

## بررسی مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن

محمد ولی زاده

کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات تهران

### چکیده

هدف اصلی این تحقیق بررسی مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن می باشد تا گامی مثبت در جهت هر چه بیشتر عملیاتی و اجرایی نمودن سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر داریم. این تحقیق در سال ۹۴ از طریق پرسشنامه در سازمان امور مالیاتی (استان تهران) انجام شد. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده های پرسش نامه نشان می دهد مشکلات ساختاری (استفاده مودیان از سیستم های حسابداری و گزارشگری مالی نوین، همکاری مودیان مالیاتی و آشنایی کافی مدیران و شرکای موسسات حسابرسی)، مشکلات قانونی (حمایت مالی و بودجه کافی، وجود دستورالعمل ها و آیین نامه های مرتبط با سیستم مالیات بر ارزش افزوده) و مشکلات فنی و انسانی (آشنایی کافی مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی، استفاده از روش ها و سیستم های حسابرسی نوین، آموزش های حرفه ای و آموزش های دانشگاهی) بر اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن تاثیر معناداری دارند.

**واژه های کلیدی:** سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران ، مشکلات ساختاری ، مشکلات قانونی ، مشکلات فنی و انسانی

## ۱- مقدمه

دولت ها جهت ایجاد و توسعه زمینه های رشد و بالندگی اقتصادی، نیازمند در اختیار داشتن منابع مالی مطمئن و مستمری هستند که سرعت، شتاب و تداوم این امر را تا سرحد امکان، تضمین نماید. یکی از مهمترین منابع درآمدی هر دولتی، منابع و درآمدهای مالیاتی آن کشور می باشند که در کشورمان ایران هم، چند سالی است که مورد توجه خاص قرار گرفته است. بطوری که سهم درآمدهای مالیاتی کشور در بودجه عمومی دولت ۲۶/۶٪ در سال ۱۳۸۶، به ۳۲/۵٪ در سال ۱۳۹۳ رسیده است (مرکز پژوهش و اسناد ریاست جمهوری، ۱۳۸۷).

شاخص دیگری که شکاف بین نقطه فعلی و نقطه مطلوب را نمایان می سازد، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص ملی می باشد، این نسبت در سال ۱۳۸۶، برای ایران ۷/۹٪ بوده است که در مقایسه با کشورهایمانند کنیا با ۲۱٪، مراکش با ۲۱/۹٪، ایالات متحده با ۲۶/۸٪، سوئیس با ۳۰٪، دانمارک با ۴۹/۷٪ و ... رقم ناچیزی را نشان می دهد (ستاد تحول وزارت صنایع و معادن، ۱۳۸۷).

یکی از مهمترین دلایل این عقب ماندگی، سنتی بودن ساختار و سیستم مالیاتی کشور می باشد که با مطرح شدن روشهای مدرن اخذ مالیات، سعی شده است این عقب ماندگی جبران شود. نقطه عطف این تلاش ها، تدوین قانون مالیات بر ارزش افزوده است که هم اکنون در بیش از ۱۴۰ کشور دنیا اجرا شده است (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۷). همچنین این نظام مالیاتی موجب افزایش درآمدهای مالیاتی دولت ها به میزان حداقل ۲۰٪ شده است (رنجبرکی و ناداران، ۱۳۸۶). مالیات بر ارزش افزوده در این کشورها به گونه ای طراحی شده است که به افزایش ۵ تا ۱۰ درصد از تولید ناخالص داخلی، بدون داشتن اثر مخربی بر اقتصاد، منجر شده است (سیدنورانی و عزیزخانی، ۱۳۸۵).

## ۲- مبانی نظری موضوع

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر قیمت فروش است که بار مالیاتی آن بر دوش مصرف کننده نهایی است و از ارزش افزوده بنگاه ها یعنی مابه التفاوت بین عایدی ناشی از فروش کالاها و خدمات و کل هزینه هایی که بابت خرید نهاده های تولید (به استثنای نیروی انسانی) پرداخت شده است، دریافت می شود. حاصل جمع ارزش افزوده کلیه بنگاه ها در واقع همان تولید ملی است. بنابراین تولید ملی می تواند بطور بالقوه پایه مالیات بر ارزش افزوده را تشکیل دهد.

بطور کلی سه نوع مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد: ۱- مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی ۲- مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی ۳- مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی. هر کدام از این سه نوع به نوبه خود می توانند تحت دو اصل مبدأ<sup>۱</sup> که در آن همه کالاها و خدماتی که در کشور تولید می شوند مشمول مالیات بر ارزش افزوده می شود و نیز اصل مقصد<sup>۲</sup> با وضع مالیات بر ارزش افزوده بر همه کالاها و خدماتی که در کشور مصرف می شوند، به اجرا درآیند.

در روش مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، مالیات کلی بر فروش اعمال می شود. بطور کلی این نوع مالیات می تواند بر کالاهای مصرفی و سرمایه ای اعمال شود. در این روش، کالاهای سرمایه ای و استهلاک آنها از مالیات معاف نیستند. به بیان دیگر می توان گفت به خرید کالاهای سرمایه ای اعتبار مالیاتی تعلق نمی گیرد و از این رو، چون این مالیات انگیزه سرمایه گذاری را تضعیف می کند نسبت به دو روش دیگر از اهمیت کمتری برخوردار است. پایه مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، جمع تمام مخارج در تولید ناخالص داخلی به استثنای مخارج دولت بابت حقوق و دستمزد می باشد.

