostopoulou, E. Pazarskis, M. Petkopoulos D. (2018). Tax Ethics and Tax Evasion, Evidence from Greece. *Journal Theoretical Economics Letters*, 8, 1018-1027.

12. Gholizadeh, R. M. , Aghaei, M. , and Alemi, A. H. (2019). Analysis of tax evasion in Iran using the Multiple Index Multiple Causes (MIMIC) method. *Journal of Parliament and Strategy*, 26(97), 191-126 ). Persian(.
13. Giovanni, D. De, Lamantia, F. and Pezzino, M. (2019). A Behavioral Model of Evolutionary Dynamics and Optimal Regulation of Tax Evasion, *Structural Change and Economic Dynamics*, 50. 79–89.
14. Hafez, A. Ibrahim, H. M. Zawbaa, E. E. , and Aboul Ella Hassanien. (2016). Sine cosine optimization algorithm for feature selection. In 2016 international symposium on innovations in intelligent systems and applications (INISTA), pp. 1-5. IEEE, 2016.
15. Hashemi M, Etemadi H, Rezazadeh J. (2022). Modeling Tax Evasion in Value Added Tax, A Game Theory Approach. *J Tax Res* 2022; 30 (55) , 7-51. (Persian).
16. Islam, A. , UrRashid, Md. H. ZabidHossain, S. , and Hashmi, R. (2020). Public policies and tax evasion: Evidence from SAARC countries. *Heliyon*, 6(11), 128-139.
17. Kenno, B. G. (2020). Factors Affecting Perception of Taxpayers towards the Seriousness of Tax Evasion in Bale Robe Town Administration, Oromia, Ethiopia. *International Journal of Finance and Accounting* , (2), 21-30.
18. Lari. Dashtbayaz, M. , (2015). Data Search and Discovery Process for Financial Statement Fraud, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 6, No. 3.
19. Law of the Sixth Plan of Economic, Social and Cultural Development of the Islamic Republic of Iran , (2016).
20. Liu, B. , Xu, G. , Xu, Q. , and Zhang, N. (2012). Outlier Detection Data Mining of Tax based on Cluster. *Physics Procedia*, 33, 1689-1694.
21. Malekzadeh, Ali, (2022). The 9th Annual Resistance Economy Conference.
22. Nasl Mosavi, Seyed Hossein , Hosseini Shirvani , Mir Saeid , Nazarpour, Mahmoud, (2020). A Model for Tax Evasion Forecasting based on ID3 Algorithm and Bayesian Network. *J Tax Res* 2020; 28 (45): 59-87. (Persian).
23. Pistone P. , Roeleveld J. , Hattingh J. , Nogueira J. F. P. , and West C. (2019). *Fundamentals of Taxation*. IBFD, Amsterdam, Netherlands, pp. 120-251.
24. Porfard, S. , Ghalibaf Assal, H., (2019). Effects of Tax Evasion and Corruption on the Level and Fluctuation of Private Investment and Public Spending as Factors of Economic Growth, *Development and Capital*, 5(1), pp. 1-22. doi: 10. 22103/jdc. 2020. 13521. 1066. (Persian).



25. Rahimikia E, Mohamadi S, Ghazanfari M. (2015). Tax Evasion Detection by Using Combinatory Intelligent System. *Journal of Tax Research*; 23 (26): 136-164. (Persian).
26. Rashid, M. H. U. (2020). Taxpayer's Attitude towards Tax Evasion in a Developing Country: do the Demographic Characteristics Matter? *International Journal of Applied Behavioral Economics*, 9(1), 1-19.
27. Ruan, J. , Yan, Z. , Dong, B. , Zheng, Q. , and Qian, B. (2019). Identifying Suspicious Groups of Affiliated-transaction-based Tax Evasion in Big Data. *Information Sciences*, 477, 508-532.
28. Sadjiarto, A. , Susanto, A. N. , Yuniar E. , and Hartanto, M. G. (2019). Factors Affecting Perception of Tax Evasion among Chindos. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 144(3), 487-493.
29. Samadi, A. H. and Tabandeh, R. (2013). Tax Evasion in Iran (Study of Causes and Effects and Estimation of its Amount), *Tax Research Journal*, 19, 78-106 (In Persian).
30. Sameti, M. ; Izadi, A. , and Fathi, S. (2021). Determining the Effective Factors on Tax Evasion using Meta-analysis Method. *Quarterly Journal of Stable Economics and Sustainable Development*, 2(2), 5-33. (Persian).
31. Santana, R. , Tanno, A. and Misra, F. (2019). The Effect of Justice and Understanding of Taxation on the Perception of the Personal Tax Obligation about Tax Evasion. *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, Vol. 4, No. 12.
32. Satu, M. S. , Abedin, M. Z. , Khanom, S. , Ouenniche, J. , and Kaiser, M. S. (2021). Application of Feature Engineering with Classification Techniques to Enhance Corporate Tax Default Detection Performance. In *Proceedings of International Conference on Trends in Computational and Cognitive Engineering*, pp. 53-63.
33. Sanaeepour H. , (2020). Identifying and Prioritizing the Factors Influencing Tax Evasion in Small & Medium Enterprises (SMEs) from the Perspective of Iranian National Tax Administration Staff: A Mixed Method Study. *Journal of Tax Research*, 2020; 28 (47): 7-30. (Persian).
34. Seyed Nourani, M. R. (2009). Tax Evasion and Economic Growth in Iran. *Parliamentary Research Center*, 5(2), 27- 15. (Persian).
35. Vanhoeyveld J. , David M. , Bruno Peeters. (2020). Value-added Tax Fraud Detection with Scalable Anomaly Detection Techniques. *Applied Soft Computing*

Volume 86, January 2020.

36. Wu, R. , S. , Ou, C. , S. , Lin, H. , Y. , Chang, S. , I. , and Yen, D. , C. (2012). Using Data Mining Technique to Enhance Tax Evasion Detection Performance. Expert Systems with Applications, Vol. 39, No. 10.
37. Yarahmadi, H. , Taherinia, M. , Gyuki, E. , Talebnia, Q,. (2022). Presenting a Model to Reduce the Gap between Declared Taxable Income and Diagnostic Taxable Income, Accounting Knowledge and Management Audit, 11(44), pp. 411-430. (Persaian).
38. Zanganeh, M. , Ashouri Sheikhi, E. , and Abdollahi, A. (2018). Studying and Identifying the Effective Factors on Tax Evasion by Fuzzy DEMATEL Method. Journal of Optimization in Industrial Engineering, 11(2), 149-154. (Persian).