در روش مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی تنها کالاهای مصرفی مشمول مالیات می باشند و علاوه بر استهلاک، مخارج مربوط به کالاهای سرمایه ای نیز از شمول پایه مالیاتی خارج می شود. پایه این نوع مالیات، برابر دریافتی بنگاه ها منهای ارزش کل خرید کالاهای واسطه ای و نیز هزینه های سرمایه ای است. مالیات بر ارزش افزوده ای که در کشورهای عضو جامعه اروپا

1-<sup>۱</sup> Origin Principle

2-<sup>۲</sup> Destination Principle

استفاده می‌شود. از نوع مصرفی بوده و گرایش برخی کشورهای در حال توسعه نیز به سمت استفاده از این روش است. به خصوص با توجه به این مسئله که به دلیل معاف بودن کالاهای سرمایه‌ای از مالیات، انگیزه برای سرمایه‌گذاری بیشتر بوجود می‌آید. همچنین در عمل، استفاده از این روش نسبت به دو نوع دیگر، از سهولت بیشتری برخوردار است مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی استهلاک را در برنگرفته و مخارج سرمایه‌ای خالص را شامل می‌شود. مخارج ناخالص سرمایه‌ای بصورت مخارج مربوط به کالاهای سرمایه‌ای واقعی در اقتصاد (تشکیل سرمایه) در طی یک دوره نشان داده می‌شود. بخشی از این مخارج، برای جبران کالاهای سرمایه‌ای بکار رفته و مصرف یا مستهلک می‌شود. اگرچه این استهلاک جنبه دفتری دارد و معاملات واقعی اقتصاد را نشان نمی‌دهد، اما در محاسبه سودآوری و در نتیجه ارزش افزوده تأثیر می‌گذارد. پایه این مالیات مجموعه درآمد پرداختی به عوامل پس از کسر مخارج دولت بابت حقوق و دستمزد است. به همین دلیل هم نام آن مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی است.

در بین سه روش فوق، مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی که کمترین پایه مالیاتی را ایجاد می‌کند، یک مالیات عمومی بر مصرف است و از نظر اقتصادی اغلب خنثی است (چون در فرایند تولید، هیچ گونه انحرافی بین سرمایه و دیگر داده‌ها ایجاد نمی‌کند). بطور کلی در بین سه روش فوق اکثر کشورها معمولاً نوع مصرفی را برمی‌گزینند.

نظام اجرایی مالیات بر ارزش افزوده دارای مزایای بسیاری است. اولین ویژگی مالیات بر ارزش افزوده خود کنترلی بودن این مالیات است. بطور معمول در نظام مالیات بر ارزش افزوده مالیات پرداخت شده به وسیله یک بنگاه، زمانی که سایر بنگاه‌ها از آن خریداری می‌کنند به آنها اعلام می‌شود. زیرا بنگاه‌های خریدار مایل به دریافت اعتبار مالیاتی و بستانکار کردن آن میزان از کل بدهی مالیاتی خود هستند. در این سیستم اگر بنگاهی مالیات را کمتر از حد واقعی اعلام کند یا مالیات متعلق به خود را نپردازد، این مالیات به خریدار بعدی منتقل می‌شود. به عبارت دیگر عدم اجرای تکلیف کسر و پرداخت مالیات موجب زیان بنگاه‌های بعدی می‌شود که بدان واقف هستند و به همین دلیل خریدار تمایلی به خرید کالاهایی که مالیات آنها پرداخت نشده است را نخواهد داشت.<sup>۱</sup> دومین ویژگی این نوع مالیات، خنثی بودن از نظر اقتصادی است به این معنی که اثری در جابجایی منابع نخواهد داشت و در نتیجه تغییری در قیمت‌های نسبی ایجاد نمی‌کند. البته این به آن شرط است که نرخ مالیاتی اعمال شده بر همه محصولات یکسان باشد. از دیگر ویژگی‌های این مالیات افزایش در رشد اقتصادی است که البته این خاصیت مطلق نمی‌باشد، بلکه نسبی است. به عبارتی مالیات بر ارزش افزوده به دلیل گسترده نمودن پایه مالیاتی، انگیزه سرمایه‌گذاری و تولید را نظیر سایر انواع مالیات، کاهش نخواهد داد. همچنین سیاست‌گذاران می‌توانند با اعمال مالیات بر ارزش افزوده سایر مالیات‌ها از جمله مالیات بر سود شرکت‌ها را کاهش داده و از این طریق انگیزه سرمایه‌گذاری را در اقتصاد افزایش دهند. اثر مثبت بر تراز پرداخت‌های کشور، جلوگیری از فرار مالیاتی، تسهیل ورود به پیمان‌های منطقه‌ای، کنترل الگوی مصرف و کاهش میل به مصرف‌گرایی کالاهای غیرضروری از دیگر مزایای این روش اخذ مالیات است. از معایب سیستم مالیات بر ارزش افزوده می‌توان به مواردی چون هزینه‌های اجرایی این نوع مالیات به دلیل وسیع بودن پایه‌های مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده و نگرانی ناشی از اثرات قیمتی آن که ممکن است به دلیل چند نرخ بودن آن و یا به دلیل اثرات آن در کوتاه‌مدت به وقوع بپیوندد اشاره نمود.

نرخ مالیاتی می‌تواند به عنوان ابزار و اهرمی برای تحقق اهداف اقتصادی و اجتماعی ناشی از وضع مالیات بطوی کلی و مالیات بر ارزش افزوده بطور اخص مورد استفاده قرار گیرد. از این دیدگاه نرخهای مالیاتی را می‌توان در چهار دسته طبقه‌بندی نمود:

۱- نرخ استاندارد ۲- نرخ زیر استاندارد ۳- نرخ فوق استاندارد ۴- نرخ صفر

نرخ استاندارد به نرخ عمومی مالیات بر ارزش افزوده اطلاق می‌گردد که بیشتر کالاها و خدمات تحت این نرخ مشمول مالیات می‌شوند. نرخ زیر استاندارد کمتر از استاندارد بوده و در موارد حمایتی اعمال می‌گردد. نرخ فوق استاندارد بالاتر از استاندارد بوده و برای کالاها و خدمات تجملی (لوکس) در نظر گرفته می‌شود. نرخ صفر به مواردی اطلاق می‌شود که ضمن عدم شمول

۳- آقایی، محمد و اکبر، کمیجانی، (۱۳۸۰)

مالیات به فروش، مالیاتهای متعلقه قبلی به خریدهای مودی مشمول نرخ صفر، مسترد می‌گردد. این نرخ معمولاً در مورد صادرکنندگان بکار گرفته می‌شود.

یکی از موضوعات مهم اجرای مالیات بر ارزش افزوده، مسئله تعدد و میزان نرخهایی است که براساس آنها این مالیات می‌تواند اعمال گردد. تجربه کشورها حاکی از آن است که در زمان شروع، این مالیات با نرخ واحد برای تمامی کالاها و خدمات اعمال شده است. در این حالت اجرای مالیات ساده و آسان می‌گردد و هزینه‌های اجرایی وصول آن نیز کاهش می‌یابد. حدود نرخ مالیات بر ارزش افزوده را میزان نیاز مالی دولت به این مالیات، شرایط عمومی اقتصاد کشور، سطح درآمدی اقشار آسیب‌پذیر و اقلام معاف از این مالیات تعیین می‌کند.

یکی از ویژگیهای مالیات بر ارزش افزوده این است که وقتی معافیتی به یک کالا داده می‌شود آن کالا بطور کامل از پرداخت مالیات معاف نمی‌باشد و با وجود اینکه کالاهای نهایی معاف از مالیات است، لیکن نهاده‌های تولیدی و از جمله کالاهای سرمایه‌ای که در ساخت کالا مورد استفاده قرار گرفته، مشمول مالیات قرار می‌گیرند. بطور مثال محصولات کشاورزی (به عنوان کالای نهایی) ممکن است معاف از مالیات باشند لیکن نهاده‌هایی که در تولید آنها به کار برده می‌شود از قبیل: کود، بذر و نهاده‌های سرمایه‌ای مثل ساختمان و ماشین آلات، مشمول مالیات بر ارزش افزوده خواهند بود.

وجود معافیت‌های مالیاتی، عمدتاً به دلیل سهولت در اجرای مالیات اعمال می‌شود ولی ممکن است ناقض عدالت مالیاتی باشد. مسئله‌ای که در مورد ساختار معافیتها در مالیات بر ارزش افزوده مطرح می‌باشد این است که هر چه تعداد معافیتها بیشتر باشد تولیدکنندگان سعی خواهند نمود کالاهای خود را در ردیف معافیتها قرار دهند. بدین ترتیب پایه مالیاتی بیش از پیش تضعیف خواهد شد.

در اغلب کشورهای عضو جامعه اروپا، خدمات پزشکی، خدمات آموزشی، خدمات مالی و هزینه اجاره مسکن از مالیات بر ارزش افزوده معاف است. در کشورهای در حال توسعه علاوه بر معافیت‌های فوق‌الذکر، محصولات غذایی (تولیدات فرآوری نشده)، محصولات کشاورزی، داروهای پزشکی، کتاب و روزنامه، ورزش و سرگرمی، و برخی اقلام دیگر از مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند. حتی در برخی از کشورها محصولات کشاورزی مشمول نرخ صفر قرار می‌گیرند.

### ۳- پیشینه پژوهش

#### ۳-۱- پژوهش‌های انجام شده داخلی

محمد نوربخش لنگرودی و جوادی نیک گو (۱۳۸۸)، در پژوهشی به بررسی «بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران» پرداختند. در این تحقیق، استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده، متغیر وابسته و عوامل بیرونی کلان، بیرونی خرد و درونی، متغیرهای مستقل آن را تشکیل می‌دهند. طبق نتایج این تحقیق، تمامی متغیرهای بیرونی کلان، بیرونی خرد و درونی، به ترتیب اولویت، در عدم استقرار کامل VAT در ایران، موثرند.

سعیدی و نهتانی (۱۳۸۸)، در پژوهشی «بررسی و مقایسه جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده (VAT) بجای مالیات بر درآمد شرکتهای غیر تولیدی» را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق بیانگر آنست که جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخهای پایین ۱،۵ و ۳ درصد بجای مالیات بر درآمد شرکتهای غیر تولیدی، باعث کاهش درآمدهای مالیاتی خواهد شد. ضمن اینکه جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخهای ۷ و ۱۰ درصد، بجای مالیات بر درآمد شرکت‌ها، موجب می‌شود تا درآمدهای مالیاتی افزایش یابد. در صورتی که دولت بخواهد مالیات بر ارزش افزوده را که مالیاتی نوین، درآمدزا، و شفاف و انعطاف پذیر است، جایگزین مالیات بر درآمد فعلی شرکت‌ها نماید باید حداقل از نرخهای ۷ و ۱۰ درصدی استفاده نماید. البته در این بین استفاده از نرخ مطلوب و استاندارد ۱۰ درصد که مورد تایید و تاکید اکثر کشورهای جهان و سازمانهای بین‌المللی می‌باشد قطعاً نتایج مطلوب و موثری را در پی خواهد داشت.

سبزو (۱۳۸۹)، در پژوهشی «استرداد مالیات بر ارزش افزوده: مروری بر تجارب برخی کشورها و ارائه راهکار برای ایران» را مورد بررسی قرار دادند. یکی از حوزه‌های مشکل آفرین در اجرای مالیات بر ارزش افزوده، بازپرداخت (استرداد) مالیات است. تجربه اجرای مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها حاکی از آن است که استرداد اعتبارات، پاشنه آشیل نظام مالیات بر

ارزش افزوده است. این امر منبع تنش میان مراجع مالیاتی و مودیان است و در برخی از کشورها منجر به اتخاذ تدابیر پیچیده ای شده است که بطور قابل ملاحظه ای عملکرد سیستم مالیات بر ارزش افزوده را تضعیف نموده است. به نظر مراجع مالیاتی، کثرت درخواستهای تقلبی اغلب دلیل اصلی تاخیر در پرداخت استردادها است. رسیدگی به درخواستها در اغلب سازمانهای مالیاتی کمتر توسعه یافته دنیا فرآیندی زمان بر و پرهزینه است که منجر به تعویق درخواستهای استرداد و افزایش نارضایتی آن دسته از مودیانی می شود که به این ترتیب از سرمایه کاریشان محروم شده اند. در مقابل، بیشتر سازمانهای مالیاتی کارآمد و اثربخش در قالب بخشی از راهبرد گسترده تمکین مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای اصول مدیریت ریسک با تقلب در درخواست استرداد مقابله می کنند. پژوهش حاضر در چارچوب یک مطالعه تطبیقی به بررسی تهدیدهای مرتبط با استرداد مالیات بر ارزش افزوده و رویکردهای مقابله با این تهدیدها می پردازد.

سیدنورانی و توتونچی ملکی (۱۳۸۹)، در پژوهشی به «بررسی برخی از چالش ها و موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران» را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که، نبود زمینه ها، امکانات و زیر ساخت های اجرایی قانون در اقتصاد ایران مانع از گسترش اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با اصناف شده است. بی توجه به موضوع معاملات معاوضه ای برخی از کالاها و خدمات (طلا و جواهر) با ویژگی های خاص و نحوه معاملات آن ها که منجر به عدم تمکین برخی از فعالان نسبت به قانون مالیات بر ارزش افزوده شده است. عدم آموزش مودیان و فعالان اقتصادی یا بی اطلاعی و کم اطلاعی آن ها از جزییات اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده، منجر به بروز برخی مقاومت ها از طرف مودیان در رابطه با اجرای این قانون شده است.

هژبر کیانی و همکاران (۱۳۹۱)، در پژوهشی به «برآورد نرخ بهینه مالیات بر ارزش افزوده در ایران: کاربردی از الگوی دایموند-میرلس» پرداختند. در این پژوهش نرخ بهینه مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات مشمول برای سه سطح مختلف از درآمد مالیات بر مصرف مورد نیاز دولت محاسبه شده است. نتایج، بیانگر این است که نرخ های به دست آمده در سه سطح درآمدی و برای سطح گریز از نابرابری اجتماعی صفر تقریباً برابر و به طور متوسط ۴ درصد است که این به نوبه خود سیستم تک نرخی فعلی را تایید می کند.

### ۳-۲- پژوهش های انجام شده خارجی

در مطالعه ای که آلن تایت (۱۹۸۶) در زمینه جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو سازمان توسعه همکاری های اقتصادی انجام داده است این نتیجه کلی بدست آمد که بخش عمده ای از علاقه مندی کشورها برای استفاده از مالیات بر ارزش افزوده برای جایگزینی با سایر مالیات ها، نارضایتی آنها از وابستگی فزاینده به مالیات های مستقیم بوده است. گلین جن کینز<sup>۱</sup> (۱۹۸۶) اظهار می دارد که اندونزی در زمینه مالیات بر ارزش افزوده در سطح کالاهای تولیدی، در اولین سال عملکرد این مالیات به افزایش درآمدی به میزان ۴۵ درصد بیش از هدف دست یافت. جالب توجه است که این کشور به داشتن مدیریت مالیاتی ضعیف معروف بوده است.

بالارد اسکولز و شوون<sup>۲</sup> (۱۹۸۷) با استفاده از مدل تعادل عمومی به این نتیجه رسیدند که برقراری یک نرخ یکنواخت مالیات بر ارزش افزوده در ایالات متحده، کارآیی اقتصادی را بهبود می بخشد و مالیات بر ارزش افزوده، کمترین هزینه اجتماعی نهایی در میان دیگر مالیات ها را دارد.

همچنین آلن تایت (۱۹۸۸) در مطالعه ای در زمینه نرخ های مالیات بر ارزش افزوده و درآمد مالیاتی حاصله در ۴۴ کشور به این نتایج دست یافته است که ۱۵ کشور، از یک نرخ واحد برای مالیات بر ارزش افزوده (صرف نظر از نرخ صفر که تقریباً همه

4- <sup>۱</sup> Glen n jenkins

5- <sup>۲</sup> Ballard Scholes and Shoven

کشورها برای صادرات منظور می کنند) برخوردارند. برخی از کشورها از مالیات بر ارزش افزوده تک نرخ به دو نرخ و یا چند نرخ تغییر روش داده اند.

در مطالعه ای که توسط شی کان یو<sup>۱</sup> (۱۹۹۰) در قالب یک الگوی نئو کلاسیک تعادل عمومی برای محاسبه اثرات اقتصادی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با مالیات آبخاری گردش کالا در کره انجام شد، این نتیجه را تأیید نمود که مالیات بر ارزش افزوده کارا تر اما تنازلی تر از مالیات بر گردش کالا است. این الگو همچنین تأیید کرد که مالیات بر ارزش افزوده تأثیر مساعدی بر تجارت خارجی دارد.

#### ۴- فرضیه های تحقیق

**فرضیه اصلی اول:** مشکلات ساختاری بر اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.  
**فرضیه فرعی اول:** استفاده مودیان از سیستم های حسابداری و گزارشگری مالی نوین، در پیاده سازی سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران موثر می باشد.

**فرضیه فرعی دوم:** همکاری مودیان مالیاتی، بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.

**فرضیه فرعی سوم:** آشنایی کافی مدیران و شرکای موسسات حسابرسی، بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.

**فرضیه اصلی دوم:** مشکلات قانونی بر اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.  
**فرضیه فرعی اول:** حمایت مالی و بودجه کافی، بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.

**فرضیه فرعی دوم:** وجود دستورالعمل ها و آیین نامه های مرتبط با سیستم مالیات بر ارزش افزوده، بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.

**فرضیه اصلی سوم:** مشکلات فنی و انسانی بر اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.  
**فرضیه فرعی اول:** آشنایی کافی مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی با سیستم مالیات بر ارزش افزوده، بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.

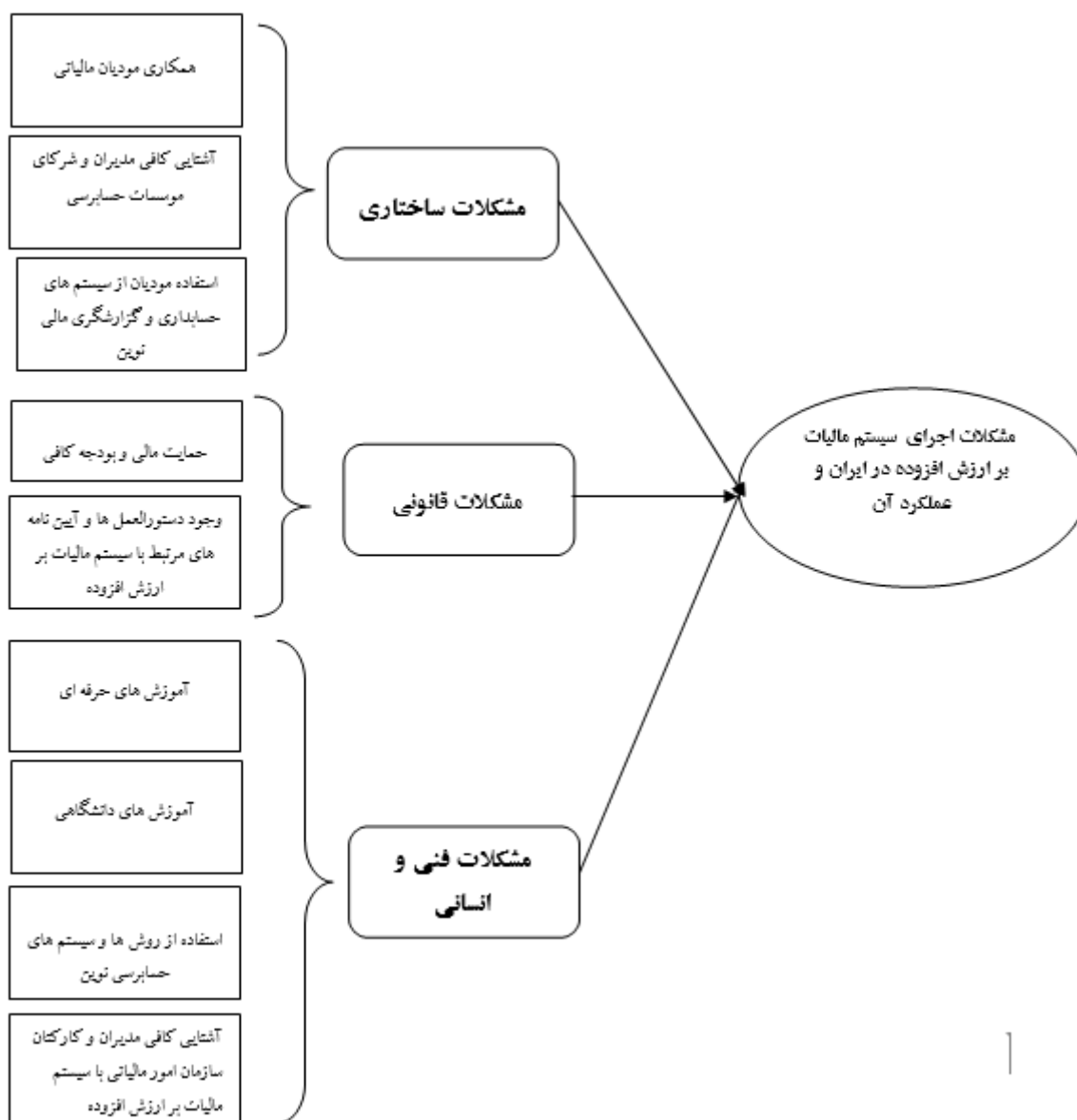
**فرضیه فرعی دوم:** استفاده از روش ها و سیستم های حسابرسی نوین بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.

**فرضیه فرعی سوم:** آموزش های حرفه ای بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.

**فرضیه فرعی چهارم:** آموزش های دانشگاهی بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.

#### ۵- مدل مفهومی و متغیرها

۱- Shee can u



##### ۵-۱- متغیرهای تحقیق

###### متغیر وابسته:

- مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد
- **متغیرهای مستقل:**
- عدم وجود آموزش های حرفه ای در پیاده سازی سیستم مالیات بر ارزش افزوده
- عدم وجود روش ها و سیستم های حسابداری نوین
- عدم وجود دستورالعمل ها و آیین نامه های مرتبط با سیستم مالیات بر ارزش افزوده
- عدم همکاری مودیان مالیاتی
- عدم آشنایی کافی مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی با سیستم مالیات بر ارزش افزوده
- عدم وجود آشنایی کافی مدیران و شرکای موسسات حسابداری با مقوله سیستم مالیات بر ارزش افزوده

- عدم وجود استفاده مودیان از سیستم های حسابداری و گزارشگری مالی نوین

- عدم وجود حمایت مالی و بودجه کافی

#### ۶- روش تحقیق

##### ۶-۱- قلمرو تحقیق

قلمرو مکانی تحقیق سازمان امور مالیاتی- استان تهران

و قلمرو زمانی تحقیق بر اساس زمان توزیع پرسش نامه ها سال ۱۳۹۴ است.

##### ۶-۲- روش و ابزار گردآوری داده ها

برای جمع آوری اطلاعات از روشهای زیر استفاده گردید:

الف. روش کتابخانه‌ای: جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات تحقیق موضوع، از منابع کتابخانه‌ای، مقالات، کتابهای مورد نیاز و نیز از شبکه جهانی اطلاعات استفاده شده است.

ب. روش میدانی: به منظور بررسی مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده و عملکرد آن با استفاده از نظرات کارشناسان و خبرگان مالیاتی، ابزار گردآوری کسب اطلاعات برای داده پردازی و تحلیل، از طریق پرسشنامه می باشد.

##### ۶-۳- روایی<sup>۱</sup> و پایایی<sup>۲</sup> ابزار اندازه گیری

در این تحقیق به منظور کسب پایایی پرسش نامه از روش ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. بدین صورت که در ابتدا ۳۰ پرسش نامه بین پرسش شوندگان توزیع و جمع آوری شد. سپس به کمک نرم افزار SPSS آلفای کرونباخ به دست آمده، ۷۲٫۳٪ محاسبه شده که بیان گر این مطلب است که سوالات همسویی داشته و پاسخ دهندگان نیز در جواب دادن به سوالات، دقت و حوصله بالایی را مبذول داشته اند. به عبارت دیگر پرسش نامه از پایایی و قابلیت اعتماد بالایی برخوردار است.

##### ۶-۴- جامعه آماری و نمونه تحقیق

جامعه آماری این تحقیق کلیه مدیران، ممیزان و کارشناسان سازمان امور مالیاتی استان تهران می باشند. با فرض این که این جامعه یک جامعه آماری با توزیع نرمال و خطای برآورد ۸ درصد،  $p$  برابر ۵۰ درصد و حجم جامعه آماری ۲۴۰ نفر باشد، تعداد نمونه مورد نیاز برای آزمون بر اساس رابطه کوکران حداقل ۹۳ نفر خواهد بود.

##### ۷- تجزیه و تحلیل داده ها

جدول ۱، آماره های توصیفی متغیرهای تحقیق را نشان می دهد. کل پرسش نامه ها پس از تعدیل بابت پرسش نامه های فاقد شرایط لازم و نیز حذف داده های پرت، برابر با ۹۳ پرسش نامه می باشد. آمار توصیفی متغیرهای وابسته و مستقل شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، کمینه و بیشینه است که در جداول ۱ ارائه گردیده است.

از آنجا که متغیر مورد بررسی مقادیر دو حالتی دارد، برای بررسی نسبت یک حالت به حالت دیگر از آزمون نسبت استفاده می شود. با توجه به این که تعداد مشاهدات در این تحقیق بیش از ۳۰ است از تقریب نرمال در توزیع دو جمله ای استفاده شده است. نسبت  $p$  در این تحقیق نسبت موافقین یا کسانی است که عامل مورد نظر را به عنوان عامل و فاکتور موثر بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن پذیرفته اند. بنابراین فرض صفر و مقابل به شرح زیر بیان شده است:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: p = 0/5 \\ H_1: p \neq 0/5 \end{array} \right.$$

1- Validity

2- Reliability



جدول ۱ - آمار توصیفی

سؤالات مرتبط در پرسش نامه	نام متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	مینیمم	ماکزیمم
۱	مشکلات ساختاری	۴,۴۳۰	۳	۰/۸۳	۲	۵
۲	استفاده مودیان از سیستم های حسابداری و گزارشگری مالی نوین	۴,۲۴۷	۳	۰/۹۳	۲	۵
۳	همکاری مودیان مالیاتی	۴,۰۷۱	۳	۰/۷۳	۱	۵
۴	آشنایی کافی مدیران و شرکای موسسات حسابرسی	۳,۹۰۳	۲	۰/۷۹	۱	۵
۵	مشکلات قانونی	۳,۲۶۱	۲	۰/۹۲	۱	۴
۶	حمایت مالی و بودجه کافی.	۳,۱۵۶	۳	۰/۸۶	۱	۵
۷	وجود دستورالعمل ها و آیین نامه های مرتبط با سیستم مالیات بر ارزش افزوده	۳,۰۹۹	۳	۰/۸۰	۲	۵
۸	مشکلات فنی و انسانی.	۳,۷۸۱	۳	۰/۸۱	۲	۴
۹	آشنایی کافی مدیران و کارکنان سازمان امور مالیات	۳,۶۲۴	۳	۰/۸۲	۱	۵
۱۰	استفاده از روش-ها و سیستم های حسابرسی نوین	۳,۴۷۵	۲	۰/۹۲	۱	۵
۱۱	آموزش های حرفه ای	۳,۳۳۱	۳	۰/۸۶	۱	۵
۱۲	آموزش های دانشگاهی	۳,۲۹۳	۳	۰/۸۷	۲	۴

با توجه مقدار سطح معنی داری هرگاه مقدار مربوط کمتر از ۵ در صد باشد فرض صفر در سطح ۹۵ درصد اطمینان رد می-  
شود. با توجه به نتایج آزمون که در جدول ۲ نمایش داده شده است فرض صفر در کلیه سؤالات رد شده که نشان میدهد  
عوامل مذکور از دید پاسخ دهندگان بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.

## جدول ۲- آزمون دو جمله ای در ارتباط با نسبت موافقت باسخ دهندگان با عوامل مربوط

سطح معنی داری	نسبت آزمون	تعداد	پاسخ	عوامل موثر بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن
۰/۰۰۰	۰/۵	۹۱	بلی	مشکلات ساختاری
		۲	خیر	
		۹۳	جمع	
۰/۰۰۴	۰/۵	۸۲	بلی	استفاده مودیان از سیستم های حسابداری و گزارشگری مالی نوین
		۱۱	خیر	
		۹۳	جمع	
۰/۰۰۰	۰/۵	۸۰	بلی	همکاری مودیان مالیاتی
		۱۳	خیر	
		۹۳	جمع	
۰/۰۰۰	۰/۵	۸۹	بلی	آشنایی کافی مدیران و شرکای موسسات حسابرسی
		۴	خیر	
		۹۳	جمع	
۰/۰۰۰	۰/۵	۸۶	بلی	مشکلات قانونی
		۷	خیر	
		۹۳	جمع	
۰/۰۰۰	۰/۵	۸۸	بلی	حمایت مالی و بودجه کافی
		۵	خیر	
		۹۳	جمع	
۰/۰۰۰	۰/۵	۸۶	بلی	وجود دستورالعمل ها و آیین نامه های مرتبط با سیستم مالیات بر ارزش افزوده
		۷	خیر	
		۹۳	جمع	
۰/۰۰۰	۰/۵	۸۷	بلی	مشکلات فنی و انسانی
		۶	خیر	
		۹۳	جمع	
۰/۰۰۶	۰/۵	۸۱	بلی	آشنایی کافی مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی
		۱۲	خیر	
		۹۳	جمع	
۰/۰۰۰	۰/۵	۷۹	بلی	استفاده از روش ها و سیستم های حسابرسی نوین
		۱۴	خیر	
		۹۳	جمع	
۰/۰۰۰	۰/۵	۶۵	بلی	آموزش های حرفه ای
		۲۸	خیر	
		۹۳	جمع	
۰/۰۰۰	۰/۵	۸۱	بلی	آموزش های دانشگاهی
		۱۲	خیر	
		۹۳	جمع	

### ۷-۱- بررسی شدت اثر گذاری عوامل موثر بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن

در این بخش به منظور بررسی شدت موافقت پاسخ دهندگان به سؤالات (عوامل موثر بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن) با توجه به تعیین میزان اثرگذاری (آنچه باید باشد) هر یک از عوامل در یک طیف ۵ گزینه‌ای توسط پاسخ دهندگان و با توجه به این که تعداد مشاهدات بیش از ۳۰ است از آزمون میانگین یک جامعه استفاده شده است و فرض صفر و مقابل به شرح زیر صورت بندی شده است:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \mu = 3 \\ H_1: \mu \neq 3 \end{array} \right.$$

نتایج مربوط به آزمون t در خصوص میزان اثرگذاری هر یک از عوامل در جدول ۴-۶ ارائه شده است. همانطور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود فرض صفر برای کلیه سؤالات با سطح خطای کمتر از ۵ درصد رد شده و فرض مقابل پذیرفته می‌شود. با توجه به نتایج جدول ۱ می‌توان نتیجه گرفت که میانگین اثرگذاری کلیه عوامل بیش از ۳ و به عبارتی اثرگذاری آن‌ها بالاست.

#### در ارتباط با شدت اثرگذاری هر یک از عوامل جدول ۳- آزمون

سؤال	t مقدار آماره	تعداد پاسخ دهنده	سطح معنی داری	اختلاف با میانگین مورد نظر	فاصله اطمینان ۹۵ درصد برای اختلاف با میانگین	
					حد بالا	حد پایین
1	12/92	93	0/000	1/13	0/96	1/31
2	8/39	93	0/000	1/00	0/76	1/24
3	11/79	93	0/000	0/97	0/81	1/14
4	14/74	93	0/000	1/20	1/04	1/37
5	6/53	93	0/000	0/68	0/47	0/88
6	10/27	93	0/000	0/98	0/79	1/16
7	8/95	93	0/000	0/78	0/61	0/96
8	9/60	93	0/000	0/82	0/65	0/99
9	6/41	93	0/000	0/59	0/41	0/78
10	9/24	93	0/000	0/92	0/72	1/12
11	5/90	93	0/000	0/62	0/41	0/83
12	7/96	93	0/000	0/78	0/58	0/97

### ۷-۲- بررسی اولویت عوامل موثر بر تحول بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن

برای بررسی یکسان بودن یا عدم یکسانی عوامل از آزمون فریدمن استفاده می‌شود. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر است:

$$H_0: \text{اولویت متغیرها یکسان است}$$

$$\left\{ \right.$$

H<sub>1</sub>: دست کم دو اولویت متفاوتند

جدول شماره ۴ و ۵ نتایج آزمون فریدمن در بررسی اولویت عوامل موثر بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن را نشان می‌دهد. با توجه به این که سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد است فرض صفر رد شده و فرض مقابل پذیرفته می‌شود.

جدول ۴- نتایج آزمون فریدمن

تعداد	93
کای مربع	212/35
درجه آزادی	11
سطح معنی داری	000/0

جدول ۵- اولویت عوامل موثر بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن

رتبه	شرح	تعداد پاسخ دهنده
۱	مشکلات ساختاری	۹۳
۲	استفاده مودیان از سیستم های حسابداری و گزارشگری مالی نوین	۹۳
۳	همکاری مودیان مالیاتی	۹۳
۴	آشنایی کافی مدیران و شرکای موسسات حسابرسی	۹۳
۵	مشکلات فنی و انسانی	۹۳
۶	آشنایی کافی مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی	۹۳
۷	استفاده از روش ها و سیستم های حسابرسی نوین	۹۳
۸	آموزش های حرفه ای	۹۳
۹	آموزش های دانشگاهی	۹۳
۱۰	مشکلات قانونی	۹۳
۱۱	حمایت مالی و بودجه کافی	۹۳
۱۲	وجود دستورالعمل ها و آیین نامه های مرتبط با سیستم مالیات بر ارزش افزوده	۹۳

جدول ۶- نتایج آزمون فرضیه ها

شماره فرضیه	شرح فرضیه	نتیجه
فرضیه اصلی اول	مشکلات ساختاری بر اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.	تایید می گردد
فرضیه فرعی اول	استفاده مودیان از سیستم های حسابداری و گزارشگری مالی نوین ، در پیاده سازی سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران موثر می باشد.	تایید می گردد
فرضیه فرعی دوم	همکاری مودیان مالیاتی ، بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.	تایید می گردد
فرضیه فرعی دوم	آشنایی کافی مدیران و شرکای موسسات حسابرسی ، بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.	تایید می گردد

تایید می گردد	مشکلات قانونی بر اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.	فرضیه اصلی دوم
تایید می گردد	حمایت مالی و بودجه کافی، بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.	فرضیه فرعی اول
تایید می گردد	وجود دستورالعمل ها و آیین نامه های مرتبط با سیستم مالیات بر ارزش افزوده، بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.	فرضیه فرعی دوم
تایید می گردد	مشکلات فنی و انسانی بر اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.	فرضیه اصلی سوم
تایید می گردد	آشنایی کافی مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی با سیستم مالیات بر ارزش افزوده، بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.	فرضیه فرعی اول
تایید می گردد	استفاده از روش ها و سیستم های حسابرسی نوین بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.	فرضیه فرعی دوم
تایید می گردد	آموزش های حرفه ای بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.	فرضیه فرعی سوم
تایید می گردد	آموزش های دانشگاهی بر مشکلات اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران و عملکرد آن موثر می باشد.	فرضیه فرعی چهارم

#### ۸- جمع بندی و نتیجه گیری

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده های پرسش نامه نشان می دهد مشکلات ساختاری از لحاظ اولویت دارای رتبه یک و وجود دستورالعمل ها و آیین نامه های مرتبط با سیستم مالیات بر ارزش افزوده از لحاظ اولویت در رتبه آخر (رتبه ۱۲) قرار دارند. در این تحقیق با برخی محدودیت ها در زمینه انتخاب نمونه مواجه بودیم که از آن جمله عدم دسترسی به کارکنان، در دسترس بودن اطلاعات مورد نیاز متغیرها و... بود. قطعا استفاده از مقیاس ها بزرگتر همچون سازمان امور مالیاتی کل کشور بیشتر بر اعتبار و روایی تحقیق خواهد افزود.

همچنین باتوجه به محرمانه بودن داده های مورد نظر این پژوهش در ادارات امور مالیاتی همکاری کارشناسان و ممیزان و مسئولین مالیاتی در حداقل ممکن بوده و رایزنی های بسیاری با ارگان های مختلف جهت همکاری افراد مذکور انجام شده است. از طرفی سازمان امور مالیاتی استان تهران تنها نمونه کوچکی از سازمانهای مالیاتی کل کشور است، لذا تعمیم نتایج این تحقیق به کل سازمانهای امور مالیاتی کشور میسر نیست.

#### فهرست منابع و مآخذ

- ۱) ارباب، حمید رضا، "بررسی ظرفیت مالیاتی در جمهوری اسلامی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، ۱۳۶۶
- ۲) پژویان؛ جمشید " بررسی اقتصادی مالیات بر شرکتها " کارفرما وزارت اقتصاد و دارایی ۱۳۷۱
- ۳) حمیدی علمداری، سعیده، "الگوسازی و پیشبینی درآمدهای ناشی از مالیات بر مشاغل در ایران (کاربرد شبکه های عصبی مصنوعی و مقایسه آن با الگوهای اقتصادسنجی)"، پایاننامه کارشناسی ارشد اقتصاد، دانشگاه فردوسی مشهد، ۱۳۸۴

- (۴) خالوزاده، حمید و همکاران "مدلسازی غیرخطی و پیش بینی درآمدهای مالیاتی کشور" فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره دوم، سال شانزدهم، پاییز ۱۳۸۷
- (۵) دیانی، علی رضا، "مقایسه ظرفیت بالقوه و بالفعل درآمدهای استان تهران" مجموعه مقالات همایش شناخت استعداد های بازرگانی- اقتصادی استان تهران، ۱۳۸۱
- (۶) رضایی، ابراهیم و همکاران "پیش بینی درآمدهای مالیاتی با استفاده از شبکه های عصبی مصنوعی در اقتصاد ایران"، فصلنامه مالیات و توسعه، پیش شماره چهارم، پاییز ۱۳۸۶
- (۷) عرب ماراز، عباس، زایر، آیت "برآورد ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در ایران" فصلنامه مالیات، سال شانزدهم، شماره ۲، پاییز ۱۳۸۷
- (۸) فلاحتی، علی و همکاران (۱۳۸۹) "برآورد ظرفیت مالیاتی کشور با استفاده از شبکه های عصبی" فصلنامه مالیات، سال هجدهم، شماره ۸، بهار و تابستان ۱۳۸۹
- (۹) فلیحی، نعمت، "برآورد تلاش مالیاتی بالقوه در ایران"، پژوهشنامه مالیات و توسعه، سازمان امور مالیاتی کشور، تهران، ۱۳۸۵
- (۱۰) قانون مالیاتهای مستقیم، وزارت اقتصاد و دارایی
- (۱۱) قطمیری، محمد و اسلاملوئیان، کریم، "برآورد ظرفیت مالیاتی و مقایسه آن با کشورهای منتخب طرح تحقیقاتی سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۵
- (۱۲) قطمیری، محمد علی، "بررسی عوامل موثر بر ظرفیت مالیاتی"، طرح تحقیقاتی بخش اقتصاد دانشگاه شیراز، ۱۳۷۰
- (۱۳) کمیجانی، احمد و فهیم یحیایی، "تحلیلی بر ترکیب مالیاتها و برآورد ظرفیت مالیاتی ایران"، مجله اقتصاد و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ۱۳۷۳
- (۱۴) مهرگان، نادر، "بررسی و اندازه گیری ظرفیت مالیاتی در اقتصاد ایران و استانهای کشور"، طرح تحقیقاتی، دانشگاه بوعلی سینا همدان، ۱۳۸۳
- (۱۵) موسوی، یحیی، "مقایسه کارایی مالیاتی و تعیین ظرفیت مالیاتی استانهای کشور" پایان نامه کارشناسی ارشد، رشته علوم اقتصادی، دانشگاه شهید بهشتی، شهریور ۱۳۸۷
- (۱۶) موسوی جهرمی، یگانه، آیت، زایر "مقایسه عملکرد دو مدل تصمیم گیری با معیارهای چند گانه مطالعه موردی: رتبه بندی استانهای کشور بر اساس عوامل تأثیرگذار بر ظرفیت مالیاتی" پژوهشنامه اقتصادی، ویژه نامه طرح تعدیل اقتصادی، زمستان ۱۳۸۷
- (۱۷) گزارش عملکرد سازمان صنایع و معادن استان ۱۳۸۹
- (۱۸) گزارش معاونت امور اقتصادی وزارت دارایی، ۱۳۷۳
- 19) A. Castalls, A. Esteller and M. Vilalta (2001), "Tax capacity disparities and fiscal equalization: the case of Spanish local governments", Working Paper.
- 20) Luky, Alfirman, (2003) "Estimate of stochastic frontier tax potential: can Indonesian local government increase tax revenues under decentralization?", working paper NO:02
- 21) Jane. H. Leuthold. (2002) "tax effort in china" working paper NO:105
- 22) M. Nagy Eltony (2001), "Measuring tax effort in Arab countries", Arab Planning Institute, Working Paper No:20